

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 **INCLUYE**
VERSIÓN **DIGITAL**

Director General
HUMBERTO J. BERTAZZA

Coordinador
ADALBERTO R. DALMASIO

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

AGOSTO 2020 | Nº 81

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

ISSN: 2545-7950
RNPI: En trámite

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

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

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

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

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

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

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

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

IMPUESTOS

Fundada en 1942 por Alfonso Lago

Exdirectores:

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

PRÁCTICA PROFESIONAL

Fundada en 2005 por Humberto J. Bertazza

Director General:
Humberto J. Bertazza

Coordinador:
Adalberto R. Dalmasio

COMITÉ CONSULTIVO

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

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

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

Thomson Reuters

ÍNDICE

TRIBUTARIO NACIONAL

OPINIÓN

Acerca de la compensación de saldos a favor con el impuesto sobre los bienes personales responsable sustituto <i>Humberto J. Bertazza</i>	5
Los impuestos análogos pagados en el exterior conforme las distintas alternativas para invertir fuera del país. Primera parte <i>Alberto Mastandrea</i>	9
Herramientas fiscales en época de COVID-19. Institutos jurídicos esenciales en la relación fisco-contribuyente <i>Sergio Caveggia - Felipe C. Stepanenko</i>	21
El impuesto a las ganancias y los conceptos abonados con motivo de desvinculaciones laborales: reflexiones de un tema siempre controvertido <i>Gastón Vidal Quera</i>	27
Fondos comunes de inversión abiertos y cerrados. Cuotaparte de condominio y de renta <i>Richard L. Amaro Gómez</i>	35
La implementación de la ley 27.430 en cuestiones de precios de transferencia. Segunda parte <i>Daniel Rybnik</i>	42
La posibilidad de iniciar o mantener abierta la defensa respecto de presuntas deudas fiscales regularizadas vía moratoria <i>Nicolás N. Castellini</i>	58
Implicancias impositivas de la pandemia (COVID-19) <i>Alberto M. Bello</i>	66

Precios de transferencia. Resumen de modificaciones introducidas por la resolución general 4717/2020	
<i>Fernanda Laiún</i>	81

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Claves jurisprudenciales	
<i>Ana I. Do Nizza</i>	93

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Reseña de jurisprudencia	
<i>Gabriela Figueroa</i>	105

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Análisis de Informes Técnicos

Jurisprudencia administrativa CABA	
<i>Jorge Saverio Martinata</i>	113

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Jurisprudencia administrativa y judicial	
<i>Hernán A. Colli</i>	117

ACTUACIÓN PROFESIONAL

FISCALIDAD INTERNACIONAL

Residencia fiscal: condiciones para su pérdida en la Argentina y requisitos para su adquisición en el Uruguay	
<i>María Eugenia Bianchi</i>	131

TRIBUTARIO NACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

Acerca de la compensación de saldos a favor con el impuesto sobre los bienes personales responsable sustituto

Humberto J. Bertazza (*)

La idea del presente trabajo es analizar la compensación de saldos a favor del contribuyente respecto de la deuda como responsable sustituto en el impuesto sobre los bienes personales.

I. El tema

El tema de la compensación impositiva ha ocupado muchas páginas de doctrina y de jurisprudencia, con los distintos temas que ha planteado y que siguen teniendo lugar.

En esta oportunidad, volvemos con el tema de la compensación de saldos a favor del contribuyente (p. ej., IVA, ganancias) respecto de la deuda como responsable sustituto del impuesto sobre los bienes personales.

II. Antecedentes

Para recordar brevemente los antecedentes del tema, debemos destacar que, en el año 2004, la AFIP dictó la RG 1658, la cual habilitaba la compensación de contribuyentes y responsables, sin hacer distinción alguna.

Pese a ello, en la práctica, la AFIP impedía realizar tal compensación, lo cual dio origen a una importante jurisprudencia, que terminó con el pronunciamiento de la Corte Suprema (1) que concluyó en el sentido de la viabilidad de tal compensación.

En tal oportunidad, nuestro más Alto Tribunal al admitir la compensación, señaló que la propia reglamentación de la AFIP permitía también la compensación a todos los responsables, sin distinción alguna.

A renglón seguido, la AFIP intentó neutralizar el efecto de la doctrina de la Corte, modificando la RG 1658 (como si la compensación respondiera a un capricho de la Administración Tributaria), por la RG 3175 (2), disponiendo en forma expresa que no es posible solicitar la compensación de saldos a favor con deudas como responsables por deuda ajena y/o sustituto, de forma que a criterio fiscal, la compensación solo procedería respecto de deudas y créditos impositivos como responsable por deuda propia.

Como consecuencia de ello, se vuelve a generar una segunda ola de jurisprudencia, que hasta el momento ha reiterado la posibilidad de la compensación, a pesar del dictado de la nueva RG 3175 (3).

(2) Del año 2011.

(3) Las salas II, III y V de la Cámara Federal Contencioso Administrativa se expidió en tales términos, en las causas "Cresud SA" Sala II del 16/04/2019 y Sala III del 04/10/2018 e "Irsa" Sala V del 08/08/2018.

(*) Socio del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados. Director de la revista *Impuestos - Práctica Profesional*.

(1) CS, del 12/07/2011, "Rectificaciones Rivadavia SA".

III. Normativa legal

El art. 921 del Cód. Civ. y Com. establece que la compensación tiene lugar cuando dos personas por derecho propio reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, extinguiéndose con fuerza de pago las deudas hasta el monto de la menor.

De aquí es posible extraer un requisito importante, en cuanto a la entidad de los sujetos, es decir, reunir en forma recíproca la condición de acreedor y deudor.

De la misma forma, el art. 28 de la ley 11.683, establece que la AFIP podrá compensar de oficio saldos acreedores del contribuyente, cualquiera sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con deudas o saldos deudores declarados por aquel o determinados por la AFIP, concurrentes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos gravámenes.

Es importante destacar que la misma norma legal establece que tal facultad podrá hacerse extensible a los responsables de deuda ajena con los requisitos y condiciones que establezca la AFIP.

La norma legal en cuestión merece por lo menos dos aclaraciones. El legislador obliga a la AFIP a efectuar las compensaciones, para lo cual la facultad que le otorga al organismo recaudador se refiere a establecer los requisitos y condiciones para su procedencia.

Pero, obviamente, la AFIP no tiene facultades discrecionales en tal sentido, disponiendo en qué casos realiza o no la compensación.

Ello pues el derecho del contribuyente es el de compensar sus saldos a favor, en razón de la norma legal.

En segundo lugar, como lo ha reconocido la jurisprudencia, la compensación no solo la puede realizar la AFIP, sino que también la puede solicitar el contribuyente, ante lo cual el organismo fiscal tiene el derecho de

aceptarla o no, según se verifica el cumplimiento de los requisitos reglamentarios.

En la práctica, la AFIP no dicta un acto administrativo de alcance individual, aprobatorio de la solicitud, sino que solo lo hace para rechazar la solicitud de compensación.

Es por ello que la solicitud de compensación tiene efectos jurídicos, sujetos a una condición, que es el rechazo expreso. Mientras no se dicte tal rechazo, la solicitud de compensación tiene plenos efectos jurídicos, a pesar de que la AFIP no la haya aceptado expresamente.

IV. La posición fiscal

Desde el inicio, la posición fiscal era contraria a la posibilidad de la compensación, aún en el tiempo que la RG 1658 no lo impedía en forma expresa, en razón de interpretar que no se configuraba la identidad de sujetos, que como hemos visto, se trata de un requisito previsto tanto por el art. 921 del Cód. Civ. y Com. y el art. 28 de la ley 11.683 (4).

De la misma manera, se expidió la AFIP sobre la imposibilidad de la compensación de intereses resarcitorios, por pago extemporáneo del IBP RS con saldos a favor (5).

Veremos, seguidamente, cómo la jurisprudencia fulminó el argumento fiscal.

V. La responsabilidad sustituta en el IBP

Este tema también requiere una explicación, para poder contribuir a su dilucidación.

En el impuesto sobre los bienes personales los accionistas son los contribuyentes por la titularidad de sus tenencias accionarias o participaciones sociales.

Sin embargo, el legislador utiliza una ficción legal y designa responsables del ingre-

(4) Nota SGD LTI AFIP 1543/03 y Dictamen 67/03 (DAT).

(5) Dictamen 44/04 DAT.

so del impuesto a las respectivas sociedades emisoras, pero lo hace como responsables sustitutos.

