

# 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 80

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 2da. 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](mailto:laley.revistaimpuestos@thomsonreuters.com), junto a un CV.

---

Seguinos en  <https://www.facebook.com/SistemasBejerman>  <https://twitter.com/SBejerman>  
**[www.thomsonreuters.com.ar](http://www.thomsonreuters.com.ar)**

Thomson Reuters

# ÍNDICE

---

## TRIBUTARIO NACIONAL

### OPINIÓN

Desafíos interpretativos de la doble residencia fiscal a propósito del cambio de criterio de vinculación en la ley del impuesto sobre los bienes personales <i>Mariano F. Braccia</i> .....	5
La implementación de la ley 27.430 en cuestiones de precios de transferencia. Primera parte <i>Daniel Rybnik</i> .....	14
Impuesto a las ganancias en la tercera edad. Aplicación, consecuencias e inconstitucionalidad <i>Cristina del Carmen Mansilla</i> .....	47
La emergencia y el orden constitucional <i>Marta E. Nercellas</i> .....	58
Domicilio fiscal electrónico: supuestos de inexistencia jurídica <i>Jorge Christiani - Enrique Javier Morales</i> .....	68
Pérdida de residencia fiscal. Conceptos generales. Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos <i>María Cecilia Signanini - Roque T. Claramunt</i> .....	75
La extensión de la moratoria fiscal a las “grandes empresas”. Un justo criterio cautelar en contextos de emergencia <i>María Indiana Micelli</i> .....	92

### APLICACIÓN PRÁCTICA

IVA: ajuste anual del cómputo del crédito fiscal <i>Marcelo Jallés - Joaquín Jallés</i> .....	99
--	----

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reseña de jurisprudencia  
*María Adriana Capria*..... 107

PENAL TRIBUTARIO

Claves jurisprudenciales  
*Ana Clara Marconi*..... 113

**TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL**

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Reseña de jurisprudencia  
*Gabriela Figueroa*..... 127

Thomson Reuters

# TRIBUTARIO NACIONAL

---

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

# Desafíos interpretativos de la doble residencia fiscal a propósito del cambio de criterio de vinculación en la ley del impuesto sobre los bienes personales

Mariano F. Braccia (\*)

*El objetivo de este trabajo es interpretar la modificación introducida por el art. 30 de la ley 27.541, en el cual se establece que, a partir del período fiscal 2019, el impuesto sobre los bienes personales dejará de regirse por el criterio del “domicilio” y adoptará el de “residencia” del impuesto a las ganancias.*

## I. Introducción (1)

La ley 27.541, “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública” (BO 23/12/2019), introdujo en su tít. IV (“Obligaciones Tributarias”), cap. 5 (“Bienes personales e impuesto cedular”), modificaciones en el impuesto sobre los bienes personales (IBP) y el impuesto a las ganancias (IG). El dec. 99/2019 (BO 28/12/2019) reglamentó la ley 27.541.

El objetivo de esta publicación es comentar la modificación introducida por el art. 30 de la ley 27.541 en cuanto establece que, a partir del período fiscal 2019 (2), el IBP dejará de regirse por el criterio del “domicilio” y adoptará el de la “residencia” del IG. En consecuencia, las reglas del IG en materia de residencia fiscal, especialmente las referidas al supuesto de doble residen-

cia, adquieren especial interés y aplicación práctica (3).

## II. La adopción del criterio de residencia en el impuesto sobre los bienes personales

El art. 17 de la ley 23.966, cuyo tít. VI establece el IBP, alcanza con dicho impuesto a las personas humanas “domiciliadas en el país” por los bienes situados en el país y en el exterior (inc. a)); y a las personas físicas “domiciliadas en el exterior” únicamente por los bienes situados en el país (inc. b)). El art. 1º del dec. 127/1996, reglamentario de la ley del IBP, establece que el domicilio de las personas físicas a considerar a efectos de la ley es el que “posean al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo del art. 13 de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones”. Por su parte, el último párrafo del art. 1º del dec. 127/1996 establece que se considerarán domiciliadas en el exterior, en los términos del art. 17 inc. b)

(\*) Especialista en Tributación Internacional.

(1) Agradezco los valiosos comentarios y sugerencias de Sebastián M. Domínguez.

(2) El art. 2º de la ley 27.432 (BO 29/12/2017) prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2022, inclusive, la vigencia del IBP (tít. VI de la ley 23.966).

(3) La Nación, “Residencia fiscal. Hasta dónde puede investigar la AFIP, según los especialistas”; “La AFIP investiga a 17 contribuyentes que cambiaron la residencia fiscal durante 2019”, 18/02/2020.

de la ley del IBP, “las personas físicas de nacionalidad extranjera, domiciliadas en el país por razones de índole laboral debidamente acreditada, que requieran una residencia en el mismo que no supere los cinco [5] años”.

De acuerdo con lo expuesto hasta aquí, el criterio del “domicilio” definía la sujeción pasiva y alcances del IBP hasta la reciente sanción de la ley 27.541. El art. 30 de la ley 27.541 reemplazó dicho nexo de vinculación por el de la “residencia” establecido en la LIG. El mencionado artículo dispone un reenvío a la LIG: “Modifícase el tít. VI de la ley 23.966 y sus modificatorias del impuesto sobre los bienes personales, con relación a la condición de contribuyentes, con efectos para los períodos fiscales 2019 y siguientes, de la siguiente manera: ‘El sujeto del impuesto se regirá por el criterio de residencia en los términos y condiciones establecidos en los arts. 119 y ss. de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019), quedando sin efecto el criterio de «domicilio»”.

El art. 13 del dec. 99/2019 corrigió el reenvío efectuado por el art. 30 de la ley 27.541 al establecer que “toda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación ‘domicilio’ con relación al impuesto sobre los bienes personales, debe entenderse referida a ‘residencia’ de conformidad a lo previsto en los arts. 116 y ss. de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones”. En efecto, a partir del texto ordenado por el dec. 824/2019, el régimen de la residencia a los fines del IG se encuentra regulado en los arts. 116 a 123 de la LIG.

Al respecto, se ha señalado: “la mera ‘mudanza’ no resulta suficiente” para escapar del IBP respecto de los bienes situados en el exterior (4). Por otro lado, la modificación del nexo de vinculación en el IBP ha sido

(4) CARANTA, Martín R., “Ley 27.541. Modificaciones al impuesto sobre los bienes personales”, Suplemento Especial Reforma Tributaria 2020, Editorial La Ley, página 67.

bienvenida por la doctrina al destacar la “concordancia normativa” que se establece entre los dos impuestos directos personales a nivel nacional (5).

### III. La residencia de las personas humanas en la Ley del Impuesto a las Ganancias

El reenvío a los arts. 116 a 123 de la LIG (tít. VIII, “Ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país”, cap. I, “Residencia”), dispuesto por el art. 30 de la ley 27.541 a los fines de regir el IBP por el criterio de la residencia, ofrece la oportunidad de repasar dicho nexo de vinculación respecto de las personas humanas de nacionalidad argentina.

El art. 116, inc. a) de la LIG establece que se consideran residentes en el país las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, salvo que se produzca la pérdida de la condición de residente. El art. 117 de la LIG dispone que la pérdida de la residencia argentina a los fines del IG se produce como consecuencia: a) de la *adquisición de la residencia permanente en un Estado extranjero* según sus disposiciones en materia de migraciones; o b) de la *permanencia continuada en el exterior* durante un período de 12 meses. En este último caso, el art. 283 del decreto reglamentario de la LIG establece que las presencias temporales en el país que, en forma continua o alternada, no excedan un total de 90 días durante cada período de 12 meses, no interrumpen la permanencia continuada en el exterior (6).

El art. 117, segundo párrafo, de la LIG le permite a la persona humana acreditar que la ausencia del país fue por causas que no implicaron la intención de permanecer en

(5) RAJMILOVICH, Darío M., “La reforma tributaria de la ley 27.541 y su reglamentación en el impuesto sobre los bienes personales y en el impuesto a las ganancias”, Práctica y Actualidad Tributaria (PAT), XXVI, diciembre 2019.

(6) Asimismo, dicha norma establece que “La duración de las presencias temporales en el país se establecerá computando los días transcurridos desde el inmediato siguiente a aquel en que se produjo el ingreso al país hasta aquel en el que tenga lugar el egreso de este, inclusive”.

el extranjero de manera habitual, por lo que tal ausencia no será computable a los efectos de determinar su presencia continuada en el exterior. En igual sentido, el art. 118 de la LIG establece que no perderán la condición de residentes por la causal de permanencia continuada en el exterior, las personas humanas residentes en el país que actúen en el exterior como representantes oficiales del Estado Nacional o en cumplimiento de funciones encomendadas por este o por las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La pérdida de la condición de residente tiene efectos a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se produjo alguna de las causales previstas por el art. 117 de la LIG. La persona humana que perdió la residencia argentina pasará a revestir el carácter de beneficiario del exterior respecto de las ganancias de fuente argentina que obtenga a partir de ese día inclusive (cfr. art. 120, LIG). El art. 119 establece que la pérdida de la condición de residente deberá acreditarse ante la AFIP o el consulado argentino del país extranjero correspondiente cuando se produzca antes o después de que las personas humanas se ausenten del país, respectivamente.

La res. gral. (AFIP) 4236/2018 —de la que se volverá a tratar en el apartado siguiente— establece que la pérdida de la condición de residente en el país deberá ser acreditada por el contribuyente al momento de solicitar la cancelación de la inscripción en el IG mediante alguno de los siguientes elementos: a) certificado de residencia permanente emitido por la autoridad competente de un Estado extranjero; o b) pasaporte, certificación consular u otro documento fehaciente que pruebe la salida y permanencia fuera del país por el lapso previsto en el art. 117 de la LIG (cfr. art. 2º, RG 4236). Sin perjuicio de la acreditación mediante los elementos mencionados, la norma autoriza a la AFIP a requerir otros elementos en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización. Asimismo, dispone que hasta tanto no obtengan la cancelación respectiva en el IG, las personas humanas deberán continuar cumpliendo con la totalidad

de sus obligaciones fiscales, tanto formales como materiales.

#### IV. La doble residencia fiscal

El art. 122 de la LIG establece que “en los casos en que las personas humanas, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se considerará que tales personas son residentes en el país:...”<sup>7</sup>, si se cumple alguno de los cuatro factores (comúnmente conocidos como *tie break rules* o “reglas de desempate”) para determinar que una persona humana continúa vinculada con el país.

La primera cuestión que plantea la interpretación del art. 122 de la LIG es si las reglas de desempate previstas en dicho artículo se aplican directamente; o si antes la AFIP debe acreditar que la persona humana *continúa residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresó a este a fin de permanecer en él* (cfr. art. 122, LIG). Calificada doctrina se ha inclinado por esta segunda interpretación, al sostener que la AFIP debe acreditar la residencia de hecho o la finalidad de permanecer en el país como condición para aplicar las reglas de desempate que determinan si la persona humana es doble residente (7).

Ni la LIG ni el reglamento definen qué debe entenderse por residencia de hecho o la finalidad de permanecer en el país en los términos del art. 122 de la LIG. Al respecto, se ha interpretado que, en virtud de que las presencias temporales en el país no interrumpen la permanencia continuada en el exterior a los fines de la aplicación del art. 117 de la LIG, una interpretación sistemática de la ley obliga a considerar el mismo criterio para aplicar el art. 122 de la LIG.

(7) GOTLIB, Gabriel - VAQUERO, Fernando M., “Aspectos internacionales de la tributación argentina. Teoría y Práctica”, Ed. La Ley, 2005, ps. 42-43.

En consecuencia —a falta de disposición expresa— se ha interpretado que existe residencia de hecho en el país si la persona humana que perdió la residencia fiscal argentina permanece en el país más de 90 días (en forma continua o alternada) durante cada período de 12 meses (cfr. art. 283, decreto reglamentario de la LIG) **(8)**.

Otra alternativa para aplicar el art. 122 es considerar la permanencia en el país por más de 6 meses exigida por el art. 33 de la LIG para el cómputo de las deducciones personales (ganancias no imponibles y cargas de familia) del art. 30. Sin embargo, el art. 33 de la LIG establece expresamente que el concepto de residencia en el país que define dicha norma se aplica exclusivamente a “efectos de las deducciones previstas en el art. 30”, sin que corresponda extender su aplicación para la determinación del supuesto de doble residencia del art. 122 de la LIG **(9)**.

Puede plantearse también la interpretación según la cual las reglas de desempate previstas en el art. 122 de la LIG se aplican directamente, sin necesidad de que la AFIP acredite previamente que la persona humana continúa residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresó a este a fin de permanecer **(10)**. Esta interpretación estaría en concordancia con la particular finalidad de las reglas de desempate del art. 122 de la LIG que es la de, justamente, establecer a través de distintos factores si la persona humana tiene residencia de hecho

(8) Ibidem; en el mismo sentido TOCHETTI LUSIARDO, Francisco, “Cómo lograr un cambio de residencia fiscal satisfactorio. Análisis de la normativa tributaria del Uruguay con la normativa tributaria de la Argentina”, IMP - Práctica Profesional 2017-VI, 97.

(9) Cfr. ob. cit., p. 23, Dictamen (DGI-DATJ) 5/80, Boletín DGI 326.

(10) Cfr. CAVEGGIA, Sergio, “Reflexiones sobre el concepto de residencia fiscal para argentinos”, Ámbito Financiero, 13/01/2020: “En definitiva, los elementos de hecho y prueba a los que son sometidos los contribuyentes para definir si existe residencia local, luego de haber obtenido otra residencia o habiendo perdido la argentina, son los conceptos de vivienda permanente, centro de intereses vitales o cantidad de días en el país y el estado extranjero, dependiendo de la situación particular”.

o intención de permanecer en el país —lo que tornaría innecesaria y redundante una previa determinación de tales conceptos— y, además, explicaría el porqué del silencio de la ley y la reglamentación al respecto. Esta interpretación es la que mejor se condice con la finalidad de las reglas de desempate del art. 122 de la LIG que, a diferencia de su par en los CDI, no busca hacer prevalecer la residencia fiscal de un Estado por sobre la de otro.

### V. La finalidad de las reglas de desempate de la LIG y de los CDI

Lo expuesto hasta aquí conlleva destacar que las reglas de desempate de la LIG y de los CDI tienen distintas finalidades. En efecto, las reglas de desempate del art. 122 de la LIG buscan establecer si la persona humana que perdió la residencia fiscal argentina volvió a adquirirla por residir de hecho o por la intención de permanecer en el país revelados por alguno de los factores previstos al efecto. En efecto, ni la ley ni el decreto reglamentario definen estos conceptos porque para establecerlos el art. 122 de la LIG adopta el modelo de las reglas de desempate de los CDI. De esta manera, dichas reglas en la LIG cumplen la función de establecer que el individuo es doble residente, o propiamente dicho, que ha vuelto a ser residente fiscal argentino, ya que estas se aplican ante el supuesto de pérdida de la residencia fiscal argentina.

En cambio, las reglas de desempate de los CDI cumplen una finalidad distinta: a partir de la constatación de un supuesto de doble residencia fiscal (el que precisamente puede ser consecuencia de la aplicación del art. 122 de la LIG), el segundo párrafo del art. 4° de los CDI se aplica para determinar de cuál de los Estados será considerado residente fiscal el individuo a los fines de la aplicación del CDI. El segundo párrafo del art. 4° del Modelo OCDE establece: “2. Cuando en virtud de las disposiciones del apart. 1° del presente artículo, una persona física resulte residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de acuerdo con las siguientes disposiciones:

a) esta persona será considerada residente del Estado Contratante donde...”

De acuerdo con lo expuesto, en un supuesto en el resulte aplicable un CDI suscrito por Argentina podría darse el caso de que el intérprete deba examinar ambas reglas de desempate, previstas para distintos propósitos: establecer la residencia fiscal argentina luego de habérsela perdido (art. 122, de la LIG); y definir de cuál Estado contratante esa persona será considerada residente a los fines de la aplicación del CDI (art. 4º, segundo párrafo, CDI).

Por ejemplo, puede darte el caso de una persona humana de nacionalidad argentina que perdió la residencia argentina por haber permanecido más de 12 meses en el Reino Unido, tiene viviendas permanentes en ambos países, pero conserva sus relaciones personales y económicas más estrechas en Argentina. De acuerdo con el art. 122 de la LIG, esta persona *se considerará residente en el país* porque su centro de intereses vitales se ubica en Argentina (cfr. art. 122, inc. b) de la LIG). A partir de esta constatación entran en juego las reglas de desempate del CDI entre la Argentina y el Reino Unido a los efectos de determinar de cuál de estos dos Estados es residente la persona a los fines de la aplicación de las normas del CDI.

Por lo tanto, podría darse el caso de que un juez argentino deba aplicar normas muy similares para definir, primero, si el individuo es doble residente (o, mejor dicho, residente fiscal en Argentina) y, segundo, si es residente de Argentina o del Reino Unido a los fines de la aplicación del CDI, decisión que parecería condicionada por el resultado del primer análisis. Por ejemplo, si el juez argentino determinó que el centro de intereses vitales de la persona se ubica en Argentina por aplicación del art. 122, inc. b) de la LIG, podría llegar a sostenerse que debería concluir lo mismo para resolver que es residente fiscal en Argentina por aplicación del art. 4º, segundo párrafo, inc. b) del CDI, ya que ambas normas contemplan el mismo concepto. Sin embargo, diferentes desafíos interpretativos que señalaremos

en el apartado siguiente problematizan esta conclusión.

Por otro lado, si el juez argentino resolvió que la persona es doble residente por permanecer más tiempo en la Argentina que en el Reino Unido conforme el art. 122, inc. c) de la LIG podría darse el caso, no obstante, que dicha persona pudiese ser considerada residente del Reino Unido por aplicación del art. 4º, segundo párrafo, inc. c) del CDI cuyo concepto de “morada habitual” no se rige exclusivamente por la pauta temporal de la LIG.

Por último, el art. 3º, inc. a) de la res. gral. (AFIP) 4236/2018 establece que en las “situaciones de doble residencia” a que alude el art. 122 de la LIG en las que exista un CDI suscrito entre Argentina y el otro Estado contratante “resultarán aplicables las normas que en dicha materia establezca el respectivo acuerdo”. Al respecto, cabe reiterar que las reglas de desempate del CDI resultan aplicables en razón, precisamente, de que la persona es considerada residente fiscal de ambos Estados contratantes. Por tal motivo, la aclaración resulta innecesaria. Por su parte, el art. 3º, inc. b) de la mencionada resolución general dispone que, de no existir el CDI, se contemplará lo dispuesto por el art. 122 de la LIG, atendiendo a las consideraciones previstas por dicha resolución. Tampoco es necesaria esta aclaración, puesto que en ningún caso las reglas de desempate del CDI reemplazan a las del art. 122 de la LIG, ya que unas y otras cumplen funciones distintas.

## VI. Desafíos interpretativos suscitados por la regla de desempate de la LIG

El art. 122 de la LIG establece cuatro factores (comúnmente conocidos como *tie break rules* o “reglas de desempate”) para determinar que una persona humana continúa vinculada con el país y, por lo tanto, debe ser considerada residente en él. Dichos factores se deben analizar de manera sucesiva, en el orden establecido. En tal sentido, se considerará que un residente fiscal en otro Estado es también residente argentino cuando: a) mantenga su vivienda

permanente en la República Argentina; b) en caso de mantener viviendas permanentes en ambos Estados, cuando su centro de intereses vitales se ubica en la República Argentina; c) en caso de no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habita en forma habitual en la República Argentina, condición que se considerará cumplida si durante el año calendario permanece en el país más tiempo que en el Estado extranjero (11); y d), en caso de permanecer igual tiempo en ambos países, cuando sea de nacionalidad argentina.

De acuerdo con lo expuesto, el primer factor que el Fisco debe acreditar es la existencia de una “vivienda permanente” en la Argentina. El Fisco solo deberá recurrir al segundo factor, la acreditación de un “centro de intereses vitales” en el país, si el contribuyente prueba, que cuenta con una vivienda permanente en el otro Estado de su residencia fiscal. Cuando no pueda determinarse la ubicación del centro de intereses vitales de la persona humana, el mayor tiempo de permanencia en el país definirá el carácter de residente argentino a los fines del IG. En el raro supuesto de que la persona humana permanezca igual tiempo en ambos Estados, la nacionalidad argentina determinará la residencia fiscal.

El orden en el que deben ser aplicadas las mencionas “reglas de desempate” impide, por ejemplo, tener por acreditada la residencia fiscal por el mero hecho de la mayor permanencia en el país (tercer factor). En efecto, podría darse el caso de que por tener la persona humana su centro de intereses vitales (segundo factor) en el Estado extranjero, no corresponda considerarla residente argentino a los fines del IG, aunque permanezca más tiempo en la Argentina durante el año calendario.

Lo expuesto revela la importancia de los conceptos de “vivienda permanente” y “centro de intereses vitales” que hacen al núcleo interpretativo de la doble residencia fiscal. La res. gral. (AFIP) 1621/2004 establecía precisiones respecto de los conceptos de “vivienda permanente” y “centro de intereses vitales” contemplados en el art. 122 de la LIG. La res. gral. 4236 la sustituyó e introdujo adecuaciones y nuevas precisiones respecto de los supuestos de doble residencia. A continuación, se exponen los cambios introducidos en las definiciones de “vivienda permanente” y “centro de intereses vitales”.

RG (AFIP) 1621	RG (AFIP) 4236
<p><b>Vivienda permanente</b> (art. 1º, inc. a))</p> <p>“El recinto apto para morada que, en forma continuada, se mantiene efectivamente utilizado o disponible para la finalidad principal de habitación, con prescindencia del título jurídico bajo el cual se lo afecte o se lo tenga a disposición.</p> <p>“La mencionada caracterización resulta comprensiva de la vivienda que es destinada accesoriamente al desarrollo de actividades productivas”.</p>	<p><b>Vivienda permanente</b> (art. 3º, inc. b))</p> <p>Pto. 1: “se refiere al alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros.</p> <p>“La mencionada caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos mencionados en el párrafo anterior, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente -con carácter principal o accesorio- al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza.</p>

(11) Cfr. art. 284, decreto reglamentario de la LIG.

RG (AFIP) 1621	RG (AFIP) 4236
	<p>“Quedan excluidos del concepto de vivienda permanente aquellos alojamientos utilizados en estadias de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares”.</p> <p>Pto. 2: “El sujeto que invoque la tenencia de una vivienda permanente en un Estado extranjero, conforme lo dispuesto en el punto precedente, deberá probarlo con la documentación respaldatoria correspondiente.</p> <p>“Asimismo, esta Administración Federal podrá recurrir a pruebas o indicios claros, precisos y concordantes que permitan determinar la existencia de una vivienda permanente en el país”.</p>
<p><b>Centro de intereses vitales</b> (art. 1º, inc. b])</p> <p>“El lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona de existencia visible mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta. En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales”.</p>	<p><b>Centro de intereses vitales</b> (art. 3º, inc. b])</p> <p>Pto. 3: “el lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona humana mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta. En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales”.</p>

Como hemos señalado en el apartado anterior, la interpretación de los conceptos de “vivienda permanente” y “centro de intereses vitales” se encuentra sujeta a dos regulaciones distintas, aunque estrechamente vinculadas. La interpretación de dichos conceptos en el ámbito convencional estará regida por las reglas de interpretación del propio CDI y de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (arts. 31 a 33, CVDT). Esto último plantea el interrogante respecto de si el sentido que así se obtenga (pudiendo comprender, por ejemplo, la consideración de los comentarios del Modelo OCDE y, eventualmente, la jurisprudencia y doctrina extranjera) podrá ser trasvasado a la interpretación de los mismos conceptos a los fines de aplicar el art. 122 de la LIG (12).

La dinámica mencionada puede apreciarse a partir del agregado que la res. gral. (AFIP) 4236 introdujo en la definición de “vivienda permanente” (cfr. art. 3º, inc. b), pto. 1, último párrafo). Dicho agregado excluye expresamente a los “alojamientos utilizados en estadias de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares”. Tal exclusión se corresponde con la importancia que los comentarios del art. 4º del Modelo OCDE le asignan a la *permanencia* de la vivienda, en cuanto sostienen que “... cualquier forma de vivienda puede ser tomada en cuenta (casa o departamento propio o alquilado, el alquiler de una habitación amoblada). Pero la permanencia de la vivienda es esencial; esto significa que el individuo ha arreglado tener la morada disponible para él en todo momento y continuamente, y no ocasionalmente con el propósito de una estadía, que, por su naturaleza, es necesariamente de corta

(12) BRACCIA, Mariano F., “Método para la correcta interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XL, 519, 2019.

duración (viaje de placer, negocios, educativo, para asistir a un curso en una escuela, etc.)” (13).

La res. gral. (AFIP) 4236 se limitó a excluir al tipo de viviendas que por su naturaleza son utilizados en estadías de corta duración, pero omitió explicitar el fundamento de dicha exclusión —como sí lo hacen los comentarios del art. 4º del Modelo OCDE—, es decir, que no está cumplido el requisito de “permanencia” de la vivienda en tales supuestos. Dicha omisión resulta relevante a los fines interpretativos frente a otros supuestos. Así, p. ej., ante un residente argentino que perdió dicha condición por el acaecimiento de alguna de las causales previstas en el art. 117 de la LIG y que conserva una vivienda en el país que alquila a un tercero se plantea el interrogante respecto de si dicha vivienda es una “vivienda permanente” a los fines de acreditar un supuesto de doble residencia por aplicación de la primera regla de desempate del art. 122, inc. a) de la LIG. Los comentarios del art. 4º del Modelo OCDE —según la versión de noviembre 2017— aclaran expresamente que la vivienda alquilada a un tercero no constituye una vivienda permanente porque el individuo ha dejado de tener la posibilidad de permanecer allí (14). En definitiva, esta situación que resulta aclarada en el ámbito convencional carece de una respuesta concluyente fuera de él, en concreto, respecto de la aplicación del art. 122 de la LIG.

En consecuencia, ¿cuál será la influencia que ejerzan los comentarios del art. 4º del Modelo OCDE para interpretar las reglas de desempate del art. 122 de la LIG? Por ejemplo, la res. gral. (AFIP) 4236 mantuvo prácticamente inalterada la definición de “centro de intereses vitales” adoptada por la res. gral. (AFIP) 1621 sustituida. Si bien en dicha definición —en sintonía con los comentarios del art. 4º del Modelo OCDE— se destaca la preeminencia de las “relaciones

personales” mantenidas en diferentes Estados por sobre las económicas, nada dice —por ejemplo— de los “actos personales del individuo”. En cambio, los Comentarios del Modelo OCDE señalan que debe prestárseles “especial atención”. A tal efecto, describen la situación del individuo que tiene una vivienda y establece una segunda en otro Estado, manteniendo la primera. Los Comentarios concluyen que el hecho de que el individuo haya mantenido el ambiente en el que siempre ha vivido, trabajado y donde se encuentran su familia y pertenencias puede, junto con otros elementos, ayudar a demostrar que ha retenido su centro de intereses vitales en el primer Estado (15). Como puede apreciarse, los “actos personales” a los que los Comentarios al art. 4º del Modelo OCDE asignan especial importancia para determinar el “centro de intereses vitales” tampoco han sido contemplados en la res. gral. (AFIP) 4236.

## VII. Conclusión

Como resultado de la modificación introducida en el IBP por la ley 27.541, las personas humanas que sean residentes argentinos a los efectos del IG serán también contribuyentes del IBP y estarán alcanzadas por sus bienes situados en el país y en el exterior.

De acuerdo con lo expuesto, la normativa sobre residencia fiscal de la LIG adquiere un renovado interés respecto de su aplicación al IBP, en particular en lo que se refiere a las situaciones de doble residencia fiscal que podrían suscitarse en la práctica. El art. 122 de la LIG que regula las reglas de desempate para definir la existencia de un supuesto de doble residencia presenta interesantes desafíos interpretativos por su interrelación con la normativa vinculada con los CDI. En tal sentido, es preciso destacar que las reglas de desempate del art. 122 de la LIG tienen por finalidad establecer si la persona humana que perdió la residencia fiscal argentina volvió a adquirirla por residir de hecho o por la intención de permanecer en el país reve-

(13) OECD (2019), “Commentary on Article 4: Concerning the Definition of Resident”, in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, París, párr. 13, C[4]-7.

(14) OECD (2019), ob. cit. en nota anterior.

(15) OECD (2019), ob. cit., párr. 15, C[4]-8.

lados por alguno de los factores previstos al efecto. En cambio, las reglas desempate de los CDI cumplen una finalidad distinta. Justamente a partir de la constatación de un supuesto de doble residencia fiscal —que puede incluso ser consecuencia de la aplicación del art. 122 de la LIG— el segundo párrafo del art. 4º de los CDI se aplica para determinar de cuál de los Estados será considerado residente fiscal el individuo a los fines de la aplicación del CDI.

Lo expuesto plantea el interrogante, entre otros, respecto de si el sentido que se obtenga de la interpretación de los conceptos de “vivienda permanente” y “centro de intereses vitales” utilizados en la regla de desempate del CDI —que puede comprender, p. ej., la consideración de los comentarios del Modelo OCDE y, eventualmente, la jurisprudencia y doctrina extranjera conforme las

reglas de interpretación de la CVDT— puede ser trasvasado a la interpretación de los mismos conceptos a los fines de aplicar el art. 122 de la LIG, en una situación que no involucra la aplicación de un CDI (16). De esta manera, a los desafíos interpretativos suscitados por la aplicación de la LIG en una situación en la que no se aplica un CDI, se suman aquellos provenientes de la aplicación de las normas del CDI y la manera en que estas últimas pueden influir en la interpretación de las primeras. Estas cuestiones y otras que se plantean en este trabajo irán resolviéndose a medida que la aplicación de estas normas se vuelva más frecuente.

---

(16) BRACCIA, Mariano F., “Método para la correcta interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”, *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, XL, 519, 2019.

# La implementación de la ley 27.430 en cuestiones de precios de transferencia. Primera parte

Daniel Rybnik<sup>(\*)</sup>

*El desarrollo de este artículo incluye la descripción de las cuestiones introducidas por la RG 4717/2020 y cómo se ponen en interacción con las normas sustantivas de la Ley del Impuesto a las Ganancias y otras disposiciones vinculadas a los precios de transferencia.*

## I. Introducción

En materia de precios de transferencia, la reforma impositiva sancionada como ley 27.430 incorporó numerosos y significativos cambios a la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG), que luego se reglamentaron a través de los decs. 279/2018 y 1170/2018 que modificó el decreto reglamentario de la LIG (DRLIG), y recientemente por la res. gral. (AFIP) 4717 (1).

Pese a que muchos comentaristas aluden a la sanción de la RG 4717 como una norma para el control cambiario (2), y que se especula que persigue el propósito de introducir

mayores trabas a “los pagos al exterior por importaciones de bienes y servicios” (3) cabe recordar que el régimen de precios de transferencia está inserto como mecanismo de determinación de la base imponible en situaciones específicas del impuesto a las ganancias.

Impuesto que es una contribución directa impuesta por el gobierno federal y como tal debe tener un límite temporal y resultar especialmente exigible por razones de defensa, seguridad común y bien general del Estado, según la CN art. 75, inc. 2º), circunstancias que no se cumplen luego de 88 años de vigencia y no se subsanan por incluir la palabra “emergencia” en el primer artículo.

Este artículo incluye la descripción de las cuestiones introducidas por la RG 4717 y se exponen en interacción con las normas sustantivas de la LIG y también con las disposiciones del DRG con el objetivo de brindar una visión integral de la normativa.

## II. Concepto de vinculación (VINC)

Para determinar si queda configurada la VINC a los fines de la LIG, el art. 18 dispone la realización de un análisis de dos pasos.

(3) DOMÍNGUEZ, Sebastián, en nota de David Cañón en Infobae, 15/05/2020, <https://www.infobae.com/economia/2020/05/15/la-afip-controlara-a-las-grandes-empresas-que-operan-en-comercio-exterior-en-busca-de-frenar-la-fuga-de-capitales/>.

(\*) Abogado, Máster en Derecho Bancario, Corporativo y Financiero (Fordham University). Fundador y socio administrador de EnterPricing.

(1) Ver RYBNIK, Daniel, “Reforma tributaria ley 27.430”, director Humberto BERTAZZA, Ed. La Ley, 2018, p. 101, para un análisis de las disposiciones sobre precios de transferencia, jurisdicciones de baja o nula tributación y no cooperantes.

(2) Ver entre otros, MANZONI, Carlos, “La Argentina, un país donde faltan dólares pero sobran los distintos tipos de cambio”, lanación.com, 24/05/2020, <https://www.lanacion.com.ar/economia/dolar/economia-en-verde-la-argentina-el-pais-donde-faltan-dolares-pero-sobran-los-distintos-tipos-de-cambior-tincip-deeriliquat-lor-tincip-um-nid2368765> y “AFIP refuerza controles sobre las grandes empresas para limitar la fuga de capitales”, Ambito.com, 15/05/2020 <https://www.ambito.com/economia/empresas/afip-refuerza-controles-las-grandes-limitar-la-fuga-de-capitales-n5102770>.

*Primer paso:* identificación de los siguientes tres ingredientes básicos:

- un “sujeto” local, que según la RG 4717 debe estar comprendido en la LIG; art. 53, párr. 1º, incs. a), b), c) y/o d), a quien en adelante se llamará “la Parte”;

- personas u otro tipo de entidades o establecimientos, fideicomisos o figuras equivalentes”, del exterior conforme la RG 4717, a quien en adelante se llamará “la Contraparte”;

- a quienes conjuntamente en adelante se denomina “las Partes”, y,

- las “Transacciones” entre las partes.

El análisis no continúa en ausencia de cualquiera de estos tres elementos, a saber, Parte, Contraparte y Transacciones.

*Segundo paso:* una vez reconocidos los tres componentes básicos, el siguiente paso consiste en constatar concretamente con relación a la Parte y Contraparte lo siguiente:

- si un sujeto y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, fideicomisos o figuras equivalentes, están sujetas de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas humanas o jurídicas; o,

- si personas humanas o jurídicas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tienen poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.

El DRG, art. 14, contiene un listado no taxativo de supuestos, que de verificarse alguno, se entendería que existe vinculación, siempre que no se altere el concepto legalmente establecido (ver Anexo I) (4).

(4) Conf. TFN, sala A, 15/03/2013, "Akapol SACIFIA s/ recurso de apelación - impuestos a las ganancias".

### III. Jurisdicciones no cooperantes (NOCO)

Según la LIG, art. 19, debe entenderse por jurisdicciones NOCO a aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina:

- un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o,

- un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información; o que,

- teniendo vigente un acuerdo con los alcances señalados, no cumplan efectivamente con el intercambio de información.

Tales acuerdos y convenios deben cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la Argentina.

En este sentido, la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal” y el “Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País” requieren la aprobación por parte del Congreso Nacional tal como lo establece la CN en su art. 75, inc. 22), lo que al momento no ha ocurrido (5).

El DRG, art. 24, presenta un listado de jurisdicciones NOCO en los términos de la LIG, art. 19 (ver Anexo II).

La AFIP deberá informar al Ministerio de Hacienda cualquier novedad que justifique

(5) Ver TARSITANO, Alberto, "La relación entre el derecho de los tratados internacionales y el derecho tributario. El intercambio automático de información financiera", Revista de Tributación de la AAEF, 32, 2016, ps. 9 y ss., que sostiene que llama la atención que ninguno de ellos fuera aprobado por ley, así como que es ilegal la delegación de facultades, además de que la propia OCDE pone de relieve reiteradamente la necesidad de que cada país adopte los pasos necesarios en su legislación interna para que el sistema entre en vigencia. Ver también RYBNIK, Daniel, "Regímenes de información para sujetos integrantes de grupos de entidades multinacionales", Práctica Profesional, 14, Ed. La Ley, octubre de 2017.

una modificación en el listado precedente, a los fines de su actualización.

#### **IV. Jurisdicciones de baja o nula tributación (BONT)**

Para la LIG art. 20, las jurisdicciones BONT son aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria inferior al 60% de la alícuota contemplada en la LIG art. 73, inc. a).

Tomando en cuenta que la alícuota prevista en la LIG art. 73, inc. a) es del 25%, para que una jurisdicción sea caracterizada como BONT la tributación máxima que aplique sobre la renta empresaria debería ser inferior al 15%.

El DRG, art. 21 aclara:

- debe considerarse la tasa total de tributación, en cada jurisdicción, que grave la renta empresaria, con independencia de los niveles de gobierno que las hubieren establecido; y que,

- por “régimen tributario especial” se entenderá toda regulación o esquema específico que se aparta del régimen general de imposición a la renta corporativa vigente en ese país y que dé por resultado una tasa efectiva inferior a la establecida en el régimen general.

#### **V. Precios de transferencia**

Para la aplicación de los métodos más apropiados de acuerdo con el tipo de Transacción realizada, la LIG art. 17 se ancla en los conceptos de VINC, jurisdicciones NOCO y BONT con relación a la Contraparte del exterior.

La LIG art. 17, párr. 1º, contempla la facultad de la AFIP de:

- establecer promedios, índices o coeficientes con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características; y, la de

- determinar la ganancia neta sujeta impuesto a través sus propios promedios, índices o coeficientes en supuestos en que por la clase de operaciones o por las modalidades de organización no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina.

El DRG aclara que, en la elaboración de tales promedios, índices, coeficientes y demás herramientas estadísticas e información:

- se deben considerar las operaciones celebradas entre terceros independientes y en su utilización se deben respetar los factores de comparabilidad del DRG art. 28; y que,

- son aplicables en la medida en que no pueda utilizarse uno de los métodos indicados en La LIG art. 17, párr. 5º, o aquel que prevea el DRG.

##### *V.1 Partes independientes no NOCO y no BONT*

###### *V.1.a. Precio internacional*

Las Partes que realizan importaciones y exportaciones con partes independientes que no califican como NOCO o BONT están sujetos a la aplicación del “Precio Internacional” según la LIG art. 9º, cuando los bienes tengan un precio internacional —de público y notorio conocimiento— a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, salvo prueba en contrario.

###### *V.1.b. Deberes documentales*

Conforme la RG 4717, art. 38, la documentación a conservar incluye los papeles de trabajo, comprobantes, documentación y todo otro elemento de respaldo, que contenga la siguiente información:

a) Con relación a la Parte: sus datos identificatorios, las actividades realizadas y estructura organizativa del negocio.

b) Con relación a las personas independientes del exterior: apellido y nombres, denominación o razón social, Número de

Identificación Fiscal (NIF) en el país de residencia fiscal, domicilio fiscal y país de residencia.

c) Descripción y características de las operaciones, formas y ejecución, cuantía o precio o retribución acordada, moneda y forma de pago utilizada, garantías o coberturas asumidas.

d) Movimientos bancarios vinculados a las operaciones internacionales: Documentación bancaria y/o financiera de respaldo, incluyendo SWIFT bancario vinculado a la Transacción, en caso de corresponder.

e) Detalle de las fuentes de información de los precios internacionales y de los criterios y metodologías aplicadas para su selección y adopción.

f) Con relación a operaciones de importación o exportación de bienes con precio internacional —de público y notorio conocimiento— a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares: los papeles de trabajo deben identificar las características de la operación, tipo de bienes, volúmenes negociados, precios pactados, derechos y obligaciones contraídas por las partes en los acuerdos o contratos y registración de aquellos ante la autoridad competente —de corresponder—, valores de público y notorio conocimiento adoptados como referencia de mercado, primas y/o descuentos aplicados sobre aquellos, etc.

#### V.1.c. Requisitos informativos

Según la RG 4717, art. 47, debe presentarse el formulario de declaración jurada 2668 (F. 2668) para las Partes que en alguno de los 2 períodos fiscales previos a aquel por el que debe informarse hubieran estado obligados a presentar información de operaciones internacionales o precios de transferencia por la RG 4717 o la RG 1122 (y modif.).

Si se trata de otras operaciones entre partes independientes distintas a las indicadas, la Parte debe informar la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás

datos mediante el F. 2668 de acuerdo con lo establecido por la RG 4171, art. 48, inc. a), cuando el monto anual de las exportaciones e importaciones realizadas supere la suma fijada por el Poder Ejecutivo que actualmente es de \$10.000.000, e incluye a las operaciones relacionadas con actividades que generen rentas exentas o no alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

#### V.2. Operaciones con VINC, NOCO y BONT

Las operaciones con VINC, o jurisdicciones NOCO y BONT deben ajustarse conforme lo prevé la LIG art. 17 que requiere la utilización del método que resulte más apropiado de acuerdo con el tipo de Transacción realizada entre los métodos de precios comparables entre partes independientes (PCPI), de precios de reventa fijados entre partes independientes (PR), de costo más beneficios (CB), de división de ganancias (DG) y de margen neto de la transacción (MNT).

La RG 4717, art. 28. indica:

- la justificación de los precios de transferencia debe considerar la totalidad de las operaciones del período fiscal, efectuadas tanto con VINC, NOCO o BONT; y que,

- no se admite la selección de operaciones de la parte evaluada con base en muestras al azar o algorítmicas, sino que deben someterse al análisis respectivo la totalidad de las operaciones alcanzadas por el régimen de precios de transferencia.

#### V.2.a. Métodos de precios de transferencia

El DRG, art. 29, presenta las siguientes definiciones a los efectos de la aplicación del método más apropiado:

a) PCPI: al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.

El DRG, art. 21.6 especifica que el PCPI será considerado el más apropiado para valuar las Transacciones de bienes con cotización, ya sea por referencia a transacciones comparables no controladas o por

referencia a los índices, coeficientes o valores de cotización de bienes

Y que no será aplicable cuando:

- los productos no sean análogos por naturaleza y/o calidad o estuviesen incididos de forma diferente por intangibles;

- los mercados no sean comparables por sus características, por su volumen, por las condiciones financieras y monetarias o, habiendo bienes intangibles objeto de la Transacción, cuando estos no sean iguales o similares; y que,

- tales diferencias en todos los casos incidan en los precios y no puedan realizarse los ajustes cuantitativos y/o cualitativos necesarios y demostrables para su eliminación.

La RG 4717 art. 30 aclara que, si en la aplicación del PCPI no se cuenta con un precio a la misma fecha del precio que debe compararse, se debe recurrir a los precios obrantes dentro de las fechas cercanas siempre y cuando no se distorsione la comparabilidad. Y si en la aplicación de este método se obtuviera más de un precio, debe realizarse un rango intercuartil y determinar la mediana de dichos precios.