Esta designación implica que el contribuyente (el accionista) queda fuera de la relación jurídica tributaria, que solo la tiene el responsable sustituto, como único responsable ante el Fisco.

A tal punto que, si la entidad emisora no ingresa al impuesto, ninguna obligación tributaria tendrá el accionista, por haber quedado marginado, por decisión del legislador de la relación tributaria.

Es por ello que el responsable sustituto deberá liquidar y pagar el impuesto correspondiente a sus accionistas, en carácter de pago único y definitivo.

De tal manera, al ingresar el impuesto el responsable sustituto, termina la obligación tributaria, sin consecuencia o efecto alguno para su accionista.

Por otra parte, se ha previsto el reintegro del tributo abonado por el accionista al responsable sustituto, aunque debe señalarse que esta es una cuestión entre particulares ajena al Fisco.

De tal modo, la relación jurídico-tributaria solo tiene lugar entre el responsable sustituto y el Fisco, mientras que la relación entre la entidad emisora y el accionista, es de índole particular.

Este desarrollo nos lleva a sostener que, a pesar de que el responsable sustituto es un responsable por deuda ajena (6), aparece como único sujeto obligado ante el Fisco, con todas las obligaciones formales y materiales que hemos mencionado.

VI. Fundamentos de la compensación

Considerando los antecedentes jurisprudenciales citados, antes y después de la modificación de la norma reglamentaria, es posible concluir en los fundamentos en que

se basa la tesis de la procedencia de la compensación.

En primer lugar, el tema no se resuelve por la caracterización del responsable sustituto como responsable por deuda ajena, pues como hemos visto sobre él recae toda la responsabilidad de liquidar e ingresar el impuesto y, ello, como único responsable, ya que el accionista queda excluido de toda responsabilidad fiscal.

Es por ello que se cumple el requisito de la identidad de sujetos, lo cual fue también reafirmado por la Corte Suprema.

Ello, pues tal como menciona el dictamen de la Procuración General de la Nación, que fue compartido por la Corte, el saldo acreedor (en tal caso de IVA) pertenece al contribuyente, como sujeto de tal tributo, y el deudor también le pertenece, como responsable sustituto del IBP sobre acciones y participaciones sociales.

De tal manera, se verifica el requisito de la identidad subjetiva, como titular pasivo de la deuda impositiva y simultáneamente, como titular del crédito contra el Fisco. Como podemos apreciar, a tales efectos, no resulta relevante que un caso lo sea como responsable y en otro caso como contribuyente.

El tercer aspecto está referido al efecto del dictado de la RG 3175 —hoy vigente— en cuanto expresamente prohíbe en este caso la compensación.

Es claro aquí, como también lo ha señalado la jurisprudencia, que el legislador facultó a la AFIP a impartir normas generales obligatorias para los contribuyentes y responsables, a los efectos de fijar el alcance, los requisitos y condiciones para su procedencia.

Pero la AFIP, a través de la RG 3175 despoja ilegítimamente de sus derechos al contribuyente, al ejercer atribuciones que la ley no le concede.

Debemos recordar que nuestra Ley Fundamental establece que el PEN expide las

(6) Art. 6º, ley 11.683.

instrucciones y los reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. A su vez, se delegan tales facultades a la AFIP.

Es innegable que el acto administrativo en cuestión se encuentra viciado en uno de sus requisitos esenciales, es decir, la causa como derecho aplicable al caso (7).

De tal forma, como las reglamentaciones dictadas por la propia Administración integran el denominado bloque de legalidad, se ha violado la esencia del principio de legalidad de la actividad administrativa (8).

Todos estos sólidos fundamentos fulminan el débil argumento del Fisco, que, a pesar de todo, sigue sosteniendo su postura.

(7) Art. 7º, inc. b) de la ley 19.549.

(8) COMADIRA, Julio R. - MONTI, Laura M., "Procedimientos Administrativos - Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Anotada y Comentada", Ed. La Ley, 2002, t. I, p. 197.

VII. Lo que viene

Así, llegamos a la situación actual. La AFIP dictando la RG 3175, pensando que de tal manera se neutraliza la posición de la Corte, y negando a los contribuyentes el legítimo derecho de solicitar tal compensación.

Ante ello, los contribuyentes que intentan hacer valer sus derechos, para lo cual, se exponen a un largo camino jurisprudencial, para hallar la luz en sus pretensiones.

¿No habrá llegado el momento en que la AFIP desista de esta posición? ¿No es suficiente el fallo de la Corte y después el de 3 salas de las 5 de la Cámara Federal, para adoptar ese criterio?

Como bien ha dicho la Corte, todo tributo pagado en exceso sigue siendo parte del derecho de propiedad del contribuyente y, por lo tanto, puede disponer de él para la cancelación de estas obligaciones tributarias. *Será justicia.*

Los impuestos análogos pagados en el exterior conforme las distintas alternativas para invertir fuera del país. Primera parte

Alberto Mastandrea (*)

La colaboración apunta a estudiar las distintas reglas vinculadas con el cómputo de los créditos de impuestos análogos pagados en el exterior conforme las distintas alternativas existentes para invertir fuera de los límites de nuestro país.

I. Introducción

La Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, “LIG”) consagró un sistema por el cual los residentes argentinos tributan por sus ganancias de “fuente argentina” y de “fuente extranjera”, mientras que los no residentes lo hacen únicamente por las primeras, por medio de retenciones en la fuente —en calidad de pago único y definitivo— a cargo de los residentes argentinos que asuman el carácter de agentes pagadores.

Así, el Título VIII de la “LIG” se ocupa de legislar todos los aspectos que hacen a la determinación de la obligación tributaria de las ganancias netas de fuente extranjera obtenidas por residentes del país. A tales fines, se entiende por residentes del país los sujetos comprendidos en el art. 116 (t.o. 2019) y ss. de la “LIG”, tema que no será abordado en esta entrega.

En ese contexto, nuestra colaboración apunta a estudiar las distintas reglas vinculadas con el cómputo de los créditos de impuestos análogos pagados en el exterior conforme las distintas alternativas existentes para invertir fuera de los límites de nuestro país.

Así, nuestra colaboración estará orientada a poner de relieve los aspectos controvertidos y tomar posición en cada uno de ellos, enriquecer la mirada incorporando el aporte doctrinario existente y, a su vez, proponer las modificaciones que se debieran contemplar para una próxima reforma del Impuesto a las Ganancias o eventual reglamentación, cuando el tema admita solución a través de esta última vía.

En esta instancia, debemos recordar que el cómputo de impuesto análogo pagado en el exterior constituye una herramienta por excelencia de tipo unilateral para evitar la doble imposición internacional.

Tal como lo destaca el Dr. Darío Rajmilovich (1), “el cómputo de impuesto análogo pagado en el exterior o el *Foreign Tax Credit* es la 'llave' del mecanismo designado como método de 'imputación' y cumple una función de armonización entre el criterio de renta mundial y el de territorialidad de la fuente, mediante el reconocimiento del derecho prioritario del país de la fuente de gravar las rentas originadas dentro de él, sin por ello renunciar el país de residencia del

(1) RAJMILOVICH, Darío, “Manual de impuesto a las ganancias”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 4ª ed., punto 12.6, e-book.

(*) Socio de Impuestos y Legales en BDO Argentina.

beneficiario de la ganancia al derecho de gravar las rentas que sus residentes pudieran obtener en cualquier parte del mundo”.

II. Formas de invertir en el exterior

Es sabido que la forma o el vehículo utilizado para invertir en el exterior se define luego de estudiar una serie de aspectos que toman en consideración diversas variables.

En efecto, a los fines de elegir cómo invertir en el exterior deben analizarse cuestiones tales como: i) la legislación existente en el país en el que se hará la inversión (civil, societaria, secreto bancario, lavado de dinero, etc.); ii) el capital a invertir; iii) el riesgo de la actividad o inversión a realizar; iv) el propósito; v) si se trata de una inversión temporaria o permanente; vi) si la inversión se hará individualmente o con un conjunto de otros inversores y, para este último supuesto, el conocimiento o calidad de los restantes inversores; vii) el riesgo país y la seguridad jurídica existente en el lugar donde se llevará a cabo la inversión; viii) la legislación tributaria de aquel país, tasa de imposición y momento de pago; etc.

A partir de lo expuesto, las formas o los vehículos que analizaremos son los siguientes:

- a) Inversión directa.
- b) Inversión a través de un establecimiento permanente ubicado en el exterior.
- c) Inversión a través de un *trust*, fideicomisos, fundaciones o demás estructuras análogas.
- d) Inversión a través de una sociedad sin personalidad fiscal en el país de la fuente.
- e) Inversión a través de una sociedad generadora de rentas pasivas.
- f) Inversión a través de una sociedad generadora de rentas activas.