Asimismo, según la RG 4717, art. 8º, las exportaciones de los bienes con cotización pueden ajustarse —en la medida en que reflejen la operatoria entre partes independientes— contemplando los descuentos y/o cargos a los valores de cotización adoptados en la práctica del comercio, solo en cuanto se encuentren debidamente documentados y justificados, de conformidad con lo dispuesto en el DRG, art. 47.

b) PR: al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa de un bien o de la prestación del servicio o de cualquier otra operación celebrada con partes independientes en operaciones comparables, por el resultado de disminuir

de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas entre partes independientes.

c) CB: al precio de venta de un bien, de prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que resulta de multiplicar el costo de los bienes, de los servicios o de otras transacciones celebradas con partes independientes por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta obtenido con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose tal porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas entre partes independientes.

d) DG: a la asignación de las ganancias operativas entre las partes VINC teniendo en consideración la proporción con que hubieran sido atribuidas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1. Se determinará el resultado operativo global mediante la suma de los resultados operativos obtenidos por cada parte vinculada involucrada en la o las Transacciones.

2. Tal resultado global se asignará a cada una de las partes VINC, en la proporción que resulte de considerar entre otros, las ventas, costos, gastos, riesgos asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas de cada una de ellas, con relación a las Transacciones que estas hubieran realizado y que son objeto de la aplicación del método de que se trata.

Si las partes involucradas en la o las Transacciones contribuyeran de forma relevante en la formación de activos intangibles o poseyeran activos intangibles involucrados en la o las Transacciones, en tanto no existieran métodos más adecuados para la valoración de la operación como entre partes

independientes, la Parte podrá utilizar —y en tal caso informarlo previamente a través del servicio con clave fiscal “Presentaciones Digitales” del sitio de la AFIP según la RG 4717, art. 33, dentro del quinto mes posterior al del cierre del ejercicio— el método de división de ganancias conforme el siguiente procedimiento:

(i) se determinará el resultado operativo global, esto es la suma de los resultados operativos de cada una de las partes involucradas en las Transacciones;

(ii) se establecerá, en primer término, la ganancia rutinaria de cada una de las partes VINC, es decir, sin tomar en cuenta la utilización de los bienes intangibles significativos, utilizando para ello el método de precios de transferencia que resulte más adecuado (no debiendo considerarse el de división de ganancias);

(iii) la ganancia operativa global residual se distribuirá entre las partes VINC en la operación teniendo en cuenta, entre otros aspectos, los bienes intangibles significativos utilizados por ellas, siempre que (y en proporciones iguales a las que) razonablemente hubiesen sido utilizadas entre partes independientes en similares circunstancias.

Según la RG 4717, art. 30, la identificación y cuantificación de la base apropiada del resultado operativo común sujeto a la distribución de cada parte VINC por la realización conjunta de una o varias operaciones, debe estar referida a cada una de las partes VINC involucradas, y el criterio de atribución debe preferentemente, basarse en una fórmula de reparto que incluya —otorgando la misma ponderación—: 1) ingresos totales, 2) salarios y cantidad de empleados (tengan o no relación de dependencia), y 3) activos fijos; a los que podrán agregarse otros parámetros de medición para el caso de empresas de la economía digitalizada, tales como: recogida y uso de datos personales de los usuarios de plataformas y servicios en línea; y de las empresas del sector minero, de hidrocarburos y agropecuario, entre otros.

Y para la evaluación de las actividades de I+D, conforme la RG 4717, art. 31, se deben:

- tener en cuenta las diferencias en los tipos de actividades involucradas, su flujo de financiación, y la asignación o reparto de titularidades sobre la propiedad de los intangibles; y,

- acreditar las diferentes formas de asunción de riesgo por cada una de las partes y los diferentes niveles en el rendimiento esperado, de acuerdo con lo que se estipularía entre sujetos independientes.

e) MNT: al margen de ganancia aplicable a las Transacciones entre VINC, que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en Transacciones no controladas comparables, o en Transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como: retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios, de acuerdo con el tipo de actividad y demás hechos y circunstancias del caso y la naturaleza del tipo de operación analizada.

La ganancia a comparar será la ganancia neta antes de gastos financieros e impuesto a las ganancias, sin considerar los resultados extraordinarios.

La RG 4717, art. 9º señala:

- cuando se utilice el MNT, en relación con actividades intensivas en capital, el indicador de resultado operativo sobre activos en la parte evaluada y en los comparables debe calcularse computando los activos operativos, que se deben estimar tomando el total de activos, al que se le deben restar los importes de las inversiones corrientes, de las inversiones no corrientes, de los activos intangibles y del rubro “Otros Activos”; y que,

- para la aplicación de este indicador, debe exponerse el método de valuación de los activos de la Parte y el de cada comparable, a efectos de constatar que la valoración de unos y otros es consistente, es decir, en

ambos casos, es realizada a valores contables.

Los respectivos márgenes de utilidad deben ser examinados, según explica la RG 4717, art. 10:

- a partir de la información contable de la parte evaluada, de la parte relacionada y de los comparables;

- si son empresas regidas por la normativa contable nacional, la información contable debe surgir de la aplicación de las normas de valuación obligatorias reguladas por las entidades que conforman la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; y,

- el margen de utilidad operativa, tanto de la parte evaluada como de los comparables, no debe estar influenciado por resultados financieros ni por resultados extraordinarios o de ganancias de capital ni debe considerarse el impuesto a las ganancias o similar contenido en el cuadro de resultados del período fiscal analizado.

f) Otros métodos (OM): cuando se tratare de la transferencia de activos intangibles valiosos y únicos o de activos financieros que no presenten cotización o transacciones comparables con o entre partes independientes, o se tratase de la inversión en activos únicos que no presenten comparables y cuya activación solo produzca resultados mediatos a través de la amortización de dichos bienes, en tanto por la naturaleza y características de las actividades no resulte apropiada la aplicación de ninguno de los métodos anteriores, se podrán establecer otros, en la medida en que estos representen una mejor opción y se cuente con una adecuada documentación de respaldo.

Los métodos seleccionados por la Parte como los más apropiados para el análisis de cada tipo de Transacción o línea de negocio, deben ser utilizados, en tanto no se modifiquen las circunstancias fácticas que permitieron su elección o aquellas derivadas de la evaluación de los activos, riesgos y funciones asumidas que definieron su em-

pleo. En caso de corresponder, los cambios de método deben ser debidamente fundamentados como así también, documentadas las causales que los originen.

La RG 4717, art. 34 indica que los OM y técnicas de justificación se podrán utilizar cuando las especiales circunstancias de la Transacción impidan valorar sus activos, riesgos o funciones y deben respetar el principio de libre competencia.

Fundamentalmente corresponderá aplicarlos cuando:

a) El objeto de la Transacción en la operación VINC consista en bienes o derechos únicos, valiosos y específicos, difícilmente asimilables a otros bienes del mercado, que no presenten comparables.

b) Se produzca la transmisión de acciones o participaciones en el capital de sociedades que no coticen en bolsa o de activos intangibles, con ausencia debidamente justificada de elementos comparables que resulten viables.

Para la valoración de la transferencia de acciones o participaciones que no cotizan en bolsa se podrán emplear OM basados en el enfoque de ingresos, según los cuales el valor de un bien o derecho sobre el bien se medirá en función de los ingresos que este va a generar en el futuro durante la vida que se prevé, los cuales deben ser actualizados a valor presente con una tasa de descuento apropiada para el riesgo asumido, expresado en el valor actual a través de los “Descuentos de Flujos de Caja” (DFC), atendiendo a los diversos factores de relevancia para la operación.

La utilización de alguno de los OM y técnicas de justificación debe informarse a través del servicio con clave fiscal “Presentaciones Digitales” del sitio web de la AFIP, dentro del quinto mes posterior al del cierre del ejercicio.

Cuando se aplique alguno de los OM, la Parte debe justificar, desde una perspectiva técnica y económica, la necesidad de su

utilización, según la RG 4717, art. 35, debiendo describir detalladamente:

- el método o técnica elegidos, así como las razones de su elección; y,

- las ventajas y desventajas que permitan analizar su corrección e idoneidad que avalen que las operaciones a ser evaluadas responden al principio de operador independiente.

Entre los aspectos a informar debe incluirse:

a) Las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y demás variables en que se basa la aplicación del método seleccionado, y su procedimiento de determinación, a efectos de demostrar que el valor resultante se adecua y cuantifica el modo en que partes independientes habrían realizado la misma Transacción en condiciones comparables;

b) La justificación de la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas, por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio del operador independiente;

c) La maximización del uso de datos observables de mercado, que deben quedar acreditados, y limitar el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

#### V.2.b. Reglas de preferencia de métodos

Según el DRG, art. 30, se entiende como método más apropiado al tipo de Transacción realizada, el que mejor refleje su realidad económica. A tal fin, se considerará el método que

a) mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial;

b) cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación;

c) contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las Transacciones VINC y no VINC, y de las empresas involucradas en dicha comparación; y

d) requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre hechos y situaciones comparables.

Asimismo, la Parte debe documentar el análisis de comparabilidad, para lo cual puede considerar:

1. El ejercicio fiscal a ser analizado.

2. Los factores relacionados con la Parte o el entorno en el que las operaciones controladas tienen lugar.

3. El análisis funcional con el fin de identificar los factores relevantes de comparabilidad.

4. La revisión de la información comparable interna y, en caso de existir, un justificado descarte o aceptación de los métodos tradicionales transaccionales (PCPI, PR y CB).

5. La revisión de las fuentes de información comparable externa y su confiabilidad.

6. La selección del método a ser aplicado y de las magnitudes financieras a comparar.

7. La definición de los comparables a utilizar.

8. La definición de la necesidad de realizar ajustes para mejorar la confiabilidad de la información comparable, su identificación y cálculo.

9. La aplicación de los comparables más confiables para el método seleccionado y la determinación de la remuneración acorde a las prácticas normales de mercado entre partes independientes.

#### V.2.c. Factores de comparabilidad

Se consideran comparables aquellas Transacciones analizadas entre las que no existan diferencias que afecten significa-

tivamente los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de utilidad por aplicación de los métodos de precios de transferencia y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes razonables y justificables que permitan un grado sustancial de comparabilidad.

Para los ajustes de tales diferencias, debe tomarse en cuenta aquellos elementos, condiciones o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las Transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso, considerando, entre otros, los que se indican a continuación:

a) Las características de las Transacciones, incluyendo:

1. En el caso de Transacciones financieras: elementos tales como el monto del capital o préstamo, moneda en que se realizó la operación, plazo y esquema de repago, garantías, solvencia del deudor, capacidad efectiva de repago, tasa de interés, monto de las comisiones, cargos de orden administrativo y cualquier otro pago o cargo, acreditación o, en su caso, débito que se realice o practique en virtud de estas.

2. En prestaciones de servicios: elementos tales como su naturaleza y alcance, y la necesidad de su prestación para el tomador del o los servicios, así como también si estos involucran o no información concierne a experiencias industriales, comerciales o científicas, asistencia técnica o, en su caso, la transferencia o la cesión de intangibles.

3. En Transacciones que impliquen la venta o pagos por el uso o la cesión de uso de bienes tangibles: las características físicas del bien, su relación con la actividad del adquirente o locatario, su calidad, confiabilidad, disponibilidad y, entre otros, volumen de la oferta.

4. En el supuesto de la explotación o transferencia de intangibles: elementos tales como la forma asignada a la Transacción

(venta, cesión del uso o derecho a uso), su exclusividad, sus restricciones o limitaciones espaciales, singularidad del bien (patentes, fórmulas, procesos, diseños, modelos, derechos de autor, marcas o activos similares, métodos, programas, procedimientos, sistemas, estudios u otros tipos de transferencia de tecnología), duración del contrato o acuerdo, grado de protección y capacidad potencial de generar ganancias (valor de las ganancias futuras).

b) Las funciones o actividades (tales como diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo (I+D), compra, distribución, gestión de inventarios, fijación de precios, comercialización, publicidad, transportes, financiación, control gerencial, control de calidad, administración de garantías y servicios de posventa, entre otros), los activos utilizados (uso de intangibles, ubicación, etc.) y riesgos asumidos en las Transacciones (riesgos comerciales, como fluctuaciones en el costo de los insumos; riesgos financieros, como variaciones en el tipo de cambio o tasa de interés, etc.), de cada una de las partes involucradas en la operación.

c) Los términos contractuales y la conducta de las partes que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado, tales como, forma de redistribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de los volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, responsabilidades y beneficios asumidos, garantías, existencia de Transacciones colaterales.

d) Las circunstancias económicas (ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia, posición en la cadena de producción o comercialización, regulaciones públicas, entre otras).

e) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con penetración, permanencia y ampliación del mercado. No serán admisibles aquellas estrategias de negocio que no puedan ser documentadas por la Parte de manera fehacientemente y

contemporánea con la decisión de implementarla.

#### V.2.d. Análisis de comparabilidad

El DRG, art. 33 dispone que la evaluación de las Transacciones celebradas entre partes VINC debe ser realizada individualmente, operación por operación, evaluando las prestaciones realizadas y las condiciones que rodean su ejecución.

El análisis de comparabilidad de las operaciones, ya sea en forma individual o por líneas de negocio, se debe efectuar según la RG 4717, art. 4º, a partir de las Transacciones realizadas conforme a la actividad de la Parte, para lo cual deben tenerse en cuenta las relaciones comerciales y financieras entre las partes intervinientes y las condiciones determinantes de las operaciones objeto de comparación, atendiendo a la naturaleza de aquellas, la conducta de las partes y lo pactado entre ellas, considerando los elementos, condiciones o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de tales Transacciones y los que influyan en ellas teniendo en vista el conjunto de vinculaciones económicas.

A fin de efectuar la comparabilidad pueden tomarse datos de los comparables que abarquen más de un período, cuando el tipo de negocios o las condiciones del mercado así lo justifiquen.

Según el DRG, la información correspondiente a la parte evaluada siempre debe ser la del período fiscal bajo análisis. La RG 4717, art. 5º impone la restricción de que el análisis de comparabilidad sea efectuado sobre la situación de la Parte, salvo que se utilice el método DG en el que todas las partes VINC deban ser analizadas.

En los casos en los que existan Transacciones separadas que, sin embargo, se encuentren estrechamente ligadas entre sí, o sean continuación una de otra, o afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente pueda resultar inadecuada, estas deben evaluarse conjuntamente uti-

lizando el método más apropiado y según una apropiada justificación.

Se deben analizar por separado las Transacciones que, aunque se denominen de manera idéntica o similar, presenten diferencias significativas en relación con las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, aun cuando se hubieren celebrado con la misma contraparte VINC.

Al realizarse el análisis de comparabilidad, si alguna de las partes de la operación fuese titular o licenciante sobre marcas, patentes u otros intangibles, debe identificarse y valorarse tal extremo, aun cuando su uso o aprovechamiento económico no esté remunerado expresamente, conforme lo establece el DRG, art. 34.

Y de acuerdo con el DRG, art. 35 para el análisis funcional, debe tomarse en consideración la existencia de servicios anexos tales como aquellos de comercialización, marketing, logísticos u otros relevantes para la operatoria, sean rutinarios o no.

En virtud del DRG, art. 36, las Transacciones que hubieran sido llevadas a cabo por la Parte en favor de una Contraparte VINC, NOCO o BONTI, sin que se haya pactado contraprestación para la Parte o no hubiese obtenido aprovechamiento económico, según la RG 4717, art. 4º, también deben ser evaluadas e incluidas en el análisis.

En virtud del DRG, art. 37, las Transacciones o líneas de negocios deben ser evaluadas a partir de la información segmentada o desagregada contenida en los estados contables propios de la Parte y, en su caso, de las Transacciones o líneas de negocios a ser evaluadas. Si la segmentación o desagregación no se encuentra contenida en los estados contables de la Parte, debe efectuarse con la debida justificación y documentación fehaciente.

La RG 4717, art. 4º, agrega que cuando el análisis de comparabilidad se lleve a cabo por "línea de negocio", se considerará que los criterios seleccionados se aplicarán

sobre todas las operaciones que guardan específica relación con un determinado segmento de la actividad.

Cuando fuere necesario segmentar la información contable de la parte evaluada, debe indicarse en el IPT el criterio y el procedimiento de segmentación y la forma de cálculo de los márgenes, con el detalle de las cuentas utilizadas o rechazadas y —en su caso— de los coeficientes o porcentajes utilizados en la atribución de factores, ingresos y gastos operativos a la línea de negocio bajo análisis, conforme la RG 4717, art. 7º.

Los comparables internos, señala el DRG, art. 21.13, en caso de existir, deben ser tenidos en cuenta de manera prioritaria en el análisis, en la medida que no existan diferencias significativas entre los elementos comparables de la muestra o que, en el caso de existir, estas no afecten las condiciones analizadas, o se puedan realizar ajustes que permitan su eliminación y optimicen la comparación.

Los ajustes deben realizarse si, efectivamente, afectan la comparación y en tanto se compruebe una mejora en la fiabilidad de los resultados.

Cuando corresponda comparar con márgenes de empresas independientes, la RG 4717, art. 6º, dice:

- caracterizada la Transacción objeto de análisis, se debe seleccionar a los potenciales comparables de un universo homogéneo y determinado de compañías, agrupadas bajo criterios objetivos que resulten de la aplicación de los factores de comparabilidad; y que,

- sobre los datos obtenidos, se efectuarán —de corresponder— los ajustes de búsqueda necesarios conforme a la naturaleza de la Transacción, para así obtener un set de comparables aceptables.

#### V.2.e. Riesgos

El DRG, art. 39 enuncia que a efectos de evaluar los riesgos involucrados en una Transacción entre partes VINC se debe:

1. identificar los riesgos relevantes de la Transacción;

2. identificar específicamente la forma en que esos riesgos son asignados y gestionados entre las partes en los contratos y según surge de la conducta de aquellas;

3. identificar dentro de las funciones de las partes VINC, a la entidad que realiza las funciones relacionadas con el control y la mitigación de dichos riesgos, y a la entidad que tiene y emplea la capacidad financiera para absorberlos, en caso de corresponder; y

4. determinar la consistencia entre la atribución contractual de los riesgos y la conducta de las partes y otros hechos del caso. De haber una notoria divergencia, la AFIP podrá recharacterizar la Transacción y determinar los precios o márgenes de la operación de modo consistente con la conducta entre terceros independientes.

#### V.2.f. Selección de comparables

Al resultado deben aplicarse —en su caso— los ajustes de comparabilidad.

Para la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad deben tenerse en cuenta, en la medida que afecten significativa y fehacientemente en la fijación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de utilidad, entre otros, a los siguientes elementos que enumera el DRG, art. 21.15:

a) Plazo de pago: la diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en la financiación.

b) Cantidades negociadas: el ajuste debe efectuarse sobre la base de la documentación de la empresa vendedora u otra empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad.

c) Propaganda y publicidad: cuando el precio de los bienes, servicios o derechos adquiridos o vendidos a una Contraparte involucre el cargo por promoción, propaganda o publicidad, el precio podrá exceder al del otro sujeto que no asuma dicho gasto, hasta el monto pagado, por unidad de producto y por este concepto, debiendo procederse según la finalidad de la promoción, de la siguiente manera:

1. Si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deben prorratearse entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en el territorio argentina, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.

2. Si lo es de un producto: el prorrateo debe realizarse en función de las cantidades de este.

d) Costo de intermediación: cuando se utilicen datos de una empresa que soporte gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios o derechos y cuyo precio fuera parámetro de comparación con una empresa VINC no sujeta al referido cargo, el precio del bien, servicio o derecho de esta última podrá exceder al de la primera, hasta el monto correspondiente a ese cargo.

e) Acondicionamiento, flete y seguro: los precios de los bienes o servicios deben ajustarse en función de las diferencias de costos de los materiales utilizados en el acondicionamiento de cada uno, del flete y seguro que inciden en cada caso.

f) Diferencias entre la fecha de celebración de las transacciones: los precios de las transacciones comparables deben ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones.

Si las transacciones utilizadas como parámetro de comparación se realizan en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deben ser convertidos en primer término a dólares

estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base los respectivos tipos de cambio utilizados en la fecha de cada operación.

Según el DRG, art. 40, los elementos tenidos en cuenta para la eliminación de las diferencias en el análisis de comparabilidad deben ser seleccionados de manera homogénea. No se admitirá el descarte de comparables con base en criterios de selección diferentes a los aplicados a la totalidad de la muestra de potenciales comparables.

#### V.2.g. Prestaciones de servicios

Con relación al análisis de las Transacciones que involucren prestaciones de servicios entre partes vinculadas, la RG 4717, art. 12 indica que se debe considerar su carácter de necesario para el giro del negocio, la conducta de las partes, los términos de la prestación, y que el servicio haya proporcionado o se espere que proporcione un provecho o valor económico a la entidad que lo remunera. El IPT debe contener el análisis económico que permita explicar su carácter.

Además, no se considerarán como asimilables a operaciones entre partes independientes los siguientes:

a) los costos no identificados con servicios necesarios para el giro del negocio, o que carezcan de utilidad o lógica empresarial, contrariando el principio de correlación de ingresos y gastos;

b) los gastos que se realicen por un miembro del grupo en función de sus propios intereses o del interés de uno o varios miembros del grupo o por su calidad de accionista;

c) los gastos incurridos en la obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones sociales y los incurridos por la sociedad matriz o sus filiales en sus relaciones con inversores (v.gr.: los relativos a la estrategia de comunicación con los accionistas de la matriz, analistas financieros, fondos y otras partes interesadas en la sociedad matriz o sus filiales);

d) los servicios duplicados, en tanto la empresa local los efectúe por sí misma en forma independiente o por un tercero no vinculado, para lo cual debe tomarse en consideración la disponibilidad de los recursos con que cuenta para ser efectuados en función de la realidad de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan las Partes.

#### V.2.h. Operaciones financieras

La RG 4717, art. 13, explica que según la posición del sujeto respecto del contrato de financiación deben acreditarse los siguientes aspectos:

a) Dador de la prestación financiera: que posee la suficiente capacidad económica y financiera para otorgarla y para asumir el control sobre los riesgos asociados.

b) Tomador de la prestación financiera: que tiene capacidad financiera para el pago del capital y los intereses en los vencimientos acordados, como así también, en caso de corresponder, que posee la capacidad para la obtención de garantías y para cumplir con cualquier otra obligación.

Asimismo, cuando el análisis de comparabilidad resulte afectado por el respaldo implícito del grupo a la empresa tomadora, de forma tal que genere dificultades para evaluar confiablemente las Transacciones controladas, se prevé la posibilidad de usar la calificación crediticia del grupo para determinar el precio de la prestación financiera. La tasa asociada a la calificación será tomada como valor de referencia para fijar el precio de mercado en el caso de que no se cuente con la información correspondiente.

Se considera respaldo implícito a todas las acciones entre compañías VINC tendientes a lograr una mejora en el perfil de riesgo crediticio de las empresas VINC.

La mejora en la calidad crediticia de la empresa derivada de su sola pertenencia a un grupo de empresas, y en ausencia de una específica garantía documentada, no

será considerada a los fines de obtener una remuneración por la parte relacionada.

Respecto de la participación en fondos de agrupación de efectivo, o financiación centralizada, debe justificarse su necesidad y el origen del excedente de efectivo.

En este sentido, cuando existiere una participación en un fondo de agrupación de efectivo:

- se considerarán las operaciones financieras de manera estrechamente ligada; y,

- no se considerará apropiadamente justificada una tasa de endeudamiento superior a la tasa obtenida como dador de fondo en el mismo tipo de operaciones entre empresas VINC.

Cuando se refiera a operaciones de cobertura con derivados financieros que involucren activos subyacentes nombrados por la RG (AFIP) 4220, Anexo, punto 5, debe evaluarse la procedencia de analizarlas de manera estrechamente ligada con otras operaciones.

Los intereses de deudas de carácter financiero, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por su constitución, renovación y cancelación serán deducibles en tanto dichos cargos respondan al principio del operador independiente.

#### V.2.i. Intangibles

La RG 4717, art. 21 dispone que cuando la Parte contribuya en la cadena de valor de un activo intangible del que no sea titular, abone o no regalías por su uso, debe:

- establecerse la forma de retribución que remunera el desarrollo de funciones, el control o utilización de activos o la asunción de riesgos que inciden sobre tal contribución de valor; y,

- informarse el procedimiento adoptado en el IPT.

Si la Parte abonara regalías o retribuciones de cualquier tipo por la utilización de intan-

gibles en los que tuviera participación en su desarrollo o mejora, en el IPT se debe justificar que el monto de aquellas se corresponde con el principio del operador independiente y que la Transacción responde a tal principio en condiciones comparables.

En relación con los gastos en concepto de *marketing*, publicidad y promoción de ventas realizados por la Parte, debe tenerse particularmente en cuenta si dicho nivel de gastos se corresponde con el que hubieran realizado entidades independientes, según lo prevé la RG 4717, art. 22; y en el caso en que excedan los que hubieran realizado partes independientes, podrán considerarse cuando constituyan una contribución a la cadena de valor del activo intangible.

Conforme la RG 4717, art. 23, cuando se evalúen actividades de investigación, desarrollo o similares, el valor de mercado de la contribución al desarrollo o mejora de activos intangibles debe estimarse a partir de un análisis funcional que permita identificar y evaluar los riesgos involucrados y la magnitud y grado de importancia de las actividades ejercidas por la Parte.

Así, se debe evaluar si la actividad se desarrolla a título propio o ajeno, si la supervisión es realizada por el titular o los titulares jurídicos del activo o por un tercero, entre otros aspectos. Además, debe identificarse si el sujeto o los sujetos que realizan la financiación de dichas actividades asumen efectivamente los riesgos derivados de la operatoria y —en caso negativo— identificarse la parte que asume tal riesgo. En todos los casos, debe considerarse que la propiedad legal de los activos intangibles no conlleva por sí sola la atribución de los beneficios derivados de su explotación.

En relación con la I+D realizados por la Parte bajo contrato, se evaluará si participa en la toma de decisiones estratégicas, monitoreo de actividades de I+D, uso de activos tangibles e intangibles o controla los riesgos, a los fines de determinar la remuneración de mercado que correspondería

atribuir a la Parte y su posible contribución a la cadena de valor del activo intangible.

#### V.2.j. Exportación de hidrocarburos

La RG 4747, art. 25, dispone que en la exportación de hidrocarburos puede utilizarse como base para la fijación del precio el valor de un producto denominado “marcador” —cuya cotización se considera como referencia para valuar otros bienes del mismo tipo— en tanto su cotización constituya el valor básico en las fórmulas de precios de las exportaciones entre sujetos independientes en condiciones comparables.

No será necesario que el producto exportado coincida exactamente con los parámetros sobre los que está definido el valor de cotización usado como referencia, en tanto ese valor sea el utilizado entre partes independientes. Si el bien exportado y el “producto marcador” son similares, pero no idénticos, podrá realizarse un ajuste de calidad, de similar manera en que se efectuaría entre terceros independientes en condiciones comparables.

#### V.2.k. Reestructuración de negocios

Cuando como resultado de una reestructuración de negocios la Parte pierda o gane total o parcialmente funciones, transfiera o reciba activos o estos pierdan o ganen valor significativamente, o se le obligue a asumir riesgos derivados de dicha reestructuración tales como indemnizaciones, lucros cesantes, pérdida de flujo de fondos, etc., debe ponderarse la conducta que resultaría exigible a las partes en una transacción según la regulación civil o comercial vigente, la costumbre comercial —cuando resulte aplicable— y la jurisprudencia local, atento lo dispuesto por la RG 4717, art. 26.

Además, debe describirse en el Informe de precios de transferencia (IPT) el análisis económico que evalúe la situación y determine el valor de la compensación o indemnización que hubiese correspondido si la reestructuración se hubiese efectuado entre partes independientes en condiciones comparables.

A estos efectos, la reestructuración de negocios implica una reorganización transfronteriza de las relaciones financieras y comerciales, incluyendo la terminación o reformulación significativa de acuerdos existentes, realizada entre partes relacionadas o cuando la parte del exterior con quien venían realizándose las operaciones objeto de reestructuración esté ubicada en jurisdicciones BONT o NOCO.

La RG 4717, art. 26, entiende que una reestructuración de negocios tiene lugar cuando se dan, entre otras, las siguientes condiciones:

a) La conversión de un distribuidor con un nivel de funciones, activos y riesgos involucrados, en un distribuidor, comisionista o agente, con menor nivel de funciones, activos y/o riesgos, que preste servicios para una empresa no residente vinculada;

b) La conversión de las actividades de manufactura en un prestador de servicios de manufactura, con menor nivel de funciones, activos y/o riesgos, para una empresa no residente vinculada;

c) La conversión de actividades de I+D, en una de prestación de servicios de I+D bajo contrato, con menor nivel de funciones, activos y/o riesgos, para una empresa no residente vinculada;

d) La concentración de funciones, activos y/o riesgos, en una empresa no residente vinculada que los centraliza, con la consiguiente reducción en el alcance y funciones desarrolladas localmente en actividades que pueden incluir, entre otras: relaciones con proveedores, soporte de ventas, logística, recursos humanos, finanzas, etcétera;

e) La conversión de actividades que signifique una ampliación en el alcance de las funciones, activos y/o riesgos asumidos por la Parte.

V.2.1. Establecimiento del rango o magnitud de mercado

Conforme el DRG, art. 42, cuando por aplicación de alguno de los métodos a que

alude la LIG, art. 15, párr. 5º y el DRG hubiera dos o más transacciones comparables, se debe determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad comparables (ver Anexo III).

Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por la Parte se encuentra dentro del rango intercuartil, se considerará como pactado entre partes independientes.

Caso contrario, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el valor de la mediana.

Cuando se trate de precios de bienes o servicios con cotización, se tomará como rango de mercado el establecido entre los precios o cotizaciones mínimo y máximo del día correspondiente a la Transacción evaluada, en caso de existir. Si fuera necesario realizar ajustes a los precios o a las cotizaciones, por las razones técnicas propias del mercado, estos podrán estar sujetos a la realización del rango correspondiente. Si el precio fijado por la Parte se encuentra fuera del rango total de mercado determinado por los precios o cotizaciones máximo y mínimo, se considerará que el precio que hubieran utilizado partes independientes es el promedio entre el valor máximo y mínimo.

La RG 4717, art. 36, aclara que cuando corresponda determinar la renta de fuente argentina de una exportación considerando el valor de cotización del bien del día de la carga de la mercadería, se considerará el valor vigente del día en que finaliza esa carga.

La AFIP puede reducir el parámetro de comparabilidad temporal diario cuando detecte, con relación al mecanismo de fijación del precio comparable de las operaciones con partes vinculadas, deficiencias en la fuente a la que se recurrió o comportamientos sesgados y reñidos con las prácticas de mercado entre partes independientes.

La RG 4717, art. 37 dice que la aplicación de la normativa de precios de transferencia no puede implicar el reconocimiento de deducciones no previstas en la ley y que, en tal sentido, no puede considerarse que el precio o monto de la contraprestación de una Transacción sea menor al pactado en el caso de ventas o ingresos, o superior en el caso de compras o gastos.

#### V.2.m. Deberes documentales

La RG 4717, art. 39, requiere la conservación de los comprobantes, papeles de trabajo, documentación y todo otro elemento justificativo de la formación de los precios de transferencia y de los criterios de comparabilidad utilizados tendientes a demostrar la correcta determinación de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad.

Tales papeles de trabajo deben permitir la identificación de las operaciones bajo análisis, y justificar los precios de transferencia, los criterios de comparación utilizados, los montos de las contraprestaciones y los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada y en el IPT.

En aquellos casos en los que el sujeto evaluado incluya a la Contraparte por tratarse de la aplicación de un método de DGS, deben conservarse los estados contables consolidados auditados y certificados, correspondientes a los últimos 3 ejercicios comerciales cerrados con anterioridad a la fecha de presentación, según la RG 4717, art. 42.

#### V.2.n. Requisitos informativos

La AFIP puede requerir la presentación de declaraciones juradas anuales informativas que incluyan, entre otros:

a) Un IPT que describa la estructura de dirección y organigrama de la Parte, sus actividades y estrategias de negocio, financieras y/o económicas, clientes, proveedores y competidores, naturaleza, características y montos de todas las Transacciones realizadas con VINC, NOCO o BONT y en el que consten las justificaciones del análisis de

las operaciones sujetas a la normativa de precios de transferencia realizado, según la RG 4717, art. 43.

El IPT debe reflejar, además, los estudios, documentos y demás soportes probatorios que resulten necesarios para demostrar si los ingresos, costos, resultados, deducciones, activos y pasivos adquiridos por la Parte en el período fiscal relativos a las Transacciones celebradas con Contrapartes fueron determinados como entre partes independientes, indicando las conclusiones alcanzadas, sin perjuicio de las verificaciones y de la información adicional que entienda conveniente solicitar la AFIP.

El IPT debe abarcar los puntos contenidos según la RG (ver Anexo IV), así como los cálculos matemáticos y fórmulas que justifiquen los precios o márgenes obtenidos y debe acompañarse de la documentación que acredite los procesos de elaboración de dichos cálculos. A tales fines, las operaciones se consignarán por sus montos facturados imputables al período fiscal en que se devenguen.

En caso de que la Parte hubiera acordado prestaciones financieras transfronterizas con entidades pertenecientes al mismo Grupo de Empresas Multinacionales (Grupo de EMN) durante el período fiscal a informar o que incidan en este, debe adicionar a los datos previstos en el párrafo anterior, aquellos mencionados en la RG (Ver Anexo IV, Apartado B).

El IPT debe estar certificado por profesional independiente contable o licenciado en ciencias económicas con firma autenticada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, colegio o entidad que ejerce el control de su matrícula.

La obligación de presentar el IPT debe ser cumplida conforme a los siguientes parámetros según la Parte de que se trate:

i) Las Partes que realicen Transacciones con Contrapartes VINC, cuando:

1. el total de sus operaciones efectuadas en el ejercicio fiscal con Contrapartes VINC sea superior a \$30.000.000; o

2. en el caso de Partes pertenecientes a Grupos de EMN que resulten obligados a presentar el “Informe País por País”, cualquiera sea la jurisdicción donde resulten obligados; o aquellos obligados a presentar el “Informe Maestro”, en tanto las operaciones sujetas a la normativa de precios de transferencia en su conjunto en el período fiscal, superen el monto total equivalente a \$3.000.000 o individual de \$300.000;

ii) Las Partes que realicen Transacciones con Contrapartes de jurisdicciones NOCO o BONT, en tanto las operaciones sujetas a la normativa de precios de transferencia en su conjunto en el período fiscal, superen el monto total equivalente a \$3.000.000, o individual de \$300.000

La AFIP igual podrá solicitar la presentación del IPT cuando las condiciones específicas de mercado, generación de riesgo u otras estrategias que se establezcan, lo justifiquen, siempre que las operaciones previstas en este régimen superen, en el período fiscal, el monto equivalente a \$3.000.000 en su conjunto, o individualmente la suma de \$300.000. A tal efecto, las Partes deben presentar, dentro de los 45 días de notificado, el IPT y los papeles de trabajo.

Estos montos deben calcularse teniendo en cuenta la facturación imputable al período fiscal en el que se devenguen. Quienes no se encuentren obligados a presentar el IPT deben igualmente cumplir todas las obligaciones que surgen de este régimen a las que se encuentren sujetos.

b) Un “Informe Maestro” que describa una visión global del negocio del o los Grupos de EMN vinculados a la Parte, conformado por información relevante, como ser: estructura organizacional, jurídica y operativa; descripción del o los negocios y mercados en los que operan; funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las entidades que los componen; financiamiento y servicios intragrupo; desarrollo, propiedad y explotación de intangibles; políticas financieras y fiscales y de precios de transferencia que incluyan el o los métodos de fijación de precios adopta-

dos por el grupo; reparto global de ingresos, riesgos y costos; operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes.

La RG 4717, art. 45, indica que las Partes que realicen Transacciones con Contrapartes VINC que pertenezcan a Grupo de EMN presentarán el “Informe Maestro” firmado por el representante legal del contribuyente o responsable, a efectos de brindar información general sobre la composición de tal grupo, anualmente —en formato “.pdf”— a través del servicio con clave fiscal “Presentaciones DDJJ” del sitio web de la AFIP (ver Anexo V).

No es obligatoria su presentación cuando:

a) El total de los ingresos anuales consolidados del grupo no superen los \$2.000.000.000 en el ejercicio anterior al de la presentación.

b) Las Transacciones con Contrapartes VINC no superen, en su conjunto, en el período fiscal \$3.000.000 o individual de \$300.000.

c) Un informe país por país que contenga información sobre los sujetos que conforman los Grupos de EMN VINC a la Parte, las jurisdicciones en que operan, actividades que realizan, información financiera y fiscal agregada de aquellos relacionada con la distribución global de ingresos, resultados antes de impuestos y no asignados, impuestos a las ganancias o similares pagados y devengados, cantidad de empleados, capital y activos empleados, entre otros.

Se entiende como Grupo de EMN a aquel que conste de dos o más sujetos relacionados a través de la propiedad o del control directo o indirecto, domiciliados en jurisdicciones o países diferentes, o que estén compuestos por un sujeto residente en una jurisdicción y que tribute en otra por las actividades realizadas a través de un establecimiento permanente.

La información de las declaraciones juradas informativas podrá ser utilizada por la

AFIP para analizar la incidencia en los resultados de las Transacciones realizadas entre VINC, no pudiendo basarse únicamente en la información del informe país por país, contenida en el inciso, para realizar ajustes de precios de transferencia. Asimismo, esa información también podrá emplearse para el intercambio de información tributaria con autoridades competentes de otras jurisdicciones en virtud de los tratados, convenios o acuerdos internacionales, bilaterales o multilaterales, que así lo dispongan.

La presentación de declaraciones juradas que reflejen los datos enunciados en los incs. a) y b) antedichas no es exigible respecto de la Parte, cuyas Transacciones realizadas con Contrapartes VINC, BONT o NOCO, facturadas en su conjunto en el período fiscal, no superen el monto total equivalente a \$3.000.000 o individual de \$300.000, sin perjuicio del deber de conservación de los documentos, informaciones y pruebas que respalden las Transacciones aludidas.

La AFIP también podrá exigir el cumplimiento de estas obligaciones, respecto de las Transacciones o actividades que generen rentas exentas o no alcanzadas —o en su caso, costos o gastos no deducibles para la determinación del impuesto—, cuando puedan ser distribuidas, directa o indirectamente, a sujetos alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Según la RG 4717 la documentación debidamente firmada y legalizada, así como la certificación del Consejo Profesional correspondiente, deben presentarse adjuntas al formulario de declaración jurada F. 4501 (F. 4501) debidamente completado y con la documentación adjunta y embebido en el F. 2668 (ver Anexo VI).

El F. 4501 debe contar con “firma digital” de la Parte, del profesional interviniente y del representante del Consejo Profesional, colegio o entidad en la que dicho profesional se encuentre matriculado.

Los originales deben permanecer en poder del contribuyente a disposición de la AFIP.

Asimismo, cuando la información se encuentre redactada en idioma extranjero, debe adjuntarse traducción al idioma español efectuada por traductor público nacional, debiendo su firma —en forma hológrafa— estar certificada por la entidad de la República Argentina en la que se encuentre matriculado.

Por su parte, la RG 4717, art. 47, dispone la obligación de presentación del régimen de información mediante el formulario de declaración jurada F. 2668 para las Partes que en alguno de los últimos 2 períodos fiscales previos a aquel por el que debe informarse hubieran sido obligados a la presentación de información de operaciones internacionales o precios de transferencia por la RG 4717 o la RG 1122 (y modif.).

En caso de que la Parte no tenga operaciones que reportar en el período fiscal a informar, debe presentar el F. 2668 indicando la opción “sin movimientos” que estará disponible en la aplicación web.

Asimismo, a partir de la presentación de un F. 2668 con o sin movimientos, corresponderá continuar presentándolo en los 2 períodos fiscales siguientes, aun cuando no se superen los montos mínimos previsto o se continúe sin movimiento.

La presentación de la declaración jurada se efectuará para operaciones regidas por la normativa de precios de transferencia, en los casos en que todas las transacciones del contribuyente alcanzadas por este régimen y consideradas en su conjunto en el período fiscal, superen los \$3.000.000 o individual de \$300.000, conforme lo indica la RG 4717, art. 48.

### *V.3. Importaciones y exportaciones con intermediario internacional*

La LIG establece una obligación documental con relación a las importaciones y exportaciones de mercaderías en las que intervenga un intermediario internacional VINC que no sea, o bien el exportador en origen, o bien el importador en destino de la mercadería.

Además, introduce un deber registral para exportaciones de bienes con cotización en las que intervenga un intermediario internacional VINC que no sea el importador en destino o sea de jurisdicciones NOCO o de BONT.

### V.3.a. Intermediario internacional

La RG 4717, art. 24, provee que, en el marco de una operación internacional, se considera intermediario a la Contraparte que compra y vende la mercadería exportada o importada con la finalidad de mediar en su comercialización, sin tener la posesión física de ella.

Esta conceptualización, o bien es inconstitucional por alterar el concepto de intermediario como alguien que presta servicios y no es adquirente ni enajenante utilizado en las normas de derecho tributario sustantivo y privado, o debe conjugarse con tal concepto de manera de que resulte válida.

Sin que exista en el derecho privado una conceptualización legal de la “posesión física”, el Código Civil y Comercial de la Nación, art. 1909, refiere a que “hay posesión cuando una persona, por sí o por medio de otra, ejerce un poder de hecho sobre una cosa, comportándose como titular de un derecho real, lo sea o no”.

Y en la jerga legislativa y doctrinaria se utiliza la expresión “posesión física” como aquella en la que existe posesión sin título (6).

*En consecuencia, para compatibilizar las disposiciones de la RG 4717 con las normas de fondo, podría entenderse que intermediario es quien no adquiere título sobre los bienes en los que intermedia ya que los compra y vende por cuenta y orden de terceros.*

(6) Ver, entre otros, ley 26.020, res. 269/2007 de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos y sentencia mexicana del Tercer Tribunal Colegiado de Circuito, nro. de registro: 23.194, Libro II, noviembre de 2011, t. 1, p. 684, <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/Reportes/ReporteDE.aspx?idius=23194&Tipo=2&Tema=0>.

### V.3.b. Remuneración de operaciones con intermediarios

El DRG, art. 43, indica que con el fin de evaluar las operaciones de importación y exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no sea, respectivamente, el exportador en origen o el importador en destino de la mercadería, la Parte debe demostrar que la remuneración obtenida por el intermediario fue acordada siguiendo prácticas normales de mercado entre partes independientes, mediante un análisis funcional que identifique la modalidad de intermediación comercial empleada, las funciones o tareas desarrolladas y los activos utilizados y riesgos asumidos por este en la operación realizada, de acuerdo con lo establecido en la ley y esta reglamentación.

A tales efectos, según el DRG, art. 44, se debe acreditar especialmente —excepto si se demuestra con elementos fehacientes y concretos (información pública sobre el intermediario que surja de los estados financieros de publicación del grupo económico al que pertenezca este o la Parte, datos sobre participación en la propiedad de su capital y otros elementos recabados en el marco del análisis de su riesgo comercial, entre otros) que no se cumplen las condiciones previstas en los incs. a) y b) que se indican a continuación, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basada en hechos generales—:

a) Que el intermediario del exterior tiene real presencia en el territorio de residencia, cuenta allí con un establecimiento comercial donde sus negocios son administrados y cumple con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables y de declaraciones de impuestos y con la normativa vigente en el lugar de residencia.

b) Que la remuneración, aun bajo la forma de comisión o concepto equivalente —correspondiente al intermediario internacional— esté relacionada con su intervención en las Transacciones, para lo cual, si el sujeto es vinculado, debe disponer de

información sobre precios de compra y de venta y de los gastos asociados a las Transacciones.

c) La modalidad de intermediación comercial empleada, las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por el intermediario.