Debe observarse que no hemos distinguido por el tipo societario que se constituya en el exterior. En efecto, a diferencia de

lo que acontecía con la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, resulta indistinto el tipo societario constituido en el exterior (sociedades anónimas, de capital, de persona o similares) luego de la reforma introducida por la ley 27.430 (BO del 29/12/2017).

Por último, cabe señalar que nuestro análisis prescindirá de los efectos que podría tener sobre los aspectos abordados la aplicación de los distintos convenios suscriptos por nuestro país para evitar la doble imposición.

III. Inversión directa

Bajo este supuesto, consideramos que el residente local, ya sea que se trate de una persona humana o un sujeto empresa, realiza la inversión en el exterior sin interponer conducto alguno. De ahí que a esta alternativa la hemos denominado “inversión directa”.

Un caso muy habitual al que le serían de aplicación los lineamientos del supuesto bajo análisis es aquel en el cual una persona humana o un sujeto empresa realiza una inversión financiera en el exterior (ej., portafolio del exterior).

Siendo ello así, a continuación, abordaremos las particularidades, los requisitos y las condiciones existentes para el cómputo de los impuestos análogos pagados en el exterior.

Para ello abordaremos los siguientes dos puntos:

- En el primero, haremos referencia a los aspectos generales que tornan viable el cómputo del impuesto y que resultan de aplicación a cada una de las formas o vehículos que se utilicen.

- En el segundo punto, introduciremos las particularidades a considerar en cada alternativa que desarrollaremos. En el caso de no existir particularidades a destacar, así lo haremos saber.

III.1. Aspectos generales del cómputo de impuesto análogo

El art. 1º de la “LIG” señala que las sumas efectivamente abonadas por gravámenes

análogos pagados en el extranjero resultan computables hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

A su vez, el art. 168 de la “LIG” reitera el derecho a computar, contra el impuesto adeudado por las ganancias de fuente extranjera y hasta el límite determinado por el monto de ese tributo (límite cuantitativo), un crédito proveniente de gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieran tales ganancias.

En efecto, conforme dicho artículo se establece:

“Art. 165.— Del impuesto de esta ley correspondiente a las ganancias de fuente extranjera, los residentes en el país comprendidos en el art. 116 deducirán, hasta el límite determinado por el monto de ese impuesto, un crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieren tales ganancias, calculado según lo establecido en este Capítulo”.

En primer lugar, cuadra destacar que el artículo no ha sufrido cambios en la última reforma tributaria introducida por la ley 27.430 (en adelante, “la reforma”). Sentado ello, los *requisitos* exigidos por el capítulo al que hace referencia el artículo anterior son los siguientes:

a) El crédito a computar solo será procedente en la medida de que se trate de *residentes* en el país comprendidos en el art. 116 de la “LIG”. Esta disposición se encuentra en línea con aquella que establece qué sujetos son los obligados en nuestro país a tributar por las ganancias que se obtengan en el exterior.

b) Este estará limitado a las *ganancias de fuente extranjera*. Esto significa que no todo crédito de impuesto análogo pagado en el exterior será computable puesto que podría provenir de ganancias que conforme nuestra legislación es considerada de fuente ar-

gentina (2) y (3). Debemos recordar que el art. 124 de la “LIG” define qué tipo ganancias son consideradas rentas de fuente extranjera, aunque es dable destacar que el art. 165 bajo comentario, deberá complementarse con regímenes de promoción especial que pudieran apartarse del criterio general aquí analizado. Así, por ejemplo, el art. 12 de la ley 27.506 —Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento—, posibilita el cómputo, aun cuando se trate de ganancias de fuente argentina, a saber:

“Los beneficiarios del presente régimen, con motivo de los ingresos obtenidos en contraprestación de las actividades comprendidas en el art. 2º, podrán deducir un crédito por los gravámenes análogos efectivamente pagados o retenidos en el exterior, de conformidad a lo establecido por la Ley de Impuesto a las Ganancias, cuando se trate de ganancias de fuente argentina. El referido cómputo procederá hasta el límite del incremento de la obligación tributaria originado por la incorporación de esas ganancias”.

También deberá observarse que nuestra legislación no contempló limitaciones para el cómputo de los impuestos análogos para los diferentes tipos de rentas (categorías), ni limitaciones vinculados a identificar el origen del impuesto análogo con la renta que lo generó. Esto, sin lugar a duda, constituye un beneficio adicional pues el exceso del impuesto análogo pagado por una renta puede compensarse con el defecto de otra.

c) El impuesto soportado en el exterior debe considerarse, conforme a nuestra legislación, como un *gravamen análogo*. Así, el art. 166 de la “LIG” define que se con-

(2) Conforme Dictamen (DAT) 41/2003 de fecha 08/07/2003 y Dictamen (DAT) 13/2013 de fecha 28 de septiembre de 2012.

(3) Nuestro país debiera replantear este requisito de manera urgente toda vez que por él las exportaciones de servicios —servicios prestados en nuestro país con utilización económica en el exterior— no otorgan derecho a cómputo de impuesto análogo pagado en el exterior, y ello contribuye a obstaculizar la tan mentada competitividad internacional.

sideran impuestos análogos los que impongan las ganancias comprendidas en el art. 2º de la “LIG”, y en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos, computables para determinarla. Quedan comprendidas las retenciones que con carácter de pago único y definitivo practiquen los países de origen de las ganancias en cabeza de los beneficiarios residentes en el país.

d) Relacionado con el punto anterior, el primer párrafo del art. 305 del “DRLIG” define que el cómputo procede aun cuando este se origine en impuestos que se hubieran determinado en *forma presunta*, lo cual incluye las retenciones sufridas en el exterior con carácter de pago único y definitivo.

e) Para ser considerado computable, el impuesto debe ser de *orden nacional* (4). Al respecto, hacemos nuestros los comentarios del Dr. Andrés Edelstein (5) cuando sostiene que la circunstancia de que nuestra legislación haya optado por permitir solo el cómputo de impuestos del tipo nacional deja afuera a aquellos tributos de competencia infranacional (provinciales o estaduales, cantonales, municipales, etc.), aun cuando ellos pudieran reunir las características exigidas para ser reputados como impuestos análogos.

En ese contexto, tal como lo destaca el autor recién citado, no se advierten con claridad las razones de tal limitación, ya que la organización política y administrativa del país extranjero no debería desvirtuar la naturaleza del impuesto del que se trate y su posible calificación como gravamen análogo. Así, una interpretación ceñida al texto legal impediría considerar para estos fines gravámenes establecidos por jurisdicciones de subdivisiones políticas o administrativas de los Estados extranjeros, como las que podemos encontrar en los Estados Unidos de América o en Suiza.

(4) Conf., art. 165 de la “LIG”.

(5) EDELSTEIN, Andrés, “El crédito por impuestos análogos pagados en el exterior”, Consultor Tributario Errepar, octubre de 2009.

f) Debe hallarse *efectivamente pago*. Según el art. 167 de la “LIG”, el cual tampoco sufrió cambios, se consideran efectivamente pagos cuando: “hayan sido ingresados a los fiscos de los países extranjeros que los aplican y se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes, comprendiendo, en su caso, el ingreso de los anticipos y retenciones que, en relación con esos gravámenes, se apliquen con carácter de pago a cuenta de los mismos, hasta el importe del impuesto determinado”. Al respecto, el Dr. Eduardo Núñez (6) apunta que ello “excluiría la posibilidad de computar tributos ‘desgravados’ o ‘exonerados’ de conformidad con la legislación extranjera”. Incluso, el art. 172 de la “LIG”, establece que para el supuesto que el residente local ingrese diferencias de impuestos en el exterior correspondientes a períodos fiscales anteriores, estas serán computadas en el período fiscal en el que se hubieran abonado.