La información a considerar será la del año fiscal que se liquida correspondiente a la Parte. Si la fecha de cierre del ejercicio anual del intermediario internacional no coincidiera con la de la Parte, se considerará la información que resulte del último ejercicio anual del intermediario finalizado con anterioridad al cierre del año fiscal de la Parte. No obstante ello, cuando la AFIP lo estime justificado, podrá requerir que la información anual del intermediario abarque igual período que la de la Parte, siempre que se trate de empresas que integran un mismo Grupo de EMN.

El DRG, art. 44 señala que, si la remuneración del intermediario internacional es superior a la que hubiesen pactado partes independientes, en función de los activos, funciones y riesgos que asume, el exceso en su importe se considerará mayor ganancia de fuente argentina atribuible a la Parte.

Se ha señalado que esta disposición viola la reserva de ley en materia impositiva porque pretende atribuir la ganancia de un sujeto del exterior a un sujeto local sin norma legal que habilite (7).

Si de la evaluación de las operaciones con los intermediarios surgiera una manifiesta discrepancia entre la operación real y las funciones descriptas o los contratos celebrados, si el propósito de la operatoria se explicara solamente por razones de índole fiscal o sus condiciones difirieran de las que hubieran suscripto empresas independientes conforme con las prácticas comerciales y por tales razones se fijaran precios o márgenes

alejados de los que se hubieran pactado ente partes independientes, la AFIP podrá recalificar la operación, e incluso determinar la inexistencia de remuneración atribuible al intermediario, y establecer las funciones ejercidas, los activos involucrados y los riesgos asumidos, con su consiguiente remuneración y atribución a la o las partes, en caso de corresponder, o ausencia de aquella, de acuerdo con lo que regula el DRG art. 45.

Para el análisis funcional indicado, se deben consignar en el IPT los activos, riesgos y funciones desarrollados por los sujetos que revistan el carácter de intermediarios, según provee la RG 4717, art. 24.

### V.3.c. Deberes documentales

Cuando interviene un “intermediario internacional” en una operación de importación o exportación y la exportación a la Argentina o la importación en el exterior la realiza un sujeto que no es el “intermediario internacional”, la LIG prevé para ciertos casos la obligación de acreditar que la remuneración que obtiene el “intermediario internacional” guarda relación con los riesgos asumidos, las funciones ejercidas y los activos involucrados.

Los casos que contempla la Reforma que deben cumplir con este deber probatorio son aquellos en que

- a) el intermediario internacional sea VINC a la Parte; o,
- b) el exportador en origen o el importador en destino sea VINC con la Parte.

En todos los casos de operaciones de importación o exportación de mercaderías en las que intervenga un intermediario internacional, las Partes deben acompañar la documentación que contribuya a establecer si resultan de aplicación las disposiciones relativas a intermediarios internacionales.

La Parte debe acreditar respecto del intermediario internacional, que los activos involucrados, las funciones que ejerce y los riesgos asumidos en la operatoria de inter-

(7) RYBNIK, Daniel, "Trasvasamiento subjetivo de la ganancia: el caso de los intermediarios internacionales", Revista Impuestos - Práctica Profesional N° XLIV, página 84, enero de 2019.

mediación guardan debida relación con los volúmenes de operación negociados, en los términos que disponga la AFIP, conforme el DRG, art. 49.

Con relación a la información que se debe obtener y conservar, la RG 4717, art. 40, estipula que debe incluir:

a) Las constancias que acrediten la real presencia del sujeto en el territorio de residencia según la regulación de esa jurisdicción, para lo cual debe demostrarse la inscripción como persona jurídica, registro comercial o similar y la inscripción ante la autoridad fiscal de dicha jurisdicción.

b) Estados contables del intermediario auditados, en caso de corresponder a la jurisdicción, o certificados por profesional competente;

c) Certificación emitida por profesional competente que actúe en la jurisdicción del intermediario, que acredite el detalle de los impuestos directos a los que se encuentra sujeto en la jurisdicción de residencia y NIF en el país de residencia fiscal.

d) Certificación emitida por profesional independiente con competencia en la jurisdicción:

1. De la remuneración del intermediario internacional relacionada con su intervención en las transacciones, aún bajo la forma de comisión o concepto equivalente.

2. Del detalle de precio de compra y venta y gastos asociados a la transacción, si el sujeto es VINC.

La información prevista en los puntos b) y d) mencionados no debe conservarse cuando las operaciones con el intermediario del exterior no superen los \$30.000.000, según lo establece la RG 4717, art. 41.

#### V.3.d. Requisitos informativos

La Partes que realicen operaciones con Contrapartes del exterior, VINC, de jurisdicciones NOCO o BONT deben presentar declaraciones juradas anuales especiales

con aquella información necesaria para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, así como también información de naturaleza internacional.

Específicamente para el caso de operaciones de exportación de bienes con cotización en las que intervenga un intermediario internacional VINC que no sea el importador en destino, o que sea de una jurisdicción NOCO o BONT, la LIG art. 17, párr. 7º, además de la obligación documental para las importaciones y exportaciones con intermediario internacional, establece un requisito registral.

El registro para los contratos que se celebren con motivo de estas exportaciones debe contener las características relevantes de los contratos, y de corresponder, las diferencias de comparabilidad que generen divergencias con la cotización de mercado relevante para la fecha de entrega de los bienes, o los elementos considerados para la formación de las primas o los descuentos pactados por sobre la cotización.

La consecuencia de no efectuar el registro es que se deberá considerar el valor de cotización del bien del día de la carga de la mercadería incluyendo los ajustes de comparabilidad que pudieran corresponder.

El DRG, art. 47 dice que son “bienes con cotización” aquellos productos físicos que poseen o adoptan precios de público y notorio conocimiento negociados en mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, nacionales o internacionales (incluyendo también los precios o índices disponibles reconocidos y publicados por agencias de estadísticas o de fijación de precios, públicas o privadas, entre otros), cuando estos precios o índices sean habitualmente utilizados como referencia de mercado por partes independientes para la fijación de precios de comercio internacional de bienes transados en el mercado argentino.

Asimismo, entiende por valor de cotización del bien al publicado o referido al tér-

mino o al cierre del día de la operación que corresponda o, en caso de existir, al rango entre los valores mínimos y máximos publicados o referidos al día de la operación y/o a la o las fechas que la fórmula contractual de determinación del precio haga referencia, en tanto sean estos utilizados entre partes independientes operando en condiciones similares.

Y dice que, en todos los casos, las Partes deben documentar el mecanismo de formación de precios de transferencia, incluyendo las fórmulas para su determinación, a los efectos de discriminar los distintos conceptos que integran el precio del bien.

Con relación a las operaciones de exportación de bienes con cotización aludidas, cualquiera sea su modalidad, el DRG, art. 48, sostiene que deben ser declaradas en los términos que disponga la AFIP, informando, según el art. 51 —aunque se trate de exportadores exentos del impuesto e intervenga o no un intermediario—:

1. Fecha de celebración del contrato o cierre de venta.

2. Datos identificatorios del exportador: nombre y apellido o razón social, domicilio y clave de identificación tributaria, entre otros.

3. Datos identificatorios del comprador del exterior: nombre y apellido o razón social, tipo societario, domicilio y país de residencia, código de identificación tributaria en el país de radicación, en su caso, etcétera.

4. Existencia de vinculación, en los términos de la LIG, art. 18, entre comprador, vendedor, intermediario, destinatario final; o si se encuentran ubicados, radicados, o domiciliados en NOCO o BONT.

5. Tipo de carga (a granel, embolsado, etc.).

6. Tipo de mercadería —producto, partida arancelaria—, calidad, volumen de venta y medio de transporte.

7. Precio y condición de venta acordados en el contrato (forma de pago, financiación y garantías, etc.), composición y metodología empleada para su fijación.

8. Precios y condición de venta tomado como referencia de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, o índices o informes de publicaciones especializadas.

9. Ajustes sobre el precio de cotización del mercado o dato de referencia adoptado, puntualizando conceptos y montos considerados para la formación de primas o descuentos pactados por sobre la cotización o precio de mercado transparente.

10. Precio oficial, en caso de contar con este.

11. Período pactado para el embarque de la mercadería.

12. País o región de destino de la mercadería.

Y se establece que la registración debe ser oficializada de manera electrónica en la forma y plazos que indique la AFIP, que para el caso de los aparts. 8º y ss. mencionados, podrá ser completada hasta el séptimo día posterior al de la registración del contrato.

La Parte debe mantener a disposición del organismo recaudador la documentación que respalde la información detallada con anterioridad.

El DRG, art. 50 señala que las operaciones de exportación celebradas por las Partes que hubieren acreditado el cumplimiento de los requisitos nombrados, serán consideradas como celebradas entre partes independientes siempre que el valor de cada operación y de las primas o descuentos pactados, según sea el caso, definidos en el marco de los precios de transferencia, se encuentren dentro del rango intercuartil, o no sean inferiores a los parámetros que expresamente establezca la AFIP para cada tipo de bien.

Las operaciones de exportación que no cumplan alguno de tales requisitos, no se considerarán registradas en los términos de la LIG, art. 17, párr. 7°.

Señala el DRG, art. 52, que la AFIP será la encargada de definir los índices o precios, según la modalidad de operación del mercado —disponibles o futuros— que la Parte pueda utilizar como valores mínimos en mercados transparentes, para las exportaciones de bienes contenidas en las partidas arancelarias específicas que expresamente establezca. Dichos índices o precios deben tener como base la información de mercados transparentes y también de operaciones celebradas entre partes independientes o publicaciones de entidades especializadas.

Y el DRG, art. 53 indica:

- que no resultarán válidos aquellos contratos cuyos datos no guarden consistencia con la operatoria o no posean el respaldo documental correspondiente; y que,

- en estos casos, se considerará como precio de mercado entre partes independientes al valor de cotización disponible del bien el día de la carga de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte utilizado, incluyendo los ajustes de comparabilidad que resultaren debidamente acreditados y fundados.

Con antelación al inicio del período de embarque declarado, siempre y cuando se adjunte la documentación que respalde la causal invocada, podrán modificarse los siguientes datos contenidos en los contratos oportunamente informados: domicilio, país y código de identificación tributaria del comprador en el país de radicación; su carácter de intermediario o destinatario final; vinculación en los términos de la LIG, art. 18; y país de destino de la mercadería, según expresa el DRG, art. 54.

Y agrega que solo serán admitidas anulaciones de contratos en casos excepcionales, mediando la correspondiente acreditación de la gravedad de las causas que configuren

caso fortuito o fuerza mayor no imputable al exportador del país, y debiendo adjuntarse la documentación que lo respalde.

## VI. Presentaciones, vencimientos y demás obligaciones

La RG 4717, art. 49, indica que las operaciones declaradas en el F. 2668 deben ser informadas a los efectos de su presentación dentro de las categorías y subcategorías identificatorias disponibles en el menú de opciones que ofrece el sistema, con el fin de precisar debidamente las operaciones según su tipo. Y entre las diferentes categorías de clasificación deben individualizarse aquellas que brinden mayor especificidad a fin de informar con certeza la operación de la forma más estricta posible.

El IPT y el F. 2668, correspondiente a cada ejercicio fiscal o período fiscal anual debe ser presentado por las Partes hasta el sexto mes posterior al de su cierre, en las siguientes fechas, o hábil inmediato siguiente, de acuerdo con la terminación de la CUIT, de acuerdo con la RG 4717, art. 50:

Terminación CUIT	Vencimiento
0 o 1	hasta el día 23, inclusive.
2 o 3	hasta el día 24, inclusive.
4 o 5	hasta el día 25, inclusive.
6 o 7	hasta el día 26, inclusive.
8 o 9	hasta el día 27, inclusive.

De acuerdo con la RG 4717, art. 51, el “Informe Maestro” correspondiente a cada ejercicio fiscal o período fiscal anual, según corresponda, debe ser presentado por los contribuyentes o responsables, hasta el duodécimo mes posterior al de su cierre, en las siguientes fechas, o hábil siguiente, de acuerdo con la terminación de la CUIT:

Terminación CUIT	Vencimiento
0 o 1	hasta el día 23, inclusive.
2 o 3	hasta el día 24, inclusive.
4 o 5	hasta el día 25, inclusive.
6 o 7	hasta el día 26, inclusive.
8 o 9	hasta el día 27, inclusive.

La RG 4717, art. 52, provee que el F. 2668, el IPT, y el “Informe Maestro” correspondiente a los períodos fiscales cerrados entre el 31/12/2018 y el 30/04/2020, ambas fechas inclusive, deben presentarse —con carácter de excepción— por los contribuyentes o responsables, en los meses de junio, agosto, y octubre de 2020, de la siguiente manera:

- De diciembre 2018 a mayo de 2019, en junio de 2020.

- De junio de 2019 a noviembre de 2019, en agosto 2020.

- De diciembre de 2019 a abril de 2020, en octubre de 2020.

Tal presentación debe efectuarse, respectivamente, en las siguientes fechas, o hábil siguiente, de acuerdo con la terminación de la CUIT:

Terminación CUIT	Vencimiento:
0 o 1	hasta el día 10, inclusive.
2 o 3	hasta el día 11, inclusive.
4 o 5	hasta el día 12, inclusive.
6 o 7	hasta el día 13, inclusive.
8 o 9	hasta el día 14, inclusive.

Los informes, estudios, papeles de trabajo y demás documentación respaldatoria deben conservarse a disposición de la AFIP en el domicilio fiscal del contribuyente, según la RG 4717, art. 53.

## VII. Derogaciones

Se dejan sin efecto a partir de la fecha de aplicación de la RG 4717, las RG 1122, 1227, 1296, 1339, 1590, 1633, 1670, 1918, 1936, 1958, 3132, 3476, 4338, 4496, 4538, 4650, 4680 y 4689, y la Nota Externa 6/05, conforme lo estipula el art. 55, y toda cita efectuada en normas vigentes respecto de tales RGS se debe entender referida a la RG 4717.

## VIII. Vigencia

Las disposiciones de la RG 4717 entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial, es decir el 15/05/2020, y re-

sultan de aplicación para los ejercicios fiscales cerrados a partir del 31 de diciembre de 2018, inclusive.

## IX. Conclusiones

Como si no fueran excesivas los deberes de *compliance* existentes en materias no solo impositivas, el régimen de la RG 4717 agrega 58 artículos y 3 Anexos a la sobrecarga administrativa impuesta desde el aparato estatal sobre quienes producen bienes y servicios para satisfacer la demanda de los consumidores.

La normativa se anuncia con el fin de implementar reformas del plan BEPS de la OCDE y, por un lado, se omiten incluir aspectos como la transparencia de los puertos seguros; el enfoque opcional simplificado para servicios de bajo valor agregado y la imparcialidad del arbitraje internacional como método de resolución de conflictos en el marco de los Convenios para evitar la Doble Imposición (8).

Y, por otra parte, los umbrales para el cumplimiento de los requisitos informativos, que eran un posible alivio, la AFIP los fijó en valores irrisorios y se despachó con la obligación de presentar el Informe Maestro para las Partes pertenecientes a Grupos de EMN que facturen desde dos mil millones en pesos nominales, excediendo con creces los estándares de la OCDE, e introduce requisitos de información y aviso anticipado en los casos del DG y OM.

La implementación reglamentaria sobrepasa la regla de reserva de ley en materia tributaria y la prohibición de la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo y en la AFIP en numerosas situaciones que deben ser analizadas caso por caso para evaluar si conllevan agravios incompatibles con la vigencia de los derechos y garantías asegurados por el bloque constitucional federal, como, por ejemplo:

- cuando la RG 4717, art. 37 pretende que las normas de precios de transferencia solo

(8) Ver RYBNIK, Daniel, "Italtel: el antónimo de BEPS", Práctica Profesional, 250, Ed. La Ley, noviembre de 2015.

generen ajustes impositivos favorables a la AFIP; o,

- que la AFIP tenga la potestad de definir índices o precios y partidas arancelarias en que el contribuyente deba utilizar valores mínimos para las exportaciones de bienes; o,

- al generar inseguridad jurídica sobre la oportunidad, mérito y conveniencia de los gastos de marketing que realiza la Parte; o,

- al introducir un supuesto *test* del beneficio y la no asimilación de ciertas prestaciones de servicios como operaciones entre partes independientes; o,

- al considerar inapropiado el *spread* de tasas de interés en los fondos de agrupación de efectivo; o,

- al mantener como parte analizada a la situación de la Parte cuando no se aplique el DG; o,

- al trasvasar la base imponible del intermediario del exterior a la Parte.

Una actitud de la AFIP que no por recurrente debe soslayarse es el exiguo plazo —y ni que hablar en el contexto del aislamiento obligatorio actual— para el cumplimiento principalmente para los ejercicios cerrados entre el 31/12/2018 y el 30/04/2020, y máxime que a la fecha de esta contribución no se encontraba operativo el servicio web para generar las presentaciones.

## X. Anexo I. Supuestos de vinculación

Listado no taxativo de supuestos, que de verificarse alguno, se entendería que existe vinculación, siempre que no se altere el concepto legalmente establecido:

a) Un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro.

b) Dos o más sujetos tengan alternativamente:

- Un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales.

- Un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno o más sujetos e influencia significativa en uno o más de los otros sujetos.

- Un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.

c) Un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro.

d) Dos o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes.

e) Un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos, por parte de otro.

f) Un sujeto provea a otro la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de sus actividades, sobre las cuales este último conduce sus negocios.

g) Un sujeto participe con otro en asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, entre otros, condominios, uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, o cualquier otro tipo de contratos asociativos, a través de los cuales ejerza influencia significativa en la determinación de los precios.

h) Un sujeto acuerde con otro, cláusulas contractuales que asumen el carácter de preferenciales en relación con las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación, entre otras.

i) Un sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, entre otras, el aprovisionamiento de materias primas, la producción y/o la comercialización de otro.

j) Un sujeto desarrolle una actividad de importancia solo con relación a otro, o su existencia se justifique únicamente en re-

lación con otro, verificándose situaciones tales como relaciones de único o principal proveedor o cliente, entre otras.

k) Un sujeto provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otro, entre otras formas, mediante la concesión de préstamos o del otorgamiento de garantías de cualquier tipo, en los casos de financiación provista por un tercero.

l) Un sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro.

m) Los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro.

n) Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.

Con relación al acápite j), la RG 4717, art. 3º, señala que las relaciones de único o principal proveedor o cliente se consideran configuradas en el caso de operaciones comerciales internacionales de tal significación que su ausencia definitiva o temporal, podría afectar la continuidad de la actividad o la existencia de la Parte o de la Contraparte.

## **XI. Anexo II. Jurisdicciones NOCO**

Conforme el DRG, art. 24, son consideradas como jurisdicciones NOCO en los términos de la LIG, art. 19, las siguientes:

1. Bosnia y Herzegovina
2. Brecqhou
3. Burkina Faso
4. Estado de Eritrea
5. Estado de la Ciudad del Vaticano
6. Estado de Libia
7. Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea
8. Estado Plurinacional de Bolivia
9. Isla Ascensión
10. Isla de Sark
11. Isla Santa Elena
12. Islas Salomón
13. Los Estados Federados de Micronesia
14. Mongolia
15. Montenegro
16. Reino de Bután
17. Reino de Camboya
18. Reino de Lesoto
19. Reino de Suazilandia
20. Reino de Tailandia
21. Reino de Tonga
22. Reino Hachemita de Jordania
23. República Kirguisa
24. República Árabe de Egipto
25. República Árabe Siria
26. República Argelina Democrática y Popular
27. República Centroafricana
28. República Cooperativa de Guyana
29. República de Angola
30. República de Bielorrusia
31. República de Botsuana
32. República de Burundi
33. República de Cabo Verde
34. República de Costa de Marfil
35. República de Cuba

36. República de Filipinas
37. República de Fiyi
38. República de Gambia
39. República de Guinea
40. República de Guinea Ecuatorial
41. República de Guinea-Bisáu
42. República de Haití
43. República de Honduras
44. República de Irak
45. República de Kenia
46. República de Kiribati
47. República de la Unión de Myanmar
48. República de Liberia
49. República de Madagascar
50. República de Malawi
51. República de Maldivas
52. República de Malí
53. República de Mozambique
54. República de Namibia
55. República de Nicaragua
56. República de Palaos
57. República de Ruanda
58. República de Sierra Leona
59. República de Sudán del Sur
60. República de Surinam
61. República de Tayikistán
62. República de Trinidad y Tobago
63. República de Uzbekistán
64. República de Yemen
65. República de Yibuti
66. República de Zambia
67. República de Zimbabue
68. República del Chad
69. República del Níger
70. República del Paraguay
71. República del Sudán
72. República Democrática de Santo Tomé y Príncipe
73. República Democrática de Timor Oriental
74. República del Congo
75. República Democrática del Congo
76. República Democrática Federal de Etiopía
77. República Democrática Popular Lao
78. República Democrática Socialista de Sri Lanka
79. República Federal de Somalia
80. República Federal Democrática de Nepal
81. República Gabonesa
82. República Islámica de Afganistán
83. República Islámica de Irán
84. República Islámica de Mauritania
85. República Popular de Bangladés
86. República Popular de Benín
87. República Popular Democrática de Corea
88. República Socialista de Vietnam

- 89. República Togolesa
- 90. República Unida de Tanzania
- 91. Sultanato de Omán
- 92. Territorio Británico de Ultramar Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
- 93. Tristán da Cunha
- 94. Tuvalu
- 95. Unión de las Comoras

## **XII. Anexo III. Determinación de la mediana y rango intercuartil**

La determinación de la mediana y el rango intercuartil, se debe efectuar mediante el procedimiento expuesto en la RG 4717, art. 29, que se detalla a continuación:

1. Se deben ordenar los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.

2. A cada uno de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad se le asignará un número de orden entero secuencial, iniciando en la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.

3. El número de orden del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente a la mediana se obtendrá adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, y a dicho resultado se lo dividirá por 2.

4. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en el punto anterior.

Cuando el resultado obtenido en el punto 3 sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

4.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 3 y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

4.2. El resultado obtenido en el punto 4.1 se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 3 y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 3.

5. La posición del primer cuartil se obtendrá, sumando la unidad al número de orden correspondiente a la mediana obtenido en el punto 3, y dividiendo el resultado por 2.

6. El primer cuartil del rango se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial obtenido en el punto 5.

Cuando el resultado obtenido en el punto 5 sea un número formado por entero y decimales, el primer cuartil del rango se determinará de la siguiente manera:

6.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 5 y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

6.2. El resultado obtenido se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 5 y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 5.

7. La posición del tercer cuartil se obtendrá de restar la unidad al número de orden

correspondiente a la mediana, a que hace referencia el punto 3, adicionando al resultado el número de orden correspondiente al primer cuartil, obtenido en el punto 5.

8. El tercer cuartil del rango se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, correspondiente al número entero secuencial obtenido en el punto 7.

Cuando el resultado obtenido en el punto 7 sea un número formado por entero y decimales, el tercer cuartil del rango se determinará de la siguiente manera:

8.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 7 y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

8.2. El resultado obtenido se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 7 y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 7.

Cuando se encuentre entre los valores comparables el mismo precio o margen más de una vez junto con otros precios o márgenes, se debe determinar el rango intercuartil con todos los casos encontrados, incluyendo los precios o márgenes que se repiten, como si se tratara de precios distintos.

### **XIII. Anexo IV. IPT**

#### **A. Contenido del IPT**

1. Respecto del Grupo de EMN al que pertenece:

a) La conformación actualizada del grupo empresario, con un detalle del rol que desempeña cada una de las empresas.

b) Los socios o integrantes de cada una de las empresas, con indicación del porcentaje

que representa su participación en el capital social.

c) El lugar de residencia de cada uno de los socios e integrantes de las empresas del grupo, con excepción de la parte del capital colocado mediante la oferta pública a través de bolsas y mercados de valores.

d) Apellido y nombres del presidente o de quién haya ocupado cargo equivalente en los últimos 3 años dentro del grupo económico, con indicación del lugar de su residencia.

e) Los contratos sobre transferencia de acciones, aumentos o disminuciones de capital, rescate de acciones, fusión y otros, que pudieran involucrar directa o indirectamente a la Parte

f) Los ajustes en materia de precios de transferencia que hayan practicado o se hubieran efectuado a las empresas del grupo en cualquiera de los últimos 3 años. A su vez deben informar si alguna de ellas se encuentra bajo fiscalización por precios de transferencia a las fechas de vencimiento de los plazos para presentar, respectivamente, la declaración jurada anual y la declaración jurada determinativa anual del impuesto a las ganancias.

Este punto no será informado cuando corresponda presentar el "Informe Maestro", en la medida en que contenga los datos solicitados en el punto 1.

2. Actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente.

3. Riesgos asumidos y activos utilizados por el contribuyente en la realización de dichas actividades y funciones.

4. Activos, riesgos y funciones desarrollados por los sujetos que revistan el carácter de intermediarios (cf. LIG, art. 17 y DRG, art. 43), vinculados o ubicados en jurisdicciones NOCO o BONT, incluyendo la forma en que el intermediario vinculado obtiene los ingresos derivados del desarrollo de funciones, la titularidad de activos o el control sobre riesgos propios de la transacción

evaluada y de aquellas otras que resulten complementarias con esta.

Asimismo, en el caso de las operaciones de exportación de bienes con cotización evaluadas con el método PCPI, debe consignarse si: a) la actividad principal del intermediario consiste en la generación de rentas pasivas o en la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina; y si b) sus operaciones de comercio internacional entre entidades del grupo constituyen la actividad principal en el total de las operaciones de compra o venta de bienes en el ejercicio bajo análisis.

5. En caso de reestructuraciones de negocios, un análisis económico que evalúe la situación y determine el valor de la compensación o indemnización que hubiese correspondido de haberse efectuado entre partes independientes en condiciones comparables.

6. Detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el análisis o estudio de los precios de transferencia.

7. Detalle y cuantificación de las transacciones realizadas, alcanzadas por la RG 4717.

8. Detalle de las características de las operaciones de financiación.

9. Identificación de las Contrapartes con los que se realizaron las transacciones que se declaran, sus Números de Identificación Fiscal (NIF), en el país de residencia fiscal, domicilio fiscal y país de residencia.

10. En el caso de prestaciones de servicios, debe informarse lo considerado en la RG 4717, art. 12.

11. En el caso de operaciones con activos intangibles:

a) La descripción de los riesgos asumidos, activos utilizados y funciones desempeñadas en los términos de esta resolución y lo dispuesto en el DRG, art. 32, 2do. pár., inc. b);

b) El cumplimiento de lo dispuesto en el DRG, art. 229;

c) En relación con los gastos en concepto de *marketing*, publicidad y promoción de ventas realizados por la Parte, la comparación de dicho nivel de gastos con el que hubieran realizado entidades independientes

d) Cuando correspondiera, la justificación de la remuneración del contribuyente por la contribución a la creación de valor de activos intangibles.

12. En caso de que corresponda, presentar la segmentación de la información contable de la parte evaluada.

13. Método utilizado para la justificación de los precios de transferencia, con indicación de las razones y fundamentos por las cuales se lo consideró como el mejor método para la transacción de que se trate, exponiendo los datos del DRG, art. 30.

14. Justificación técnica y económica detallada de la necesidad de utilización de otros métodos previstos DRG, art. 29, inc. f), y detalle de los cálculos y de la referencia a fuentes contrastables de información y demás datos requeridos en la RG arts. 34 y 35.

15. Identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia, documentando los criterios de selección, aceptación y rechazo, según DRG, arts. 38 a 41.

16. Identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables potenciales y definitivos.

17. Detalle de los comparables potenciales y definitivos seleccionados que se desecharon con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración.

18. El detalle, cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.

De ajustarse el precio de bienes con cotización, debe incluirse el detalle de las fuen-

tes de información utilizadas y el desarrollo de los cálculos aplicados a fin de arribar a los valores pactados en cada tipo de operación.

Si las fuentes de información no fuesen de acceso libre por parte del público, en el IPT se debe replicar la información de las bases de datos o fuentes de información en todo el proceso de selección de comparables potenciales y definitivos.

19. El criterio utilizado para la elección del indicador de rentabilidad cuando corresponda.

20. La determinación de la mediana y del rango intercuartil.

21. La transcripción del estado de resultado de los sujetos comparables correspondientes a los ejercicios comerciales que resulten necesarios para el análisis de comparabilidad, con indicación de la fuente de obtención de dicha información.

22. Descripción de la actividad empresarial y características del negocio de las compañías comparables.

22. Conclusiones a las que se hubiera arribado.

*B. Operaciones financieras transfronterizas. Datos a suministrar*

En todos los casos, debe acreditarse el cumplimiento de los límites para la deducibilidad de los intereses definidos por la LIG, art. 85, inc. a).

a) Respecto del dador y tomador de prestaciones financieras:

1. Datos identificatorios y ubicación geográfica del dador y tomador de prestaciones financieras

2. Acreditación con información pública o certificación profesional de que el dador de prestaciones financieras posee la suficiente capacidad económica y financiera para otorgar la prestación financiera y para asumir el control sobre los riesgos asociados.

3. Sustentación con información pública o certificación profesional de que el tomador de la prestación financiera tiene capacidad financiera para el pago del capital y los intereses en los vencimientos acordados, como así también, en caso de corresponder, que posee la capacidad para la obtención de garantías y para cumplir con cualquier otra obligación.

4. Acreditación de la tasa de impuesto a las ganancias a la que son gravados los intereses pagados en la jurisdicción receptora del ingreso, en el caso que dicha operación se encuentre amparada por un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional.

b) Uso planeado de los fondos recibidos.

c) Respecto de las operaciones financieras:

1. Monto y moneda de concertación.

2. Naturaleza: crédito comercial, fusión, adquisición, hipoteca, etc.

3. Fecha de vencimiento o cronograma de devolución.

4. Tasa de interés, especificando si es fija o variable.

5. Presencia o ausencia de un régimen de pago fijado.

6. Existencia o no de pago de intereses.

7. Derecho de hacer cumplir el pago del principal y los intereses.

8. La existencia de garantías y garantías financieras.

9. La fuente de los pagos de intereses.

10. Cláusula de penalidad o proceder ante el incumplimiento de pago del supuesto deudor en la fecha de vencimiento o ante la petición de un aplazamiento.

11. Otras características que puedan resultar de interés.

## **XIV. Anexo V. Informe maestro**

### **1. Estructura y organización del grupo**

1.1. Organigrama que ilustre la estructura jurídica y la propiedad del capital del Grupo de EMN, así como la localización geográfica de las entidades operativas, aun cuando no se hayan realizado operaciones con tales sujetos.

### **2. Descripción de las actividades del grupo**

2.1. Descripción de las actividades principales del Grupo de EMN y de las principales fuentes de los beneficios empresariales.

2.2. Explicación de la cadena de suministro de los 5 principales productos o servicios del grupo, en términos de facturación, así como cualquier otro producto o servicio que represente más del 5% del importe total neto de negocios del grupo correspondiente al período fiscal. Esta descripción puede presentarse en forma de gráfico o diagrama.

2.3. Referencia de los principales mercados geográficos en los que el grupo ofrece sus productos y servicios, que se mencionan en el punto precedente.

2.4. Listado y breve descripción de los acuerdos de prestación de servicios relevantes entre miembros del grupo, distintos de los servicios de I+D, en los que se incluya la descripción de las capacidades de los principales establecimientos que presten servicios significativos; y de las políticas sobre precios de transferencia utilizadas para repartir los costes de los servicios y determinar los precios a pagar por los servicios intragrupo.

2.5. Análisis funcional del grupo, en el que se describan las principales contribuciones a la creación de valor realizadas individualmente por cada entidad del grupo, es decir, las funciones desarrolladas, los riesgos sustanciales asumidos y los activos significativos utilizados por cada una de ellas, incluyendo los cambios respecto del período fiscal anterior.

2.6. Indicación de las principales operaciones de reorganización empresarial, de adquisición y de desinversión que se hayan producido durante el período fiscal.

### **3. Activos intangibles del grupo**

3.1. Descripción general de las estrategias globales del Grupo de EMN con relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de I+D y el emplazamiento de la dirección de las mismas.

3.2. Listado de intangibles o conjunto de intangibles del Grupo de EMN que sean significativos a efectos de precios de transferencia y de las entidades que sean sus propietarios legales.

3.3. Un listado de los acuerdos significativos sobre intangibles celebrados ente empresas vinculadas concretas, en particular, los acuerdos de reparto de costes, los acuerdos de servicios de investigación principal y los acuerdos sobre licencias.

3.4. Referencia general de las políticas de precios de transferencia seguidas por el grupo en relación con las actividades de I+D y con los activos intangibles.

3.5. Descripción general de cualquier transferencia relevante de derechos sobre activos intangibles que se haya producido entre las empresas vinculadas durante el período impositivo considerado, indicando las entidades y países intervinientes y las compensaciones correspondientes.

### **4. Actividades financieras entre entidades del grupo**

4.1. Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con prestamistas no vinculados.

4.2. Identificación de las entidades del Grupo de EMN que realicen una función de financiación centralizada para el grupo, indicando el país de su constitución y el de su sede de dirección efectiva.

4.3. Descripción general de las políticas del Grupo de EMN en materia de precios de transferencia relativas a los acuerdos de financiación entre empresas vinculadas.

#### 5. Situación financiera y fiscal del grupo

5.1. Estados financieros anuales consolidados del Grupo de EMN correspondientes al período fiscal, siempre que se preparen con fines de comunicación de información financiera, reglamentarios, de gestión interna, fiscales u otros.

5.2. Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia vigentes unilaterales del Grupo de EMN y otros acuerdos previos o cualquier otra decisión emitida por una autoridad fiscal relativa a la asignación de beneficios entre países

### **XV. Anexo VI. F. 4501. Procedimiento para su confección y firma digital**

La confección del F. 4501 requiere tener preinstalado el programa Adobe Reader 9.0 o superior.

Dicho formulario será descargado desde el sitio web institucional en la dirección URL: <http://www.afip.gob.ar/genericos/formularios/> y debe seguirse para su confección, inserción de firmas digitales y transmisión electrónica, el procedimiento que se indica a continuación:

I. El contribuyente y/o responsable completará la información requerida en el formulario y adjuntará la versión digitalizada del informe a que se refiere la RG 4717, art. 43 —sin la certificación aludida en el mismo— y, en caso de corresponder, la respectiva traducción, en un único archivo en formato “.pdf”. En caso de utilizarse el proceso de escaneo, deberán observarse las siguientes recomendaciones técnicas:

1. 110 DPI (*Dot Per Inch*) en blanco y negro.

2. Asegurar que el documento escaneado sea legible.

3. El archivo no debe superar un tamaño máximo total de 5 Mb.

II. El contribuyente y/o responsable remitirá al profesional de la RG, 4717, art. 43, últ. párr. el F. 4501 con el archivo único adjunto, quien completará los datos que a su respecto se solicitan y adjuntará la certificación respectiva.

III. El F. 4501 —con la información adjunta indicada en los puntos precedentes—, será devuelto al contribuyente y/o responsable a fin de que este, previa revisión de su contenido, incorpore su firma digital.

IV. Una vez inserta la firma digital del contribuyente y/o responsable, este remitirá nuevamente el citado formulario al profesional interviniente a los efectos de que verifique su contenido e incorpore su firma digital.

V. Con ambas firmas digitales insertas, el formulario será remitido al Consejo Profesional, colegio o entidad en la cual se encuentre matriculado el profesional, para que se legalice su firma, debiendo el representante de la entidad completar los datos identificatorios de esta y los de la legalización, e insertar su firma digital.

VI. El F. 4501 debe incorporarse al formulario de declaración jurada F. 2668, a través del servicio web correspondiente.

En el supuesto de que el archivo que se adjunte conforme el ítem I tenga un tamaño de 5 Mb o superior y el contribuyente y/o responsable se encuentre imposibilitado de remitirlo electrónicamente —debido a limitaciones en su conexión—, en sustitución del procedimiento de presentación anteriormente mencionado, podrán suministrar la pertinente información en la dependencia de este Organismo que tenga a su cargo el control de sus obligaciones fiscales, mediante la entrega del o los soportes magnéticos u ópticos, que debe contener el F. 4501 debidamente firmado digitalmente por los sujetos indicados en la RG 4717, art. 46, últ. párr., y la certificación emitida por los sujetos a los que alude el mismo pár. del tal art. Idéntico procedimiento se debe observar en el caso de inoperatividad del sistema.

# Impuesto a las ganancias en la tercera edad

## Aplicación, consecuencias e inconstitucionalidad

Cristina del Carmen Mansilla (\*)

*La autora nos explica que la jubilación debe constituir una suma de dinero que se ajuste a los parámetros constitucionales de integridad, porque la sociedad lo instituyó para subvenir a la totalidad de las necesidades que pueda tener la persona en ese período de vida. Por ello, esta prestación no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando su sentido.*

### I. Introducción

Este impuesto de emergencia es nacional, de carácter directo, indivisible y obligatorio afectado a la coparticipación nacional de recursos, que conforme el principio de legalidad alcanza a todas las ganancias obtenidas por personas humanas, sucesiones indivisas y personas jurídicas residentes argentinas y extranjeras, por la aplicación del criterio de renta mundial.

Sin embargo, el concepto "ganancia" posee varias acepciones según el origen de esa riqueza obtenida por uno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria, porque económicamente implica el beneficio de una inversión sujeta a riesgo, siendo mayor la utilidad cuando mayor es el riesgo económico.

En las finanzas públicas los impuestos, tasas y contribuciones constituyen los principales recursos públicos con que se financia el presupuesto de ingresos y gastos, que se aprueba anualmente en el Congreso de la Nación, para solventar las necesidades

públicas del pueblo que no pueden ser delegadas, como ser salud, educación, seguridad interior y exterior, administración de justicia, transporte público, etcétera.

Conforme lo ha expresado Héctor B. Villegas (1), "los autores franceses Laferrrière y Waline piensan que la obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social. Esa solidaridad es la de todos los miembros de la comunidad, que tienen el deber de sostenerla. La obligación individual no se mide por las ventajas que se obtienen del Estado, como sostenían otras teorías..." Esa obligación se establece en virtud de la capacidad personal del individuo para contribuir a los gastos de la comunidad como forma de lograr que cada uno participe según sus posibilidades, porque cada ciudadano recibe *a posteriori* un beneficio previsional, creación de autopistas, puentes, etc. a través de la obra pública, aumentando indirectamente la capacidad contributiva de cada contribuyente.

### II. Autonomía del derecho tributario

No podemos seguir con nuestro análisis sin realizar una breve presentación so-

---

(\*) Especialista en Tributación (UMSA). Especialista en Derecho Tributario (UB). Directora de la Especialización en Impuestos (UB). Conductora del Programa Actualidad Tributaria - FM Aprender, 106.1 Mhz.

---

(1) VILLEGAS, Héctor B., "Curso de finanzas públicas, derecho financiero y tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 2001, 7ª ed. ampliadas y actualizada.

bre el “principio de autonomía del derecho tributario” que no significa que se aparta del derecho, porque es una de las ramas del derecho público, pero no puede concebirse de manera absoluta (2), dependiendo de otras ramas del derecho como es el derecho privado al cual se puede acudir de manera supletoria, cuando se requiere para su interpretación la aplicación de ciertos conceptos o términos que dependen del derecho civil, por ejemplo cuando debemos definir los derechos y obligaciones de personas humanas, o los derechos y obligaciones de los sujetos empresa conforme el Código Civil y Comercial de la Nación, ley 26.994, ni hablar de las sociedades comerciales según lo dispuesto en la ley general 19.550 de Sociedades (t.o. en 1984 y sus modif.).

Sin embargo, el legislador es quién dispone la creación de los tributos, cuyos objetivos están explicitados en la Constitución Nacional, respetando los derechos, garantías y obligaciones de las personas, a través de los principios de legalidad, igualdad, razonabilidad, equidad, y capacidad contributiva.

Por ello, algunos doctrinarios sostienen que el derecho tributario es el género y las ramas de aplicación son las especies, como es el derecho tributario constitucional, derecho tributario penal, derecho tributario internacional, el derecho procesal tributario, el derecho tributario formal y el derecho tributario material que estudia la configuración del hecho imponible, cuáles son sus elementos y como se extingue esa obligación.

A partir de estas consideraciones, aceptando la autonomía del derecho tributario no podemos dejar de mencionar que la ley 11.683 de Procedimientos Tributarios (t.o. en 1998 y sus modif.) o Código Fiscal de la Nación dispone que la interpretación de las leyes impositivas atenderá al fin de estas y a su significación económica. Disponiendo la aplicación literal de los gravámenes conforme fija su letra, al sentido o alcance de

las normas a través de sus conceptos o términos.

Villegas expresa que la “significación económica” (3) de las leyes impositivas consiste en que mediante ellas se regula ese traspaso de riqueza en forma tal que el Estado cubra sus gastos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas. Pero dentro de esas necesidades está también el respeto a la propiedad privada, así como a la libertad, la seguridad jurídica, y las demás garantías que protege la Constitución. A su vez, esta protección de garantías es la finalidad de todo el derecho.

La ley 27.430 publicada en BO 29/12/2017 agregó: “... En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar y garantizar el derecho del contribuyente a un tratamiento similar al dado a otros sujetos que posean su misma condición fiscal.

“Ese derecho importa el de conocer las opiniones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, las que deberán ser publicadas de acuerdo con la reglamentación que a tales efectos dicte ese organismo. Estas opiniones solo serán vinculantes cuando ello esté expresamente previsto en esta ley o en su reglamentación”.

Porque el principio de realidad económica, dispuesto en el art. 2º de la ley 11.683 solo habilita aplicar este método de interpretación, para determinar la naturaleza del hecho imponible según los actos, situaciones y relaciones que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

### III. Principios constitucionales del derecho tributario

Conforme lo expresado anteriormente entendemos relevante hacer un breve repaso de los principios constitucionales que se hayan contenidas en las normas del derecho tributario formal y material, como son:

(2) <https://temasdederecho.wordpress.com/tag/autonomia-del-derecho-tributario/>.

(3) VILLEGAS, Héctor B., “Curso de finanzas públicas...”, ob. cit.

*Principio de legalidad*, que establece que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, lo que implica la imposibilidad que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre estos y el Estado.

Este principio se halla en el art. 19, en cuanto dispone que “nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande, ni privado a hacer lo que la ley no prohíba...”

Expresamente la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias grava los haberes previsionales percibidos por los jubilados, pensionados, retiros, etc. siempre que el origen de dichos ingresos sea el trabajo.

*Principio de equidad*, contemplado expresamente en el art. 4º de la CN, que dispone que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. La equidad es un sinónimo de justicia.

Un impuesto debe ser justo, y guardar relación con la finalidad de promover el bienestar general consagrada en el Preámbulo de la Constitución.

Aquí no podemos dejar de mencionar que el sistema previsional, vigente se vincula directamente con el principio de solidaridad cuyas prestaciones son financiadas con recursos originados en los aportes y contribuciones dispuestos en el art. 18 de la ley 24.241, lo que asegura un reparto equitativo de los recursos, aunque no siempre suficiente por el impacto de la carga impositiva sobre sus haberes (CNFed. Cont. Adm., sala II, 07/04/2015, “Ferreri, Juan Carlos c. AFIP-DGI”).

*Principio de generalidad*, plasmado en el Preámbulo y en el art. 33 de nuestra constitución, hace referencia al alcance extensivo de la tributación a todos los ciudadanos que posean capacidad contributiva, de modo de no excluir a un sector privilegiándolo por sobre otro.

*Principio de igualdad*, dispuesto en el art. 16 de nuestra Constitución sostiene que las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta.

Los tributos deben abarcar a todas las categorías de contribuyentes, según su capacidad contributiva.

*Principio de razonabilidad*, que también alude a que, una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de estas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma equitativa, no solo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría.

Sin embargo, los jueces y magistrados siguen manteniendo el beneficio de exclusión del gravamen a partir de obtener el beneficio previsional de la jubilación (CS, 28/09/2010, “Szelagowski, Ricardo c. Estado Nacional - AFIP s/ acción declarativa de certeza”).

*Principio de equidad*, contemplado expresamente en el art. 4º de la CN, sostiene que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población.

Juan Carlos Luqui afirma que, la equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente.

*Principio de no confiscatoriedad*, que es la garantía sobre el derecho de propiedad que no puede verse menoscabada, por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos, que es lo que expresa la mayoría de los contribuyentes que interponen acciones meramente declarativas de inconstitucionalidad, como es la causa “García, María Isabel” de CS, con sentencia del 26/03/2019 donde se evalúa la vulnerabilidad del sector, fallando en favor de la jubilada.

*Principio de capacidad contributiva*, que no ha sido consagrado por la Constitución Nacional, pero se halla implícito en los demás principios reconocidos por esta.

García Vizcaíno (4) expresa que este principio guarda relación, además, con la distribución de competencias tributarias entre distintos entes políticos, habida cuenta de que esta puede implicar excesiva presión global sobre una misma capacidad contributiva, con la probable vulneración patrimonial y lesión del proceso productivo. García Belsunce define a la capacidad contributiva como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.

Sin embargo la Corte Suprema ha expresado, que “no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los 'principios de la ciencia económica', ya que solo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional” (“Candy SA”, 03/07/2009).

#### IV. Tratamiento de los haberes previsionales en el impuesto a las ganancias

La ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019) dispone que el concepto de “ganancia gravada” (5), es toda renta, rendimiento o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad, que implique la permanencia de la fuente que la produce y su habilitación, más conocida por la doctrina impositiva como “teoría de la fuente” y aplicable a sujetos pasivos o contribuyentes que sea personas humanas, capaces o incapaces según el derecho privado y las sucesiones indivisas que no obtengan rentas, producto de una actividad empresarial, como son, p. ej., las rentas del trabajo personal, que se hallan expresamente tipificadas en el art. 82 de ley del gravamen, que

dice: constituyen ganancias de la cuarta categoría, las provenientes de:

Inc. c) “De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que haya estado sujeto al pago de impuesto, y de los consejeros de sociedades cooperativas”.

Tal como desarrolláramos anteriormente, no desconocemos que la regla de interpretación de las leyes impositivas es la literalidad de su texto, además de dar pleno efecto a la intención del legislador computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional.

Por ello las rentas percibidas por los jubilados, pensionados, retirados o consejeros de sociedades cooperativas se vinculan todas al mismo origen que es “el trabajo” definido como el conjunto de actividades que son realizadas con el objetivo de alcanzar una meta, solucionar un problema o producir bienes y servicios para atender las necesidades humanas.

Para que esas actividades se hallen gravadas por el impuesto a la renta deben cumplir con los requisitos de la teoría de la fuente, dispuestos en el art. 2º de la ley 20.628 (t.o. en 2019) donde la fuente productora de dicha renta o utilidad o ingreso neto debe ser periódica, permanente y habilitada.

La “periodicidad” se relaciona con la frecuencia de actos no accidentales destinados a la obtención de rentas, debiendo ser real o potencial, sin ser necesario que exista repetitividad en el corto plazo, sino que la fuente tenga la potencia de producir un rédito periódico —sin mengua de esta que debe subsistir indemne a dicha separación—, tal el caso de estos actuados pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir (conf. CS, *in re* “Petróleos de Challacó - Neuquén S. c. Gobierno Nacional”, del 07/12/1938).

(4) GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho Tributario”, Ed. Depalma, 1999, t. III, p. 278.

(5) Ley 20.628 Impuesto a las Ganancias, art. 2º “concepto de ganancias”.

La “permanencia”, por su parte, presupone la previa sustantividad de una fuente productora del rédito y la perdurabilidad de esta, una vez obtenida la renta, ya que el rédito es el resultado que genera la fuente productora —en el caso: la jubilación—, de modo que subsista luego de originada la renta.

La “habilitación” de la fuente implica por su parte, la voluntad sobre la sustantividad de una actividad generadora de la renta que habilite o explote la fuente productora sin que esta desaparezca, ya sea que exista o no una finalidad lucrativa. Se trata del alistamiento y organización de la fuente para producir rentas, la condición de “puesta en marcha” o disposición para producir.

Es una condición preexistente a las mencionadas en los párrafos que anteceden, pues, si la fuente no tuviera esta característica mal podría producir su rédito. Es que, rédito y ganancia se confundirían si no existiese el elemento “habilitación”, ya que, si bien la frecuencia efectiva del ingreso carece de significación, se requiere el elemento que evidencie que se ha puesto en marcha una fuente. En el caso concreto, la fuente habilitada está dada por el haber jubilatorio que percibe mensualmente, situación que se subsume dentro del hecho imponible previsto en el art. 82, inc. c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

De este modo, los montos cobrados en concepto de jubilación, pensión, retiros laborales etc. son susceptibles de ser encuadrados dentro de las pautas de la ley 20.628 reseñadas, sin perjuicio de advertir claro está, que la sujeción a imposición ha sido resultado de una política legislativa.

### **V. Declaración de inconstitucionalidad del art. 82, inc. c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias**

El art. 14 bis de nuestra Constitución Nacional dispone que el Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entida-

des nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna.

Sin embargo, la jurisprudencia publicada, nos demuestra que más allá del principio de legalidad, igualdad o equidad constitucional en función de la capacidad contributiva, los jueces han comenzado a evaluar otros argumentos, como “el principio de vulnerabilidad”, definido como la capacidad disminuida de una persona o un grupo de personas para hacer frente a los efectos producto del avance de la edad, los problemas de salud, derecho a la vivienda, la necesidad de ayuda adicional etc. Más allá de que la vulnerabilidad casi siempre se asocia con la pobreza, también son vulnerables las personas que viven en aislamiento, inseguridad e indefensión ante riesgos, traumas o presiones.

Conforme el fallo “García, María Isabel” de Corte Suprema de Justicia con sentencia del 26/03/2019 favorable a la jubilada, quién se presenta como una mujer de 79 años de edad, que padece problemas de salud y que ve disminuidos sus ingresos de manera considerable por las retenciones de impuesto a las ganancias, haciendo referencia al art. 75, inc. 22 de la CN que expresa que “los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes” por ello entendemos fundamental adentrarnos a los tratados internacionales de derechos humanos.

La Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las personas mayores resalta que la persona mayor tiene los mismos derechos humanos y libertades fundamentales que otras personas, y que estos derechos, incluido el de no verse sometida a discriminación fundada en la edad ni a ningún tipo de violencia, dimanar de la dignidad y la igualdad que son inherentes a todo ser humano y reco-

noce que la persona, a medida que envejece, debe seguir disfrutando de una vida plena, independiente y autónoma, con salud, seguridad, integración y participación activa en las esferas económica, social, cultural y política de sus sociedades.

El Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece el derecho a la seguridad social, disponiendo que toda persona debe gozar de “la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa...”

A tales efectos, el Protocolo dispone la obligación de los Estados Partes de adoptar todas las medidas necesarias, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el documento (art. 1º).

Dicho imperativo constitucional resulta transversal a todo el ordenamiento jurídico, proyectándose concretamente a la materia tributaria, ya que no es dable postular que el Estado actúe con una mirada humanista en ámbitos carentes de contenido económico inmediato (libertades de expresión, ambulatoria o tránsito, etc.) y sea insensible al momento de definir su política fiscal.

Es que, en definitiva, el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente “a cualquier precio”, pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales.

La exteriorización de capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la “vulnerabilidad vital” del colectivo. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de dife-

renciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando a las personas de la tercera edad en una situación de notoria e injusta desventaja.

Sumado a que, por aplicación del principio de legalidad, el art. 115 de la ley 24.241 establece el régimen general de jubilaciones y pensiones, dispone que “las jubilaciones, retiros por invalidez, pensiones por fallecimiento y demás prestaciones otorgadas conforme a esta ley estarán sujetas al impuesto a las ganancias.”

Sin embargo, el art. 75, inc. 23, de la CN dispone que el Congreso de la Nación legislará y promoverá medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad, más allá de reconocer los beneficios concedidos a los ancianos a partir de la sanción de la ley 27.346 permitiendo que tributen el impuesto a las ganancias de modo diferenciado.

En la causa “Carbone, Antonio” de la Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes, del 06/10/2010, a favor del jubilado, se sostuvo que al no desarrollarse trabajo ni actividad rentada estaría excluido de la base imponible del gravamen a la renta conforme la definición del concepto de ganancia gravada, declarándose la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c) de la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (hoy art.82.c, LIG).

En la causa “Ferreri, Juan Carlos” de la CNFed. Cont. Adm., sala II del 07/04/2015, interpuso una acción meramente declarativa de inconstitucionalidad solicitando la inaplicabilidad de las retenciones del gravamen a la renta sobre los haberes previsionales, así como la devolución de los importes

retenidos, la cual fue rechazada ante la falta de métodos probatorios y lo delicado de la medida solicitada porque la regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador computando la totalidad de sus conceptos de manera que armonicen con todo el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional.

Siguiendo un orden cronológico no podemos dejar de mencionar la causa “Cuesta, Jorge Antonio” de la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná del 29/04/2015 donde se declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c) de la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (hoy art. 82.c, LIG) porque al ser una prestación de naturaleza previsional no es una ganancia, sino el cumplimiento del débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso social en su ámbito y en su época; que consiste en hacer gozar de un jubileo, luego de haber transcurrido la vida activa y en momentos en que la capacidad laboral, disminuye o desaparece.

La jubilación en realidad debe constituir una suma de dinero que se ajuste a los parámetros constitucionales de integridad, porque la sociedad lo instituyó para subvenir a la totalidad de las necesidades que pueda tener la persona en ese período de vida. Por ello, la prestación no puede ser pasible de ningún tipo de imposición tributaria, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando su sentido.

Mientras que en la causa “Fornari, Silvia C. — López, Silvia L.” de la Cámara Federal de General Roca, del 24/02/2017 sentencia favorable a las jubiladas, quiénes a través de la acción meramente declarativa de inconstitucionalidad sobre el art. 79, inc. c) de la ley de Impuesto a las Ganancias, sostienen que dichas retenciones violentan el derecho de propiedad al gravar un ingreso alimentario y de subsistencia, además de no cumplir con los lineamientos del principio de capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad y razonabilidad, aunque la Corte entiende que para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es nece-

saria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente.

Respecto al principio de legalidad entienden que no puede quedar relegado a la mera constatación formal de si el hecho imponible, está o no previsto en la ley y dar por salvada la exigencia con esa sola y superficial mirada, menguando la importancia del mandato legislativo que no puede ser afincado en la arbitraria inclusión de una iniquidad dentro de un texto normativo, pretendiendo que quede purgada en base, justamente, a esa inclusión.

Por otro lado, si la autoridad tiene la facultad de cuantificar el ingreso cuando concede el beneficio previsional, ha de aceptarse fatalmente que es esa la medida que satisface el estándar de integralidad e irrenunciabilidad que está obligado a observar y garantizar, de donde es contradictorio que, luego, detraiga una parte de ese todo sin que ello implique vulnerar la integralidad del beneficio.

En la causa “Sánchez, Analía” del Tribunal Supremo de Justicia de Neuquén, del 05/09/2018 se rechaza la acción de amparo interpuesta contra el Instituto de Seguridad Social de Neuquén, ordenando el cese de las retenciones del impuesto a las ganancias sobre su haber jubilatorio, de trabajadores del poder judicial que se hallan exentos del gravamen a las ganancias conforme la Acordada 56/96 de Corte Suprema de Justicia de la Nación, al pasar a constituir la clase pasiva se le está prodigando un trato más perjudicial que el que recibiera mientras estuvo vigente la vinculación laboral activa, por el solo hecho de haber cambiado la situación de revista y por la decisión del organismo provincial demandado en la consideración de la composición del haber en actividad contra el haber previsional (arts. 16 y 17 de la CN).

Sin embargo, la sentencia solo evalúa la acción interpuesta, porque la acción de amparo constituye un remedio de excepción y es inadmisibles cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, así

como cuando la determinación de la eventual invalidez del acto o conducta que se impugna requiere amplitud sobre la gravedad del perjuicio, aspecto no probado, además, de la inexistencia de otros procedimientos judiciales más eficaces que posibiliten dar respuesta idónea a la pretensión de la amparista, cuando se aplica la acción meramente declarativa de inconstitucionalidad donde pruebe la violación a determinados principios constitucionales.

En la causa “Cousinet, Graciela c. AFIP” del Juzgado Federal de Mendoza N.º 2, del 16/10/2019 la actora interpuso una acción declarativa de inconstitucionalidad solicitando el cese de las retenciones del impuesto a las ganancias, sobre los haberes previsionales en el marco de la jubilación del personal docente universitario, respecto al peligro de la demora, sostiene que se encuentra en estado de vulnerabilidad por ancianidad que supone una capacidad económica restringida, ante su estado de salud precario incrementadas por las dificultades de acceso a la salud, medicamentos y cuidados especiales a su condición.

Los tributos gozan de la presunción de legalidad, que cede solo ante la prueba que aporte quién los impugna, por ello una medida cautelar de esta índole, además, de los recaudos generales de verosimilitud del derecho, peligro en la demora y contracautela, concurren requisitos específicos como un posible daño irreparable o ilegalidad manifiesta y que finalmente no se vea perjudicado el interés público en juego.

Por ello la Corte Suprema de Justicia tiene dicho que este tipo de medida cautelar de carácter alimentario, configura un anticipo de jurisdicción favorable del fallo final de la causa y es por ello que en orden a verificar los extremos que hacen a su admisibilidad, el examen ha de ser más riguroso, porque implica un anticipo de jurisdicción favorable respecto del decisorio definitivo.

En el presente caso la Sra. Cousinet no demostró aparte de los problemas de salud que otras circunstancias lo colocarían en una situación de gravedad tal que implique

la necesidad de expedirse antes del dictado de la sentencia de mérito, como ser una situación de indigencia insuperable.

Por ello se declara no hacer lugar a la medida cautelar porque el peligro en la demora y los requisitos de verosimilitud no se encuentran acreditados.

En la causa “Lariño, Roberto E. c. EN-AFIP” de la CNFed. Cont. Adm., sala I, 20/11/2019, a favor jubilado donde la medida cautelar solicitada por un jubilado tendiente a ordenar a la caja de jubilaciones y pensiones que se abstenga de efectuar retenciones por impuesto a las ganancias en sus haberes previsionales debe ser admitida, teniendo en cuenta la edad del peticionante de 85 años, además de sus padecimientos de salud (diabetes, hipertensión y extirpación de dos melanomas de piel) y siguiendo el criterio establecido por la CS en la causa “García, María Isabel” del 26/03/2019, de donde resultan acreditados, el requisito de verosimilitud del derecho, máxime cuando de esperar el reconocimiento de su derecho en un pronunciamiento definitivo podría sufrir un perjuicio inminente o irreparable.

Esos extremos son demostrativos del requisito del peligro en la demora y de la situación de “vulnerabilidad” que padece, por otra parte, ninguna norma puede distorsionar o conculcar el derecho de toda persona a gozar de un nivel de vida adecuado que asegure —tanto a ella como a su familia— salud y bienestar.

En la causa “Iraha, Juana y otros”, CNFed. Cont. Adm., sala IV del 26/12/2019 donde la medida cautelar interpuesta solicita se ordene a la caja de jubilaciones provincial que se abstenga de retener suma alguna sobre los haberes previsionales del peticionante en concepto de impuesto a las ganancias, pues se encuentra acreditada la verosimilitud del derecho, debido a la jurisprudencia de la Corte Suprema y la analogía que la presente causa guarda con lo resuelto en los precedentes “García, María Isabel” del 26/03/2019, y “Carderale, Leonardo G.” del 01/10/2019, máxime teniendo

en cuenta el carácter alimentario de los haberes jubilatorios.

El Alto Tribunal sostuvo que el envejecimiento y la discapacidad son causas determinantes de vulnerabilidad y obligan a los involucrados a contar con mayores recursos “para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales” además, que el universo de jubilados resulta heterogéneo toda vez que hay individuos en condiciones de mayor vulnerabilidad que, tienen mayores gastos y por ende menor capacidad contributiva. Se resuelve revocar el pronunciamiento apelado y hacer lugar a la medida solicitada por los actores, ordenando a la accionada AN-SeS en su carácter de agente de retención que se abstenga de retener suma alguna en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre los haberes previsionales de los actores, por un período de seis meses o hasta que se resuelva el fondo de la cuestión planteada.

## VI. Conclusión

Como se puede observar, la jurisprudencia en favor del jubilado o del fisco nacional se halla dividida, en especial por el tipo de acción judicial interpuesta por los contribuyentes de la tercera edad que pretenden se interrumpan las retenciones del impuesto a las ganancias sobre sus haberes previsionales, porque una acción meramente declarativa de certeza que se halla dispuesta en el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación, dispone: “Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y este no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediateamente.

“El Juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida”.

Sin embargo, se acepta que las pretensiones declarativas constituyen un gran género (6), dentro del cual la que regula el art. 322, Cód. Proc. Civ. y Com. es solo una especie. Muchos doctrinarios también consideran que existe algún tipo de diferencia entre las pretensiones previstas en esa disposición y las pretensiones declarativas de inconstitucionalidad.

La *acción meramente declarativa de certeza*, tal como expresa el Código Procesal, persigue hacer cesar el estado de incertidumbre, cuando esta produce un perjuicio al actor mientras que la *acción declarativa de inconstitucionalidad* tiene como objeto interponer la pretensión de que una norma sea declarada inconstitucional. Distintos autores participan de esta distinción, entre ellos, Cassagne, Torricelli, Sammartino, Bazán, etcétera.

Resumiendo, la pretensión declarativa de inconstitucionalidad persigue lograr la suspensión en la aplicación de una norma, cuando se prueba la existencia de una lesión patrimonial, que en este caso es la baja en el haber previsional del jubilado, pensionado o retirado que percibe mensualmente y que posee carácter alimentario, sobre el cual conforme la aplicación literal del derecho tributario, el art. 82, inc. c) de la ley 20.628 dice que: constituyen ganancias de la cuarta categoría, las provenientes de:

Inc. c) “De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que haya estado sujeto al pago de impuesto, y de los consejeros de sociedades cooperativas”.

Aunque el análisis de la jurisprudencia publicada, nos demuestra que más allá de los principios constitucionales que no podemos soslayar como el principio de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, razonabilidad y equidad constitucional en función de la capacidad contributiva, los

(6) LAPLACETTE, Carlos J., "Las pretensiones declarativas de inconstitucionalidad y el art. 322", Diario Constitucional y Derechos Humanos, 99 del 15/02/2016.

jueces han comenzado a evaluar otros argumentos, como es “el principio de vulnerabilidad”, definido como la capacidad disminuida de una persona o un grupo de personas para hacer frente a los efectos, producto del avance de la edad, los problemas de salud, derecho a la vivienda, la necesidad de ayuda adicional, etcétera.

No podemos desconocer que la vulnerabilidad casi siempre se asocia con la pobreza, pero también son vulnerables las personas que viven en aislamiento, inseguridad e indefensión ante riesgos, traumas o presiones.

Esta medida cautelar de suspensión de las retenciones del impuesto a las ganancias, configura un anticipo de jurisdicción favorable y es por ello que en orden a verificar los extremos que hacen a su admisibilidad, el examen ha de ser más riguroso, exigiendo todos los métodos probatorios posibles, porque implica un anticipo de jurisdicción favorable respecto del decisorio definitivo.

Es orden al análisis realizado es muy relevante la prueba de la *verosimilitud del derecho*, donde la exigencia de que el derecho por parte del peticionario de la cautelar sea aparentemente verdadero, como la aplicación de las retenciones de impuesto a las ganancias y su incidencia en el nivel de vida a través de prueba pericial y documental, además, debería probar que el *peligro en la demora*, ante el transcurso del tiempo y hasta lograr una sentencia definitiva le provocará más daño a su patrimonio y su persona, pudiendo llegar a un estado de pobreza y la *contra-cautela*, ofreciendo garantía suficiente para indemnizar al estado que verá disminuida su recaudación impositiva, a través de un seguro de caución por ejemplo.

No podemos dejar de reconocer que en las finanzas públicas los impuestos, tasas y contribuciones constituyen los principales recursos públicos con que se financia el presupuesto de ingresos, que se aprueba anualmente en el Congreso de la Nación, para solventar las necesidades públicas,

pero la pregunta que el legislador debería hacerse es donde quedan los tratados internacionales de protección de los derechos humanos y de la ancianidad y su preeminencia a la aplicación de normas interiores.

Algunos jubilados han interpuesto acción de amparo, recurso que tuvo su origen en la jurisprudencia y legislación, con la reforma constitucional de 1994 y que se ha incorporado a la Constitución Nacional en el art. 43, porque es una acción expedita y rápida, siempre que no exista otro remedio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas, que en forma inminente lesione, restrinja, altere o amenace, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución.

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado reiteradamente que la acción de amparo constituye un remedio de excepción y es inadmisibile cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, así como cuando la determinación de la eventual invalidez del acto o conducta que se impugna requiere amplitud de debate y de prueba. La demostración de dichos extremos, es decisiva para su procedencia.

A modo de ejemplo podemos mencionar la causa “Dejeanne, Oscar A. y otro c. (AFIP) s/ amparo”, CS, 10/12/2013 donde no lograron demostrar que el actuar estatal conforme la ley del gravamen a la renta, sea arbitraria o ilegal, ni cuál es el perjuicio concreto que les produce en su esfera de derechos.

Del análisis realizado en el presente artículo, entendemos que no podemos dejar de reconocer que los haberes previsionales, que son fijados unilateralmente por el Estado al momento de solicitar el beneficio jubilatorio o pensión y de acuerdo con una serie de fórmulas matemáticas, poseen carácter alimentario y único medio de subsistencia de los ancianos, porque no pueden acceder a otras fuentes laborales ante los requerimientos de las empresas, y hasta las condiciones que impone el mercado de

mano de obra, debiendo dar paso a personas más jóvenes.

En un momento en el que el ciudadano se vuelve mucho más vulnerable por su edad avanzada y que debido a esta surgen gastos de medicación, tratamientos médicos complejos, asistencia de terceros, etcétera, y tomando en cuenta que durante su vida activa aportó durante un mínimo

de treinta [30] años el importe que el Estado fijara en conceptos de aportes jubilatorios, consideró que el cobro del impuesto a las ganancias, como ya ha sido registrado en distintas jurisprudencia podría considerarse una doble imposición sobre la misma renta producto del trabajo, antes sueldo y ahora jubilación, más allá de ser tipificado en casos puntuales como inconstitucional.

# La emergencia y el orden constitucional

Marta E. Nercellas<sup>(\*)</sup>

*El impacto que produce la emergencia producto de la pandemia en el orden constitucional nos obliga a recordar que la propia norma fundamental nos indica los “remedios” que tiene previstos para cuando ocurran hechos que la justifiquen.*

## I. Emergencia

El 19 de marzo de 2020 el presidente emite un DNU (1) en el que se ordena el “aislamiento social preventivo y obligatorio” para todas las personas que habitan o se encuentren temporariamente en nuestro país. Se fija un límite temporal que, se anticipa, podrá ser prorrogado, ya que será la situación epidemiológica con relación al COVID-19 la que determinará el tiempo que deberá durar la medida.

De conformidad con la “foto” elegida para comunicarnos una restricción tan intensa a nuestra libertad, la decisión parecía tener consenso federal. Gobernadores, legisladores y funcionarios de dependencias municipales (2), junto al mandatario de CABA, aparecían respaldando lo decidido.

El dilema que nos presentaban era: “cuarentena o muerte”. Durante un tiempo, obviamente, no asomó ningún reflejo liberatorio. Pusimos llaves a las puertas de nuestras casas, nuestras oficinas, fábricas o talleres. Toda actividad laboral, salvo las esenciales, minuciosamente detalladas en una lista cuanto menos discutible, debían paralizarse.

En el período fijado en ese primer decreto, con la eficiente colaboración del miedo, cuyas dosis eran administradas constante-

mente, interpretamos que la situación sanitaria ameritaba una respuesta inmediata, y que el decreto dictado respondía a la urgencia requerida constitucionalmente para habilitar el levantamiento provisorio de la prohibición de legislar del Poder Ejecutivo. Sin embargo, cuando comenzó a extenderse el tiempo en el que pusieron en un entre paréntesis nuestras vidas, comenzamos a preguntarnos: ¿cuál es la estrategia del Estado para gestionar el conflicto?

El Congreso y gran parte de la Justicia se sintieron abarcados por la paralización decretada y se olvidaron tanto de sus obligaciones como de que su cargo los obliga a actuar controlando lo que ocurre en las emergencias. No son ciudadanos “de a pie”, sino los custodios institucionales de nuestro Estado de derecho.

Nuestra cultura constitucional es débil aun en grupos con buena educación (3), pero lo que es casi peor, los entrevistados por los encuestadores manifestaron que los principales violadores de la norma fundamental, después de políticos, policías y funcionarios públicos, son los jueces y los abogados; es decir, aquellos que en una sociedad normal deben ser sus custodios.

Carlos Niño, en “Un país al margen de la ley”, señaló la tendencia a la anomia del

(\*) Abogada. Titular en Estudio Nercellas.

(1) DNU 297/2020 del PEN del 19 de marzo del 2020.

(2) De diferentes signos políticos.

(3) Una encuesta sobre cultura constitucional, realizada por Eduardo Fidanza en el año 2014, da cuenta que el 73% de los entrevistados desconocía en forma absoluta el contenido de nuestra Constitución.

pueblo argentino, pero especialmente de sus autoridades y de los “factores de poder”, definiendo a esa falta de respeto a la ley como un componente esencial de nuestro subdesarrollo. Nada ha cambiado desde entonces.

Muchas veces se ha utilizado la etiqueta “emergencia” intentando justificar con ella incumplimientos normativos por parte del Estado. Hoy no podemos negar que existe un hecho de “la naturaleza” a nivel mundial, que por su potencia no puede sino impactar en nuestra Constitución Nacional. Organismos internacionales (4) han manifestado que el COVID-19 no solo ha significado un problema de salud, sino también un peligro para las democracias constitucionales de derecho. Por necesidad o por oportunidad, la emergencia autoriza a avanzar sobre los derechos humanos convencionalmente consagrados.

Varias alertas se encienden —consecuencia de las experiencias ya vividas— cuando de los labios de quienes ejercen el poder surgen las palabras “estado de excepción” (5). Las instituciones deberían profundizar su quehacer y no adormecerse por los acordes tremendistas del mensaje. Las mandas constitucionales deben repararse: *la emergencia debe ser declarada por el Congreso Nacional, que, además, debe marcar los límites, determinar el tiempo y controlar cómo es administrada.*

Cuando nos sorprende determinando una urgencia real, como ocurrió esta vez, el Poder Ejecutivo puede decretarla, ya que se considera que por su estructura es más eficiente en la emergencia. Pero el Legislativo no debe abdicar su rol y el Poder Judicial, que tampoco es un invitado de piedra en

(4) Tribunal Europeo de DD.HH. La Comisión Interamericana de DD.HH. La Corte Interamericana de DD.HH., la Comisión de Venecia.

(5) En nuestro país, con varias decenas de situaciones de excepción decretadas con diferentes “títulos” (estado de sitio, intervención federal, estado de guerra interno, estado de alarma y estado de emergencia), hay reglas que deberían haberse aprendido.

esa coyuntura, debe controlar la razonabilidad y la proporcionalidad de las medidas que en ella se adopten.

Se pueden restringir derechos, pero, para medir si esa restricción se realiza en la justa medida, quien debe actuar es el Poder Judicial, siendo la temporalidad de esas restricciones una de sus características esenciales. *Se debe evitar que lo excepcional se naturalice.* Y aunque nuestra Corte ha sido siempre reacia a revisar las causas fácticas que dieron lugar a la declaración de excepción, el art. 4° de la ley 23.098 (6) (Hábeas Corpus) habilita el control judicial aún en el más restrictivo de esos estadios excepcionales como es el estado de sitio.

El impacto que produce la emergencia en el orden constitucional nos obliga a recordar que la propia normal fundamental tiene previstos los “remedios” para cuando ocurran hechos que la justifiquen. En el art. 6° nos indica que para garantizar la forma republicana de gobierno o repeler una agresión extranjera puede resolver la intervención federal a una provincia; el art. 23 indica en qué ocasiones corresponde decretar el “estado de sitio”; se le prohíbe al Congreso delegar la potestad legislativa al Poder Ejecutivo, exceptuando determinadas materias administrativas o de “emergencia pública” (art. 76, CN); el Poder Ejecutivo, en circunstancias “excepcionales” que hicieran imposible seguir los trámites establecidos para la sanción de las leyes, podrá dictar decretos de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3°, CN).

Estas son las cuatro únicas oportunidades en las cuales el legislador constituyente entendió que la “emergencia” podía exceptuar el puntual cumplimiento de las normas que la Ley Suprema prevé. La excepción fue considerada por él, e imaginó y diseñó la forma en la que se la debía enfrentar. Por eso, y pese a que parece una verdad de Perogrullo, es necesario repetir casi como si se tratara del estribillo de una canción patria: *la emergencia no está por encima de*

(6) 28 de septiembre de 1984.

la Constitución Nacional (7). La reiteración resulta imprescindible porque se lo olvida frecuentemente. La emergencia, por devastadora que sea, no suspende la Constitución (8). La única forma legal de atravesarla es conforme las indicaciones que la Ley Suprema señala. Esta no dejó librado al arbitrio de quien dirige la emergencia la forma en la que debe tramitarse, sino que impuso reglas. Y esas reglas deben respetarse.

Si pese a todo el mensaje no se entiende, en el art. 36 en forma explícita, como para aventar toda duda, especialmente la de quienes siempre encuentran excusas para salirse del marco legal, afirma el imperio de la Constitución cualquiera resulte ser la circunstancia con la que se pretenda interrumpir su vigencia.

La primera de ellas (y casualmente la que no se está cumpliendo, al menos no con la regularidad debida) es el control que deben ejercer los Poderes Legislativo y Judicial en la emergencia. El freno natural para evitar el abuso de poder en una república es el sistema de pesos y contrapesos que permite la recíproca y continúa contención entre Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Cada uno en su rol.

La gravedad y extensión mundial de la pandemia no autoriza a que se “acuarentenen” los demás poderes. Su misión es al menos igual de trascendente que la que deben ejecutar los trabajadores esenciales. Los médicos no pueden (y no lo hicieron) decidir que atento la contagiosidad del vi-

(7) La Corte en la causa “Alem” dijo: “El Estado de Sitio, lejos de suspender el imperio de la Constitución, se declara para defenderla, y lejos de suprimir las funciones de los poderes públicos, para instituirlos, le sirve de escudo contra los peligros de las conmociones interiores o de los ataques exteriores”.

(8) La Corte fue reiterativa: “la restricción que impone el Estado al ejercicio normal de los derechos a través de normas de emergencia... debe ser razonable, limitada en el tiempo, un remedio y no una mutación en la sustancia o esencia del derecho adquirido... está sometida al control jurisdiccional de constitucionalidad, toda vez que la emergencia al revés que el estado de sitio, no suspende las garantías constitucionales” (CS, “Russo, Ángel y otra c. de Delle Donne”, Fallos 243:467).

rus y el desconocimiento que sobre él existe se quedarán en sus casas hasta que disminuya su peligrosidad.

Deberán tomar todos los recaudos necesarios para que la salud de los funcionarios no corra riesgos, o al menos no corra riesgos innecesarios, pero *deben* realizar la actividad de control que la Constitución les exige no en forma facultativa sino imperativa. No es menos esencial el servicio de justicia que el que nos dispensa el cajero del supermercado para que podamos abastecernos de los insumos diarios. Cuidar que se respeten los derechos de todos los ciudadanos también es un insumo esencial en una república.

En el primer momento nadie dudó que quien mejor puede responder a la urgencia es el Poder Ejecutivo. El DNU 297/2020 que dispone el aislamiento obligatorio se dictó en la situación prevista en la Norma Fundamental para hacerlo. Las presencias que lo acompañaban era un aval federal que le daba contenido democrático a la medida pese a que restringía fuertemente libertades individuales: transitar, trabajar, ejercer industria lícita, enseñar y aprender y hasta la libertad de profesar libremente nuestro culto.

Pero fueron pasando los días y los sucesivos DNU (9) iban empalideciendo su legitimidad. El acuerdo general de ministros constitucionalmente requerido para su dictado parece incumplido. Observamos que se anuncia el contenido de un DNU en una conferencia de prensa, y conocemos luego que muchos ministros —incluyendo aquellos del área impactada por lo resuelto— son sorprendidos por el contenido de la norma.

Se desconoce también cómo trata la Comisión Bicameral Permanente esos decretos, pero sabemos que el Congreso durante muchos días cerró sus sesiones, y al decidir reanudarlas lo hizo irregularmente. El tra-

(9) La Ley 26.122, que recién en el año 2006 reglamentó el trámite de los decretos emitidos por el PE, no parece que se esté respetando.

tamiento expreso de cada decreto no parece que se esté realizando.

Recuerdo que la exigencia no es un aval general al quehacer del Ejecutivo, sino que se exige que cada uno de ellos sea analizado y aceptado o rechazado por la Comisión primero, y la sesión plenaria de cada Cámara luego (10). Mucho más cuando el contenido de esos DNU, que se emiten con una prisa que dificulta hasta su estudio minucioso, exceden ampliamente el área circunscripta por la emergencia sanitaria.

Conforme lo estableció la Corte Interamericana al disponer un análisis particularizado de los estados de excepción, estos deben regirse por el principio de legalidad, lo que significa que la finalidad sustantiva es la declarada en la norma (en nuestro caso el DNU) que declaró la situación de emergencia. Esas motivaciones limitan su competencia. Los DNU que la sobrepasan o que no respetan proporción y razonabilidad con el fin buscado carecen de legitimidad.

La temporalidad de la medida es generalmente compatibilizada con el tiempo que dura la emergencia. La pregunta inevitable es qué emergencia: ¿la pandemia o la imposibilidad de que cada poder retome su rol y, con todos los recaudos necesarios para el cuidado de la salud, ejerza el quehacer que constitucionalmente le corresponde?

El temor instaurado nos hizo olvidar el contenido de múltiples fallos de nuestro Tribunal señero, en los que subrayaba con enjundia que ni siquiera el consentimiento del agredido permite que las garantías constitucionales puedan ser vulneradas. *Los derechos esenciales no son disponibles; en ninguna circunstancia podemos renunciar a ellos.* Un detenido no puede “autorizar” un allanamiento; en esos casos se colige que su libertad está perturbada por

(10) Merece la pena recordar que la Comisión Interamericana de DD.HH. en el caso “Honduras” fue clara al manifestar que la ratificación posterior por el Congreso de las medidas adoptadas de origen en forma ilegítima no alcanza para sanear los vicios originales.

la situación que vive y por lo tanto no es válida. En esta situación, o en la que hoy vivimos, no se trata de lo que el individuo permita, sino de lo que las normas constitucionales autorizan.

Las garantías son el instrumento para defender los derechos ciudadanos, pero como contracara están los deberes ineludibles del Estado personificados en la actuación de los funcionarios que transitoriamente lo representan. El no cumplimiento estricto de estos convierte que “lo extraordinario se vuelva ordinario”, como afirmó alguna vez Leandro Despouy.

Pese a la voluntad de los constituyentes al realizar la reforma constitucional de 1994, la patología institucional que representa el presidencialismo a ultranza no logró ser atenuado. Las instituciones creadas para lograrlo están en esta crisis sometida a las decisiones del Poder Ejecutivo; en algunos casos inclusive, por deserción voluntaria de quienes deben actuar como contrapeso. Este problema no nos incumbe solo a nosotros. *Idea Internacional* (11) ha sostenido que la pandemia ha puesto en crisis el juego de los principios de la democracia y los del Estado liberal de derecho en todo el mundo, por lo que no es esperable que el sistema de control internacional constituido luego de la segunda guerra mundial — con el objetivo de resguardar los DD.HH. cuando el infractor es el Estado— pueda cumplir con su objetivo.

El Poder Ejecutivo se constituyó como el único hacedor de las respuestas a la crisis mientras los Poderes Legislativos y Judiciales —nacionales y provinciales— abdicaron del rol constitucionalmente conferido. La manda constitucional indica que ni en una guerra, ni un tsunami frente a la escollera, se pueden suspender sus esenciales funciones si queremos hablar de democracia. El caos institucional no tranquiliza a la hora de tomar decisiones por parte de los ciudadanos y las empresas, que constituyen su

(11) *Idea Internacional* es una ONG cuyo objetivo esencial es la defensa de la democracia en los distintos países.

núcleo productivo y la fuente de los ingresos con los que el Estado podrá hacer frente a los conflictos que tiene por delante.

Inglaterra no es precisamente una república, y, sin embargo, cualquier ciudadano inglés repetirá con orgullo que en la vivienda más humilde de sus ciudades puede entrar la lluvia, el frío, la pobreza (hoy seguramente agregarán el virus) pero nunca el Rey. Nosotros vacilamos cuando lo vemos en la puerta de nuestras viviendas, sobre todo si en sus manos vemos comida, frazadas o alguna otra dádiva. Ni siquiera recapacitamos que no es una generosidad personal, sino que se paga con los dineros públicos.

El unitarismo fiscal actúa doblegando voluntades de gobernadores y funcionarios locales, y se constituye en herramienta para que las provincias ni siquiera discutan el manejo centralizado de la crisis o levanten sus voces públicamente para exigir los múltiples derechos que les corresponden.

La pandemia desarticuló nuestra forma de vida, pero también las arcas nacionales, provinciales y municipales que ya venían maltratadas. Aunque los flujos de ingresos y egresos no calzan, parece un tema ignorado o cuanto menos pospuesto. El Estado, improductivamente sobredimensionado, ha decidido cargar en la cuenta de los contribuyentes (12) —grandes y medianos— los números que marcan la diferencia. Se rompen los contratos, se empeoran las expectativas, pero los mensajes que se escuchan (o adivinan) no generan la empatía necesaria para poder pensar juntos cómo resolverlo.

## II. Situación de las empresas

El aislamiento y la consiguiente paralización de la actividad laboral pudo haber sido necesaria, pero no es gratuita. Ahora deberá establecerse quien paga esa cuenta, sobre todo teniendo en consideración que antes de la pandemia y las medidas dictadas para intentar contenerla la economía

(12) Obviamente los que "militan" en la economía blanca.

del país y de sus actores productivos ya estaba en crisis.

Al ordenarse la prohibición de la actividad laboral en la mayoría de los rubros, se estableció que los trabajadores tenían el derecho al goce íntegro de sus haberes sin explicar siquiera si correspondía integrarlo con las sumas correspondientes en forma directa a la productividad. Se prohibió despedir trabajadores; para suspenderlos por la falta de actividad se necesita la conformidad de las partes. Mientras tanto se diseñaba, como es lógico, la forma de brindar protección urgente a los más vulnerables. Desde la micro a la gran empresa, desde los profesionales autónomos a los cuentapropistas, se debatían intentando resolver cómo enfrentar con sus nullos ingresos las crecientes deudas, sin que el Estado les ofreciera alguna respuesta. Las que luego fueron llegando resultaron extemporáneas, insuficientes y muchas veces condicionadas.

El silencio estatal generó que quienes debían decidir qué hacer especularan: "mi emprendimiento puede subsistir si distraigo los fondos con los que debería abonar los impuestos y pago con ellos los sueldos, los insumos y aquellos gastos imprescindibles para ponerlo nuevamente en marcha cuando el gobierno lo autorice". Esta reflexión no comprendía olvidarse de lo adeudado. Pensaba que al volver a trabajar generaría lo necesario no solo para abonar los impuestos impagos, con los intereses correspondientes, sino que generaría nuevos hechos imposables acrecentando lo que pagaría por tributos al Estado. Y por añadidura, conservaría la fuente de ingresos para sus empleados.

No desconoce que está infraccionando las normas; pero al realizar la ponderación de bienes o deberes que el estado de necesidad exige, realiza un balance de lo que retrae y lo que, pasada la paralización obligada, podrá aportar. Se pregunta también si puede sumar al balance que realiza los subsidios que le ahorrarán al Estado si sigue empleando a su nómina de colaboradores.

La ética y la buena fe son dos virtudes que deberían siempre teñir la conducta de, al menos, los funcionarios públicos. Partiendo del convencimiento que también esa buena fe es la que alienta estos interrogantes, pregunto si sometida esta conducta a la valoración del Poder Judicial, que es quien en definitiva deberá evaluarla, considerará que estas dudas borran el elemento subjetivo requerido para que podamos hablar de defraudación tributaria.

¿El mal menor surge de una ponderación de todo el ordenamiento jurídico, o simplemente debo confrontar el bien que pretendo salvar y aquel que pongo en peligro dentro del campo del derecho sancionatorio? Atento las actuales circunstancias y las situaciones de estrés financiero que ponen en crisis la libertad con la que los obligados realizan sus elecciones, ¿puede exigírsele al Estado un deber de tolerancia? No decimos obviamente que la deuda desaparezca, solo hablamos de posponer la deuda y borrar la amenaza punitiva.

La amenaza penal está concebida para situaciones “normales”, aunque puede cuestionarse ese término por varias razones, ya que no se sabe bien qué conceptualiza, y no nos encontramos frente a un criterio científico sino en el mejor de los casos estadístico, sin mencionar que con tantas crisis sucesivas en nuestro país es muy difícil determinar cuándo realmente estamos en esa circunstancia.