Adicionalmente, el art. 176 de la “LIG” consagra la regla a tenor de la cual los residentes del país beneficiarios en otros países de medidas especiales o promocionales que impliquen la recuperación total o parcial del impuesto análogo efectivamente pagado deberán reducir el crédito que este genera o hubiese generado, en la medida de aquella recuperación. Vale decir, se reafirma la condición vinculada a que el cómputo de crédito se circunscriba de manera exclusiva a las sumas que se hubieran soportado económicamente.

g) Respecto de las *normas de conversión*, el segundo párrafo del art. 167 de la “LIG” establece que los impuestos análogos se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día en que se produzca su efectivo pago. Sobre el particular, tampoco la reforma introdujo modificaciones.

h) Como lo hemos señalado, la reforma *no* ha introducido cambios vinculados a la

(6) NÚÑEZ, Eduardo J., “El impuesto a las ganancias y el crédito por impuestos análogos pagados en el exterior”, Revista Impuestos N° 4, 2016, p. 31. Thomson Reuters, CheckPoint.

inexistencia de restricciones que pudieran existir respecto (i) *al origen* (país en el que tuvo lugar el ingreso); o (ii) *a la naturaleza de las ganancias* que generen cómputo de crédito fiscal, y así permite la imputación global sin requerir que se segregue por país o por naturaleza de renta.

i) Por último, el art. 175 de la “LIG” prevé la regla de *caducidad* sobre tales créditos al disponer que si los impuestos análogos computables no pudieran compensarse en el año fiscal al que resultan imputables por exceder el impuesto de esta ley, correspondiente a la ganancia neta de fuente extranjera imputable a ese mismo año, el importe no compensado podrá deducirse del impuesto atribuible a las ganancias netas de aquella fuente, obtenidas en los cinco años fiscales inmediatos siguientes al anteriormente aludido. Transcurrido el último de esos años, el saldo no deducido no podrá ser objeto de compensación alguna.

Como lo hemos manifestado al inicio, no hemos incluido en el análisis el impacto que poseen los tratados suscriptos por nuestro país para evitar la doble imposición internacional, los cuales pueden alterar sensiblemente las conclusiones a las que se arriben tomando en consideración únicamente la legislación local. Por ejemplo, tal como lo destaca el enjundioso análisis realizado por la Dra. Cecilia Goldemberg (7), ciertos tratados suscriptos por nuestro país (8) admiten la deducción del impuesto pagado en el otro país contra la totalidad de las ganancias, de fuente argentina o de fuente extranjera.

En suma, los requisitos de carácter general se pueden resumir en el siguiente listado:

- Residentes locales.

(7) GOLDEMBERG, Cecilia E., “Crédito por impuestos análogos pagados en el exterior”, *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE), XL.243, marzo de 2019.

(8) Es el caso de los CDI con Alemania, Bélgica, Francia, Dinamarca, Italia, México, Países Bajos, Chile, Reino Unido, Rusia, Australia, Suecia, Brasil y Uruguay.

- Límite cuantitativo.
- Ganancias de fuente extranjera.
- Gravamen análogo.
- Renta real o presunta.
- De carácter nacional.
- Efectivamente pago.
- Normas de conversión.
- Inexistencia de restricciones por origen o naturaleza.
- No caduco.

III.2. Aspectos particulares

Bajo la opción de llevar a cabo una inversión directa en el exterior, un aspecto a destacar consiste en determinar el momento en el que corresponde computar el crédito por impuesto análogo pagado allí.

De acuerdo con nuestra interpretación, cabe aplicar el segundo párrafo del art. 167 de “LIG”, el cual dispone:

“Salvo cuando en este capítulo se disponga expresamente un tratamiento distinto, los impuestos análogos se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día en que se produzca su efectivo pago, de acuerdo con las normas y disposiciones que en materia de cambios rijan en su oportunidad, *computándose para determinar el crédito del año fiscal en el que tenga lugar ese pago*” (9).

De la norma transcrita y destacada pareciera desprenderse que uno de los requisitos adicionales que se exige es que el impuesto análogo se compute en el período fiscal en el que tenga lugar su pago, lo cual genera un perjuicio financiero y económico que puede ser altamente significativo.

(9) La bastardilla nos corresponde.

Veámoslo con el siguiente ejemplo: un contribuyente posee un inmueble en el exterior, del que obtiene rentas por locación. Supongamos que por las rentas obtenidas durante el año calendario 2019, se le exige presentar una declaración jurada en el exterior durante el año 2020, más precisamente en el mes de abril, y pagar el impuesto resultante.

En Argentina, estará obligado a declarar las rentas obtenidas en el exterior en el período fiscal 2019 (devengado), pero dado que el impuesto análogo lo abonó en el mes de abril de 2020, no podrá computar *tax credit* alguno para el período fiscal 2019, aun cuando el ingreso haya tenido lugar con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias local (junio de 2020 versus de abril 2020).

Obviamente, esta regla no resulta de aplicación para los supuestos que se aparten expresamente de esta, como es el caso de los establecimientos permanentes y/o los supuestos de transparencia fiscal; no obstante, no podemos dejar de destacar los perjuicios que se producen en la práctica.

Desde nuestra perspectiva, esta limitación debiera ser modificada en futuras reformas pues de lo contrario el residente local estará altamente incentivado a crear una sociedad en el exterior a la que le resulte de aplicación las normas de transferencia fiscal, y de esa forma permitirse computar el impuesto análogo pagado en el exterior en tanto tal circunstancia tenga lugar con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada en nuestro país, lo cual no resulta lógico.

Otro aspecto para señalar consiste en la previsión contenida en el primer párrafo del art. 171 de la "LIG", el cual dispone:

"Los residentes en el país que deban liquidar el impuesto análogo que tributan en el país extranjero mediante declaración jurada en la que deban determinar su renta neta global, establecerán la parte computable de dicho impuesto aplicándole el porcentaje que resulte de relacionar las ga-

nancias brutas obtenidas en dicho país y gravables a los efectos de esta ley, con el total de las ganancias brutas incluidas en la referida declaración".

Esto significa que en el caso de que los residentes argentinos tributen en el exterior, mediante declaración jurada en la que se incluya su renta global, deberán proporcionar la parte de la *renta bruta* que nuestra legislación considera gravada para aplicar ese porcentaje al impuesto total pagado en el exterior, a efectos de cuantificar el pago a cuenta susceptible de computarse contra el gravamen argentino.

Veámoslo con el siguiente ejemplo: supongamos que un residente local (persona humana) obtiene ganancias en el exterior por las cuales se encuentra obligado a presentar una declaración jurada que incluya todas sus rentas determinadas de manera global. A su vez, imaginemos que, en dicha declaración jurada presentada en el exterior, exterioriza la venta de bienes (por ejemplo, un rodado) que, por tratarse de un "no" habitualista, *no* se encuentran alcanzados en nuestro país.

En dicho supuesto, así como en nuestro país no computará la renta proveniente de la enajenación de bienes realizados en el exterior y respecto de los cuales *no* es habitualista, tampoco podrá computar el impuesto análogo pagado en el exterior por tal enajenación.

Ahora bien, para determinar la proporción del crédito computable, se deberá determinar el porcentaje que representa las rentas "alcanzadas en nuestro país" sobre "las rentas brutas totales" incluidas en la declaración jurada presentada en el exterior. El porcentaje así determinado le será de aplicación al impuesto total ingresado en el exterior.

No en todos los casos, resulta equitativo proporcionar el impuesto análogo considerando las rentas brutas totales, pues criterios de imputación temporal de las rentas que rijan en el exterior podría provocar inequidades en la liquidación local.

Por último, lo visto en este punto será de aplicación adicionalmente para los supuestos en los cuales corresponde aplicar las reglas de transparencia fiscal; esto es cuando se trate de inversiones en sociedades sin personalidad fiscal o sociedades que, teniendo personalidad fiscal, generen rentas pasivas.

Sin embargo, un aspecto que resulta esencialmente diferente para estos casos se vincula con la aplicación del art. 169 de la “LIG”, el cual dispone un claro apartamiento a la regla incorporada por el art. 167 de la “LIG” analizado en la primera parte del presente punto.

En efecto, dicho artículo dispone que el *impuesto análogo se atribuirá al año fiscal al que deban imputarse las ganancias que lo originen*, siempre que tenga lugar antes del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada de los accionistas, socios partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes o de la presentación, si esta se efectuara antes de que opere aquel vencimiento.

Dada la importancia del citado artículo, será analizado cuando abordemos el caso de los trust revocables del exterior, el cual constituye otro supuesto de transparencia fiscal no señalado precedentemente.

IV. Inversión a través de un establecimiento permanente en el exterior

A diferencia de la alternativa anterior, estaremos frente a este supuesto cuando por las características o por las formas en la que se desarrolla la inversión en el exterior, nuestra legislación considere que esta se ha llevado a cabo a través de la existencia de un establecimiento permanente situado fuera de los límites de la República Argentina.

Lo expuesto precedentemente reviste suma importancia, pues la legislación que determinará si estamos frente a un establecimiento permanente (en adelante, “EP”) ubicado en el exterior y perteneciente a un residente local será nuestra “LIG”.