Es cierto que no todo lo entendible es justificable, pero también lo es que será difícil que se pretenda exigir otra conducta a quien se encuentra defendiendo su fuente de ingresos. Probablemente la desproporción puede ir marcando un límite razonable. No podemos decir que el Estado es el generador del daño con sus decisiones, pero, a la hora de hacer una lista de las razones de la iliquidez, en el casillero de este habrá algunas cruces más que en el casillero del particular que no puede cumplir.

Aumenta la preocupación cuando conocemos alguna jurisprudencia de otros países —p. ej., Italia— que ha decidido ignorar

o empalidecer la importancia del elemento subjetivo en los casos en los que el obligado desoyó su obligación de pagar la carga impositiva por todas las razones que expusimos. Además de las graves consecuencias que la pandemia pudo haberle ocasionado, en todos los sentidos en la que se la pueda analizar, se le reprocha penalmente “no haber previsto que debía guardar los importes que correspondían a la carga impositiva”. Es decir, que se privilegia la recaudación, aunque aportar a esta implique para el obligado cerrar definitivamente las puertas de su fuente de ingresos. Se le cuestiona una imprevisión que ni el propio Estado pudo considerar. Se olvida el intempestivo ingreso de la causa inmediata de la paralización de la tarea, la falta de libertad con la que se decide en esos momentos de crisis, la inmediatez de las necesidades de su propia familia y las de sus dependientes. En definitiva, se erige al “deber ser” sin valorar siquiera el mundo del “ser”, que, en crisis como la presente que ponen en evidencia la vulnerabilidad de la vida, predomina en las decisiones humanas.

En estos casos la conducta no solo no puede ser calificada como dolosa —elemento subjetivo que nuestras normas exigen—, sino que ni siquiera podremos hablar de “culpa” —factor de atribución subjetivo no aceptado en nuestra legislación para los delitos tributarios—. La culpa requiere una previsibilidad que no tuvo la crisis sanitaria para nadie, ni siquiera para los gobiernos.

*Lo que se castiga no es la omisión de la retención, sino la omisión de integrar los aportes supuestamente retenidos (en forma previa) al momento del vencimiento de esa obligación —o en aquel que la ley marque—. El presupuesto típico del reproche no se configuraría como pretenden quienes exigen guardar los importes para poder disponerlos al vencimiento. Faltaría, además, del núcleo fáctico el elemento subjetivo que nuestra descripción típica requiere.*

Reitero que, además, del daño al bien jurídico que la norma quiere proteger, deberá acreditarse que los elementos objetivos y subjetivos tipificados han sido cumplidos.

dos. Supongamos que los elementos objetivos fueron acreditados, ¿podremos hablar de *dolo* (elemento subjetivo que integra necesariamente el tipo penal) si los hechos acontecieron teniendo como marco las circunstancias generadas por la pandemia? ¿Puede presumirse el dolo en las circunstancias actuales? En rigor, no debería presumírsele nunca, pero en las actuales circunstancias la presunción debería ser exactamente la inversa.

Frecuentemente nos comportamos como “importadores” de teorías y jurisprudencias extranjeras, dándole crédito especialmente por provenir de aquellas culturas jurídicas que tienen un admirable desarrollo (Alemania, Italia). Esos países, a diferencia del nuestro, no tienen como exigencia constitucional a la culpabilidad. A veces olvidamos que en Latinoamérica fue nuestra Constitución Nacional la primera que incorporó entre sus exigencias, para realizar un reproche penal, la culpabilidad. Esto marca una clara diferencia a la hora de decidir si se puede prescindir de ella en una descripción legal o al efectuar el reproche. En los países en los que la exigencia de culpabilidad no tiene raigambre constitucional, una ley general puede suprimir esa exigencia para imponer la sanción; esto no puede ocurrir en nuestro país porque la definición sería inconstitucional.

Aunque parezca redundante subrayo que para afirmar que existe una infracción penal se exige *necesariamente* la concurrencia y prueba de todos los elementos que componen el delito. No alcanza con que sea típica y antijurídica la conducta, es necesario que, además, sea culpable. Para empezar a indagar si el imputado lo ha sido, debemos preguntarnos si el sujeto concreto, en las circunstancias que rodearon su acción, pudo motivarse en la norma y realizar la conducta exigida, o en rigor no le era exigible otra conducta que aquella que realizó.

Ni la ampliación del campo punitivo, ni las denuncias realizadas a la ligera por la sola comprobación de la omisión del ingreso del impuesto debido, van a ayudar a recomponer la recaudación. Debemos bus-

car formas en las que el contribuyente pueda pagar; que pague todo lo que adeuda, pero que el derecho punitivo retorne al espacio del que nunca debió salir: la *ultima ratio*, el lugar subsidiario.

### III. Situación del Estado

El Estado no es una abstracción ontológica. Sus decisiones tienen consecuencias en cada uno de los habitantes y también en sus arcas. Cuando resuelve subsidiar, realizar obras, aumentar el número de dependientes a su cargo, disponer de determinados insumos para sus dependencias y otros organismos públicos, debe hacer frente a los gastos que eso demanda. Otra de las ilusiones que la pandemia viene a desterrar es que el erario es un bolsillo de payaso en el que siempre se puede buscar un penique que haga frente a un necesidad real o imaginada por quien tiene el poder de decidir.

La pandemia nos sorprendió cuando hacía pocos meses que se inauguraba una nueva gestión de gobierno y, aunque para muchos de los funcionarios la tarea era conocida, las consecuencias de la crisis sanitaria mundial resultan un misterio para todos. Es la primera vez que una pandemia paraliza la economía mundial, y será difícil sacar ahora conclusiones definitivas porque aún estamos lidiando con el virus.

Podemos enrostrarles a los funcionarios la falta de atención a las serias advertencias que se les había realizado para que a fines de enero de 2020 cerraran los aeropuertos internacionales, o al menos los vuelos que venían de los países complicados con la epidemia, o la falsa ilusión de que la enfermedad no llegaría a nuestras tierras. Podemos señalar también —recurriendo a la unidad jurídica del Estado, sin realizar un fraccionamiento fundado en quien ejerce el gobierno— la calamitosa situación del sistema sanitario, determinado por la desidia sostenida por décadas de las distintas autoridades de todas las jurisdicciones. Podríamos seguir ahondando en críticas, pero entendemos que nada es menos conducente que reprochar en épocas de crisis lo que,

además, ya no puede retrotraerse para que lo solucionen.

Lo cierto es que el Estado ha aumentado sus necesidades (y por una vez, sin que esta sea una decisión que pueda reprochársele). Uno de los fines esenciales de la “cuarentena” decretada tiene como objetivo reforzar los sistemas de salud, no solo aumentar el número de camas y espacios disponibles para los enfermos probables, sino el equipamiento, respiradores, insumos, materiales de protección para el personal sanitario, kits de testeos, medicación, etc. Pero, además, resulta imprescindible el refuerzo de la ayuda social que, por las dificultades económicas previas a la pandemia, ya era elevada. Ahora se suman a los más vulnerables que integraban la fila de quienes esperaban el auxilio del Estado, personas que debieron dejar de trabajar por el aislamiento y que no pueden lograr lo necesario para su sustento diario. También, micro y pequeñas empresas que no pueden pagar los sueldos de sus dependientes o los gastos mínimos para mantener en pie la fuente de trabajo.

La lista de nuevas necesidades que el Estado debe proveer es interminable. Por añadidura, carece de presupuesto (13), de fondos anticíclicos, y debe negociar una importante deuda externa. Gastos permanentes y coyunturales se suman incesantemente y chocan no solo con la falta de ingresos o su baja superlativa, sino también con la decisión política de no disminuir siquiera los sueldos de los funcionarios con mayores ingresos (14). Por el contrario, la lectura del Boletín Oficial nos informa que se continúan realizando designaciones y que se tomaron decisiones políticas que implican aumentar el gasto público que debe afrontarse.

El PEN dispuso mediante el DNU 297/2020 el aislamiento social, preventivo y obligato-

(13) El proyecto de las anteriores autoridades nacionales no se aprobó y las actuales no enviaron la ley al Congreso.

(14) Como sucedió en otros países.

rio (“ASPO” según sus siglas). Aquella “cuarentena” fue sucesivamente prorrogada sin que la mayoría de los quehaceres laborales y productivos pudieran volver a ejecutarse. La falta de actividad conlleva la inexistencia de hechos imposables que generen impuestos a pagar; es decir que disminuyen la posibilidad de generación genuina de dinero, lo que se suma a las dificultades de los obligados de pagar aquellos tributos ya debidos y vencidos.

La cantidad de trabajadores declarados en el sistema jubilatorio nacional cae incesantemente. Decece también el número de empleadores que presentan declaraciones juradas, según el Boletín de Seguridad Social de la AFIP. Autónomos y monotributista no pagan los aportes (aunque la tendencia a la baja venía mostrándose desde meses previos a la emergencia sanitaria). Entre las múltiples señales de lo que viene sufriendo la actividad económica se observa la caída del producto bruto.

Aumentan los desocupados pese a la prohibición de despidos (y sin entrar a bucear en la economía informal, que en nuestro país representa un porcentaje significativo). La escasa ayuda estatal no logra evitar que se realicen recortes salariales y que queden fuera de la nómina cada vez más personas.

Los negocios y las industrias que permanecen obligadamente cerrados simbolizan hechos imposables que no se concretarán, limando las futuras acreencias impositivas. Merecerá una consideración aparte los impuestos devengados y no pagados, o aquellos que no se encuentran vinculados a los quehaceres comerciales.

El Estado (nacional, provincial, municipal) cobra en impuestos —redondeando las cifras, porque varía según actividad y región— el 50% de los ingresos. Cuando la empresa quiebra, el Estado deja de percibir ganancias, pero quien pierde el 100% es el contribuyente particular o la empresa. Ese socio solo en las ganancias que representa el Estado es uno de los problemas que aquejan a quienes hoy carecen de ingresos.

En el papel, ignorando a veces lo que ocurre en las calles, se deciden los rubros que no serán habilitados y aquellos que tendrán algún tipo de reapertura. Lo cierto es que especialmente las microempresas, pymes y autónomos, siguen después de 100 días no operativos. Pero el reloj de los vencimientos impositivos no se detuvo; en el mejor de los casos se retrasó su marcha.

Los DNU se emiten unos tras otros dificultando inclusive a los profesionales que asesoran a las empresas el estudio y el consejo para decidir cómo hacer frente a una situación falencial. Los que implicaban algún alivio eran insuficientes, tardíos y sin un plan integral que permita reorganizarse.

El Estado ha colaborado pagando parte del salario de los empleados de las empresas privadas, permitiendo a su vez que en algunos casos no se paguen la totalidad de las cargas sociales, pero cuando el ingreso es cero, la parte que sigue quedando a cargo de la empresa no resulta fácil de oblar. Ello, sin siquiera, considerar la incertidumbre que produce no saber cuánto durarán esos subsidios transitorios, cuánto la inactividad, cómo se les permitirá comenzar la tarea y qué respuesta se tendrá de los consumidores, cuya economía también ha sido devastada porque sufrieron las mismas restricciones.

El Estado y el contribuyente se encuentran ante una necesidad evidente. Pero si miramos el conflicto desde la inmediatez del daño, podemos afirmar que el Estado tiene algunos recursos de los que los obligados carecen: emisión, préstamos obligados de otras cajas, devaluación, etcétera. Tendrán consecuencias en la economía, pero son salvavidas de los que las empresas carecen. Además, debe recordarse que la presión impositiva no puede pensarse desde las necesidades del Estado sino desde la capacidad contributiva de los obligados.

#### IV. Conclusión

Ninguna crisis por intensa y prolongada que resulte puede resolverse sin recurrir a los remedios previstos por los constituyen-

tes para las situaciones de emergencia. Las funciones esenciales diagramadas en la Ley Suprema no pueden en ningún caso suspenderse si queremos seguir hablando de República.

No importa cuán imprevisible, extraordinario e inevitable resulte el conflicto que se debe enfrentar. Los “remedios” deben ser los institucionales. La urgencia que respaldó el DNU que decretó el aislamiento ha cedido; llegó el tiempo de que cada Poder, con todos los recaudos imprescindibles para preservar la salud, se haga cargo de la tarea de control y contrapeso que no solo le corresponde, sino que le resulta obligatoria en cualquier circunstancia. La importancia de la crisis es directamente proporcional al celo con el que deberá realizarse el escrutinio del uso de las facultades constitucionales.

Seguir expandiendo el derecho punitivo, flexibilizando las garantías constitucionales ante la impotencia del Estado para resolver los problemas que se le presentan, no ayudará. *La prepotencia impositiva no mejorará las posibilidades de las empresas para hacer frente a las deudas que tienen con el Fisco.*

La tentación de disciplinar al sector privado mediante el derecho punitivo crece junto con la impotencia estatal de hacer frente a todas las necesidades.

Pero reemplazar la amenaza de penas por programas de asistencia y salvataje —sin cláusulas incomprensibles, que no nos permiten tener seguridad al suscribirlas—, tiene más posibilidades de disminuir la brecha entre egresos e ingresos que hoy tiene el erario que una redada punitiva.

Si no se cuidan a quienes producen bienes y servicios, si en este momento de crisis se priorizan las necesidades de recaudación ignorando las que se ciernen sobre aquellos que cotidianamente la nutren, el vaciamiento de las arcas será definitivo o al menos muy superior al que se generará si se piensa cómo se ayuda a quienes incumplieron con sus obligaciones tributarias.

¿Mejorará el déficit fiscal detener empresarios o convertirlos en apariencia en los verdugos de los que necesitan el inmediato auxilio estatal? La subsidiaridad del derecho penal exige que solo actúe para contener ofensas intolerables cuando las demás ramas del derecho se muestren ineficaces para defender el bien jurídico o para restablecer el orden puesto en crisis por el delito. Ahora se necesita que funcionen las fuentes de producción y comercialización.

Hay temas que deberán ser acordados en el marco de organismos internacionales (Naciones Unidas, Fondo Monetario, Cámara de Comercio Internacional). Deberá reglamentarse la manera de prevenir situaciones como la que estamos atravesando, pensar en un sistema que exija que los países extremen o prohíban la comercialización y/o consumo de productos que son potencialmente peligrosos para la salud, firmar convenios que obliguen a los países a establecer un sistema de alarmas rápidas y de protocolos de acción cuando la prevención no funcionó. Disminuir el impacto de la crisis también es un quehacer que excede la geografía de los países. Se debería pensar cómo continúa el comercio mundial y el tema económico en ese comercio; en qué forma y en qué tiempo se saldarán las deudas preexistentes de los países —sobre todo los menos desarrollados— con los organismos mundiales e incluso entre ellos.

Cuando el daño es transnacional no puede esperarse una respuesta individual que resulte eficiente. La comunidad internacional, los diferentes gobiernos o los organismos no gubernamentales, debe unirse para resolver los efectos de esta crisis sanitaria; seguramente debieron hacerlo antes para enfrentarla. La tarea de cada país no alcanza, como no alcanza en el tema de terrorismo, lavado de dinero o cuando existe agravio a los derechos humanos. Cuando el mal no respeta fronteras la solución tampoco debe hacerlo. La pandemia es un problema de todos, de aquellos a quienes dañó más y aquellos que la sufrieron o sufrirán menos. Quienes tuvieron más posibilidades para disminuir su impacto tienen la obligación moral, y hasta les resultará conveniente, que la respuesta sanitaria, social y económica sea consensuada en forma común. Los vínculos internacionales no podrán seguir siendo como lo eran hasta que el virus comenzó con sus estragos.

Aunque pensemos como posibles las soluciones globales, hay necesidades inmediatas y respuestas que deben ser locales, y que los habitantes y las empresas de nuestro país necesitan ahora. No pueden esperar a que se controle la pandemia si es que esperamos reconstruir lo devastado.

Lewis dijo: “No podés volver atrás y cambiar el principio. Pero podés empezar donde estás y cambiar el final”. Ojalá lo intentemos.

# Domicilio fiscal electrónico: supuestos de inexistencia jurídica

Jorge Christiani

Enrique Javier Morales<sup>(\*)</sup>

*El objetivo principal de este trabajo es analizar los inconvenientes derivados en el uso para notificaciones del domicilio fiscal electrónico regulado por la ley 11.683 y la RG AFIP 4280/2018.*

## I. Planteo del problema

La modificación de la ley 11.683 en materia de domicilio fiscal electrónico (por ley 27.430, con efectos a partir del 31/12/2017) y el dictado de la correspondiente normativa reglamentaria (RG AFIP 4280/2018, con efectos desde el 01/08/2018) han provocado una serie de situaciones novedosas que deben ser analizadas a los fines de asegurar la recta aplicación de las normas tributarias y de salvaguardar, al mismo tiempo, los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

En este sentido, en la práctica cotidiana se presentan casos en los cuales la Administración Tributaria practica una “notificación” a un pretendido “domicilio fiscal electrónico” del contribuyente que, sin embargo, no se encuentra perfeccionado jurídicamente de acuerdo con la propia ley 11.683 y a la resolución reglamentaria 4280/2018.

De tal comprobación se derivarían dos consecuencias directas. Primero, que ese supuesto “domicilio fiscal electrónico” resultaría jurídicamente inexistente como domicilio fiscal constituido. Segundo, la nulidad absoluta de las notificaciones practicadas en este, infringiéndose el art. 100, inc. g) de la ley 11.683.

La dilucidación de este conflicto requiere examinar brevemente la evolución de las normas legales y reglamentarias en materia de “domicilio fiscal electrónico”, para luego proceder a su análisis normativo.

## II. Primer momento: introducción del domicilio fiscal electrónico optativo

El “domicilio fiscal electrónico optativo” fue introducido por la ley 26.044 (BO 06/07/2005) en el artículo agregado a continuación del art. 3º de la ley 11.683. Dicha norma dispuso:

“Artículo...: Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, quien deberá evaluar que se cumplan las condiciones antes expuestas y la viabilidad de su implementación tecnológica con relación a los contribuyentes y responsables. Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía”.

(\*) Abogados tributaristas.

Este artículo fue reglamentado por la AFIP a través del tít. V de la resolución general 2109/2006 (BO 14/08/2006). Mediante los arts. 18 y 19, se estableció que a los fines de la constitución de este tipo de domicilio optativo los contribuyentes debían manifestar su voluntad expresa transmitiendo vía internet una fórmula de adhesión (por servicio e-ventanilla y con clave fiscal), juzgándose perfeccionada con la transferencia electrónica de la fórmula de adhesión. Por su parte, el art. 20 dispuso que una vez registrado este domicilio producirá los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo plenamente válidas y eficaces las notificaciones dirigidas a él.

Sin embargo, es importante señalar que el art. 14 limitó jurídicamente el tipo de actos que podrían ser comunicados informáticamente a dicho domicilio a tres casos: a) liquidaciones del art. 12 de la ley 11.683; b) citaciones e intimaciones por falta de presentación y/o de pago de declaraciones juradas y demás actos emitidos en forma facsimilar según el art. 38 de la ley 11.683; c) toda otra comunicación o intimación vinculada con los servicios web que brindase el organismo a los que hubiese adherido el contribuyente.

### III. Segundo momento: introducción del domicilio fiscal electrónico obligatorio

El “domicilio fiscal electrónico obligatorio” fue introducido por la ley 27.430 (BO 29/12/2017), al sustituir el artículo sin número agregado a continuación del art. 3° de la ley 11.683 (en adelante, art. 3.1, ley 11683). Dicha norma dispuso en su parte pertinente:

“Art. ...: Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado y válido, registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza que determine la reglamentación; ese domicilio será obligatorio y producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplaza-

mientos y comunicaciones que allí se practiquen.

*“La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá la forma, requisitos y condiciones para su constitución, implementación y cambio, así como excepciones a su obligatoriedad basadas en razones de conectividad u otras circunstancias que obstaculicen o hagan desaconsejable su uso”.*

Este artículo fue reglamentado mediante la resolución general 4280/2018 (BO 25/07/2018, con vigencia a partir del 01/08/2018).

El art. 1° de la RG 4280 estableció expresamente la *obligación de los contribuyentes de constituir el domicilio fiscal electrónico* a que se refiere el art. 3.1 de la ley 11.683, modificado por la ley 27.430, *conforme a las formas, requisitos y condiciones* que se establecen en dicha resolución.

Se debe destacar con decisivo énfasis que el art. 2° de la RG 4280 prescribe que:

“Art. 2°.— A los efectos de la constitución del Domicilio Fiscal Electrónico, los sujetos indicados en el artículo precedente, *deberán ingresar* al servicio denominado 'Domicilio Fiscal Electrónico' del sitio 'web' institucional (<http://www.afip.gob.ar>), utilizando la Clave Fiscal obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la resolución general 3713 y sus modificaciones, *debiendo además informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular*, a través del mencionado servicio 'web'.

*“La obligación de constituir el Domicilio Fiscal Electrónico se considerará cumplida una vez concluido el procedimiento sistemático previsto en el párrafo anterior”.*

### IV. Sucesión de normas legales y reglamentarias en el tiempo

La sucesión de normas en el tiempo exige discriminar analíticamente una serie de situaciones.

Que, congruente con lo establecido en el *art. 2° de la RG 4280/2018, el art. 9° de la misma resolución* prescribe que el domi-

cilio fiscal electrónico optativo que hubiese sido registrado por los contribuyentes y responsables antes de la sanción de la sanción de la ley 27.430, de conformidad a la RG 2109/2006 de la AFIP, *se reputará válidamente constituido en el marco de la RG 4280/2018 (reglamentaria de la ley 27.430), sin necesidad de efectuar el procedimiento sistémico establecido en el cap. A, siempre y cuando se cumpla con el deber de informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular, en caso de no haberlos informado.*

Básicamente, se deben distinguir dos supuestos principales y, en el segundo, diferenciar las distintas situaciones que se pueden presentar según la RG 4280/2018. Tales son:

a) Que el contribuyente no hubiese tenido constituido el domicilio fiscal electrónico optativo previo a la sanción de la ley 27.430 (bajo el régimen de la ley 26.044), de conformidad a la RG 2109/2006. En este caso, se deberá constituir el citado domicilio cumpliendo el procedimiento sistémico del cap. A de la RG 4280/2018 e informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular. *Recién entonces se considerará cumplido, perfeccionado y válidamente constituido el domicilio previsto en el art. 3.1 de la ley 11.683 y la RG 4280/2018.*

b) Que el contribuyente hubiese tenido constituido el domicilio fiscal electrónico optativo previo a la sanción de la ley 27.430 (bajo el régimen de la ley 26.044), de conformidad a la RG 2109/2006. En este supuesto se deben distinguir tres casos:

b.1) Que haya cumplido el deber de informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular de acuerdo con los arts. 2° y 9 de la RG 4280/2018. En este caso, se tendrá por perfeccionado y válidamente constituido el domicilio de acuerdo con la RG 4280/2018.

b.2) Que no haya cumplido el deber de informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular de acuerdo con los arts. 2° y 9° de la RG 4280/2018,

pero que los hubiera informado con anterioridad. En este caso, no se tendrá por perfeccionado ni válidamente constituido el domicilio de acuerdo con la RG 4280/2018.

b.3) Que no haya cumplido el deber de informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular de acuerdo con los arts. 2° y 9 de la RG 4280/2018, y que no los hubiera informado con anterioridad. *En este caso, no se tendrá por perfeccionado ni válidamente constituido el domicilio de acuerdo con la RG 4280/2018.*

A condición de que se cumpla con ese deber de informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular, se reputará válidamente constituido como domicilio fiscal electrónico obligatorio en el marco de la RG 4280/2018. A contrario sensu, si no se cumpliera el deber de informar, no se reputará válidamente constituido como domicilio fiscal electrónico obligatorio. Se tratará, a todas luces, de un domicilio fiscal electrónico inexistente.

## **V. Casos de ausencia de perfeccionamiento del domicilio fiscal electrónico obligatorio. Requisitos de existencia del domicilio**

Hay que remarcar que el enunciado normativo del art. 9° de la RG 4280/2018 es coherente en su contenido jurídico y en sus consecuencias jurídicas con lo dispuesto por el art. 2° de la RG 4280/2018, primer y segundo párrafo, descrito en el punto anterior.

En otras palabras, según el art. 9° de la RG 4280/2018 el “domicilio fiscal electrónico optativo” que hubiese sido registrado por los contribuyentes según la ley y la reglamentación anterior, se reputará válidamente constituido como “domicilio fiscal electrónico obligatorio” en el marco de la nueva ley y la nueva reglamentación, *a condición de que previamente se cumpla con el deber de informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular.*

*El sentido concordante de ambas normas dictadas por la propia AFIP (arts. 2° y 9° de la RG 4280/2018) sienta jurídicamente una*

*conclusión categórica*: para la válida constitución del “domicilio fiscal electrónico obligatorio” se exige el cumplimiento de ambas condiciones o requisitos. Únicamente mediante y por vía del cumplimiento de ambas condiciones se considera perfeccionada su constitución. Son requisitos jurídicos necesarios de su constitución y, por tanto, constituyen requisitos necesarios para su misma existencia jurídica como tal.

Por consiguiente, en caso de incumplimiento de tales requisitos reglamentariamente fijados por el organismo en virtud de la delegación efectuada por el art. 3.1 de la ley 11.683, no se producen los efectos del domicilio constituido, ni serán válidas las notificaciones y emplazamientos que allí se direccionen por parte del Fisco.

#### **VI. Obligación de la AFIP de dar aviso de las comunicaciones o notificaciones remitidas. Condición de validez de la notificación**

Una vez cumplidos por el contribuyente los requisitos normativos necesarios para la existencia jurídica del “domicilio fiscal electrónico obligatorio” establecidos en los arts. 2º y 9º de la RG 4280/2018, es preciso cumplir por parte del Fisco las condiciones de validez de la notificación prescriptas en la citada resolución.

En particular, el art. 5º de la RG 4280/2018 establece la *obligación de la AFIP de dar aviso de las comunicaciones o notificaciones remitidas al “domicilio fiscal electrónico obligatorio”, mediante mensajes enviados a la dirección de correo electrónico o número de teléfono celular informado por el contribuyente o responsable.*

En nuestra opinión, la normativa prescribe este requisito como condición de validez de la notificación electrónica. En efecto, la ley 27.430 modificó simultáneamente el art. 3.1 y el art. 100, inc. “g” de la ley 11.683.

En el primero, consagró la obligación de los contribuyentes de constituir el domicilio fiscal electrónico y facultó a la AFIP a reglamentar los requisitos jurídicos de su constitución

e implementación. Así, la AFIP estableció la obligación de los contribuyentes de informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular a través del servicio web como requisitos para la constitución del citado domicilio. La obligación de constituir el domicilio fiscal electrónico solamente se considerará cumplida por el contribuyente, una vez cumplidos tales recaudos (arts. 1º, 2º y 9º de la RG 4280).

En el segundo, el legislador estableció en el art. 100, inc. g) de la ley 11.683 que las notificaciones podrán ser efectuadas por intermedio de una “comunicación en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente o responsable”, la cual se deberá realizar “en las formas, requisitos y condiciones que establezca la AFIP” y subrayando textualmente “que deberán garantizar la correcta recepción por parte del destinatario”.

El legislador estableció un mandato categórico dirigido a la Administración Tributaria: debe asegurar y garantizar la correcta recepción de las notificaciones por parte del contribuyente destinatario. Garantizar la correcta recepción se refiere a garantizar la efectiva recepción. *La recepción es, pues, una obligación de resultado en cabeza del Fisco.*

Este enunciado representa un vínculo jurídico legal supraordenado a la Administración Tributaria. Como tal, debe ser respetado y salvaguardado por esta en el desenvolvimiento de las relaciones jurídicas con los contribuyentes. En pocas palabras, esta disposición legislativa procura asegurar el respeto de las garantías constitucionales del contribuyente por parte de la Administración.

En cumplimiento de este mandato establecido en el art. 100, inc. g) de la ley 11.683, la AFIP ha dictado el art. 5º de la RG 4280/2018 que fija, con toda precisión y elocuencia, la *obligación de la AFIP de dar aviso de las comunicaciones o notificaciones remitidas al “domicilio fiscal electrónico obligatorio”, mediante mensajes enviados a la dirección de correo electrónico o número de teléfono celular informado por el contribuyente o responsable.*

De este modo, se brinda una interpretación sistemática de los requisitos de constitución y de perfeccionamiento del domicilio fiscal electrónico (arts. 1º, 2º y 9º de la RG 4280/2018) y los requisitos de validez de la notificación (art. 5º, RG 4280/2018), con la obligación del Fisco de garantizar la correcta recepción de dichas comunicaciones por parte del destinatario (art. 100, inc. g), ley 11.683). Dicha interpretación, además, es la única que propicia el respeto de las garantías constitucionales del contribuyente. Pensar de otro modo, sería violar esa garantía de defensa en tanto imponer al contribuyente acceder frecuentemente al sitio institucional del fisco o presumir tácitamente una notificación en caso de no hacerlo modifica la lógica de toda notificación que técnicamente es recibir algo y no ir en busca de. En igual sentido lo ha expresado (pero para el caso de tributos locales) la CCont. Adm. y Trib. CABA, en autos “GCBA c. Berezovsky, Rubén F. s/ ejecución fiscal - ingresos brutos, exp. 30615/2018”, en donde afirmó que “... Con la implementación del nuevo sistema se traslada al interesado la carga de acceder a la sede electrónica del organismo fiscal, lo que en el especial procedimiento analizado altera de manera irrazonable el equilibrio entre la eficacia administrativa y el respeto a las garantías de las personas...”

### **VII. Atribuciones que dispone la AFIP en caso de incumplimiento de la obligación por parte del contribuyente**

¿Qué atribuciones tiene legalmente la AFIP, ante la hipótesis de omisión de constitución de domicilio fiscal electrónico obligatorio, o la hipótesis de falta de denuncia de una dirección de correo electrónico o de un número de celular, según la RG 4280/2018?

La respuesta surge de los arts. 11 y 12 de la RG 4280/2018, que expresan lo siguiente:

“Art. 12.— El incumplimiento de las obligaciones establecidas en esta resolución general dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y se tendrá en cuenta a efectos de catego-

rizar al contribuyente y/o responsable en el sistema informático 'Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)', así como de obtener la constancia de inscripción”.

“Art 11.— La constitución del Domicilio Fiscal Electrónico no releva a los contribuyentes de la obligación de denunciar el domicilio fiscal previsto en el art. 3º de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, ni limita o restringe las facultades de esta Administración Federal de practicar notificaciones por medio de soporte papel en este último y/o en domicilios fiscales alternativos”.

De modo que, verificada la hipótesis de incumplimiento, el ente recaudador tiene —esquemáticamente— las siguientes atribuciones:

*Uno:* puede aplicar las sanciones de la ley 11.683. Por ejemplo, las sanciones de multa establecidas en la ley 11.683.

*Dos:* puede tomarlo en cuenta para recategorizar al contribuyente en el sistema de perfil de riesgo (SIPER) y para obtener la constancia de inscripción.

*Tres:* puede efectuar las comunicaciones en el domicilio fiscal constituido según el art. 3º de la ley 11.683.

### **VIII. Atribuciones que no dispone la AFIP en caso de incumplimiento de la obligación por parte del contribuyente**

¿Qué atribuciones no tiene legalmente la AFIP, ante la hipótesis de omisión de constitución de domicilio fiscal electrónico obligatorio, o la hipótesis de falta de denuncia de una dirección de correo electrónico o de un número de celular, según la RG 4280/2018?

Según la reforma por ley 27.430, el artículo sin número agregado a continuación del art. 3º de la ley 11.683, *no consagra la atribución de la AFIP para tener por constituido un “domicilio fiscal electrónico obligatorio alternativo”.* Tampoco la RG 4280/2018 establece esa atribución (ni podría hacerlo, por la ley no lo establece) a favor del ente administrativo.

Es decir, ante un supuesto de falta de constitución o de falta de perfeccionamiento del “domicilio fiscal electrónico obligatorio” por parte del contribuyente, *el art. 3.1 de la ley 11.683 no establece la atribución de la AFIP de declarar por resolución fundada un “domicilio fiscal electrónico obligatorio” de carácter alternativo.*

En este punto, *el legislador ha fijado una distinción entre el art. 3º (domicilio fiscal común) y el art. 3.1 (domicilio fiscal electrónico obligatorio) de la ley 11.683.* La diferencia es que solamente en el primer caso, el legislador estableció la atribución de la AFIP de declarar, bajo ciertos supuestos, y siempre por resolución fundada, un domicilio fiscal alternativo. Por oposición, no estableció dicha atribución respecto del domicilio fiscal electrónico obligatorio del art. 3.1.

Nótese la diferencia entre ambas disposiciones. El art. 3º de la ley 11.683 (párrs. 7º y 8º) autoriza a la AFIP lo siguiente:

“Cuando se comprobare que el domicilio denunciado no es el previsto en la presente ley o fuere físicamente inexistente, quedare abandonado o desapareciere o se alterare o suprimiere su numeración, y la Administración Federal de Ingresos Públicos conociere el lugar de su asiento, *podrá declararlo por resolución fundada como domicilio fiscal.*”

“En los supuestos contemplados por el párrafo anterior, cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción, tuviere conocimiento, a través de datos concretos colectados conforme a sus facultades de verificación y fiscalización, de la existencia de un domicilio o residencia distinto al domicilio fiscal del responsable, *podrá declararlo, mediante resolución fundada,* como domicilio fiscal alternativo, el que, salvo prueba en contrario de su veracidad, tendrá plena validez a todos los efectos legales. Ello, sin perjuicio de considerarse válidas las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable. En tales supuestos el juez administrativo del domicilio fiscal del

responsable mantendrá su competencia originaria”.

En cambio, el art. 3.1 de la ley 11.683 modificado por la ley 27.430, ni tampoco la RG 4280/2018 contienen dicha atribución en cabeza de la Administración Tributaria con respecto al domicilio fiscal electrónico.

Ahora bien, claro está que el Fisco conserva su potestad de practicar la notificación por medio de soporte papel en el domicilio fiscal del art. 3º de la ley 11.683 y/o en los domicilios fiscales alternativos referenciados en el citado art. 3º, según lo prevé el art. 11 de la RG 4280/2018.

#### **IX. Nulidad de la notificación en el domicilio fiscal electrónico obligatorio no perfeccionado (inexistente)**

Si bien es cierto que mediante la ley 27.430 se modificó la ley 11.683 otorgando el carácter de obligatorio al domicilio fiscal electrónico, también es cierto que la misma norma facultó a la AFIP a establecer la forma, los requisitos y condiciones para la constitución del domicilio fiscal electrónico.

Dichas normas reglamentarias, que fueron oportunamente dictadas por la AFIP, son frecuentemente incumplidas por el propio organismo recaudador nacional en determinados procedimientos.

En el supuesto caso de que la Administración Tributaria pretendiese practicar una notificación a un domicilio fiscal electrónico que no se encontrara válidamente constituido según todos los requisitos previstos en la RG 4280/2018 (arriba analizados), estaría practicando materialmente el hecho de la notificación o comunicación en un domicilio fiscal inexistente como tal y que no surtiría de ningún modo los efectos de domicilio constituido a la luz de la ley 11.683.

La notificación en tales condiciones sería un acto nulo de nulidad absoluta e insanable. La Administración Tributaria se apartaría del art. 3.1 de la ley 11.683 y de su

propia reglamentación. Con ello, infringiría el deber impuesto por el art. 100, inc. g) de la ley 11.683 de “garantizar la correcta recepción de las notificaciones por parte del destinatario”, provocando la nulidad e ineficacia del supuesto acto notificadorio en el “domicilio fiscal electrónico obligatorio” jurídicamente inexistente.

El accionar de la AFIP de “pretender notificar” el acto administrativo en un domicilio electrónico no existente ni perfeccionado jurídicamente, constituye una vía de hecho, que se aparta de la ley aplicable y de la RG aplicable.

Dicha conducta violatoria de las normas legales aplicables resultaría perjudicial al privar al contribuyente del pleno y eficaz ejercicio del derecho constitucional de defensa en juicio. El contribuyente verá cercenado su derecho constitucional de defensa en juicio, debido proceso, acceso a la jurisdicción, derecho de propiedad, seguridad jurídica.

De igual modo lo sería en el caso en que haya constituido domicilio electrónico en la forma y condiciones que establecen las reglamentaciones, ya que estas no son técnicamente notificaciones válidas en tanto no reúnen el cumplimiento de todo lo establecido en el art. 3º de la 11683 en cuanto garantice fehacientemente la toma de conocimiento del contribuyente del acto.

## X. Conclusiones

El domicilio fiscal, sea cual sea su modalidad, constituye no solamente una obligación del contribuyente sino también un derecho del contribuyente. En tanto configura un derecho del contribuyente, la Administración Tributaria tiene una serie de obligaciones correlativas, para su debido respeto, protección y garantía.

En sentido positivo, significa que el Fisco tiene el deber de respetar y de reconocer el domicilio fiscal constituido por el contribuyente según las normas aplica-

bles, debiendo practicar las notificaciones en dicho domicilio garantizando la efectividad y anoticiamiento en esta. En sentido negativo, significa que el Fisco tiene la prohibición de desconocer el domicilio fiscal constituido por el contribuyente según las normas aplicables, debiendo abstenerse de practicar las notificaciones en otro u otros domicilios. También en sentido negativo, significa que el Fisco tiene la prohibición de reconocer o prohibición de establecer otro domicilio fiscal diverso al constituido por el contribuyente según las normas aplicables, salvo que una norma legal autorice expresamente a la Administración Tributaria. *Dicha norma no existe en materia del domicilio fiscal electrónico del art. 3.1 de la ley 11.683.*

Ergo, ante la falta de constitución o la falta de perfeccionamiento del domicilio fiscal electrónico obligatorio, la Administración Tributaria carece de atribuciones para declarar o reconocer “otro” domicilio fiscal electrónico u “otro” domicilio fiscal electrónico alternativo. En dicha situación, la única atribución del Fisco es notificar legalmente en el domicilio fiscal del art. 3º de la ley 11.683, según lo reconoce el art. 11 de la RG 4280/2018.

La obligación de la administración tributaria de respetar, proteger y garantizar el domicilio fiscal constituido del contribuyente (sea del art. 3º o del art. 3.1 de la ley 11.683), así como de no establecer o no reconocer ni practicar notificaciones unilateralmente en domicilios no autorizados por las leyes (domicilios ficticios o ficciones de domicilio), se conecta de modo decisivo con el respeto de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

La violación de tales obligaciones por parte del Fisco conduce derechamente a la violación de tales derechos y garantías de los contribuyentes. Dicha consulta lesiva debe ser fulminada con la nulidad absoluta, no admitiendo su subsanación o convalidación.

# Pérdida de residencia fiscal

## Conceptos generales. Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos

María Cecilia Signanini (\*)

Roque T. Claramunt (\*\*)

*A lo largo de este trabajo se realiza un repaso conceptual de los aspectos centrales de la pérdida de residencia fiscal para luego abocarse en el desarrollo de la cuestión práctica.*

### I. Introducción

En la presente colaboración abordaremos un tema siempre vigente producto de la globalización y que ha adquirido especial importancia en los últimos tiempos, más allá del “paréntesis” en el cual nos encontramos inmersos actualmente debido a la pandemia del COVID-19.

A lo largo de este trabajo realizaremos un breve repaso conceptual de los aspectos centrales de la pérdida de residencia fiscal para luego sumergirnos en la cuestión práctica la cual presenta una serie de particularidades y aristas que merecen ser mencionadas.

A medida que vayamos adentrándonos en las diferentes cuestiones veremos la importancia de lograr una articulación armónica entre la teoría y la práctica, esta última muchas veces casi tan compleja como la primera.

### II. Marco normativo

A los fines de poder analizar adecuadamente la cuestión teórica relativa a la pérdida de residencia fiscal —y su impacto en materia del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales— debemos re-

mitirnos a las normas que se detallan a continuación:

- Ley IG (texto ordenado dec. t.o. 824/2019) y dec. 862/2019.

- Ley IBP (ley 23.966 y modificatorias) y DR 127/1996.

- Ley 27.541 (BO 23/12/2019) y dec. 99/2019 (BO 28/12/2019).

Por su parte la administración fiscal, mediante el dictado de resoluciones generales, ha establecido los requisitos, plazos y condiciones para solicitar la baja en impuestos:

- Res. gral. (AFIP) 2322 (BO 10/10/2007).

- Res. gral. (AFIP) 4236 (BO 08/05/2018).

- Res. gral. (AFIP) 4237 BO 08/05/2018 (modificatoria de la RG 2322).

- Res. gral. (AFIP) 4377 BO 27/12/2018 (modificatoria de la RG 2322).

### III. Impuesto a las ganancias. Pérdida de residencia

#### III.1. Supuestos

Conforme lo establecido por la ley del impuesto a las ganancias en su art. 117 las personas humanas perderán la residencia fiscal argentina cuando se verifique algunos de los siguientes supuestos:

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

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

- Adquieran la condición de *residentes permanentes a fines migratorios* en un Estado extranjero.

- Cuando no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de 12 meses, caso en el que las presencias temporales en el país no interrumpirán la continuidad de la permanencia en el exterior.

Por su parte es el decreto reglamentario el cual define qué debe entenderse como ausencias temporarias:

- Serán aquellas que no superen los 90 días, consecutivos o no, dentro de cada período de 12 meses.

- Cómputo: los días transcurridos desde el día siguiente a aquel en el que tenga lugar el egreso del país hasta aquel en el que se produzca el ingreso a este, inclusive.

En este punto resulta importante mencionar que la ley del impuesto a las ganancias requiere —como uno de los supuestos de pérdida de residencia fiscal en Argentina— la “residencia permanente” en un estado extranjero según disposiciones migratorias que rijan en él y no residencia fiscal en otro país.

Sin perjuicio de ello, el servicio web mediante el cual se informa la residencia en el extranjero requiere como paso previo a la solicitud de baja en el impuesto —ya sea como un exceso respecto de lo dispuesto en la propia ley del gravamen o por una desafortunada redacción de los campos del citado servicio—:

- Informar el país en el cual se tiene residencia fiscal.

- Informar Número de Identificación Fiscal (NIF) del país de residencia fiscal.

### III.2. Efectos y consecuencias

Según lo establecido en el último párrafo del art. 117 de la ley del gravamen la pér-

didada de residencia fiscal causará efectos a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda.

Por su parte, el art. 120 del citado cuerpo legal precisa que aquellos sujetos que hayan perdido la residencia fiscal en los términos anteriormente mencionados revestirán desde el día en que cause efecto esa pérdida, el carácter de beneficiarios del exterior respecto de las ganancias de fuente argentina que obtengan a partir de ese día inclusive.

### III.3. El término “subsiguiente”

El diccionario de la Real Academia Española define el término *subsiguiente* como: “1. adj. Que subsigue”.

Y al verbo *subseguir*: “1. intr. Dicho de una cosa: Seguir inmediatamente a otra. U. t. c. prnl.”

Sin perjuicio de ello, *el fisco* a lo largo de los años y en diferentes actos emanados de él vinculados a la pérdida de residencia fiscal viene *interpretando el término subsiguiente como “el que viene después del siguiente”*.