Esto significa que, con prescindencia de la legislación del exterior, para determinar la existencia de un “EP” habrá que atender a las disposiciones locales, salvo, claro está, que resulte de aplicación un tratado para evitar la doble imposición internacional suscripto por nuestro país, en cuyo caso podría tener preeminencia cuando fuera más favorable para el residente nacional.

Como lo hemos destacado en otras oportunidades (10), el concepto de “EP” es crucial para determinar el reparto de la potestad tributaria sobre los beneficios empresariales entre el estado de residencia y el estado de la fuente.

Para el Dr. Andrés Edelstein (11), el concepto determina en qué circunstancias un país puede someter a imposición los beneficios obtenidos por una empresa de otro Estado.

Para la Dra. Teresa Reol Jiménez (12), el “EP” es la figura que se utiliza en la tributación internacional para permitir el gravamen en la fuente de los beneficios derivados de actividades económicas en un país diferente al de la residencia del empresario o profesional.

Para nosotros, la única excepción en la que un Estado puede someter al gravamen los beneficios obtenidos por una empresa extranjera que opera en su territorio nacional, en la forma y condiciones en las que grava a sus nacionales, se produce cuando esa empresa dispone de un “EP” en ese territorio nacional.

El art. 125 de la “LIG” establece:

“Art. 125. — Las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes instalados

(10) MASTANDREA, Alberto, “Establecimiento permanente”, Simposio Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA, 2018.

(11) EDELSTEIN, Andrés, “Establecimiento Permanente”, Tratado de Derecho Internacional Tributario, Ed. La Ley, Buenos Aires, t. II, p. 239.

(12) REOL JIMÉNEZ, Teresa, “Las modificaciones al concepto de establecimiento permanente”, Ed. Thomson Reuters, España, p. 109.

en el exterior de titulares residentes en el país, constituyen, para estos últimos, ganancias de fuente extranjera, excepto cuando ellas, según las disposiciones de esta ley, deban considerarse de fuente argentina, en cuyo caso los establecimientos permanentes que las obtengan continuarán revistiendo el carácter de beneficiarios del exterior y sujetos al tratamiento que este texto legal establece para estos.

“Los establecimientos comprendidos en el párrafo anterior son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría, conforme la definición establecida en el artículo sin número incorporado a continuación del art. 22, entendiéndose que en los casos en que ese artículo hace referencia a 'territorio de la Nación', 'territorio nacional', 'país' o 'República Argentina' se refiere al 'exterior', cuando alude a 'sujetos del exterior' hace referencia a 'sujetos del país' y cuando menciona 'exterior' debe leerse 'país'.

“La definición precedente incluye, asimismo, los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación, realizados en países extranjeros”.

Obsérvese que el artículo recién citado, remite a la definición del art. 22 de la “LIG”, con la readecuación terminológica de rigor. Por lo tanto, para determinar si el residente local lleva a cabo operaciones en el exterior a través de un “EP”, cabría analizar todas las cuestiones que surgen del artículo citado precedentemente.

Como oportunamente lo señaló Guillermo Teijeiro (13), el concepto de “EP” cumple con un doble propósito, uno en el

ámbito convencional y otro en el ámbito interno.

En el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición, el concepto de “EP” permite al Estado de la fuente el ejercicio de su jurisdicción tributaria para gravar las rentas de una empresa residente en el otro Estado contratante.

Bajo el derecho interno argentino, el concepto cumple con la función de determinar la forma de gravar las ganancias de fuente argentina o de fuente extranjera obtenidas por una residente del exterior en nuestro país o un residente argentino en el exterior, respectivamente.

En cuanto a la definición de “EP” que adopta nuestro país, se observa una gran influencia del modelo de la OCDE, con las incorporaciones y observaciones propuestas por el plan BEPS, aunque posee ciertos rasgos característicos del modelo de la ONU.

IV.1. Cómputo de impuesto análogo

Con el propósito de no reiterar los aspectos ya analizados, rogamos al lector remitirse al punto III.1, en el cual se exponen los requisitos generales que constituyen condición *sine qua non* para hacer procedente el cómputo de impuesto análogo pagado en el exterior.

A modo de resumen, allí hemos indicado que los aspectos generales a cumplimentar son los siguientes:

- Residentes locales.
- Límite cuantitativo.
- Ganancias de fuente extranjera.
- Gravamen análogo.
- Renta real o presunta.
- De carácter nacional.
- Efectivamente pago.

(13) TEIJEIRO, Guillermo, “Problemática de los establecimientos permanentes en proyectos de inversión en América Latina”, 2º Encuentro Tributario Regional Latinoamericano, IFA, Tema A, Panel 2, Buenos Aires, 2010.

- Normas de conversión.
- Inexistencia de restricciones por origen o naturaleza.
- No caduco.

Dicho esto, cabe destacar que bajo esta modalidad de inversión resulta de aplicación el art. 168 de la “LIG”, el cual no ha sido modificado por la reforma ya citada.

Así, establece que los residentes del país —titulares de un “EP”— computarán los impuestos análogos efectivamente pagados por dichos establecimientos sobre el resultado impositivo que aquellos hayan incluido en sus ganancias de fuente extranjera.

Cuando el resultado impositivo de los aludidos “EP” incluya ganancias tipificadas por esta ley como de fuente argentina, los impuestos análogos pagados en el exterior deberán ajustarse excluyendo dichos impuestos y los correspondientes resultados netos, conforme lo destacamos precedentemente.

En efecto, tal como lo destaca el Dr. Darío Rajmilovich (14), la razón de tal exclusión reside en que el impuesto pagado en nuestro país es en carácter de pago único y definitivo.

Si los países donde se hallan instalados los “EP” gravaran las ganancias obtenidas en terceros países y otorgaran crédito por los impuestos efectivamente pagados en tales países, el impuesto compensado por dichos créditos no se computará para establecer el impuesto pagado en los primeros. En esos casos, se computarán de manera directa los créditos sufridos en los terceros países. Para ello, se convertirán al tipo de cambio comprador que corresponda al día considerado por el país de instalación para convertirlos a su moneda.

Vale decir que, con el objeto de no duplicar créditos por impuestos análogos, la au-

torización se circunscribe exclusivamente al impuesto pagado en los terceros países y, además, esto evita que se compute un crédito por un importe distinto al monto que efectivamente se hubiera soportado económicamente en tales países.

El impuesto computable pagado en el país de instalación se convertirá a moneda argentina al tipo de cambio comprador, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día en que se produzca su efectivo pago. Los anticipos y retenciones se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina, correspondiente al día de finalización del ejercicio del establecimiento al que correspondan.

La norma tiene por objeto simplificar la mecánica de conversión a moneda local de los impuestos pagados en el exterior. En ese contexto, todos los anticipos y las retenciones que se hubieran sufrido con carácter previo a la finalización del período fiscal se convertirán al tipo de cambio correspondiente al día de finalización del ejercicio del “EP”.

A su vez, se dispone que el ingreso del saldo a pagar que surja de la declaración jurada presentada en el país de radicación se imputará al año fiscal en el que deba incluirse el resultado del “EP”, siempre que dicho ingreso se produjera antes del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada de sus titulares residentes.

Esto significa que el *momento del cómputo* del impuesto análogo pagado en el exterior se aparta de la regla general de imputación, pues permite imputarlo al período fiscal en el que se declaren las ganancias del “EP” siempre que su ingreso se hubiera realizado con carácter previo al vencimiento de la declaración jurada local.

Sin lugar a dudas, esto constituye un beneficio que debiera extenderse también para el supuesto de inversión directa, pues de otra forma se genera un perjuicio económico y financiero importante.

(14) RAJMILOVICH, Darío, “La renta mundial en el impuesto a las ganancias”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 358.

V. Inversión a través de un *trust*, fideicomisos, fundaciones o demás estructuras análogas

El inc. d) del art. 130 de la “LIG” prevé el supuesto de los *trusts*, los fideicomisos, las fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas (en adelante, *trust*) constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior.

En lo que sigue, nosotros haremos especial hincapié en los “*trust* del exterior”, aunque la normativa analizada resulta también de aplicación para las fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas.

Los Dres. Ezequiel Lipovetzky y Pablo Muir (15) destacan, de manera muy acertada, que existen ciertas diferencias entre ambas figuras (*trust* versus fundación de interés privado), principalmente relacionadas con su estructura interna.

Las fundaciones, según lo señalan los autores citados, son entes jurídicos independientes, pero sin accionistas, mientras que los *trusts* son patrimonios de afectación; las fundaciones, por lo general, están controladas por un directorio integrado por administradores, mientras que los bienes de un *trust* son de propiedad legal del *trustee*, etc.

Sin embargo, una particularidad que las asemeja es que en ambos casos el fundador o el aportante de los activos puede desapoderarse definitivamente de estos a los fines de que sean administrados por un consejo de administración, con un fin determinado y en favor de ciertos beneficiarios.

Retomando el análisis de los *trusts*, cabe considerar que en materia de estos tipos de estructuras un residente local podría constituir:

a) Un *trust* en el cual el fiduciante posea control —directo o indirecto— del patrimonio transferido o, incluso, en el que se

prevea la posibilidad de revocar —total o parcialmente— la transferencia de la propiedad de los bienes transmitidos (en adelante, “*trust* revocable”).

b) Un *trust* al cual se le transfiera —a título de confianza— un conjunto de bienes de manera definitiva, sobre los cuales ya no se posea control —directo o indirecto— y, por lo tanto, se verifique un desapoderamiento pleno de tal patrimonio, sin posibilidad de revocar tal decisión (en adelante, “*trust* irrevocable”).

En este último caso, debe destacarse que en estos tipos de estructuras se persigue un doble objetivo: por un lado, que un tercero administre adecuadamente los activos depositados en ellas con cierto grado de discrecionalidad (16) y, por el otro, determinar con precisión las condiciones relativas al traspaso de la propiedad de los bienes fideicomitidos a los beneficiarios. Claro está que para el caso de que los beneficiarios no sean los herederos forzosos, se deberá tener en consideración la parte de la herencia que no se puede disponer libremente según nuestra legislación interna.

Adicionalmente, debe considerarse que desde el mismo momento en que se ejecuta la decisión de transferir los bienes al “*trust* irrevocable”, el constituyente pierde la propiedad y el control de estos (desapoderamiento pleno). Esto posee implicancias jurídicas (toda vez que los activos dejan de pertenecerle al constituyente) y fiscales (se deja de tributar por las ganancias derivadas de estos y por su posesión); de igual manera, quedan automáticamente protegidos de cualquier acción legal por parte de eventuales acreedores del *settlor*.

En este contexto, el fisco local ha sido muy estricto para convalidar la existencia genuina de un “*trust* irrevocable”, y ello es

(15) LIPOVETZKY, Ezequiel - MUIR, Pablo M, “Los ‘trusts’, fundaciones de interés privado y estructuras análogas”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), XXXVIII, diciembre de 2017.

(16) Debe aclararse que, en general, la discrecionalidad del *trustee* no es plena, habida cuenta de la existencia de un mandato —letter of wishes— elaborado por el *settlor*, el cual define el marco general sobre el que el primero debe desempeñar sus funciones.

así, pues a partir de su constitución y de la transferencia de los bienes a título de confianza, estos dejarán de pertenecer a un residente local y, por ende, dejarán de tributar en nuestro país.

En el mismo sentido lo ha interpretado la AFIP al pronunciarse sobre un *trust* constituido conforme a las leyes de Nueva Zelanda. En efecto, a través de la res. (SDG TLI) 9/2013 del 09/04/2013 y del dictamen 9/2013, se analizó el tratamiento a dispensar en el Impuesto sobre los Bienes Personales de aquellos bienes que fueron transferidos a un *trust* irrevocable. En ese supuesto, la AFIP concluyó que

“El patrimonio separado que constituye el fideicomiso o *trust*, lo es tanto del fiduciante como de los beneficiarios y que la normativa del impuesto sobre los bienes personales no establece potestades tributarias sobre el patrimonio en cuestión aplicables a tales beneficiarios, por lo tanto y desde un punto de vista teórico no correspondería considerarlos alcanzados por dicho gravamen en cuanto a tales fondos hasta su efectiva distribución. Ello en tanto tales beneficiarios no cuenten con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituyen en los efectivos titulares de los bienes del fondo, en cuyo caso correspondería que el juez administrativo pertinente aplique, como ya se expresó, el principio de realidad económica”.

A partir de tales circunstancias, resulta de especial interés respetar las formas y condiciones que permitan acreditar y poner en evidencia la real existencia de un verdadero desapoderamiento del patrimonio transferido y, de esta forma, hallarse en condiciones de poder acreditar que no existe discrepancia entre la forma elegida y la figura adoptada.

Llegados a este punto, es de singular importancia indicar que el Fisco Nacional ha emitido una nota interna (17) (no publicada), mediante la cual puntualiza los aspectos

a tener en cuenta a efectos de procurar como válidos los fideicomisos irrevocables constituidos en el exterior. De otra forma, deberán ser considerados como un desapoderamiento ficticio de los bienes por parte del fiduciante cuando se incumplan alguna de las siguientes condiciones, a saber:

- El fideicomiso debe ser irrevocable según la ley de constitución. Es decir, el fiduciante no debe tener la facultad de revocarlo.

- El patrimonio no debe retornar al fiduciante, en ninguna circunstancia, por lo que necesariamente el beneficiario debe ser inequívocamente distinto a aquel.

- El fiduciario del exterior debe poseer potestad plena de administración, aunque —como ya mencionamos— esta puede ser restringida en cierta medida por el fiduciante, sin que ello lleve a interferir en el control por parte de este último sobre el fiduciario.

De no verificarse tales circunstancias, el Fisco presumirá que los bienes continúan bajo el control del fiduciante (18) y, por lo tanto, resultará de aplicación el tratamiento contemplado en el inc. d) del art. 133 de “LIG”.

Para evitar cualquier interpretación que ponga en duda la verdadera existencia del fideicomiso, resulta importante que este cuente con la suficiente entidad legal que ponga en evidencia las siguientes características adicionales, a saber:

- *Objetivas*: que el instrumento contenga las cláusulas típicas de un testamento, pero que respete la forma que adoptan los *trusts* en su lugar de constitución.

- *Subjetivas*: el fiduciario (*trustee*) debe ser distinto al fiduciante (*settlor*), a los beneficiarios (*beneficiaries*), y al protector (*protector*), de manera que el primero actúe por sí mismo sin influencia del fiduciante

(17) Nota AFIP 1148/2002.

(18) Tribunal Oral en lo Penal Económico, 13/08/2004, causa “Eurnekian, Eduardo”.

ni de los beneficiarios. No obstante ello, el fiduciario deberá rendir cuentas de su administración al resto de los integrantes del fideicomiso.

- *Finalidad*: el fideicomiso es solo un vehículo, por lo que el negocio subyacente debe respetar todos los puntos de legalidad y validez vistos precedentemente.

- *Temporales*: el fideicomiso debe tener un plazo de duración máximo para su posterior liquidación. No obstante ello, pueden existir diferentes instancias donde el *trustee* realice imposiciones parciales —ya sea que estuvieran, o no, previstas—.

Asimismo, ponemos de resalto que será necesario cumplimentar los requisitos estipulados por las normas del país de constitución del *trust* puesto que, de otra manera, quedaría en abstracto la figura adoptada.

Por último, tal como lo hemos mencionado, de no verificarse tales circunstancias, estaremos frente a un “*trust* revocable” respecto del cual el constituyente, fiduciante o *settlor* posea el control del patrimonio transferido (en adelante, revocable) y, por ende, resultará de aplicación el tratamiento contemplado en el inc. d) del art. 133 de “LIG”, cuestión que se profundizará en la segunda parte de este trabajo.

Herramientas fiscales en época de COVID-19

Institutos jurídicos esenciales en la relación fisco-contribuyente

Sergio Caveggia (*)

Felipe C. Stepanenko (**)

El conocimiento del valor agregado que reviste para un profesional de negocios el poder anticiparse a los hechos y encontrar en la legislación vigente herramientas que amparen en principio sus derechos, se torna actualmente vital para la administración de cualquier empresa en este contexto. Cabe aclarar que, por razones de método expositivo, se circunscribe el análisis al ámbito nacional; sabiendo positivamente que al ahondar en los Códigos fiscales provinciales e incluso en los Códigos tributarios municipales vigentes, encontraremos similar sentido al análisis nacional realizado.

Han transcurrido más de 3 meses desde el inicio normativo de la inédita emergencia sanitaria originada por el COVID-19. Generadora de un sinfín de publicaciones normativas “transitorias” de orden nacional, provincial y municipal; día a día nos obliga a interpretar, analizar y transitar una situación jurídica por demás atípica que ha presentado desde entonces y en forma cotidiana, una notoria diversidad de herramientas fiscales con que los reglamentadores, intentan paliar el efecto nocivo que aquella origina —entre otros ámbitos— en la relación fisco-contribuyente.