Consideramos fundamental tener en cuenta esta interpretación en oportunidad de analizar una situación concreta de pérdida de residencia fiscal de modo de poder cumplir acabadamente con las obligaciones fiscales hasta el momento que efectivamente la citada pérdida se produzca.

### III.4. Doble residencia

El supuesto de doble residencia se encuentra previsto en el art. 122 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Esta situación se produce cuando los sujetos que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o habiendo perdido la condición de residentes de Argentina fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, continúen residien-

do de hecho en el territorio nacional o reingresen a él a fin de permanecer en él.

Para resolver este “conflicto” se deberá recurrir al llamado “test de residencia”.

Si el resultado del test arroja que la persona humana es residente argentino, se le dispensará el tratamiento establecido en el 3º párrafo del art. 1º de la ley del impuesto desde el momento en que causó efecto la pérdida de esa condición o, en su caso, desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país.

Por su parte, la RG (AFIP) 4236 trae a colación el tema y nos recuerda que en el caso de países con los cuales Argentina ha firmado un convenio para evitar la doble imposición internacional en materia del impuesto a la renta el conflicto de doble residencia se definirá con base en las normas del acuerdo. Por el contrario, de tratarse de países sin convenio firmado se deberá atener a lo dispuesto por el art. 22 de la LIG. A tal fin precisa dos conceptos:

- *Vivienda permanente*: es todo alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre ella (no aplica a alojamientos utilizados en estadías de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc.). Deberá ser debidamente probado por el responsable.

- *Centro de intereses vitales*: es el lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona humana mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta. En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales.

### III.5. Solicitud de baja en el impuesto

La RG (AFIP) 2322 y sus modificatorias establecen requisitos, plazos y condiciones para solicitar la baja en impuestos.

En términos generales —y para todos los impuestos— la solicitud deberá ser interpuesta hasta el último día hábil del mes si-

guiente a aquel en que se produzca el cese definitivo de la actividad declarada y/o la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse.

La cancelación surtirá efectos a partir del día hábil siguiente a aquel en que se produjo la aludida causal.

Ahora bien, cuando la solicitud de cancelación de inscripción en el impuesto a las ganancias obedece a la pérdida de residencia fiscal se deberá:

- Informar, con carácter de declaración jurada y en forma previa a la presentación de la solicitud, su domicilio del exterior a través del servicio “Sistema Registral” - “Registro Tributario” - “Domicilios - Residencia en el extranjero”.

- Solicitar baja: (motivo “Pérdida de residencia” / “Adquisición residencia migratoria en otra jurisdicción”) y adjuntar un archivo en formato “.pdf” conteniendo una copia de los elementos que correspondan según lo previsto en la RG (AFIP) 4236.

La RG (AFIP) 4236 precisa que a los fines de la acreditación de la pérdida de residencia el sujeto deberá aportar, según corresponda:

- Certificado de residencia permanente emitido por la autoridad competente del Estado extranjero de que se trate o,

- Pasaporte, certificación consular u otro documento fehaciente que pruebe la salida y permanencia fuera del país por el lapso de 12 meses de permanencia continuada en el exterior.

Respecto de la documentación a presentar recordamos que aquella redactada en idioma extranjero deberá acompañarse de traducción efectuada por traductor público y refrendada la firma por el Colegio Público de Traductores, de corresponder. De haberse extendido el documento en el ámbito de países signatarios de la Convención de La Haya, dicha traducción deberá comprender el texto de la pertinente apostilla.

Sin perjuicio de lo expuesto, AFIP podrá, además, requerir otros elementos en ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización.

#### IV. Bienes personales

##### IV.1. Cambio del criterio de domicilio por el de residencia

La Ley 27.541 de Solidaridad y Reactivación Productiva (BO 23/12/2019) mediante su art. 30 modificó la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales al establecer:

“Modifícase el tít. VI de la ley 23.666 y sus modificatorias, del impuesto sobre los bienes personales, con relación a la condición de los contribuyentes, con efectos para los períodos fiscales 2019 y siguientes, de la siguiente manera:

“El sujeto del impuesto *se regirá por el criterio de residencia* en los términos y condiciones establecidos en los arts. 119 y ss. de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, quedando sin efecto el criterio de 'domicilio'”.

Por su parte, el decreto 99/2019 (reglamentario de la ley 27.541) aclara mediante su art. 13 que “[t]oda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación 'domicilio' con relación al impuesto sobre los bienes personales, debe entenderse referida a 'residencia' de conformidad a lo previsto en los arts. 116 y ss. de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones”.

Sobre lo base de lo anteriormente mencionado podemos resumir que a partir del período fiscal 2019:

- Cambia criterio de “domicilio” por criterio de “residencia”.

- Para el criterio de “residencia” reenvía a la LIG.

- La simple “mudanza” o “fijación artificial” del domicilio en el exterior no resulta

suficiente para evitar gravar en bienes personales los bienes situados en el exterior.

- Se establece la concordancia normativa entre los dos impuestos directos personales a nivel nacional (ganancias y bienes personales).

#### V. Aplicación práctica

##### V.1. Interrogantes

Seguramente a más de uno de nosotros nos ha pasado que sin importar cuán sólidos sean nuestros conocimientos teóricos cuando debemos llevarlos a la práctica se nos plantean una serie de interrogantes.

En el caso puntual de la solicitud de cancelación de inscripción en impuestos debido a la pérdida de residencia fiscal los interrogantes más comunes que se nos podrían plantear son:

- ¿Cómo informo la pérdida de residencia argentina?

- ¿Cómo declaro la residencia en el exterior?

- ¿Cómo designo al responsable sustituto?

- ¿Cómo solicito la baja en los impuestos?

- ¿Cómo procedo si el sistema no permite la baja retroactiva?

En lo que resta de la presente colaboración —y mediante un sencillo ejemplo— intentaremos dar respuesta a cada uno de estos interrogantes. Para ello lo primero que debemos mencionar es que para poder efectuar el trámite cada paso deber ser realizado en el orden correspondiente como si estuviéramos colocando las piezas de un rompecabezas.

##### V.2. Planteo del caso

- Con fecha 15/07/2019 la Sra. González jubilada de su actividad como profesional independiente decidió dejar el país para vivir su retiro en la ciudad de Colonia, ROU.

- En el mes de enero de 2019 había donado su casa en Argentina a sus hijos (todos ellos mayores de edad) y adquirió meses más tarde una vivienda en Colonia.

- Con fecha 21/09/2019 adquirió la residencia permanente a los fines migratorios en ROU.
- La pérdida de su condición de residente fiscal argentina operó el 01/11/2019.
- Con fecha 10/03/2020 su contador realiza el trámite de solicitud de cancelación de inscripción en impuestos y procede a la inscripción de su responsable sustituto en bienes personales.

### V.3. Pasos a seguir

- *Paso n.º 1:* Actualización de Domicilio.
- *Paso n.º 2:* Información de residencia en el exterior y designación del Responsable Sustituto en bienes personales.
- *Paso n.º 3:* Aceptación designación por parte del Responsable Sustituto en bienes personales.
- *Paso n.º 4:* Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos.

A continuación, recorreremos cada uno de los pasos listados.

#### *Paso n.º 1: Actualización de Domicilio*

- Se accede a la web de AFIP con CUIT y clave fiscal del residente del exterior
- Ingresar al servicio “Sistema Registral” - “Inicio” - “Domicilios”.
- Aquí se deberá seleccionar la opción “Continuá para declarar el resto de tus domicilios” e informar el domicilio en el exterior.

Sistema Registral Representando a CUIT  
CUIT

Sistema registral / Inicio

**Inicio**

[Consulta](#)

[Constancias](#)

[Trámites](#)

[Registro Tributario](#)

[Registros Especiales](#)

**Mis Mensajes no Leídos**

[Avisos](#) 0

**Estado de la CUIT**

Activa

**Mi dependencia**

AGENCIA NRO 6 [Ver más](#)

**Registro Único Tributario**

**Domicilios**  
Para declarar tu domicilio Fiscal, Real/Legal y/ o Locales y Establecimientos, ingresá al Registro Único Tributario.

Domicilio Fiscal	Domicilio Real	INGRESAR
CAPITAL FEDERAL - CIUDAD AUTONOMA BUENOS AIRES	CAPITAL FEDERAL - CIUDAD AUTONOMA BUENOS AIRES	

Continuá para declarar el resto de tus domicilios

Seleccionar → CONTINUAR

Una vez agregado el domicilio en el exterior el sistema emitirá un ticket acuse de recibo como constancia de la transacción efectuada.

Sistema registral / Inicio / /

Administrar Domicilios -

Buscar...

RIVADAVIA 208, Colonia de Sacramento, REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY (70000) - Orden 1 (DOMICILIO DEL EXTERIOR)

Seleccionar → Agregar

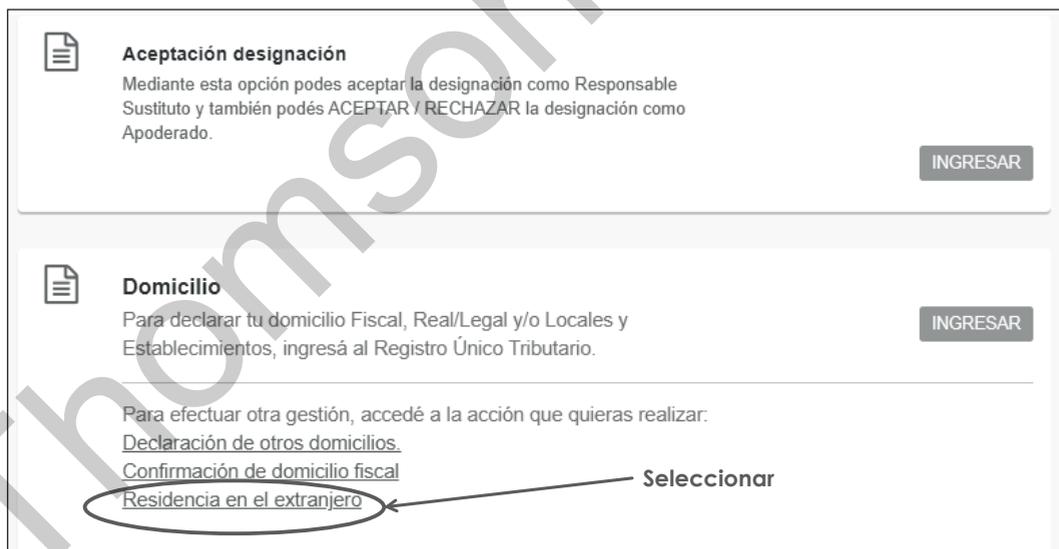
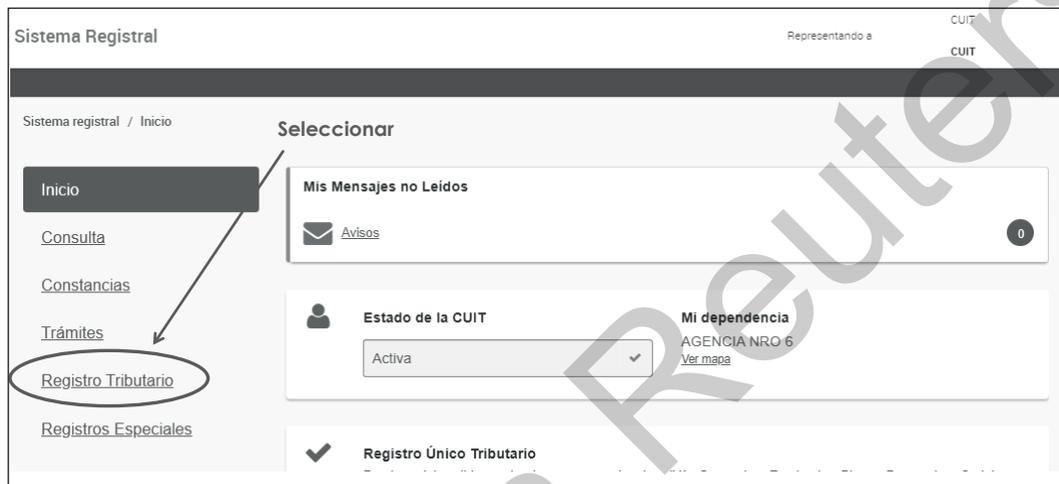
Paso n.º 2: Información de residencia en el exterior y designación del Responsable Sustituto

**AFW** Actualización de domicilios  
Formulario N° 420/D

CUIT : 23-00000000-1  
Apellido y Nombre/Denominación : GONZÁLEZ MARÍA  
Fecha de emisión : 10-03-2020  
N° de Transacción : 59360133  
Tipo de Domicilio : DOMICILIO DEL EXTERIOR  
Operación efectuada : Agregado o cambio de domicilio  
Código Postal : 70000  
Orden : 1  
País : REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY  
Provincia/Estado : COLONIA DE SACRAMENTO  
Localidad : -  
Calle : RIVADAVIA  
Número : 208  
Piso :  
Oficina, depto. o local :  
Sector :  
Torre :  
Manzana :  
Tipo Dato Adicional :  
Destino Comercial :  
Nombre del Local :  
Latitud :  
Longitud :

- Se accede a web de AFIP con CUIT y clave fiscal del residente del exterior

- Ingresar al servicio “Sistema Registral” - “Registro Tributario” - “Domicilios” y dentro de este último campo al link “Residencia en el extranjero”.



- Dentro de ese link deberá completar los datos relativos a la residencia fiscal en el exterior del contribuyente, así como consignar los datos del responsable sustituto. También se deberá adjuntar en formato pdf. la documentación de la cual intentamos valernos para probar la pérdida de la residencia en Argentina.

Sistema registral / Inicio / Registro Tributario

¿Tiene usted residencia tributaria en otro país?  Sí  No

País de residencia tributaria País (1): REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY  
NIF: 33 33 33

¿Tuvo usted residencia en Argentina?  Sí  No

Fecha de pérdida de residencia en Argentina Día Mes Año  
01 11 2019

CUIT de responsable sustituto 23-00000000-1

Apellido y nombre GONZÁLEZ PABLO

Certificado de Residencia Seleccionar archivo Ningún archivo seleccionado

Fecha de baja Día Mes Año

<< Volver Actualizar

Seleccionar

**Importante:** Una vez que presionamos el botón “Actualizar” el sistema nos mostrará el siguiente mensaje:

**Mensaje**

Se informa que el responsable sustituto deberá aceptar la designación, para poder registrar la baja en el Impuesto sobre los Bienes Personales

Aceptar

Aceptados los términos, el sistema emitirá un ticket acuse de recibo como constancia de la transacción efectuada.

**AFIP** Residencia en el Extranjero

CUIT : 27-00000000-1  
Apellido y Nombre/Denominación : GONZÁLEZ MARÍA  
Fecha de emisión : 10-03-2020  
N° de Transacción : 28111965  
Lugar de constitución :  
Fecha de pérdida de residencia : 01-11-2019  
Responsable sustituto : 23-00000000-1  
Fecha de actualización : 10-03-2020  
Fecha de baja :

NIF	País de residencia	Operación
33 33 33	REPÚBLICA ORIENTAL DE URUGUAY	Alta

Datos sujetos a verificación

### Paso n.º 3: Aceptación designación por parte del Responsable Sustituto

- Se accede a web de AFIP con CUIT y clave fiscal del responsable sustituto.
- Ingresar al servicio “Sistema Registral” - “Registro Tributario” - “Aceptación de Designación”.

Sistema registral / Inicio / Registro Tributario

**Inicio**

Consulta

Constancias

Trámites

**Registro Tributario**

Registros Especiales

**Alta de impuestos**  
Para inscribirte en el Impuesto a las Ganancias, Monotributo, IVA, Fondo para la Educación y Promoción Cooperativa, Impuesto sobre los Bienes Personales, Empleador o Impuesto Cedular, ingresá al Registro Único Tributario.

Continuá para inscribirte en el resto de los impuestos.

**Aceptación designación**  
Mediante esta opción podés aceptar la designación como Responsable Sustituto y también podés ACEPTAR / RECHAZAR la designación como Apoderado.

Seleccionar

INGRESAR

Al ingresar al servicio el sistema nos mostrará los datos del “potencial” responsable sustituto para que este proceda a la aceptación o rechazo de la designación.

Sistema Registral

Reprece

Sistema registral / Inicio / Registro Tributario / Aceptación designación

**GONZÁLEZ PABLO - CUIT 23-00000000-1**

CUIT	NOMBRE Y APELLIDO/RAZON SOCIAL	DESIGNACIÓN	SUBTIPO	FECHA DE INICIO	FECHA DE FIN
27-00000000-1	MARÍA GONZÁLEZ			01-11-2019	

<< VOLVER

Seleccionar

ACEPTAR

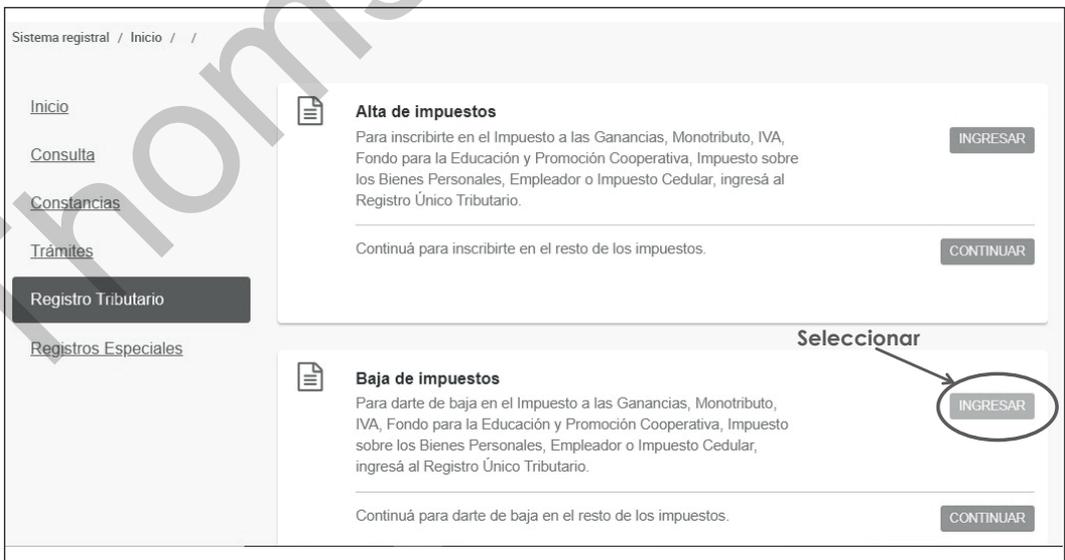
RECHAZAR

Aceptada la designación el sistema emitirá el ticket acuse de recibo correspondiente.

	<b>Constancia de aceptación/rechazo de representante</b>
<b>N° de transacción :</b> 59360363	
<b>Tipo de operación :</b> aceptación/rechazo de representante	
<b>Representado :</b> GONZÁLEZ MARÍA	
<b>Denominación Representado :</b> 27-00000000-1	
<b>Representante :</b> GONZÁLEZ PABLO	
<b>Denominación Representante :</b> 23-00000000-1	
<b>Trámite :</b> RESPONSABLE SUSTITUTO BIENES PERS..	

*Paso n.º 4: Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos*

- Se accede a web de AFIP con CUIT y clave fiscal del residente del exterior.
- Ingresar al servicio “Sistema Registral” - “Registro Tributario”.
- *Bienes personales* - Motivo: por no poseer domicilio en el país.
- *Ganancias* - Motivos:
  - Por adquisición de residencia en materia migratoria en otra jurisdicción.
  - Por permanencia en el exterior por un período de 12 meses.



Sistema registral / Inicio / /

Inicio

Consulta

Constancias

Trámites

**Registro Tributario**

Registros Especiales

**Alta de impuestos**

Para inscribirte en el Impuesto a las Ganancias, Monotributo, IVA, Fondo para la Educación y Promoción Cooperativa, Impuesto sobre los Bienes Personales, Empleador o Impuesto Cedular, ingresá al Registro Único Tributario.

CONTINUAR

Continuá para inscribirte en el resto de los impuestos.

CONTINUAR

**Selecccionar**

**Baja de impuestos**

Para darte de baja en el Impuesto a las Ganancias, Monotributo, IVA, Fondo para la Educación y Promoción Cooperativa, Impuesto sobre los Bienes Personales, Empleador o Impuesto Cedular, ingresá al Registro Único Tributario.

INGRESAR

CONTINUAR

Continuá para darte de baja en el resto de los impuestos.

En la pantalla que sigue se podrán observar los impuestos en los cuales el contribuyente se encuentra inscripto y se procederá a solicitar la cancelación en cada uno de ellos mediante el botón “Eliminar”.

Si seleccionamos la baja en bienes personales el sistema nos mostrará los motivos entre los cuales debemos elegir el correspondiente. Como puede observarse para el caso que nos ocupa el motivo previsto es “Baja por no poseer domicilio en el país” cuando, tal como mencionáramos anteriormente, a partir del período fiscal 2019 debido al cambio de criterio de domicilio por el de residencia, el motivo que corresponde sería por haber perdido la residencia fiscal.

Seleccionado el motivo se deberá luego consignar el período de baja. Respecto de este punto cabe aclarar que el sistema solo permite consignar como período de baja el mes en curso y el anterior.

Ahora bien, en el caso planteado la Sra. González perdió la residencia fiscal en el mes de noviembre de 2019 motivo por el cual deberemos confirmar la transacción para luego encarar el trámite de obtención de la cancelación de inscripción de manera retroactiva.

Confirmada la baja el sistema nos emitirá el ticket acuse de recibo correspondiente.

**AFIP** Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos y/o regímenes

Nro. Transacción : 59360482  
Fecha : 10-03-2020  
Apellido y Nombre/Denominación : GONZÁLEZ MARÍA  
CUIT : 27-00000000-1  
Período de baja : 03-2020  
Impuesto y/o Régimen : IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES L.23966 T.IV -  
Motivo : Baja por no poseer domicilio en el país

Datos sujetos a verificación

Acto seguido deberemos hacer lo propio con la inscripción en el impuesto a las ganancias. El sistema nos mostrará las causales de baja entre las cuales deberemos seleccionar la que aplique a nuestro caso.

En lo que respecta al período de baja aplican las mismas consideraciones que las mencionadas para la baja en el impuesto sobre los bienes personales.

**Baja de impuesto**

Para poder darte de baja el impuesto, indicá el motivo de la baja:

- BAJA POR ADQUISICION DE RESIDENCIA EN MATERIA MIGRATORIA EN OTRA JURISDICCION ← Seleccionar
- BAJA POR PERDIDA DE RESIDENCIA POR PERMANENCIA EN EL EXTERIOR POR UN PERIODO DE 12 MESES
- CESE DE ACTIVIDADES. POR INTERNET

Indicá el período de baja

Período de baja  ← Seleccionar

CANCELAR CONFIRMAR

Periodo: 12/2015

Confirmada la baja el sistema nos emitirá el ticket acuse de recibo correspondiente.

<b>AFIP</b>		<b>Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos y/o regímenes</b>
<p><b>Nro. Transacción :</b> 59360482  <b>Fecha :</b> 10-03-2020  <b>Apellido y Nombre/Denominación :</b> GONZÁLEZ MARÍA  <b>CUIT :</b> 27-00000000-1  <b>Periodo de baja :</b> 03-2020  <b>Impuesto y/o Régimen :</b> IMP. A LAS GANANCIAS LEY 20628 - PERSONAS EXISTENCIA VISIBLE -  <b>Motivo :</b> Baja por adquisición de residencia en materia migratoria en otra jurisdicción</p>		
<b>Datos sujetos a verificación</b>		

#### V.4. Consulta "Sistema Registral"

A través de la consulta al Sistema registral es posible verificar cómo han impactado en el sistema de AFIP los trámites realizados.

Para ello deberemos acceder a *Consultas - Datos registrales - Más Información*.

- Opción "Residencia en el extranjero".

- Opción "Relaciones con otras CUITs".

#### V.4.a. Opción: "Más Información" - "Relaciones con otras CUITs"

Sistema registral / Inicio / Consulta / Datos registrales

Domicilio ▾ Mas información ▾ Documentos

EXPORTAR

< VOLVER

PERAL

- Informe autónomo
- Registro de operadores de comercio exterior
- Residencia en el extranjero
- Relaciones con otras CUITs >**
  - Relaciones con otras CUITs
  - Datos históricos > Asociaciones

DOC. NACIONAL DE IDENTIDAD:		SUCESIÓN INDIVISA:	NO
FECHA DE NACIMIENTO:		APELLIDO MATERNO:	NO REGISTRA
SEXO:	Femenino	APELLIDO CASADA:	NO REGISTRA
PAÍS DE NACIMIENTO:	Argentina	FECHA DE FALLECIMIENTO:	NO REGISTRA

Si ingresamos con la CUIT del residente en el exterior podremos ver los datos del responsable sustituto y si, en cambio, accedemos a la web de AFIP con el CUIT y clave de este último podremos ver los datos del responsable sustituido.

Sistema registral / Inicio / Consulta / Datos registrales

< VOLVER

### Relaciones con otras CUITs

Búsqueda...  

ESTÁ VINCULADO COMO	CUIT ASOCIA...	RAZÓN SOCIAL/NOMBRE Y APELLIDO	CARG...	FECHA VIGENCIA AL
RESPONSABLE SUSTITUTO BIENES PERS.	23-00000000-1	PABLO GONZÁLEZ		01-11-2019

#### V.4.b. Opción “Más Información” - “Residencia en el extranjero”

Sistema registral / Inicio / Consulta / Datos registrales

Domicilio ▾ Mas información ▾ Documentos

EXPORTA

< VOLVER

PERAL

- Informe autónomo
- Registro de operadores de comercio exterior
- Residencia en el extranjero
- Relaciones con otras CUITs >
- Datos históricos >

DOC. NACIONAL DE IDENTIDAD:		SUCESIÓN INDIVISA:	NO
FECHA DE NACIMIENTO:		APELLIDO MATERNO:	NO REGISTRA
SEXO:	Femenino	APELLIDO CASADA:	NO REGISTRA
PAÍS DE NACIMIENTO:	Argentina	FECHA DE FALLECIMIENTO:	NO REGISTRA

Al acceder a esta opción podremos visualizar la información relativa a la pérdida de residencia fiscal, datos del responsable sustituto, así como los del país de residencia tributaria y número de identificación tributaria en este último.

Sistema registral / Inicio / Consulta / Datos registrales

< VOLVER

### Residencia en el extranjero

RESIDENCIA TRIBUTARIA EN OTRO PAIS	SI	CUIT RESPONSABLE SUSTITUTO	23-00000000-1
TUVO RESIDENCIA EN ARGENTINA	SI	APELLIDO Y NOMBRE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO	GONZÁLEZ PABLO
FECHA DE PERDIDA DE RESIDENCIA EN LA ARGENTINA	01-11-2019	FECHA ACTUALIZACIÓN	10-03-2020

---

### País de residencia tributaria

Búsqueda...

NIF	PAIS DE RESIDENCIA TRIBUTARIA
33 33 33	REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY

## VI. Presentaciones digitales

Tal como fuera mencionado en el paso n.º 4 del punto V.3 precedente, el sistema web de AFIP no permite solicitar la cancelación de inscripción en impuestos de manera retroactiva, más allá del término de un mes.

Es por tal motivo, que frente a este tipo de situaciones (como la de la Sra. González) deberemos recurrir a otro servicio que se opera a través de la página web de AFIP con clave fiscal: “Presentaciones Digitales”.

Recordamos que a través de la RG (AFIP) 4503 (BO 12/06/2019) la AFIP implementa el servicio “Presentaciones Digitales”, para que los contribuyentes realicen en forma electrónica —y solo para trámites taxativamente enumerados en la norma— las presentaciones de notas y/o comunicaciones que deben realizar con carácter de declaración jurada, reemplazando al viejo Formulario Multinota, que era confeccionado digitalmente, pero debía ser presentado físicamente en las oficinas de la AFIP.

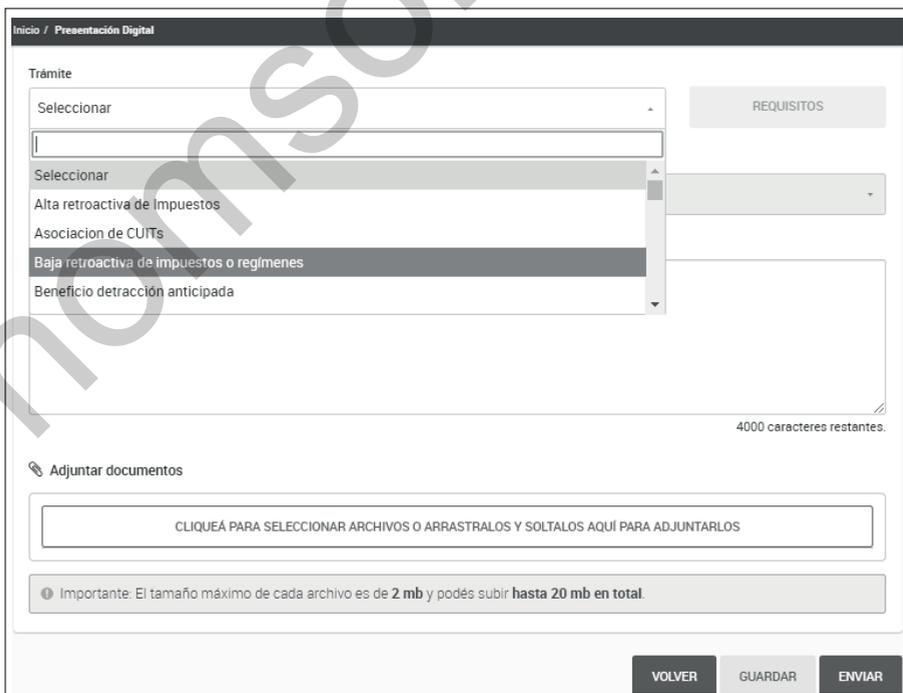
Por su parte, en el mes de marzo de 2020 en el marco de la pandemia de COVID-19 se dictó la RG (AFIP) 4685 (BO 20/03/2020) la cual establece con carácter de excepción, hasta el 30 de junio de 2020, inclusive, la utilización obligatoria del servicio “Presentaciones Digitales” para realizar determinados trámites, dentro de los cuales se encuentra el de “Baja retroactiva de impuestos y/o regímenes”.

Al igual que los restantes servicios se deberá acceder a la página web de AFIP con CUIT y clave fiscal del residente en el exterior.



Una vez que seleccionamos la opción de “Nueva presentación digital” el sistema nos mostrará una lista desplegable de trámites entre los cuales deberemos seleccionar el que nos ocupa.

Asimismo, visualizaremos un campo en blanco en el cual podremos redactar nuestra multinota digital tal como lo hubiéramos hecho en una presentación papel para presentar en agencia.



Por último, y previo al envío del trámite, se deberá adjuntar la documentación que permita acreditar la pérdida de residencia fiscal (según RG 4236) y que sirva de prueba fehaciente para la solicitud de baja en los impuestos de manera retroactiva.

Tanto la recepción del trámite por parte del fisco como su resolución son comunicados al contribuyente mediante notificación al domicilio fiscal electrónico. Sin perjuicio de ello el contribuyente podrá, en cualquier momento, verificar al estado de su trámite accediendo al mismo servicio "Presentaciones Digitales".

## **VII. Pérdida de residencia fiscal. Finalización del trámite**

Tal como ha quedado en evidencia a lo largo de la presente colaboración, el trámite de solicitud de cancelación de inscripción en impuestos por pérdida de residencia fiscal si bien puede parecer a simple vista sencillo tiene una serie de particularidades que deben ser tenidas en cuenta.

El trámite debe ser realizado prestando especial atención a los detalles, respetando el orden de los pasos listados y seleccionando adecuadamente cada una de las opciones que pone a nuestra disposición el servicio "Sistema Registral". Solo si procedemos de este modo podremos concluir con éxito nuestro trámite, colocando así la última pieza en nuestro "rompecabezas".

# La extensión de la moratoria fiscal a las “grandes empresas”

## Un justo criterio cautelar en contextos de emergencia

María Indiana Micelli (\*)

*En el artículo se analiza cómo fue el mecanismo que le permitió a dos grandes empresas, a través de medidas cautelares, ingresar en el sistema de regularización de deudas y gozar de sus beneficios, en igualdad de condiciones que los demás contribuyentes.*

### I. Introducción

En el marco de la normativa de emergencia económica vigente y bajo un escenario crítico para las empresas se han dictado dos pronunciamientos “Electroingeniería SA” (1) y “Marítima Maruba SA” (2) en los cuales se ha dispuesto la extensión de la moratoria fiscal a estas dos “grandes empresas”, a fin de que puedan acogerse a los beneficios que el régimen excepcional otorga a los demás contribuyentes.

Mediante las cautelares dictadas, se ordena al Fisco a arbitrar las medidas operativas y técnicas para que puedan ingresar al sistema de regularización de las obligaciones tributarias y recursos de la seguridad social contemplados por la ley 27.541 denominada “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública” y la RG AFIP 4667/2020.

(\*) Abogada especialista en concursos. Magíster en Asesoramiento Jurídico de Empresas, Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Austral de Rosario.

(1) Juzgado Federal de Córdoba N.º 1, “Electroingeniería SA y otro c. Estado Nacional y otro s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, resolución 3554/2020, 20/05/2020.

(2) Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N.º 7, Secretaría N.º 13, “Marítima Maruba SA c. AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva, res. 9227/2020”, 09/06/2020.

Debe recordarse que la RG AFIP 4667/2020, que reglamenta lo dispuesto por la ley de solidaridad, constituye un régimen de regularización de deuda de carácter extraordinario con un alcance subjetivo y temporal limitado, destinado a las micro, pequeñas y medianas empresas y asociaciones civiles sin fines de lucro.

Esta exclusión de las “grandes empresas” es lo que determina su cuestionamiento, planteándose la inconstitucionalidad de la normativa por considerarse que es arbitraria y discriminatoria, dando lugar al otorgamiento de sendas cautelares.

Y si bien en estos días se estaría por modificar este régimen siendo ampliado a “todos los contribuyentes”, estos precedentes marcan un camino y ponen en evidencia una de la problemática que atraviesan numerosas empresas en nuestro país, que es el peso de la deuda fiscal en sus pasivos y consecuente el riesgo de insolvencia, con todo lo que ello implica.

### II. Los parámetros previstos por la RG AFIP 4667/2020

La normativa fiscal en que se encuadran estas cautelares dictadas, está dado por la ley 27.541 que en su art. 1º declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional,

tarifaria, energética, sanitaria y social. Y en el cap. I, del tít. IV se estableció el Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras, teniendo como exclusivos destinatarios a las pequeñas y medianas empresas. Y en la RG AFIP 4667/2020 de “Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para MiPyMEs” que reglamenta la ley y dispone los parámetros a cumplir para poder acceder a sus beneficios.

Por lo que, en breves líneas cabe recordar sus pautas y alcances.

En primer lugar, en cuanto al alcance subjetivo, solo pueden ingresar al régimen los sujetos que encuadren como micro, pequeñas o medianas empresas en los términos de los previsto en el art. 2º de la ley 24.467 (3) (sean personas humanas o jurídicas). A tal efecto deberán poseer el certificado MiPyME que acredite tal condición o bien ingresar a la moratoria de modo condicional y supeditado a la obtención de dicho instrumento hasta el día 30 de abril del corriente año. Y en cuanto a las “exclusiones subjetivas”, se verifican varios supuestos contemplados en el art. 16 de la Ley de Solidaridad.

En segundo lugar, en cuanto al alcance objetivo, solo podrán regularizarse obligaciones tributarias y recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización este a cargo de la AFIP (con ciertas exclusiones; art. 8º de la ley y el art. 3º de la RG) y que se encuentren vencidas al 30 de noviembre de 2019, incluyendo las infracciones cometidas, pudiendo incluirse —si están dentro de dichos parámetros temporales— conceptos emergentes de planes caducos o bien refinanciar planes vigentes.

En tercer lugar, en cuanto a los beneficios patrimoniales que otorga el régimen, se dispone la condonación de intereses resarcitorio y/o punitivos que no hayan

sido ya pagados (en distintas proporciones según el financiamiento seleccionado por el contribuyente) y la liberación de sanciones correspondientes a infracciones formales e infracciones materiales, por obligaciones que hubieren sido canceladas al 30 de noviembre de 2019 o se incluyan en el actual régimen de regularización; quedan también incluidas las infracciones por obligaciones incluidas en planes de facilidades de pagos vigentes. Asimismo, se dejan sin efecto las “medidas cautelares” que pudieren haberse trabado con relación a los conceptos que se regularizan.

En cuarto lugar, con relación al ámbito “penal tributario o aduanero” el ingreso al régimen produce la paralización de los procesos penales o bien la abstención de denuncia con la lógica suspensión de la prescripción de la acción penal en ambos casos. La acción penal solo se extinguirá —correspondiendo el sobreseimiento de haber estado un proceso penal iniciado— si el plan se cumple. Si caduca se reinicia el cómputo de la prescripción y se abre la posibilidad de iniciar y/o impulsar los procesos penales.

Finalmente, en cuanto al ámbito temporal de ingreso a la moratoria, se fijó desde el 17 de febrero al 30 de abril de 2020, lo que luego fuera prorrogado hasta el 30 de junio del 2020 por el dec. 316/2020, con lo cual a la fecha se encuentra aún vigente.

### III. Los fundamentos y alcances de las cautelares

En ambos pronunciamientos las empresas plantearon la inconstitucionalidad del bloque normativo que las excluye del régimen extraordinario de regularización de deudas, dada su calidad de “grandes empresas”. Se cuestiona así, el “alcance subjetivo” del art. 8º de la ley 27.541 y de la RG AFIP 4667/2020, al considerarse que sus disposiciones resultan irrazonables y arbitrarias al impedir el ingreso al sistema. Ello en virtud de parámetros económicos que entienden discriminatorios y violatorios del art. 16 de la CN, sin eva-

(3) Esto según los parámetros actualmente fijados por la resolución SEYPYME563/2019.

luarse la situación real y particular de cada caso.

El fundamento de las cautelares solicitadas, en cuanto al daño radica en la grave crisis económica y financiera que atraviesan las empresas la cual en este tiempo se ha visto agravada y la necesidad de re-financiar estos pasivos abultados pasivos fiscales, y en cuanto a la urgencia de está dada por el vencimiento del plazo para su acogimiento, previsto para el 30 de junio de 2020.

A ello se le suma un dato fáctico que ambas empresas ponen de relieve, que son las numerosas fuentes de trabajo que genera la actividad y las perjudiciales consecuencias que produciría la eventual insolvencia. Lo que podría determinar la presentación en concurso de no poder asumir el pago de las obligaciones tributarias adeudadas al Fisco, como ya ha sucedido con otras empresas.

Estos argumentos son receptados y en consecuencia se ordena al Fisco que arbitre las medidas técnicas y operativas a fin de habilitar a la empresa para acogerse al régimen previsto en el art. 8° de la ley 27.541 y la RG AFIP 4667/2020, que les permitirá la regularización de obligaciones tributarias y recursos de la seguridad social sin exigirse el encuadramiento como micro, pequeña o mediana empresa.

En el caso de "Electroingeniería SA", se ordena, además, a la abstención de iniciar y/o proseguir contra la empresa y directivos cualquier reclamo administrativo o judicial, relacionado con las obligaciones tributarias susceptibles de ser regularizadas en este marco legal, así como trabar medidas cautelares en resguardo de dichas acreencias, y/o denunciar o acciones en los términos del régimen penal tributario. Medias que resultan relevantes para poder hacer efectivo el pronunciamiento.

En suma, se permite a estas dos grandes empresas a través de estas cautelares ingresar en el sistema de regularización de deudas y gozar de sus beneficios, en igualdad de condiciones que los demás contribuyentes.

#### **IV. El régimen de regularización para los contribuyentes concursados y la incidencia del Fisco en la insolvencia empresarial**

Este régimen extraordinario de regularización de deudas es aplicable también a los contribuyentes concursados, sea persona humana o jurídica, que revistan la condición micro, pequeñas o medianas empresas, sumado a las asociaciones civiles sin fines de lucro sea que se encuentren tramitando su concurso preventivo o bien se presenten en concurso, o se encuentren en quiebra, con algunas limitaciones (4).

Ahora bien, a la par se encuentra vigente el Régimen General Permanente de la RG AFIP 3587/2014 destinada a todos los contribuyentes que se encuentren tramitando un concurso preventivo o quiebra, en el cual no se efectúa distinción alguna. Con lo cual, sea micro, pequeña, mediana o gran empresa concursada podrán acogerse a dicho régimen, siendo opción del contribuyente optar por alguno de los regímenes.

Se presenta así, en el ámbito concursal, el mismo problema planteado en los fallos anotados, al excluirse del régimen excepcional a las "grande empresas concursadas", las que por su estado de cesación de pagos debieran tener acceso a sus beneficios. Más aún en este tiempo, donde la crisis económica y financiera se ha visto agravada ante las medidas de aislamiento y la paralización de casi todas las actividades.

Como ya lo hemos expresado, esto constituye una de las problemáticas relevantes que presenta la insolvencia empresarial en nuestro país, dado por el rol y el peso del Fisco dentro del proceso concursal, que en algunos casos coadyuva o determina el es-

(4) En cuanto a los "sujetos excluidos" se contempla como en el régimen general permanente a los imputados penalmente por delitos de leyes 22.415, 23.771 y 24.769, los condenados por delitos dolosos que tengan relación con el incumplimiento de las obligaciones tributarias, entre otros casos detallados en el art. 16 de la ley de 27.541 y art. 44, RG. A tal fin, se exige presentar a tal fin, certificado de antecedente penales expedido por autoridad policial o por Registro Nacional de Reincidencia, de sus directores, socios gerentes o administradores.

tado de cesación de pagos, y en otros, al no admitir margen de negociación alguna se convierte en un valladar a sortear para lograr el acuerdo (5).

Con lo cual, no resulta ajustado el argumento vertido por el Fisco cuando manifiesta que de incluirse en el sistema a las “grandes empresas” se atenta contra la política fiscal, se afecta el erario público y la estrategia fiscal recaudadora del Estado.

Es que debiera advertírsele al Fisco que “sin empresas” no hay tributo alguno a re-

caudar y que si las “empresas se concursan” será casi nula la posibilidad de su cobro. Y si la presión fiscal excede lo que el contribuyente puede erogar, la insolvencia es el camino inevitable a transitar, la realidad da cuenta de ello.

Lo que sí corresponde es que el Poder Legislativo reformule el régimen extraordinario de regularización de deudas y amplíe sus beneficios a todos los contribuyentes, sean micro, pequeñas, medianas o grandes empresas, concursadas o no, porque lo que hoy resulta prioritario es la conservación de la empresa.

Hasta tanto resultan justas las medidas cautelares adoptadas.

(5) MICELLI, María Indiana - SCOPONI, Cristian F., “El impacto del nuevo régimen de moratoria fiscal en las empresas concursadas”, Newsletter Fiscal de Editorial La Ley del 14/04/2020, 14/04/2020.