Las cuantiosas obligaciones tributarias a cargo de estos últimos que se traducen en

fuerza de ingreso para las arcas fiscales de nuestro federalismo —la Nación; 24 jurisdicciones locales y más de 2300 municipalidades— imponen un exhaustivo análisis de cada caso concreto. De cara a los más de 2325 organismos recaudadores, ello puede lucir *prima facie*, cuanto menos desproporcionado.

Si en épocas normales, tal asimetría suele caracterizar el vínculo obligacional de ambas partes de la relación jurídico-tributaria, se impone formular a nuestros lectores, la primera pregunta retórica del presente: *¿cuánto más aquella puede exacerbarse en una situación de Emergencia Sanitaria?*

Como toda pregunta retórica, su respuesta es evidente.

El COVID-19 ha generado dos hitos jurídicos que agudizan efectivamente tal asimetría; a saber:

1) el dictado por parte del Poder Ejecutivo nacional del dec. 297 que estableció desde

(*) Socio del Departamento de Impuestos, International Tax and Transaction Services del Estudio Pistrelli, Henry Martin y Asociados (EY).

(**) Director ejecutivo, abogado, a cargo del Departamento de Controversia Fiscal del Estudio Pistrelli, Henry Martin y Asociados (EY).

el 18/03/2020 un régimen de “aislamiento social, preventivo y obligatorio” —cuya primera etapa fue fijada entre el 20/03/2020 y el 31/03/2020 y luego extendida por *siete sucesivos decretos (1)* hasta el último dictado en dicha línea —dec. 520/2020— que lo extendió hasta 28/06/2020 inclusive, prorrogando sus efectos en AMBA, la Ciudad de Córdoba, San Carlos de Bariloche y General Roca (Río Negro), Rawson (Chubut) y San Fernando (Chaco), *mutando el “aislamiento” en “distanciamiento”* para el resto de las provincias y ampliando el listado de actividades permitidas; y

2) un sinfín de *acordadas judiciales y disposiciones administrativas* de las más variadas que suspendieron inicialmente en la mayoría de las jurisdicciones (2), el curso de plazos procesales tanto judiciales como administrativos; *limitando el ejercicio jurisdiccional donde se desarrolla aquella relación fisco-contribuyente*.

Para toda Administración Tributaria, resulta imperioso —cuanto más arduo dificultoso— lograr que el cúmulo de *gestiones y diversidad de temas que sus jurisdicciones deben abordar* en un marco de pandemia

(1) DNU 297/2020 (BO 20/03/2020): “Aislamiento social preventivo y obligatorio” en todo el país, desde el viernes 20 hasta el martes 31 de marzo de 2020. DNU 325/2020 (BO 31/03/2020): prórroga del “aislamiento social preventivo y obligatorio” hasta el 12 de abril de 2020, inclusive. DNU 355/2020 (BO 11/04/2020), prórroga del “aislamiento social, preventivo y obligatorio” hasta el 26 de abril. DNU 408/2020 (BO 26/04/2020) Prórroga del aislamiento preventivo, social y obligatorio hasta el 10 de mayo. DNU 459/2020 (BO 11/05/2020) Prórroga del aislamiento social obligatorio hasta el día 24 de mayo de 2020, inclusive. DNU 493/2020 (BO 25/05/2020). Se extiende hasta el 7 de junio de 2020 el aislamiento social, preventivo y obligatorio. DNU 520/2020 (BO 08/06/2020). Se prórroga hasta el día 28 de junio inclusive, la vigencia del dec. 297/2020, que establece el “aislamiento social, preventivo y obligatorio”, en todos los lugares donde haya circulación comunitaria del coronavirus. El resto del país entra en la fase de “distanciamiento social, preventivo y obligatorio”.

(2) <https://www.cronista.com/fiscal/Coronavirus-en-la-Argentina-el-receso-jurisdiccional-en-la-Justicia-20200410-0002.html>; (10/04/2020) y <https://www.cronista.com/fiscal/Fin-del-receso-jurisdiccional-20200419-0024.html>; (19/04/2020) por Felipe Carlos Stepanenko y Laura Karschenboim del Estudio Pistrelli, Henry Martin y Asociados SRL (EY).

sin precedentes, “coexistan” con las incontrastables *realidades económico-financieras del universo de contribuyentes*. Pero justamente, la exégesis de toda “coexistencia” impone por sí la *existencia de una cosa al mismo tiempo que otra*.

Es decir, la “gestión jurisdiccional” debe existir al mismo tiempo y de manera concomitante con la “realidad económico-financiera” del universo de contribuyentes; sin anularse la una con la otra.

Basta navegar por el Portal oficial del Estado argentino —“Argentina.gob.ar”— para no salir del asombro que origina el mapeo de la vorágine normativa originada por el COVID-19 (3) y ser protagonistas del esfuerzo diario que su *atención demanda a ambas partes* de la relación jurídica fisco-contribuyente a más de tres meses del inicio de este histórico, inusitado y prolongado régimen de naturaleza “transitoria”.

Desde su inicio insistimos en recordar la *existencia de ciertas herramientas cuya vigencia trasciende la Emergencia Económica* y datan de antaño.

Incluso, identificamos en ellas que la esencia del concepto de “coexistencia” que antes mencionamos, se encuentra latente. *Existen al mismo tiempo que el régimen excepcional instaurado, sin anularse entre sí*.

Se presentan como institutos jurídicos legítimos justamente por *surgir de las normas vigentes* y se manifiestan —a nuestro entender— como alternativas de *alerta* para ser consideradas por el universo de contribuyentes que ante una eventual *situación crítica económico-financiera* —presente o incluso futura— puedan no estar comprendidos dentro de los beneficios fiscales excepcionales que las distintas jurisdicciones, pudieron haber previsto como consecuencia de la Emergencia Sanitaria.

El conocimiento de su existencia y la concientización acerca del valor agregado que

(3) <https://www.argentina.gob.ar/economia/politica-tributaria/covid19provinciales>.

reviste para un buen hombre de negocios el poder *anticiparse a los hechos* y encontrar en la legislación vigente, *herramientas que amparen en principio sus derechos*, se torna actualmente vital para la administración de cualquier empresa. Cuanto más trascendental a la hora de evaluar los alcances y efectos de la *responsabilidad solidaria* que rige para aquel de cara a la obligación tributaria de esta última.

Por razones de método expositivo y dado el alcance de este trabajo, circunscribiremos nuestro análisis al *ámbito nacional*; sabiendo positivamente que al ahondar en los Códigos fiscales provinciales e incluso en los Códigos tributarios municipales vigentes; encontraremos según el caso la normativa espejo de aplicación local en similar sentido al que en análisis nos ocupa.

La Administración Federal de Ingresos Públicos ha reglamentado regímenes de pago estandarizados adecuando los que regían con anterioridad a la pandemia originada por el COVID-19 (4).

Ello tras reconocer literalmente que las medidas decretadas por el Poder Ejecutivo como consecuencia de aquella *han repercutido no solo en la vida social de los habitantes de este país, sino también en la economía*. A raíz de ello, estimó *necesaria la adopción de medidas tendientes a facilitar a los contribuyentes y responsables el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con el objeto de amortiguar el impacto negativo*.

Se extendieron los plazos para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso de *determinados impuestos* (v.gr., impuesto a las ganancias y al valor agregado cuyos vencimientos operaban en el mes de mayo de 2020). Se prorrogó la presentación de la Memoria, Estados Contables e Informe de Auditores, para *ciertos contribuyentes y/o responsables* del impuesto a las ganancias —cuyos cierres de ejercicio se produjeron en el mes de noviembre de 2019— y se mejoraron las condiciones en

cuanto a *cantidad máxima de cuotas*; adecuando en la realidad de los hechos, el régimen de facilidades de pago ya vigente, incrementándose la cantidad máxima de planes que pueden presentar los *sujetos no caracterizados con la condición de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas*.

La citada resolución general expresamente invocó en su texto la norma “madre” que habilita al Organismo a otorgar facilidades para el pago de obligaciones fiscales; a saber, el *art. 32 de la ley 11.683*.

Claro está que este *no pierde virtualidad en su esencia* y resulta imperioso que *no pase inadvertido o desapercibido* para quienes, por situaciones diversas, pudiesen *no calificar en aquellas disposiciones normativas reglamentarias de inferior jerarquía*.

En tal sentido, la literalidad de dicha norma no limita, ni sectoriza o regionaliza su aplicación. Por el contrario, refiere y justamente focaliza en *casos particulares*.