Thomson Reuters

# APLICACIÓN PRÁCTICA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# IVA: ajuste anual del cómputo del crédito fiscal

Marcelo Jallés  
Joaquín Jallés<sup>(\*)</sup>

*Se plantea una ejercitación práctica del impuesto al valor agregado.*

## I. Introducción

El Sr. M. J. es bioquímico y, además, es titular de una empresa unipersonal dedicada a la fabricación y venta al por mayor de reactivos químicos genéricos y COVID-19, en la ciudad de Salta.

Desarrolla ambas actividades en un mismo inmueble alquilado, en donde tiene por separado:

a) laboratorio para atención de pacientes de prácticas bioquímicas, con la colaboración de dos técnicos especializados en relación de dependencia, y

b) oficinas de producción y venta de reactivos, que realiza exclusivamente de manera personal.

Es responsable inscripto en IVA y brinda la siguiente información correspondiente al período fiscal diciembre 2020. Los importes se indican netos de IVA, de corresponder.

Salvo indicación en contrario, se ha cumplido con los medios de pago exigidos por la Ley Antievasión y se cuenta con la correspondiente documentación respaldatoria.

## II. Ingresos del período

### II.1. Por su actividad profesional de bioquímico en laboratorio

	Concepto	Ingresos del mes diciembre/20	Ingresos acumulados enero a diciembre/20
a)	A pacientes afiliados obligatoriamente a obra social	\$ 110.000	\$ 740.000
b)	A pacientes sin cobertura de obra social	\$ 260.000	\$ 1.340.000

(\*) Contadores públicos. Docentes universitarios de la Universidad Nacional de Salta.

*II.2. Por su actividad de fabricación y venta de reactivos químicos*

	<b>Concepto</b>	<b>Ingresos del mes diciembre/20</b>	<b>Ingresos acumulados enero a diciembre/20</b>
a)	Por oper. gravadas en IVA - Genéricos	\$ 380.000	\$ 4.120.000
b)	Por oper. exentas en IVA (Supuesto) -COVID-19	\$ 300.000	\$ 4.000.000
c)	Notas de crédito emitidas por descuentos de operaciones gravadas en IVA	(\$40.000)	(\$140.000)

**III. Egresos y compras del período**

1. Compra de insumos utilizados únicamente en laboratorio. Fecha factura "A" 05/11/20 - Precio Neto \$5.000 - IVA Facturado \$1.100. Fue omitida de registrar en IVA Compras de noviembre/20.

2. Honorarios facturados el 31/12/20 por colega bioquímico en concepto de derivaciones por análisis bioquímicos practicados a pacientes sin cobertura de obra social. Precio neto 10.000 IVA facturado \$2.000.- Fue cancelada mediante cheque propio el 19/02/21.

3. Factura de compra de proveedor responsable inscripto, de uniformes y delantales con detalles de colores y logos del laboratorio, para uso del personal afectado únicamente a esas tareas por \$22.000.- más IVA facturado por \$4.620.- El proveedor, ante la imposibilidad de emitir factura electrónica, le entregó con fecha 12/12/20 una factura manual "A", cuyo CAI venció el 13/11/20. La factura se encuentra impaga a la fecha de liquidación de DDJJ.

4. Factura de teléfono directo y uso exclusivo del laboratorio. Fecha Factura 18/12/20 - Neto 1.800 IVA correctamente facturado \$486.- Vencimiento del pago 03/01/21. Impaga al 31/12/20.

5. Liquidación de servicios públicos "A" por electricidad del inmueble alquilado donde desarrolla todas sus actividades. La factura fue emitida a nombre del propietario y por contrato este consumo está a cargo del locatario. Fecha Factura: 21/12/20 - Vencimiento del pago: 15/01/21. Pagada el 28/12/20. Neto \$18.900 - IVA facturado correctamente \$5.103.-

6. Factura "A" con precio neto \$1.000, IVA facturado y discriminado: \$210 de restaurante, por almuerzo con el propietario del inmueble donde desarrolla sus actividades gravadas, en ocasión de renovación de su contrato de locación.

7. Importó desde Suiza una partida de reactivos químicos gravados en IVA, con destino a su reventa. El 18/12/20 se produjo el libramiento de la mercadería y el 21/12/20 es despachada a plaza. Según liquidación de Aduanas: Valor CIF: \$18.000, Derechos de importación: \$2.200, Tasa de Estadística: \$1.320, IVA \$4.519.20 y Percepción IVA \$2.152.

8. Factura "A" por compra de un automóvil Honda Fit usado, que fue afectado a todas las actividades del punto I.1 y I.2. El precio neto es \$100.000 más IVA discriminado por \$21.000.-

9. Es empleador desde diciembre/20 y por ese período, el crédito de impuesto asciende a \$10.000 en razón del decreto 814/01 y sus modificaciones, corresponde al 7,30% (código zonal 60 - Gran Salta) de las remuneraciones que cotizan para el pago de Contribuciones de la Seguridad Social, las que fueron debidamente abonadas a su vencimiento.

10. Factura "C" por compra de artículos de oficina a sujeto monotributista por \$1.500.-

**IV. Otros datos***IV.1. Créditos Fiscales Acumulados, correctamente facturados*

		<b>Totales 2020</b>	<b>Computado en DDJJ de ene a nov/20</b>
a)	Vinculados a prorrateso general:	\$ 75.000	\$ 38.000
b)	Vinculados a prorrateso específico:	\$ 9.500	\$ 7.200

- Saldo a favor técnico del contribuyente - período noviembre/19: \$8.100.-

- Saldo a favor de libre disponibilidad - período noviembre/19: \$14.000.-

**V. Se pide**

1. Establecer la correspondiente *apropiación* de los créditos fiscales.
2. Realizar (en caso de corresponder) *el ajuste anual* del art. 13, ley IVA.
3. *Liquidar* el impuesto al valor agregado por el período fiscal diciembre/20.

**VI. Solución propuesta***VI.1. Operaciones del mes de diciembre: determinación de ventas gravadas y exentas*

	<b>OPERACIONES</b>	<b>REFERENCIA</b>	<b>CALC. AUXILIARES</b>	<b>IMPORTE GRAVADO AL 21%</b>	<b>IMPORTE EXENTO NO GRAV.</b>
<b>I)</b>	<b>INGRESOS</b>				
<b>I.1</b>	<b>Honorarios bioquímico en laboratorio</b>				
a)	Pacientes afiliados con cobertura de obra social	Exento Art. 7 h) 7 L			110.000,00
b)	Pacientes sin cobertura de obra social	No Art. 7 h) 7 L		260.000,00	
<b>I.2</b>	<b>Fabricación y venta de reactivos químicos</b>				
a)	Por operaciones gravadas en IVA			380.000,00	
b)	Por operaciones exentas en IVA				300.000,00
c)	Notas de Crédito emitidas por op. grav.	Ver más abajo- Crédito fiscal- Art 12			
	<b>BASE IMPONIBLE DEL PERÍODO</b>			<b>640.000,00</b>	<b>410.000,00</b>
2c	Notas de Crédito emitidas por op.grav. -	DR 53: monto NETO de operaciones			

Totales Enero a Diciembre	
Para Prorrateso General	
GRAVADO	EXENTO
	740.000,00
1.340.000,00	
4.120.000,00	
	4.000.000,00
(140.000,00)	
<b>5.320.000,00</b>	<b>4.740.000,00</b>

(A)

(B)

BASE DE PRORRATEO GENERAL			
	Importe	%	Observaciones
Op. netas Gravadas	5.320.000,00	52,88%	% Op. Grav. anuales
Op. netas Exentas	4.740.000,00	47,12%	% Op. Exentas anuales
<b>Total Oper. Netas</b>	<b>10.060.000,00</b>	<b>100,00%</b>	

(A)

(B)

BASE DE PRORRATEO ESPECÍFICO- LABORATORIO			
	Importe	%	Observaciones
Op. netas Gravadas	1.340.000,00	64,42%	% Op. Grav. anuales
Op. netas Exentas	740.000,00	35,58%	% Op. Exentas anuales
<b>Total Ventas</b>	<b>2.080.000,00</b>	<b>100,00%</b>	

Punto I.1.a

Punto I.1.b

VI.2. Cómputo de créditos fiscales. Aplicación de los % de prorrateos

Ref.	OPERACIONES DEL MES	REFERENCIA	NETO FACTURADO	IVA FACTURADO	REGLA DEL ERROR	IVA A ANALIZAR	ASIG. DIRECTA O PRORRATEO	IVA COMPUTABLE	I. FACTURADO NO COMPUTABLE PÉRDIDA IVA
1	Insumos utilizados únicamente laboratorio	12 a) L	5.000,00	1.100,00	1.050,00	1.050,00	64,42%	676,44	423,56
2	Honorarios de colega por derivaciones op gravadas	12 a) L	10.000,00	2.000,00	2.100,00	2.000,00	100,00%	2.000,00	
3	Unify del. c/ logros lab. Vinculación: CAI VENCIDO	Nó 12 a) 2do párr. L	22.000,00	4.620,00	4.620,00	-		-	
4	Tel dir uso exclusivo lab. Vto 03/01/21 e impaga	12 a) L	1.800,00	486,00	486,00	486,00		-	
5	E. eléc- fact a nombre propiet.Vto 01/21, pago 12/20	12 a) L - DR 57	18.900,00	5.103,00	5.103,00	5.103,00	52,88%	2.698,60	2.404,40
6	Gastos restaurante-firma contrato locación	12 a) ap.3 L	1.000,00	210,00	210,00	210,00	0,00%	-	
7	Importación de merc gravadas (18.000+2200+1320)	25 L - DR 64	21.520,00	4.519,20		4.519,20	100,00%	4.519,20	
8	Compra automóvil Honda FIT afectado indistintamente	12 a) 2do.p. Ap. 1 L	100.000,00	21.000,00	21.000,00	4.200,00	52,88%	2.221,07	18.778,93
9	Decreto 814/01 y modificaciones: crédito de impuesto	Anexo I			-	10.000,00	64,42%	6.442,31	
10	Compras a monotributista: no transmite cred. Fiscal		1.500,00	-	-	-			
	<b>TOTALES</b>		<b>181.720,00</b>	<b>39.038,20</b>	<b>34.569,00</b>	<b>27.568,20</b>		<b>18.557,63</b>	<b>21.606,88</b>
								<b>C</b>	

IVA: ajuste anual del cómputo del crédito fiscal

III	AJUSTE ANUAL ARTÍCULO 13	Facturado	Coef. Anual	Computable	Computado	Ajuste	
´a-	C. FISCAL SUJETO A PRORR. GENERAL	75.000,00	52,88%	39.662,03	38.000,00	1.662,03	A favor contribuyente
´b-	C. FISCAL SUJETO A PRORR. ESPECÍFICO	9.500,00	64,42%	6.120,19	7.200,00	(1.079,81)	A favor AFIP
	<b>TOTAL AJUSTE ANUAL ART 13</b>					<b>582,22</b>	<b>(D)</b> (a favor Contrib.)

III	LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO	REFERENCIA	Operc. Base	Alicuota	A favor Cont.	A favor DGI
	DÉBITO FISCAL: Alicuota 21 %	L 11 1er párr.	640.000,00	21%		134.400,00
	TOTALES BASE IMPONIBLE Y DEBITO FISCAL		640.000,00			<b>134.400,00</b>
	CRÉDITO FISCAL COMPUTABLE - PERÍODO	L 12 a)	(C)		18.557,63	
	NOTA DE CRÉDITO EMITIDA A CLIENTES - 2c)	L 12 b)- RESTITUCIÓN DÉBITO FISCAL	40.000 * 21%		8.400,00	
	AJUSTE ANUAL ARTÍCULO 13	L 13	(D)		582,22	
	TOTAL CREDITOS FISCALES				27.539,85	
						-
					<b>27.539,85</b>	<b>134.400,00</b>
	SALDO TÉCNICO					<b>106.860,15</b>
	SALDO A FAVOR TÉCNICO PER. ANTERIOR - ART 24 1ER PÁRR.				8.100,00	
	SALDO TÉCNICO A FAVOR DEL FISCO					<b>98.760,15</b>
	SALDO A FAVOR DE LIBRE DISPONIBILIDAD PERÍODO ANTERIOR		14.000,00			
	MONTO UTILIZADO		0,00			
	MONTO A COMPUTAR		14.000,00		14.000,00	-
	RETENCIONES SUFRIDAS				-	
	PERCEPCIONES SUFRIDAS				2.152,00	-
	SUB TOTAL INGRESOS DIRECTOS				<b>16.152,00</b>	-
	<b>IMPUESTO A INGRESAR</b>					<b>82.608,15</b>

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# Reseña de jurisprudencia

María Adriana Capria (\*)

## I. Impuesto sobre los débitos y créditos bancarios

### Hechos:

Una empresa dedicada a la distribución de bebidas de “Cervecería y Maltería Quilmes SA” apeló una resolución de la AFP por la cual le determinó el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios por haber efectuado depósitos de dinero en las cuentas recaudadoras de la proveedora. Luego de analizar la reciente jurisprudencia de la CS, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el ajuste fiscal.

### Sumario:

Resulta ajustado a derecho el ajuste practicado en el impuesto a los débitos y créditos bancarios practicado por el fisco, si para cancelar las operaciones con “Cervecería y Maltería Quilmes SA”, Distrans SRL realizó depósitos en efectivo en las cuentas de aquella, reemplazando la utilización de cuentas bancarias, lo que quedó acreditado con el informe del Banco de la Nación Argentina en el que explicó que “los distribuidores de la empresa podrán realizar depósitos en cualquiera de las sucursales del banco con destino a la cuenta corriente especial los cuales se harán exclusivamente en pesos y en dinero en efectivo, no aceptándose cheques para acreditar en dicha cuenta”.

TFN, sala A, “Distrans SRL s/ recurso de apelación”, del 09/09/2019.

## II. Procedimiento fiscal

### II.1. Sanción por defraudación. Presunciones

#### Hechos:

Un contribuyente apeló una resolución por la que la AFIP le impuso una sanción

por defraudación en el IVA con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a) y c) de la ley 11.683. Se agravó que las presunciones de la ley de procedimiento no son vinculantes para la aplicación de sanciones porque no se trata de verdaderas presunciones a las que refiere el procedimiento penal, por lo que no contribuyen a formar convicción en el juzgador. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la multa aplicada.

### Sumario:

No cabe aplicar la doctrina de la CS recaída en “Mazza Generoso y Mazza Alberto” ni la de “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello”, pues refiere a casos en que la determinación de oficio “solo” fue realizada sobre base presuncional con apoyo en el art. 18 de la ley 11.683, situación muy distinta a la del caso, ya que de los antecedentes administrativos se desprende que el contribuyente aportó la documentación que le fue requerida que fue contrastada con las bases del fisco, además de que se acreditó que contrató con proveedores apócrifos, quedando evidenciado que incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que —claramente— no puso en conocimiento sino que fue evidenciado por el fisco en el proceso de fiscalización, sin que aquella parte haya acompañado prueba idónea alguna que avale sus dichos.

TFN, sala C, “Videla, Ariel Alberto s/ recurso de apelación”, del 09/12/2019.

### II.2. Desistimiento del tributo por parte del deudor principal. Responsabilidad solidaria

#### Hechos:

Una firma apeló dos resoluciones de la AFIP por las que se le determinó el IG y

(\*) Secretaria letrada del Tribunal Fiscal de la Nación.

el IVA por haber contratado con proveedores apócrifos. Asimismo, se acumuló a dichas actuaciones la extensión de responsabilidad solidaria que efectuó el fisco al socio gerente de la empresa por dichos gravámenes. En el ínterin, la firma desistió en forma solo de la determinación practicada en el IG. Ello así, el Tribunal Fiscal de la Nación tuvo a la empresa por desistida de la acción y del derecho incluso el de repetición, respecto del IG; confirmó la resolución que le determinó el IVA con más intereses resarcitorios, como así también la resolución relativa al socio gerente por el IVA, difiriendo el tratamiento del acto por el que se extendió su responsabilidad por el IG, hasta tanto el fisco nacional comunique el eventual decaimiento o cumplimiento del plan de pagos al que adhirió el principal respecto de ese gravamen.

#### *Sumario:*

1. Si en las actuaciones administrativas se encuentra agregada diversa documentación que da cuenta de que el Sr. Ferrero fue quien efectivamente ejerció la tarea de socio gerente de la sociedad, aprobándose su gestión durante los períodos determinados y habiendo los inspectores tratado con dicha persona quien se presentó en ese carácter, no caben dudas de que “tuvo intervención en el manejo de los fondos de la empresa” de acuerdo con el criterio jurisprudencial del precedente de la CS, “Monasterio Da Silva”, por lo que debe confirmarse la determinación practicada en el IVA.

2. Habiendo el deudor principal desistido del recurso de apelación interpuesto contra la resolución que determinó el IG en los términos de la ley 27.260 (Libro II, Título II), corresponde diferir el tratamiento de la resolución por la que se extendió la responsabilidad solidaria del Sr. Ferrero por dicho gravamen hasta tanto el fisco comunique el eventual decaimiento o cumplimiento del plan de pagos al que adhirió el principal para que este Tribunal dicte pronunciamiento al respecto.

*TFN, sala C, “A Todo Color SRL s/ apelación” y “Ferrero, Noelio Alejandro s/ apelación”, del 05/12/2019.*

### **III. Impuestos a las ganancias y al valor agregado**

#### *III.1. Fideicomiso*

##### *Hechos:*

Una empresa apeló una resolución por la que la AFIP le determinó el IG y el IVA. La sociedad constituyó un emprendimiento inmobiliario bajo la figura del fideicomiso no financiero (ley 24.441) para finalizar la construcción del edificio “Torre San Martín”. Se relata que en 1997 la Sra. Friedl suscribió un contrato de permuta por el que cedió en propiedad un terreno, comprometiéndose finalmente la firma Elmswood Latina SA a construir un edificio a cambio de 6 unidades funcionales, cocheras y bauleras. Luego de una sucesión de acuerdos, en 2003 se suscribió un contrato de fideicomiso entre Elmswood Latina SA (fiduciante), el escribano César Cambas (fiduciario) y la Sra. Friedl (beneficiaria) por el que el fiduciante se comprometió a realizar la inversión, subdividir el edificio en propiedad horizontal tomando a su cargo las gestiones y costos, obligándose a entregar y escriturar las unidades a favor de la beneficiaria. Finalmente, en 2010 las partes hicieron constar que el fideicomiso celebrado en 2003 tuvo como propósito asegurar a la garantizada las obligaciones asumidas por el fiduciante, acordando ahora transformarlo en un fideicomiso de administración y garantía constituyendo el “Fideicomiso Plaza San Martín” que de manera similar al anterior asegure a la garantizada los derechos generados en dicho convenio.

Uno de los fundamentos de los ajustes en el IVA y el IG relativo a las unidades reservadas a la garantizada Sra. Friedl, fue el valor al que fueron facturadas, pues —según el criterio fiscal— no alcanzaría a cubrir el costo de construcción. En suma, el fisco sostuvo que existió un vínculo entre las partes integrantes del fideicomiso, utilizándose la figura para construir y comercializar el inmueble por un valor inferior a la realidad.

*Sumario:*

Cabe revocar el ajuste fiscal practicado respecto de las unidades funcionales facturadas a la Sra. Friedl (factura de 11/2011), pues bajo la estructura plasmada en el contrato de 2010, se constituyó un fideicomiso de garantía, observándose que la beneficiaria no debía dar nada a cambio al fiduciario por la entrega de las unidades, es decir, no

existió propósito de lucro alguno para el fideicomiso, no siendo sujeto en el IVA ni en el IG por no configurarse el hecho imponible atribuido, además de que el fisco no acreditó que el importe consignado en dicho comprobante se encuentre por debajo del costo.

*TFN, sala D, "Fideicomiso Plaza San Martín s/ recurso de apelación", del 26/09/2019.*

Thomson Reuters

Thomson Reuters

**PENAL TRIBUTARIO**

Thomson Reuters

# Claves jurisprudenciales

Ana Clara Marconi (\*)

## **I. Apropiación indebida de tributos. Extinción de la acción por reparación integral del perjuicio (art. 59, inc. 6º, Cód. Penal). Imposibilidad de aplicación al régimen especial penal tributario**

Que, en las actuaciones principales a las cuales corresponde este incidente, se atribuye a F. D. y a C. A. C. de S. SA el delito de apropiación indebida de tributos, previsto y reprimido por el art. 6º de la ley 24.769 (texto según ley 26.735). Se les imputa haber omitido depositar dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, las sumas retenidas a terceros en concepto del impuesto al valor agregado durante los períodos mensuales de mayo de 2016, julio de 2016, agosto de 2016, septiembre de 2016, octubre de 2016, noviembre de 2016 y febrero de 2017.

Que los abogados defensores de F. D. y C. A. C. de S. SA solicitaron que, conforme lo establece el art. 59, inc. 6º, del Cód. Penal (texto sustituido por la ley 27.147), se declare extinguida la acción penal por reparación integral del perjuicio. En ese sentido indicaron que las sumas retenidas y reclamadas por la AFIP en concepto de impuesto al valor agregado fueron finalmente depositadas, con los intereses correspondientes.

Que, por la resolución recurrida, el juez a cargo del juzgado de la instancia anterior dispuso no hacer lugar a la extinción de la acción penal solicitada por la defensa de los imputados mencionados en el considerando que antecede. Para resolver de esa forma el señor juez *a quo* se remitió a las consideraciones efectuadas al respecto por este Tribunal en su anterior intervención en el caso. En ese sentido, el señor juez

de primera instancia señaló que “... con relación a la pretendida aplicación del instituto de la reparación integral del perjuicio (art. 59, inc. 6º del Cód. Penal), cabe indicar que, por aquella jurisprudencia del Superior se ha negado la posibilidad de la utilización de aquel mecanismo de extinción de la acción en los supuestos regulados por la legislación penal tributaria, a partir de la existencia en el seno de esta última, de un específico instituto de extinción de la acción ligado al pago de la pretensión...”. En función de ello concluyó que “... por estar en juego en esta incidencia una situación fáctica calificable en el marco de aquella legislación... no es procedente la extinción de la acción por la reparación integral del perjuicio regulada por el Código Penal...”

El art. 59, inc. 6º, del Cód. Penal, puede tener aplicación con relación a “... aquellos delitos respecto de los cuales pueda haber una conciliación o una reparación integral del perjuicio ocasionado, siempre y cuando no mediaren respecto de las mismas disposiciones de leyes penales especiales que contemplen preceptos que la hagan inaplicable por contrariedad con la regla genérica (art. 4º del Cód. Penal)”.

Que, por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735; que se encontraba vigente a la fecha de comisión de los hechos investigados), se contempla un modo particular de alcanzar la extinción de la acción penal por el cumplimiento de las obligaciones evadidas, el cual puede tener lugar en las circunstancias precisadas por aquella norma, esto es de manera espontánea.

Que el cumplimiento de las obligaciones evadidas podría equipararse, sin necesidad de ingresar en comparaciones más precisas y en términos de los alcances prácticos del mismo, a la reparación integral del perjuicio

(\*) Integrante del Departamento Penal Tributario del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

cio ocasionado por un delito, lo que permite advertir que en la materia de la que se trata se encontraba vigente un régimen especial y diferenciador del general contemplado por el art. 59, inc. 6° del Cód. Penal, razón por la cual, para que la acción se extinga debe verificarse si en el caso concurren los demás requisitos previstos por la ley penal especial con respecto a los delitos del denominado Régimen Penal Tributario.

Que, en los supuestos en los que se investigan hechos a los cuales resultan aplicables las previsiones de la ley 24.769, no es posible alcanzar los efectos propios de la norma contenida en el art. 59, inc. 6° del Cód. Penal, pues estos han sido previstos por el legislador especialmente para los delitos del Régimen Penal Tributario, desplazando, por especialidad y oposición, las previsiones del Código Penal citadas, por aplicación de la previsión expresa del art. 4° de ese mismo cuerpo normativo.

Que, en este mismo orden de ideas, es importante resaltar que, por el Régimen Penal Tributario introducido por el art. 279 de la ley 27.430, ley posterior a la que produjera la incorporación del inc. 6° del art. 59 del Cód. Penal, el legislador mantuvo un sistema especial de extinción de la acción penal con respecto a algunos delitos previstos por aquel Régimen (art. 16 del nuevo régimen), muestra inequívoca de que, en este aspecto, en materia penal tributaria, no ha querido estar a las disposiciones generales del Código Penal (confr. voto del Dr. Hornos en causa CPE 1558/2014/8/1/1/CA9, res. el 19 de diciembre de 2018, Reg. Interno 1108/2018 de la Sala "A" y en similar sentido causa CPE1755/2016/1/CA1, res. el 18 de octubre de 2017, Reg. Interno 645/2017 de Sala "A"; causa CPE 438/2017/1/CA1, res. el 20 de septiembre de 2018, Reg. Interno 757/2018 de Sala "A" y causa CPE 1826/2016/1/CA2, res. 3 de mayo de 2019, Reg. Interno 282/2019 de la Sala B) (confr. CPE 206/2018/2/CA1, res. del 27 de septiembre de 2019, Reg. Interno 661/2019 de esta Sala "A").

*Sumario del fallo de la Sala "A" de la CNPenal Econ., 7 mayo de 2020. CPE. 206/2018/1/CA2 Reg. 32.832.*

## **II. Apropiación indebida de los recursos de la seguridad social. Los aportes con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales integran el ámbito de protección establecido por el art. 9° de la ley 24.769 (art. 7°, ley 27.430)**

Que, por el pronunciamiento del registro CPE 100/2013/4/CA2, res. del 22/11/2017, Reg. Interno 809/2017, este Tribunal ha establecido: "... 11) Que el tít. II de la ley 24.769 se encuentra destinado a proteger los recursos de la seguridad social y los tipos penales previstos por el art. 9° de aquella ley se encuentran constituidos por la apropiación indebida de las sumas retenidas en concepto de aportes correspondientes al sistema de la seguridad social. Por el dec. 2284/1991 se creó el Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS) y, asimismo, a los fines de unificar la recaudación por el art. 86 de aquella norma se instituyó la Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS) —cuya percepción está a cargo de la AFIP-DGI—, denominación que abarca, conforme a lo indicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a todos los aportes y contribuciones al Sistema Único de la Seguridad Social (confr. el pronunciamiento del más Alto Tribunal argentino dictado el 06/06/2017, en CSJ 515/2008 [44-S]/CS1. Originario, 'Santiago del Estero, Provincia de c. Administración Federal de Ingresos Públicos s/ proceso de conocimiento', específicamente el consid. 5° del fallo mencionado). 12) Que, de conformidad con lo establecido por el art. 87 del dec. 2284/1991, la Contribución Unificada de la Seguridad Social comprende: '... a) Los aportes y contribuciones... con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones. b) Los aportes y contribuciones... con destino al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. c) Los aportes y contribuciones... con destino a la Administración Nacional de Seguro de Salud. d) Los aportes y contribuciones... con destino a la constitución del Fondo Nacional de Empleo. e) Los aportes y contribuciones... con destino al Régimen Nacional de las Obras Sociales... f) Las contribuciones... con destino a las Cajas de Subsidio y Asignaciones Familiares (lo re-

saltado es de la presente). En consecuencia, se advierte que el Sistema Único de la Seguridad Social está integrado por los distintos subsistemas mencionados por el art. 87 del dec. 2284/1991, a fin de dar cobertura a las diferentes contingencias que puedan surgir en materia de seguridad social, entre los cuales se encuentra expresamente el Régimen Nacional de Obras Sociales. 13) Que, por lo expresado, los aportes con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales integran el ámbito de protección establecido por el art. 9º de la ley 24.769 y la omisión de depositar los montos retenidos por aquel concepto afecta, en consecuencia, la recaudación de los recursos de la seguridad social toda vez que los mismos forman parte de la Contribución Unificada de la Seguridad Social. Asimismo, se advierte que la omisión de ingresar las sumas retenidas en concepto de aportes correspondientes a los distintos subsistemas que integran el Sistema Único de la Seguridad Social configuraría, por cada período mensual, un hecho único, sin que corresponda escindir el mismo en función del destino de los distintos aportes...”

AC. 1612 SA, además de los montos retenidos en concepto de aportes previsionales, también habría omitido depositar los montos retenidos en concepto de aportes a la obra social.

Que, por el art. 7º del Régimen Penal Tributario aprobado por el tít. IX de la ley 27.430 se prevé: “Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos [2] a seis [6] años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta [30] días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta [30] días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no

ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes”.

*Sumario del fallo de la Sala “B” de la CNPenal Econ., 8 de mayo de 2020. CPE 766/2016/4/CA1. Reg. 29.195.*

**III. Asociación ilícita fiscal. Art. 15, ley 27.430. Ofrecer y vender facturas falsas para que diversos contribuyentes las utilicen con el fin de simular créditos fiscales o deducir gastos inexistentes. Permanencia en el tiempo. Finalidad de cometer indeterminada cantidad de ilícitos. Existencia de acuerdo o pacto entre los integrantes. Dr. Hornos por su voto. Corresponde aplicar al caso el art. 210 del Cód. Penal**

En consecuencia, si se tiene en consideración que el grupo habría estado integrado por más de tres personas, y que el desarrollo de la actividad consistente en la producción de facturación supuestamente emitida en nombre de sociedades de existencia meramente formal, en cuya creación o integración habrían intervenido algunos de los imputados, que se trataba de facturación que no reflejaba alguna compra de bienes o una prestación de servicios que efectivamente se hubiera realizado y pagado, que ello habría sido hecho para ofrecer y vender las facturas a diversos contribuyentes del fisco nacional, que ese ofrecimiento habría tenido como finalidad que las facturas pudieran ser utilizadas con el fin de simular créditos fiscales o deducir gastos inexistentes al liquidar los tributos, con la consecuencia de la evasión de impuestos; que aquella actividad se habría prolongado durante varios meses (al menos entre el mes de agosto de 2018 y el mes de febrero de 2019 —confr. consid. 1º de la presente—), cabe concluir con los alcances propios de la presente etapa procesal que se encontrarían presentes los requisitos de cantidad de personas, de permanencia en el tiempo, así como el fin de cometer indeterminada cantidad de ilícitos, atento la forma en que aquellas facturas habrían sido ofrecidas al público en general, motivos por los cuales los supuestos fácticos descriptos serían subsumibles en la figura de la asociación

ilícita, diferenciándose de tal modo de la simple participación en uno o más hechos ilícitos. Asimismo, por la división de funciones que se advierte a partir de los roles cumplidos por quienes integrarían el grupo, se encontraría acreditada *prima facie* la existencia de un acuerdo o pacto entre aquellos. Por este mismo reparto de tareas, se inferiría, en principio, la presencia de una organización con las características ilícitas descritas por los párrafos anteriores. No obsta a lo expuesto que no se hayan por el momento verificado conversaciones entre algunos de ellos, toda vez que "... no es requisito del acuerdo que se exige por el tipo penal del art. 210 del Cód. Penal que exista '... trato directo entre los asociados, ni siquiera que se conozcan entre sí...' [...] Tampoco es necesario que cada miembro integre la asociación durante toda la existencia de esta última, toda vez que no '... se requiere que el grupo se mantenga inmutable, ni que todos sus autores se hayan integrado simultáneamente a la asociación' (confr. CFed. Cas. Penal, Sala IV, reg. 3326.4, rta. 26/04/2001)..." (confr. CPE 16/2016/57/CA3, res. del 05/07/2017, Reg. Interno 448/17 y CPE 1084/2016/50/CA16, res. del 15/12/2017, Reg. Interno 877/17, entre otros, de esta Sala "B").

En consecuencia, por tenerse en cuenta que se encontraría, acreditado con los alcances característicos de la presente etapa procesal, que las facturas apócrifas presuntamente generadas por los integrantes del grupo habrían sido utilizadas por una gran cantidad de contribuyentes del fisco nacional, en principio, para la simulación de operaciones comerciales por medio de las cuales estos últimos habrían reducido ilícitamente las bases imponibles reales para el cálculo de las obligaciones tributarias, se advierte la existencia presunta de la finalidad de cometer una pluralidad de planes delictivos, ligados a la evasión de tributos nacionales.

El señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique Hornos agregó a lo expresado en forma conjunta: Que, no obstante lo expuesto por las consideraciones 4º a 17 de la presente resolución, corresponde establecer

que el art. 15, inc. c) del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, no resulta aplicable al caso concreto y los hechos investigados encuentran *prima facie* calificación legal en las previsiones del art. 210 del Cód. Penal, en razón que no se advierten acreditados los extremos típicos descriptos por la primera de aquellas normas.

Que, a los fines de sustentar lo expresado precedentemente, corresponde efectuar algunas consideraciones con relación al tipo penal que se describe por el inc. c) del art. 15 del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430, que es idéntico al previsto por el mismo artículo e inciso de la ley 24.769. En este sentido, entiendo que al dictarse la ley 27.430, mediante un artículo por el cual se introduce un nuevo régimen penal tributario (lo que de alguna manera habla de la importancia que el legislador le ha otorgado a una cuestión trascendente penalmente), se ha perdido una oportunidad inmejorable para que, en caso de entenderse conveniente mantener alguna descripción legal en la materia, se otorgara a la previsión legal que nos ocupa una descripción que permitiera suponer la aplicación cierta de la misma con relación a un hecho concreto.

Que admitido es, y no parece necesario mayor abundamiento en este momento, que la asociación ilícita ya fue descrita en el código sustantivo como un delito de peligro y de carácter permanente, mientras que la habitualidad es una situación verificable con relación a los delitos de resultado, y con respecto a los cuales se acredita la comisión frecuente de los mismos.

La llamada asociación ilícita tributaria solo podría desplazar al tipo penal de asociación ilícita genérico (art. 210 del Cód. Penal) en caso de verificarse alguna circunstancia caracterizadora y calificante (atento al monto de pena prevista en abstracto para la primeramente referida) diferente y, en atención a la referencia legal prevista por el art. 15, inc. c) del Régimen Penal Tributario, no se advierte como podría, con relación en un delito

permanente y de peligro, comprobarse la habitualidad del destino de la organización (“que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados...”) si no fuera mediante la comprobación efectiva de la comisión de alguna de esas conductas típicas, con lo que esta particular asociación ilícita dejaría de ser el delito de peligro que constituye la figura de la cual parece ser una descripción calificada. La habitualidad es una situación de hecho a ser comprobada, mientras que la habitualidad de propósitos o fines no parece diferenciarse de la presencia misma de aquellos.

Que, como si lo señalado precedentemente no bastara para tornar inciertos los alcances de la norma que se analiza, así como la suposición de verificación de la conducta incriminada, la posibilidad de abandono de un reproche por la sola creación de una situación de peligro se abona en el caso cuando se advierte que la descripción del tipo del inc. c) del art. 15 del Régimen Penal Tributario no formula una precisión como la que contiene el art. 210 del Cód. Penal con relación a que se configurará la conducta reprochada “... por el solo hecho de ser miembro de la asociación...”, de modo que no se exige al efecto la comisión de alguno de los delitos propuestos, ni mucho menos la habitualidad en la comisión de los mismos.

*Sumario del fallo de la Sala “B” de la CN-Penal Econ., 7 de mayo de 2020. CPECPE 804/2018/21/CA2. Reg. 29.460*

**IV. Evasión tributaria. Idoneidad del ardid. La relación entre el fraude desplegado y el error en que incurre el fisco debe analizarse a la luz de su capacidad de detectarlo. La idoneidad del ardid diferencia la infracción del art. 46, ley 11.683 del delito de evasión**

Que para dilucidar el problema del debido encuadramiento represivo en casos como el de autos, es absolutamente necesario analizar con profundidad si la conducta imputada configura un “ardid o engaño”, con entidad e idoneidad sufi-

ciente para eludir fácilmente o no el debido control del ente recaudador y, por ello, para que pueda ser considerada constitutiva de delito tributario. Es lo que se denomina en doctrina “idoneidad del ardid” y que, para evaluarlo, necesariamente se debe tener en cuenta la modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica de detectar y bloquear el eventual ilícito. Así, en el caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo sea fácilmente detectable, ya sea por lo burdo de la maniobra o debido a la rutinaria y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control, debe aplicarse el tipo genérico de defraudación fiscal previsto como infracción por el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998). Por el contrario, solo cuando el ardid o engaño detenta tal gravedad, que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control a que hice referencia, la conducta ilícita encuadraría en el tipo agravado de defraudación fiscal, previsto en la Ley Penal Tributaria. En síntesis, considero que, si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control fiscal, al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable, mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrada como infraccional. Con tal diferenciación, sostengo la posibilidad jurídica de distinguir dos ilícitos dolosos, uno delictual y otro infraccional, con base en la menor o mayor afectación al bien jurídico tutelado (confr. BONZÓN RAFART, Juan Carlos, “Diferenciación entre delitos e infracciones aduaneras. Similitud de tratamiento tributario”, publicado en la ED, 167-1061; “Retención indebida por parte de agentes de retención o percepción tributaria o pre-visual: ¿delito o infracción?”, publicado en la *Revista Información Empresaria*, 262 de octubre de 1995; “El principio *non bis in idem* y su difícil aplicación práctica en el derecho infraccional económico”, publicado en la *Revista Información Empresaria*, 268 de abril de 1997; “Contrabando docu-

mentado *versus* infracción de transgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio”, publicado en ED, 183-1579; “Debido control aduanero: bien jurídico protegido. Importante fallo de la Corte Suprema sobre el tema”, publicado en ED 179-443; “Importante fallo casatorio sobre el *non bis in idem* y el bien jurídico protegido por el derecho penal aduanero”, publicado en ED 187-567; “Tres flagelos económicos: contrabando, evasión y elusión tributaria”, publicado en ED 186-1449 y “Difícil armonización entre normas penales e infraccionales tributarias y aduaneras”, publicado en ED 200-648).

Reitero que la relación causa-efecto entre el fraude desplegado y el error en que incurre el fisco, debe analizarse junto a la modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica de detectar el ilícito mediante el debido control. También la idoneidad del ardid empleado debe ser graduado en gravedad y magnitud, ya que en tales graduaciones debe buscarse la diferencia entre los delitos e infracciones tributarias (conforme: BONZÓN RAFART, Juan Carlos, “Triple encuadramiento legal de la defraudación fiscal”, publicado en ED, 158-866).

En la resolución apelada, el juez de primera instancia menciona determinados elementos que permitirían entender que el fisco nacional tuvo pleno conocimiento de la decisión de la contribuyente investigada de transferir la mayor proporción de su capital accionario a una sociedad española sin que exista el despliegue de algún tipo de ardid o engaño por parte de la misma.

En consecuencia, esos datos aportados por la contribuyente, tanto a la AFIP como a la IGJ, facilitaron la tarea al ente recaudador y, por todos los motivos expuestos *ut supra*, no puede sostenerse que la conducta configure un “ardid o engaño” con entidad e idoneidad suficiente para eludir el debido control del fisco.

*Sumario del fallo de la Sala “A” de la CNPenal Econ., 20 de mayo de 2020. CPE 781/2018/CA2. Reg. 32.486.*

#### **V. Extinción de la acción por pago. Art. 16 de la ley 24.769 según texto de ley 26.735. Concepto de espontaneidad. Correos electrónicos enviados por AFIP a la casilla del contribuyente no excluyen la espontaneidad**

Que, por el art. 16 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), aplicable a este caso, se introdujo una excusa absolutoria post delictual y se estableció que, para que la misma pueda tener operatividad, es necesario que el sujeto obligado regularice “espontáneamente” su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas.

Que una conducta es espontánea cuando la voluntariedad de la ejecución de la misma encuentra motivación en el impulso propio de quien la ejecuta, con las precisiones que se efectúan a continuación.

Que, a partir de lo establecido precedentemente, el legislador pudo dejar libradas al criterio del intérprete las circunstancias por las cuales desaparece la espontaneidad en el obrar en un caso concreto, mas no quiso dejar la cuestión abierta a criterios interpretativos y, por el mismo art. 16 de la ley 24.769 (texto según la ley 26.735) indicó que habrá actuar espontáneo del sujeto obligado “... *siempre que* su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada...” (el destacado corresponde a la presente resolución).

Que, consecuentemente, y si bien con relación a esta cuestión no resultó precisa la previsión legal, corresponde concluir que el sujeto obligado no actúa espontáneamente cuando se acredita que, con anterioridad a regularizar su situación, *estuvo en conocimiento* del inicio de una inspección, de la formulación de alguna observación por parte del organismo fiscalizador, de la radicación de una denuncia que se vincule directa o indirectamente con el mismo, o de un acto equiparable a estos en sus efectos. Esto es así pues el mero acaecimiento de alguno de los hechos contemplados legalmente no sería indicativo inequívocamente

de una falta de espontaneidad en el actuar del sujeto obligado, de no acreditarse su debida notificación.

Que, con relación a la eficacia de las notificaciones emitidas mediante los correos electrónicos enviados por la Administración Federal de Ingresos Públicos a la casilla de la contribuyente, este Tribunal se ha expedido por pronunciamientos anteriores, con una integración parcialmente diferente de la actual, por los que estableció un criterio que, *mutatis mutandi*, y en lo pertinente, resulta aplicable al caso en examen, en el cual se expresó: "... sin perjuicio de si los correos electrónicos mencionados habrían llegado a conocimiento de la contribuyente, lo cierto es que estos no puedan considerarse excluyentes de la espontaneidad requerida por el art. 16 de la ley 24.769, toda vez que son producto de un cruce electrónico de datos efectuado por el sistema de la AFIP y, por lo tanto, no se trata de un acto dictado por aquella Administración que pueda ser entendido como una observación de parte de aquel organismo, y menos aún el inicio de una inspección o la formulación de una denuncia..." (conf., en lo pertinente, Reg. internos 81/19 y 126/19, de esta Sala "B").

*Sumario del fallo de la Sala "B" de la CN-Penal Econ., del 12 de mayo de 2020. CPE 1440/2016/1/CA3 Reg. 29.783.*

#### **VI. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4° de la ley 24.769 y art. 8° del Régimen Penal Tributario previsto por la ley 27.430). Reintegros indebidos de IVA que no superan la condición objetiva del art. 3° de la ley 24.769 de Aprovechamiento Indebido de Beneficios Fiscales**

Que, por el art. 4° de la ley 24.769, se reprime con penas de prisión de uno a seis años al que "... mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño... obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional...", mientras que por el art. 3° de la

misma ley, se castiga con penas de prisión más graves, que van de tres años y medio a nueve años al obligado que "... mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio... de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos en un ejercicio anual". Es decir que en el caso de reintegros indebidos de impuesto al valor agregado por exportaciones, el delito previsto por el art. 4° de la ley 24.769 se consuma con la obtención de la autorización para percibir el reintegro, sin importar el monto del reintegro y sin necesidad de que se perciba el mismo, mientras que para la tipificación del delito previsto por el art. 3° de la misma ley, se requiere, además, de la obtención de la autorización, la percepción efectiva de aquel reintegro y que el mismo supere los \$400.000 [\$1.500.000, en el régimen de la ley 27.430] en un ejercicio anual. Si no se dan estos dos elementos típicos, no se presenta el delito tipificado por el art. 3° del Régimen Penal Tributario.

Que, en este caso, no existe controversia en cuanto a que los hechos analizados no pueden ser subsumidos en la figura contemplada por el art. 3° de la ley 24.769, porque no se verifica uno de los elementos establecidos para la configuración de aquel delito, pues los montos percibidos... de manera supuestamente improcedente, en concepto de devolución del impuesto al valor agregado por exportaciones en los períodos... no superan la suma... establecida por aquella norma como condición de punibilidad. 9°) Que, por lo expresado por los considerandos anteriores, en el caso no existe un verdadero concurso ideal de delitos entre el art. 3° de la ley 24.769 y el art. 4° de la misma ley, porque los hechos analizados no se adecuan al tipo penal del art. 3° de la ley 24.769, debido a que no se verifican las condiciones establecidas por aquella norma para que se configure aquel delito.

En consecuencia, *"la norma aplicable al caso es el art. 4° de la ley 24.769, sin que la*

*circunstancia de haber percibido los reintegros obste a la aplicación de la misma...*” (conf. CPE 476/2013/CA2, Reg. interno 929/18, de esta Sala “B”; el destacado es de la presente).

*Sumario del fallo de la Sala “B” de la CNPenal Econ., 8 de mayo de 2020. CPE. 476/2013/11/CA3. Reg. 29.359*

### **VII. Prescripción. Causal interruptiva. Comisión de un nuevo delito. Necesidad de sentencia firme**

Con relación a los actos con entidad para interrumpir el curso de la prescripción, la sala I de la Cámara Federal de Casación Penal ha establecido que “... la circunstancia de que el imputado tenga un proceso pendiente de resolución, no habilita al órgano jurisdiccional de mérito a aplazar la prescripción de la acción penal, pues para que la comisión de un nuevo hecho tenga entidad para interrumpir el curso de la prescripción es necesario, indefectiblemente, que haya sido condenado como delito...” (confr. CFed. Cas. Penal, Sala I, causa 9442, “Kon, Ricardo Gregorio y Recchini, Javier s/ recurso de queja”, 17/03/2008, Reg. 11.725; la transcripción es copia textual del original).

En este mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido: “... la prescripción de la acción penal corre y se opera con relación a cada delito aun cuando exista concurso de ellos (Fallos 186:281; 201:63; 202:168; 212:324 y 305:990). De ahí se deriva que no se acumulen las penas a los efectos del cómputo del plazo pertinente y que este sea independiente para cada hecho criminal, en tanto también lo sean ellos. Asimismo, entre sí no tienen carácter interruptivo, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado...” (confr. Fallos 312:1351 y 322:717; la transcripción es copia textual de los originales; el destacado es de la presente).

*Sumario del fallo de la Sala “B” de la CNPenal Econ., 8 de mayo de 2020. CPE. 476/2013/11/CA3. Reg. 29.359*

### **VIII. Simulación dolosa de pago. Art. 11, ley 24.769. Solicitudes de compensación no son asimilables al pago requerido por el tipo penal. Atipicidad de la conducta**

En sustento de la decisión aludida, el tribunal de la instancia anterior indicó que “... no se advierte que el hecho denunciado pudiera tratarse de un supuesto de simulación dolosa de pago en los términos del art. 11 de la ley 24.769, dado que, en el *sub examine*, se pretendieron extinguir obligaciones mediante la presentación de solicitudes de 'compensación', las cuales, si bien constituyen un medio de cancelación de las obligaciones, no pueden asimilarse al 'pago', tal como lo exige la normativa...”

Que, por el art. 11 de la ley 24.769 (texto según la ley 26.735, publicado en el Boletín Oficial el día 28 de diciembre de 2011), se establece: “Será reprimido con prisión de dos [2] a seis [6] años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”.

Que, por lo tanto, por la norma mencionada se sancionan las simulaciones que recaen sobre “... el pago...” de las obligaciones tributarias, entre otros conceptos, y la posibilidad de atribuir a la expresión que el legislador empleó para identificar aquel elemento normativo y central del tipo penal, un alcance genérico que abarque tanto el pago en el sentido específico del concepto, como otras formas posibles de extinción de las obligaciones, soslayando la técnica empleada por el ordenamiento jurídico restante (confr., por ejemplo, el modo por el cual se define y se regulan el pago y la compensación por los arts. 865, 921 y ccs. del Cód. Civ. y Com. y por los arts. 20, 23, 25 y 28 de la ley 11.683), en principio y como regla general, no podría ser admitida sin menoscabo del principio de legalidad en materia penal (confr., con relación al principio constitucional aludido, lo ex-

presado por esta Sala “B” mediante los pronunciamientos CPE 1948/2012/1/CA1, res. del 11/03/2015, Reg. Interno 64/15; CPE 797/2013/1/CA1, res. del 11/08/2015, Reg. Interno 338/15; CPE 1401/2016/CA1, res. del 17/11/2017, Reg. Interno 785/17; CPE 1349/2016/1/CA1, res. del 30/11/2017, Reg. Interno 827/17 y CPE 1484/2016/3/CA1, res. del 01/03/2019, Reg. Interno 90/19).

Que, además, sin soslayar la diferente naturaleza entre los procedimientos propios de la ejecución fiscal y el proceso penal, debe recordarse que, en sentido similar a lo expresado por el considerando que antecede respecto del pago y de la compensación como supuestos diferentes de extinción de las obligaciones tributarias, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha negado la posibilidad de asimilar ambos conceptos, a pesar de encontrarse regulados en el mismo capítulo de la ley 11.683 —cap. IV, titulado “Del Pago”—, al momento de examinarse la admisibilidad de una excepción en el marco de un juicio de ejecución fiscal, al expresar: “... el *a quo* se ha apartado injustificadamente de lo prescripto en la ley aplicable al caso —art. 92 de la ley 11.683— ya que esta, en lo que interesa, solo prevé la excepción de pago total documentado, y no contempla a la compensación entre las defensas oponibles (CS, Fallos: 321:2103). En el caso de autos, pese a que la sentencia dice admitir una excepción de pago, su único fundamento radica en la circunstancia de que el demandado había efectuado un pedido de compensación...” (Fallos 323:795).

*Sumario del fallo de la Sala “B” de la CNPenal Econ., 14 de mayo de 2020. CPE. 1039/2019/CA1. Reg. 29.524*

### **IX. Simulación dolosa de pago. Art. 11, ley 24.769. Compensación medio apto para configurar el delito**

Que en el caso objeto de esta decisión el agente fiscal ante la instancia anterior ha sostenido, en lo atinente a la tipicidad de los hechos denunciados en autos, y en consonancia con lo resuelto por la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal (causa “Szczech, Néstor I. y otros recurso de casación”, Reg. 2411/15.4, de fecha 22/12/2015), que en la figura del art. 11 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735) se encuentran comprendidas también las conductas por las cuales se simula la cancelación de una obligación mediante cualquier ardid o engaño, como lo sería también el caso de la compensación de la obligación utilizando, como se imputa, un falso saldo a favor del contribuyente. Citó, asimismo, un antecedente de esta Sala “A” en sentido similar, en el cual el suscripto falló de manera unipersonal (confr. CPE 501/2018/1/CA1, resolución del 06/08/2018, Reg. Int. 600/2018).

Con el criterio establecido por la sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal en el precedente anteriormente mencionado en este voto, deviene procedente concluir, sin mengua del principio de legalidad (confr. art. 18, CN) que tanto el “pago” como la “compensación” constituyen medios aptos para cancelar obligaciones tributarias debidas al fisco nacional y, por ende, ambos, son susceptibles de resultar objeto de simulación según los términos del tipo penal del art. 11 de la ley 24.769 (texto según ley 26.735).

*Sumario del fallo de la Sala “A” de la CNPenal Econ., 19 de febrero de 2020. CPE. 1040/2019/CA1. Reg. 32.650.*

Thomson Reuters

# TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

---

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# Reseña de jurisprudencia

Gabriela Figueroa (\*)

## **I. CS. Recurso de queja. Municipalidad de San Carlos de Bariloche. Inconstitucionalidad de la “ECOTASA”. Procedencia de legitimación activa para actuar**

*Autos: “Cantaluppi, Santiago y otros c. Municipalidad de San Carlos de Bariloche s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”. CS, sentencia del 11/06/2020.*

*El caso:* Un grupo de titulares y representantes de diversos establecimientos hoteleros deducen demanda —en los términos del art. 793 del Cód. Civ. y Com. de Río Negro— contra el municipio de San Carlos de Bariloche, con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de las ordenanzas municipales 2809-CM-16 y 2810-CM-16, que crearon la denominada “ECOTASA”, con fundamento en la violación de los arts. 4º, 16, 17 y 75, inc. 2º de la CN y 70, 73, 94 y 231 de la Constitución de la Provincia de Río Negro. No obstante, la queja que se reseña no se pronuncia sobre el fondo de la Litis, limitándose a dilucidar lo atinente a la ausencia de personería para actuar de los demandantes interpuesta por el municipio.

*Doctrina del fallo:* Al contestar la demanda, el gobierno municipal denuncia la falta de personería de los actores arguyendo que no son sujetos pasivos del gravamen. El planteo es acogido por el Superior Tribunal de Río Negro, destacando que los únicos derechos patrimoniales que eventualmente podían verse afectados por aplicación de la “ECOTASA” eran aquellos que recaían en cabeza de los obligados al pago del tributo que —para el caso— lo constituían los turistas que pernoctaban en establecimientos hoteleros ubicados en Bariloche. La deci-

sión es apelada mediante recurso extraordinario, denegado por la Corte Provincial, motivando la queja que se reseña.

La Corte Suprema hace lugar a la queja con sustento en los argumentos del Dictamen de Procuración de la Nación (1), en el cual se expresó: “Como se advierte, el sistema previsto en la norma municipal emplaza a los titulares de establecimientos hoteleros ubicados dentro del municipio de San Carlos de Bariloche como agentes de percepción de la denominada ‘ECOTASA’ y, en tal carácter, los somete a una serie de obligaciones cuyo incumplimiento acarrea sanciones legales. En efecto, en primer lugar, la normativa transcrita erige a los establecimientos hoteleros actores como responsables por deuda ajena, es decir, resultan codeudores solidarios con el contribuyente. En segundo término, en su carácter de agentes de percepción de la ecotasa, los accionantes deben soportar o tolerar el ejercicio de facultades de verificación y fiscalización por parte del órgano recaudador local (ver en tal sentido las actas de infracción labradas por el demandado, que lucen agregadas a fs. 263/264), así como también confeccionar y presentar declaraciones juradas, informes y toda documentación que le sea requerida por el municipio bajo apercibimiento de recibir sanciones ante su inobservancia. Tales obligaciones tornan en mi parecer inadmisibles que se excluya a los recurrentes de la presente causa, pues por sí solas evidencian el interés jurídico que poseen en impugnar el régimen cuestionado (CS, Fallos 318:1154: 320:1302, entre otros). Por lo expuesto, en mi opinión, la sentencia apelada resulta arbitraria porque al cercenar en forma definitiva la legitimación activa de los actores para promover

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

(1) Dictamen suscripto por la Dra. Laura Monti en fecha 25/02/2019.

este juicio, prescindió del régimen normativo local aplicable al *sub lite*”.

## II. CS. Competencia. Provincia de Tucumán. Litispendencia en el Fuero Contencioso Administrativo Local. Imprecedencia

*Autos:* “José Minetti y Cía. Ltda. SACEI c. Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”. CS, sentencia del 04/06/2020.

*El caso:* La empresa interpone demanda contra la provincia de Tucumán solicitando la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 2º, inc. 1º, 5º y 6º; 4º, inc. 2º, 4º y 5º; 10, inc. 1º, 11 al 21, y concordantes de la ley provincial 8573, por colisionar abiertamente con los arts. 4º, 9º, 10, 11, 14, 16, 17, 42, 75 —incs. 1º, 12 y 13— y 126 de la CN. La mencionada ley tenía como objetivos —entre otros— proveer al abastecimiento del mercado interno de azúcar y alcohol y fomentar la exportación de los saldos de tales productos no destinados al mercado nacional; asimismo, creaba el Instituto de Promoción del Azúcar y Alcohol (IPAAT) como un ente autárquico, encargado de disponer el porcentaje de la producción total que debía destinarse al mercado interno y el que correspondía exportar al mercado mundial. En la sentencia que se reseña, el supremo tribunal no se expide sobre el fondo de la causa, emitiendo pronunciamiento sobre el planteo de litispendencia en el fuero local, impulsado por la demandada como hecho nuevo.

*Doctrina del fallo:* Con posterioridad a la contestación de la demanda, la provincia de Tucumán denuncia como hecho nuevo la existencia de otros procesos judiciales promovidos por la parte actora ante el fuero contencioso administrativo local que tienen como objeto la inconstitucionalidad de la ley 8573, es decir, un objeto idéntico al debatido en autos, entendiendo que tal hecho tenía la virtualidad para innovar sobre la definición de la competencia del Superior Tribunal en estas actuaciones. La demandada refirió que, si bien no se configuraba “estrictamente” un supuesto de litispendencia, pues en la presente causa

se demandaba a la provincia de Tucumán y en aquellos procesos el sujeto pasivo era el IPAAT, el objeto de la pretensión procesal de todas las causas era idéntico.

La Corte no hace lugar al planteo con apoyo en el Dictamen de Procuración (2), que concluye: “En tales condiciones, toda vez que entre la provincia de Tucumán (demandada en las presentes actuaciones) y el IPAAT (que no se identifica con aquella provincia, por tratarse de un ente autárquico con plena capacidad jurídica para actuar en la esfera del derecho público y privado, según el arto 3º de la ley provincial 8573) no media identidad subjetiva, y dado que los procesos judiciales radicados en la justicia local fueron promovidos con posterioridad a que se iniciara la demanda de autos, estimo que las circunstancias planteadas en el *sub lite* difieren de las consideradas por V.E. en el precedente 'Orbis Mertig San Luis', lo cual impide —en mi parecer— trasladar a la presente causa la decisión allí adoptada. Por último, observo que la solución que se propone no debe interpretarse como una intervención no admisible en el procedimiento local, ni tampoco como una limitación de las autonomías provinciales, toda vez que la Corte constituye el fuero natural de las provincias argentinas (arts. 116 y 117 de la CN) y sus competencias —por provenir de la propia Constitución— no son susceptibles de ampliarse ni restringirse o modificarse, mediante normas legales (CS, Fallos: 180:176; 270:78; 280:176; 302:63; 308:2356; 310:1074; 314:94 y 240; 315:1892; 316:965, entre muchos otros)”.

## III. Ciudad de Buenos Aires. Ingresos brutos. Alícuota diferencial por establecimiento ubicado fuera de jurisdicción. Procedencia de la competencia del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA

*Autos:* “GCBA s/ inc. de inhibitoria - Laboratorios Phoenix SAICF”. Superior Tribunal de Justicia de CABA, sentencia del 14/05/2020.

(2) Dictamen suscripto por la Dra. Laura Monti en fecha 08/05/2019.

*El caso:* Laboratorios Phoenix SAICF inicia acción contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (GCBA) cuestionando la validez de la pretensión fiscal de aplicarle alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los ingresos brutos conforme lo establecido en los arts. 50 y 57, inc. 1º b) de la ley 5494 y art. 64, inc. 1º B) de la ley 5723, por tratarse de alícuotas más elevadas para aquellos contribuyentes que poseen establecimiento industrial fuera del territorio de la Ciudad de Buenos Aires. En paralelo, interpone acción declarativa de certeza ante el fuero contencioso federal, motivo por el cual los tribunales de la CABA se inhiben para conocer en el caso.

*Doctrina del fallo:* El Superior Tribunal no hace lugar al planteo de inhibitoria del GCBA, en los siguientes términos: “Es doctrina de la CS que se hallan excluidos de la jurisdicción federal aquellos procesos en los que se debatan cuestiones de índole local que lleven aparejada la necesidad de hacer mérito de ellas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos, legislativos o jurisdiccionales de las autoridades provinciales (CS, Fallos: 319:2527; 321:2751; 322:617, 2023 y 2444; 330:1114, entre otros), porque el respeto del sistema federal exige que sean los magistrados locales los que intervengan en las causas en que se ventilen asuntos de esa naturaleza, sin perjuicio de que las cuestiones de índole federal que también puedan comprender esos pleitos sean susceptibles de adecuada tutela por la vía del recurso extraordinario regulado por el art. 14 de la ley 48 (CS, Fallos: 310:295 y 2841; 311:1470; 314:620 y 810; 318:2534 y 2551; 324:2069; 325:3070)”.

A la luz de tal argumentación, decide: “Dado que la pretensión ejercida en la causa tiende a la determinación del alcance de ciertas disposiciones del ordenamiento local previamente interpretadas por una autoridad administrativa de ese orden, a requerimiento de un contribuyente que invoca la aplicación a su respecto de ciertas normas de derecho federal, se satisfacen las exigencias que el CCAyT establece sobre la

autoridad administrativa (art. 1º) y sobre las causas contencioso administrativas (art. 2º) para consagrar la competencia de los juzgados del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

#### **IV. Ciudad de Buenos Aires. Ingresos brutos. Período fiscal anual. Improcedencia de la determinación parcial de saldos a favor**

*Autos:* “Petrobras Argentina SA c. GCBA y otros s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido”. Supremo Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, sentencia del 14/05/2020.

*El Caso:* La actora inicia demanda contencioso administrativa contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (GCBA), impugnando las resoluciones que determinan saldos a favor del fisco en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, emitidas por la AGIP. En lo que aquí importa, teniendo presente el antecedente que se reseña, la actora esgrime que el procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscal es violatorio de lo previsto en los arts. 180, 152 y 157 del Código Fiscal (t.o. 2005), en tanto decide dejar sin efecto la determinación de oficio para los períodos en que la contribuyente había abonado una suma mayor a lo que se le reclamaba, y proseguirla solo por los períodos en los que el anticipo pagado era menor —sin computar los montos que, conforme el nuevo criterio, la contribuyente habría pagado en exceso—, y aplica una multa por omisión de impuestos. El planteo es acogido por sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, siendo recurrido por el GCBA, motivando la presente sentencia.

*Doctrina del fallo:* El Superior Tribunal de Justicia, con el voto de la mayoría de sus vocales, hace lugar la demanda de Petrobras, acogiendo el criterio de Cámara, en los siguientes términos: “La Cámara hizo lugar a la acción declarando la nulidad de la resolución aquí impugnada. Sostuvo que: ‘... la demandada no pudo determinar si existía

saldo a favor del fisco en cada período fiscal sin considerar todos los anticipos mensuales pagados durante el período. Es que, si el período fiscal es una unidad, la posible existencia de saldos a favor del fisco solo puede determinarse considerando todo lo pagado por el contribuyente durante el período en cuestión, y no solo lo pagado en anticipos mensuales seleccionados arbitrariamente —es decir solo en aquellos en los que existía un saldo a favor del fisco”— Del voto Dr. Luis Francisco Lozano.

En esa línea, se sentencia: “Ahora bien, el Gobierno debió ser consecuente con su propio criterio y aplicar el método que consideraba correcto a todo el período fiscalizado, determinando el impuesto por las diferencias no ingresadas, y no aplicarlo parcialmente cuando resultaba favorable al fisco, dejándolo de lado cuando favorecía al particular. En suma, las resoluciones invocadas por el GCBA en su recurso no pueden transformarse en una excusa que habilite al Fisco a practicar una determinación de oficio parcializada y antojadiza. Resulta ilustrativo a este respecto lo manifestado por la CS, en Fallos 310:714 —en el dictamen del Procurador Fiscal, Dr. José Osvaldo Casás, que compartió el mencionado Tribunal—, en cuanto a que ‘si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar’”. Del voto de la Dra. Marcela de Langhe.

**V. Municipalidad de Chacabuco. Repetición. Derechos de publicidad y propaganda. Denegatoria. Caducidad de plazo para acceder a la instancia judicial**

*Autos:* “First Data Cono Sur SRL c. Municipalidad de Chacabuco s/ pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos”. Corte Suprema de Justicia de Buenos Aires, sentencia del 06/11/2019.

*El caso:* La empresa interpone acción de repetición contra la municipalidad de Chacabuco con el fin de solicitar la devolución

de un determinado monto en concepto de derechos de publicidad y propaganda, pagado bajo protesto a causa de una determinación de oficio. La acción fue rechazada por el juzgado de primera instancia de San Nicolás, siendo confirmado el decisorio por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás, lo que motivó el recurso ante la Corte que se resuelve en la presente sentencia.

*Doctrina del fallo:* En primer lugar, cabe precisar que el juez *a quo* y la Cámara, consideraron inadmisibles la demanda de repetición por entender que el pago que la demandante reclama como indebido tenía su causa directa en la determinación de oficio confirmada por el dec. mun. 843/2010, el que había sido notificado con fecha 20/07/2010, estando a la fecha de interposición de la pretensión (23/12/2013), transcurrido en exceso el plazo de noventa días previsto por el art. 18 del Código Contencioso Administrativo para su impugnación.

La Corte bonaerense considera correcta la doctrina surgida de los tribunales inferiores, y no hace lugar al recurso interpuesto por la actora, en los siguientes términos: “Considero que no parece ilógico interpretar que, en rigor, el acto administrativo debió ser en primer término atacado por la vía prevista en el art. 12, inc. 1º del Código Contencioso Administrativo —para de ese modo tornar incausado el pago que se busca repetir—, cuya habilitación se encuentra condicionada al cumplimiento de los plazos de caducidad fijados en el art. 18 del mismo cuerpo legal, los cuales podrían resultar desvirtuados si se admitiese la promoción de pretensiones sustancialmente análogas bajo denominaciones diferentes que acabaran sustrayéndolas de los requisitos fijados por el legislador. De allí que la posición de la recurrente, quien solo admite haber impulsado ante la justicia, en forma directa, una acción de repetición de impuestos, cuya procedencia depende de la previa anulación del acto administrativo que determina la tasa municipal y del decreto que la confirma (no siendo un hecho controvertido su correcta notificación al contribuyente) no pueda en esta instancia

ser favorablemente acogida. En el contexto de autos, no luce irrazonable la conclusión del Tribunal de Alzada que, no obstante señalar la improcedencia de la acción atento que no se impugnó previamente el acto determinativo, agregó que aun en virtud del principio *iura novit curia* y las facultades de la jurisdicción para reencuadrar la acción intentada en una distinta de la auspiciada por el actor —por medio de los supuestos de las pretensiones de las que dispone el fuero para que los justiciables accedan a encauzar sus planteos (art. 12, CCA)—, ello no era factible en el *sub lite* en tanto se encontraba la demanda holgadamente fuera del plazo establecido por la ley ritual (art. 18, CCA)”.

**VI. Buenos Aires. Recurso de inaplicabilidad de ley. Exención en ingresos brutos. Fabricación de carrocías. Ventas a empresas prestadoras de servicios. Alcançe. Reserva de ley. Procedencia**

*Autos:* “Fábrica de Carrocías los Cuatro Ases SA y otros contra Tribunal Fiscal de la Provincia. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”. Corte Suprema de Justicia de Buenos Aires, sentencia del 18/09/2019.

*El caso:* La empresa solicita la anulación de la disposición determinativa y sumarial 809/04 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) que confirma la determinación fiscal que consideró gravadas con ingresos brutos las ventas efectuadas por Fábrica de Carrocías de los productos que elabora a empresas de servicios, entendiendo que estas últimas tenían el carácter de consumidores finales. La actora alega que se presenta un supuesto de violación al principio de reserva de ley, pues con su errónea exégesis el organismo fiscal excluye a la empresa de la exención que le otorgan las leyes 11.490 y 11.528. La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata revoca la sentencia del *a quo* que acogió el planteo de la empresa, resolviendo en favor de la provincia de Buenos Aires la apelación interpuesta. La decisión de Cámara es apelada por la actora con la interposición del

recurso de inaplicabilidad de la ley, que motiva la sentencia que se reseña.

*Doctrina del fallo:* Con voto de mayoría, la Corte bonaerense hace lugar a la pretensión de la recurrente, por entender que existió una errónea exégesis de las normas aplicables, configurándose un supuesto de violación del principio de reserva de ley.

En ese sentido, se analiza: “... surge de los arts. 39 y 40 de la ley 11.490, que modificó el art. 149 del Código Fiscal —versión original—, y de la ley 11.518, que se busca eximir las ventas de productos industriales en tanto no se realicen a consumidores finales, lo que no excluye, por definición, a las ventas realizadas a prestadores de servicios, que incorporen el producto industrial a su equipamiento, necesario para el desarrollo de su actividad, en tanto el comprador prestador de servicios no resulta consumidor final, si la adquisición se realiza para luego poder prestar el servicio que brinda. En el caso, conforme surge de las constancias de autos, los clientes de la firma Fábrica de Carrocías los Cuatro Ases S.A. compran los bienes por ella comercializados para su incorporación a los camiones, los que luego se utilizaran para prestar servicios; circunstancia esta que fue calificada por el Tribunal de Alzada como equiparable a venta al consumidor final. Esa exégesis desnaturaliza la exención impositiva bajo análisis. Cabe recordar al respecto que, en materia de exenciones tributarias, es constante el criterio conforme al cual ellas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (CS, Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599) y su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (CS, Fallos: 285:322; e.o.), ya que la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (CS, Fallos: 330:2892). Bajo esa hermenéutica, debe considerarse que la interpretación de la demandada compartida por el Tribunal de Alzada— desnaturaliza indebidamente la exención tributaria, excluyendo supuestos no excluidos por el legislador —quien

solo exceptuó del beneficio a la venta a consumidor final—, vulnerándose el principio de reserva de ley, al intentar alcanzar reglamentariamente un hecho imponible exento”.

A la luz de tal análisis, se concluye: “... Por ello, una nueva revisión de la cuestión me lleva a abandonar el criterio sustentado en la causa B. 66.262 (no obstante que allí se trataba de bienes de uso), atentó que por aplicación del principio de reserva de ley, la venta de productos industriales de establecimientos fabriles ubicados en la provincia de Buenos Aires, cuando se realice a empresas prestadoras de servicios, estará alcanzada por la exención dispuesta por las leyes 11.490 y 11.518”.

### **VII. Municipalidad de San Miguel de Tucumán. Tributo económico municipal (TEM). Régimen de Agentes de Retención. Inconstitucionalidad. Procedencia**

*Autos:* “PROAGRO SRL c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ inconstitucionalidad”. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, sentencia del 02/03/2020.

*El caso:* La empresa inicia acción declarativa de inconstitucionalidad contra la municipalidad de San Miguel de Tucumán, impugnando la designación como agente de retención del Tributo Económico de Emergencia (TEM) considerando que el régimen se ha instaurado violentando principios constitucionales, fundamentalmente el principio de reserva de ley. La sala III de la Cámara Contenciosos Administrativa de Tucumán acoge el planteo de la actora y hace lugar a la inconstitucionalidad pretendida. El decisorio es recurrido por el municipio con la interposición de Recurso de Casación a la Corte, lo que motiva la presente sentencia.

*Doctrina del fallo:* El Supremo Tribunal confirma la sentencia de Cámara por considerando que en su recurso la municipalidad demandada no dejó en evidencia la arbitrariedad del fallo y no demostró que la interpretación normativa efectuada resulte contradictoria con el derecho vigente, tal como denuncia.

Compartiendo la doctrina surgida de la Cámara y el Dictamen Fiscal previo, la Corte considera que asiste razón a la actora en su pretensión, pues el régimen de retención del TEM y su consecuente designación, se perfeccionaron por aplicación de normas municipales que violan el principio constitucional de reserva de ley.

En ese sentido, se decide: “... la Cámara consideró... que existía una expresa previsión normativa que obligaba a la municipalidad demandada a designar a los sujetos responsables de un tributo a través de una ordenanza proveniente del Concejo Deliberante y no por medio de una disposición administrativa proveniente de la autoridad de aplicación. Esta exigencia, inherente al principio de legalidad tributaria, ha sido fundada por el Tribunal sentenciante tanto en la exégesis del TEM como en la comparación entre la designación de sujetos responsables de otros tributos municipales y lo que ocurrió en el diseño normativo referido a los sujetos obligados en el caso del TEM. Ninguna de estas consideraciones mereció crítica alguna por parte del recurrente, tal como señala en su dictamen el señor Ministro Fiscal (fs. 246/248), con lo cual buena parte de las consideraciones efectuadas por la Cámara para fundar su declaración de inconstitucionalidad permanecen incólumes ante la ausencia de argumentos recursivos dirigidos a cuestionarla. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es categórica en cuanto a que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 321:366 y sus citas), de modo que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y requisitos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos 316:2329; 318:1154; 319:3400; 326:4251, entre otros). En esa línea tiene dicho el Máximo Tribunal del país que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la represen-

tatividad de los contribuyentes; y que este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos 329:1554)”.

### **VIII. Tucumán. Ingresos brutos. Inconstitucionalidad de los Regímenes de Recaudación. Procedencia**

*Autos:* “Moyco SRL c. Provincia de Tucumán - DGR s/ inconstitucionalidad”, sala III de la Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán, sentencia del 05/06/2019.

*El caso:* Moyco SRL interpone demanda contra la provincia de Tucumán, a efectos que se declare la inconstitucionalidad de las resoluciones generales 23/2002, 86/2000 y 80/2003 y modificatorias de la Dirección General de Rentas (DGR), y se ordene al organismo fiscal excluirla de los regímenes de retención y/o percepción y/o la emisión de un certificado de no retención y no percepción permanente, como así también a la exclusión del régimen de recaudación bancaria. Cabe precisar que, en su presentación, la actora sustenta la alegada inconstitucionalidad en tres hechos: el cruzamiento de los regímenes de percepción y retención que genera un saldo a favor que no podrá ser absorbido; las acreencias del contribuyente no generan intereses a su favor a pesar de tratarse de disposición de dinero a favor del Estado, y los regímenes mediante los cuales fueron efectuadas las recaudaciones en general fueron establecidos por normas inferiores a la ley.

*Doctrina del fallo:* La Cámara acoge la pretensión del contribuyente, declarando la inconstitucionalidad —para el caso— de los regímenes de retención, percepción y recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, haciendo especial hincapié en la prueba pericial producida por la actora.

Con relación al marco normativo de la controversia, la Cámara expresa: “En el marco normativo esbozado —que abarca

a la Constitución Nacional, la Constitución Provincial, leyes y decretos provinciales—, la apuntada atribución de competencia a la DGR debe ser interpretada en armonía con el principio de legalidad tributaria antes desarrollado, y guardando coherencia con las limitaciones constitucionales y legales previamente referidas, las que traen como resultado nada más y nada menos que los actos de alcance general de carácter administrativo [en el caso, RG 86/2000, 23/2002 y 80/2003] se encuentren necesariamente subordinados respecto de lo regulado por el Poder Legislativo, so riesgo, en caso de traspasar esos límites, de alterar el espíritu de las leyes —y violentar el art. 101, inc. 3º, de la Cód. Penal— o, peor aún, de atribuirse —implícitamente— facultades que se encuentran en cabeza de otro Poder del Estado —en abierta trasgresión al art. 3º de la Cód. Penal—”.

Con sustento en tal, estudia cada uno de los regímenes que la actora cuestiona en su constitucionalidad y decide:

- Régimen de Recaudación Bancaria: “En autos se encuentra debidamente acreditado que más allá de que la RG 80/2003 haya previsto una larga lista de rubros que se encuentran excluidos del régimen que instituye, no ha sido capaz de sortear, en este caso particular, el hecho de que la recaudación opere sobre depósitos en cuentas bancarias que no responden a rubros alcanzados por el impuesto en cuestión, generando así un recurrente saldo a favor del contribuyente que por su cuantiosa acumulación no ha logrado ser absorbido por deudas por el mismo gravamen para anticipos sucesivos. Esto se configura en este caso debido a que la RG considera como base de cálculo la totalidad de las acreditaciones que la actora posee en las entidades bancarias, lo que genera una diferencia entre esa base de cálculo y la base imponible para el cálculo del Impuesto. De ahí que en su conclusión final, y haciéndolo extensivo al régimen de retención (RG 23/2002) y Percepción (RG 86/2000) también cuestionados en autos, el Perito resaltó que ‘de no existir una medida cautelar que suspenda las percepciones, retenciones y recaudaciones bancarias que

experimenta Moyco SRL, el saldo a su favor habría seguido incrementándose sin solución de continuidad, porque los importes recaudados por esas vías habrían superado el impuesto que a esta le correspondía declarar' (fs. 202)".

En ese sentido, concluye: "Frente a estas particulares circunstancias, no puede más que colegirse que aplicar a la actora el régimen de recaudación cuestionado, implica violentar el ya desarrollado principio de reserva de ley en materia tributaria, puesto que ha quedado suficientemente evidenciado que en este caso 'se estarían ingresando recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente', sustentando el ingreso público 'en la verificación de una hipótesis de incidencia novedosa, no prevista como tal en la ley formal y mediante la que, sin embargo, se asegura parte del financiamiento del Estado local a través del adelanto de sumas, en concepto de aportes a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos' (razonamiento elaborado por el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en sentencia de fecha 12/11/2014, *in re* 'Minera IRL Patagonia c. GCBA s/ amparo (art. 14, CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad')".

- Régimen de Percepción: para este caso, la Cámara sigue los antecedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Tucumán que declaró la inconstitucionalidad del régimen en los autos "Abastecedora del Norte SRL c. Provincia de Tucumán —DGR— s/ inconstitucionalidad" y sentencia: "De este modo, se advierte que quienes actúan como agentes de percepción respecto de la firma actora, perciben el impuesto a los ingresos brutos sin que se verifique la existencia de ingresos efectivamente gravados en el contribuyente del hecho imponible, habida cuenta que al momento de la percepción solo se adquirieron los bienes que se irían a comercializar, pero en rigor de verdad aún

no comenzaron a obtener ingresos fruto de su actividad, dando lugar a 'una percepción del impuesto por una hipótesis meramente especulativa de que la compra efectuada generará en algún momento un ingreso bruto'..."

- Régimen de Retención: la Cámara pone en evidencia la consuetudinaria resistencia que existe en los tribunales de provincia a declarar la inconstitucionalidad de este régimen, lo advierte en sus considerandos, no obstante ello y, reiteramos, para el caso en particular, hace lugar a la pretensión de inconstitucional, en el siguiente tenor: "...ciñéndonos estrictamente a los agravios presentados por la parte actora como contribuyente, en lo que específicamente atañe a este caso, no se advierte que con el dictado de la RG 23/2002 la DGR se haya excedido en el ejercicio de su facultad reglamentaria y desnaturalizado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIB). Respecto de los agravios de carácter sustancial, tal como ya se expuso, se observa que la actora ha conseguido acreditar a través de la pericial contable que 'de no existir la medida cautelar que suspenda las percepciones, retenciones y recaudaciones bancarias que experimenta Moyco SRL, el saldo a su favor habría seguido incrementándose sin solución de continuidad, porque los importes recaudados por esas vías habrían superado el impuesto que a esta le correspondía declarar'..."

#### **IX. Municipalidad de General Madariaga. Procedimiento de determinación de oficio. Derechos de publicidad y propaganda. Nulidad. Procedencia**

*Autos:* "Aguas Danone de Argentina c. Municipalidad de General Madariaga s/ pretensión anulatoria". Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, sentencia del 19/05/2020.

*El caso:* La firma actora interpone demanda contra la municipalidad de General Madariaga en la provincia de Buenos Aires, solicitando la nulidad del procedimiento que le determinó deuda en concepto de

derechos de publicidad y propaganda, fundada en la falta de configuración del hecho imponible; la ausencia de prestación de un servicio de parte del municipio que justificase el cobro de esos derechos; la falta de publicación de las normas municipales; y, que las constataciones fueron efectuadas por una empresa privada, vulnerando el principio de irretroactividad en materia tributaria. El Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N.º 1 del Departamento Judicial Dolores hizo lugar a la acción, declarando la nulidad de las resoluciones impugnadas y ordenando al municipio la devolución del monto abonado en concepto de *solve et repete* por la firma. El decisorio fue apelado por el municipio, el cual se resuelva en la presente sentencia.

*Doctrina del fallo:* El *a quo* hace lugar a la demanda respaldado en que no existían en los antecedentes administrativos las supuestas actas de constatación que acreditaran la configuración del hecho imponible de los derechos de publicidad y propaganda en cabeza de la contribuyente, apuntado que esa omisión del municipio: "... resulta fatal para defender su actuación en el reclamo de tributos que exige a la hoy actora, pues era fundamental cotejar dichos elementos (Actas), si es que en algún momento existieron...". En ese sentido, recuerda que la liquidación notificada a la empresa, se vislumbra la referencia a números de actas de constatación que no se encuentran agregadas a los antecedentes y que la municipalidad tampoco aportó en los autos. Con tales argumentos, el juez hace lugar a la demanda, declara la nulidad de lo actuado y ordena al municipio restituir el monto pagado en concepto de *solve et repete* con más los intereses.

Por voto de la mayoría, la Cámara confirma parcialmente la sentencia del *a quo*, ratificando lo atinente a la falta de configuración del hecho imponible por ausencia de las actas que lo constataron, pero revocando la devolución de los intereses devengados por el capital de *solve et repete*, por comprender que esos accesorios no fueron solicitados por la actora, excediéndose el tribunal al ordenar la devolución íntegra.

En consecuencia, atiende la apelación de la municipalidad: "Es doctrina de nuestro Supremo Tribunal que la condena al pago de los intereses por mora debe ser objeto de petición en el escrito de demanda, pues no podría condenarse a la accionada a cumplir una obligación que no integra la litis, desde que lo contrario afectaría el principio de congruencia (cfr. doct. SCBA causas Ac. 69.734 'Ciresa Viuda de Cervetto', sent. del 14/03/2001; L. 118.544 'Liberti', set. del 22/06/2016; B. 60.893 'Nespral', sent. del 10/08/2016; B. 62.426 'Nikonczuk', sent. del 24/08/2016; entre muchas), toda vez que la jurisdicción solo debe pronunciarse sobre el pedido y nada más que sobre ello, por así exigirlo el derecho constitucional de defensa en juicio (arg. doct. esta Cámara C-3025-MP2 'Mondelez Argentina SA', sent. del 08/08/2019, por mayoría; mi voto en C-8924-DOI 'Atalaya', sent. del 30/04/2020). Solución que, por cierto, se adecua al criterio también adoptado por la Suprema Corte provincial en un caso de aristas similares al presente, en el que ese Tribunal —por mayoría—, luego de declarar la ilegitimidad de acto estatal por el cual se pretendía el cobro de una gabela municipal a la empresa actora, condenó a la devolución de las sumas oportunamente integradas por esta última en concepto de pago previo, sin incluir —en ese cálculo— los intereses compensatorios que no fueron objeto de una petición en tal sentido (cfr. causa B. 60.709, 'Ford Argentina SA', sent. del 27/06/2012)".

#### **X. Municipalidad de la ciudad de Córdoba. Agente de Retención de la Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios. Exclusión del Régimen. Procedencia**

*Autos:* "Banco Credicoop Cooperativo Limitado c. Municipalidad de Córdoba". Cámara Contencioso Administrativo de Córdoba, sentencia del 21/05/2020.

*El caso:* La entidad bancaria interpone demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción contra de la municipalidad de la ciudad de Córdoba solicitando se declare inaplicable a su respecto la resolución General 15/2016 y sus complementa-

rias (RG 21/2016, 25/2016 y 29/2016), con sustento en las cuales la Dirección General de Recursos Tributarios designó al Banco Credicoop Agente de Retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, por las operaciones que celebrase con sujetos que desarrollan en la jurisdicción municipal actividades alcanzadas por dicho tributo, alegando que las normas que crean el régimen son violatorias de principios constitucionales, entre ellos reserva de ley e igualdad.

*Doctrina del fallo:* En su análisis, la Cámara delimita previamente el alcance de las relaciones jurídicas tributarias en juego para el caso, y sostiene que no existe una necesaria vinculación directa del Banco (agente) y la relación jurídica tributaria del proveedor o cliente con el municipio, en esa línea señala: “Y es que, pese a que en los considerandos del dec. 3445/2016 (fs. 5/9 de las actuaciones administrativas), se expresa 'El régimen de retención encuentra su fundamento en el hecho de que la obligación tributaria proviene de la configuración del hecho imponible y este nace, precisamente, del hecho jurídico privado que lo tiene al agente de retención como parte necesaria e interviniente del negocio jurídico. Es esa relación que lo une al contribuyente (como titular del hecho imponible), por razón de ese hecho jurídico circunstancial celebrado entre ambos, la que coloca al agente de retención en una mejor situación para asumir responsabilidades solidarias frente al fisco a través de la separación de la suma dineraria en concepto de tributo y el posterior ingreso al erario público. Siempre el agente de retención participa o interviene en el he-

cho imponible, está relacionado de manera directa con él, sin ser el mismo el sujeto pasivo del hecho imponible. La nominación como agente de retención se fundamenta, entonces, en la proximidad del agente con el hecho imponible. Pero, además, esa cercanía le permite tener la disposición dineraria a la cual practicarle la detracción del tributo cuando paga...’, dichos postulados no se ajustan a la realidad, ya que la actora es completamente ajena al hecho imponible previsto para la tasa de que se trata”.

Con tal razonamiento, decide: “En definitiva, atento a su naturaleza de 'tasa' municipal, la mencionada Contribución es incompatible con el régimen de retención instituido por el municipio para su cobro. En dicho contexto, asiste razón a la actora en cuanto postula que su designación en carácter de agente de retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, violenta el principio constitucional de racionalidad, de propiedad y de igualdad de las cargas públicas, en tanto su actuación en el ámbito privado resulta totalmente ajena a la relación jurídica del contribuyente con el fisco. La razonabilidad de los regímenes de retención y de la consecuente atribución de responsabilidad solidaria a un tercero, está dada cuando la retención o detracción es una consecuencia del negocio privado celebrado entre el tercero y el contribuyente, hecho fáctico que fundamenta la obligación de retener, lo que no sucede en el supuesto de autos, ya que, repito, la configuración del hecho imponible no se relaciona con dicha relación jurídica”.

THOMSON REUTERS  
**LA LEY**

LANZAMIENTO

# MANUAL DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS TEXTO ORDENADO EN 2019

5.<sup>a</sup> edición



**Darío  
Rajmilovich**



1 tomo + eBook

**La obra ha sido actualizada en forma integral desde la 4.<sup>a</sup> edición, presentando todo aquello relativo al impuesto a las ganancias.**

El propósito de esta publicación es facilitar, simplificar, esclarecer al lector en la comprensión del texto legal y su reglamentación, partiendo de la ley hacia el concepto, en lugar de hacerlo del concepto hacia la ley. Pensada para el estudiante universitario en su proceso de aprendizaje de la Ley del Impuesto a las Ganancias, pero también para el profesional como material de consulta para asistirlo en los desafíos diarios que plantea la aplicación práctica del impuesto a las ganancias en los hechos de la realidad.

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