Es decir, faculta a la AFIP-DGI a conceder *facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas*, a favor de aquellos contribuyentes y responsables que *acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones*.

En tal sentido, el legislador expresamente identifica en esta norma que cuando *la deuda se encontrare suficientemente garantizada* a satisfacción de la Dirección General Impositiva, se aplicará un interés que no podrá exceder del previsto por el art. 37 del mismo cuerpo normativo (5) y que resultará del cuadro de tasas que establecerá la Administración Federal en atención a la antigüedad de la deuda.

Podrá también, en tales casos, titularizar los créditos mediante la constitución de fideicomisos financieros, canalizándose el

(4) RG (AFIP) 4714/2020 modificatoria de las RG (AFIP) 4268/2018 y 4057/2017.

(5) <https://serviciosweb.afip.gob.ar/genericos/calculoInteres/documentos/TASAS-INTERES-GENERALES-Resolucion-598-19-MHA.pdf>

producido de la negociación de los títulos hacia las cuentas recaudadoras. Cuando la deuda no estuviere garantizada, se aplicará un interés que fijará el Organismo dentro de los límites establecidos.

En los casos de contribuyentes y responsables *concurados*, podrá el Organismo *otorgar facilidades especiales para el ingreso de las deudas privilegiadas relativas a tributos y sus actualizaciones* a cargo de aquella, originadas con anterioridad al auto de iniciación del concurso preventivo o auto declarativo de quiebra, estableciendo al efecto plazos y condiciones para dicho acogimiento. Asimismo, podrá votar favorablemente en las condiciones que se fijen en las propuestas judiciales de acuerdos preventivos o resolutorios, por créditos quirografarios en tanto se otorgue al crédito fiscal idéntico tratamiento que al resto de las deudas quirografarias.

La constitución, ampliación, modificación, sustitución, cancelación y extinción de las garantías podrá efectivizarse por medios electrónicos o magnéticos que aseguren razonablemente su autoría e inalterabilidad, en las formas, requisitos y condiciones que a tal efecto establezca la AFIP.

Así las cosas queda planteado el *derecho legítimo y genuino de los contribuyentes y responsables* que *no* encuadren en las características reglamentarias generales referidas, la posibilidad de *solicitar por la vía correspondiente ante la propia AFIP-DGI y en virtud de una transparente relación fisco-contribuyente*, el otorgamiento de *facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas*, en casos particulares que puedan *acreditar en forma fehaciente encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones*.

En época de indiscutible crisis económico-financiera, la prueba fehaciente que sustente un pedido expreso de las características apuntadas se gesta a diario en las administraciones de los sujetos referidos y resultará esencial su naturaleza fidedigna y confiable a los fines perseguidos.

Ambas partes de la relación jurídico-tributaria deberán evaluar aspectos tales como el flujo de caja, movimientos bancarios, estados contables, recursos líquidos y activos liquidables, estado de solicitudes de préstamos bancarios, utilización efectiva de planes de pago vigentes, entre otros aspectos.

Lamentablemente no podrá pasarse por alto que, en la actualidad, los sucesivos períodos extraordinarios de *Feria Fiscal* reglamentados por la AFIP desde el día *18 de marzo de 2020* hasta —por ahora— el *28 de junio de 2020* a través de 7 resoluciones generales (6), *han restringido de manera extraordinaria la comunicación y/o contacto habitual de los contribuyentes para con el Organismo recaudador*.

No obstante ello y para el caso concreto que hoy nos ocupa, la *imposibilidad de acceso presencial* a las respectivas Dependencias de ese Organismo y *limitaciones sistémicas* del servicio de “Presentaciones Digitales” que con carácter de excepción —hasta el 30 de junio de 2020, inclusive— se resolvió de *utilización obligatoria para realizar electrónicamente presentaciones y/o comunicaciones taxativamente identificadas* por aquel (7); no serían a nuestro entender impedimentos fácticos para solicitar expresamente la *concesión de un plan especial de facilidades de pago* de las características establecidas en el art. 32 de la ley 11.683.

Por el contrario, y siempre en caso de darse las condiciones críticas económico-financieras apuntadas, la *solicitud expresa* de un *régimen de facilidades de pago de características particulares* por la vía administrativa legalmente establecida, evitaría *prima*

(6) Res. gral. 4682/2020 —18 al 31 de marzo de 2020—; res. gral. 4692/2020 —1 al 12 de abril de 2020—; res. gral. 4695/2020 —13 al 26 de abril de 2020—; res. gral. 4703/2020 —27 de abril al 10 de mayo de 2020—; res. gral. 4713/2020 —11 al 24 de mayo de 2020—; res. gral. 4722/2020 —25 de mayo de 2020 al 7 de junio de 2020—; res. gral. 4736/2020 —8 al 28 de junio de 2020—, todas ellas con el alcance de las previsiones de la res. gral. 1983, sus modificatorias y complementarias.

(7) Res. gral. (AFIP) 4685/2020 del 20/03/2020.

facie transitar al efecto *costosos y dispendiosos procesos judiciales* cuya admisibilidad podría verse frustrada por cuestiones de tipo formales; demorando sin dudas el objetivo perseguido en época de crisis.

Ello en nuestra opinión, evitaría transitar discusiones relacionadas con la exigencia que los *juzgadores judiciales* podrían requerir acerca de la necesidad de “*existencia previa*” de un *acto administrativo* —expreso o tácito— *que, en caso de ser contrario al fin perseguido por el contribuyente, recién pueda entonces habilitar la instancia judicial.*

Mientras tanto, los tiempos avanzan y ya comienzan a conocerse acciones meramente declarativas de certeza (8) interpuestas por contribuyentes (9), que requieren la declaración de inconstitucionalidad del Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras vigente (10) alegando para ello la vulneración del principio de igualdad receptado en nuestra Constitución Nacional, por permitir el acceso a beneficios fiscales diferenciales solo a contribuyentes que se encuentran categorizados e inscriptos como Pequeñas y Medianas Empresas (pymes) y excluyendo a quienes no encuadran como tales.

Siguiendo nuestra línea de razonamiento en una época de crisis y de cara a preservar la relación fisco-contribuyente, nos preguntamos: ¿cuál sería el impedimento para un sujeto no incluido en dicho régimen general, solicitar prima facie administrativamente un *plan especial de facilidades de pago* que recepte en sus efectos y alcances, las condiciones críticas económicas-financieras que lo justifican?

(8) Art. 322, Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación.

(9) Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N.º 7, Secretaría N.º 13, autos caratulados: “Marítima Marumba SA c. EN - AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”; Juzgado Federal de Córdoba N.º 1, autos caratulados: “Electroingeniería SA y otro c. Estado Nacional y otro s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

(10) Ley 27.541, cap. I, del tít. IV.

A mayor abundamiento, es dable recordar el *principio de gratuidad* que rige todo procedimiento administrativo e incluso la mayor fuerza que una eventual denegatoria del pedido referido, daría a un posterior planteo judicial por cuanto entonces efectivamente nos hallaríamos frente a un caso de evidente discriminación.

No obsta lo expuesto que el art. 80 de la ley 27.541 (11) haya instruido a la AFIP a que dentro del plazo indicado y en los términos del art. 32 de la ley 11.683, establezca prórrogas y planes especiales de facilidades de pago de los tributos, sus intereses y multas, adeudados por *determinados sujetos que identificó al efecto en dicha norma (12), aclarando que al momento de fijar los plazos a acordar así como el interés de financiamiento, se tuviese especialmente en cuenta la situación de emergencia sanitaria y económica.*

Es decir, no resulta óbice para el resto del universo de contribuyentes peticionar facilidades para amortiguar el impacto negativo de la crisis económico-financiera por el solo hecho de no haber sido referidos por el legislador en dicha norma, cuando —a fuer de pecar por reiterativos— el derecho surge lisa y llanamente del propio art. 32 de la ley 11.683 referido.

No en vano es imperioso recordar que el segundo párrafo del art. 19 de nuestra Constitución Nacional, establece expresamente que *ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.* La facultad indicada es legítima y se encuentra vigente.

Por ende, los contribuyentes que no encuadren en situaciones generales de beneficios fiscales y que acreditan en forma

(11) Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública.

(12) Prestadores médico-asistenciales públicos o privados de internación, de diagnóstico y tratamiento, establecimientos geriátricos y de rehabilitación prestadores del Sistema Nacional del Seguro de Salud y del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

fehaciente encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones, no están privados de solicitar planes de facilidades *ad hoc* que recepten tales situaciones especiales.

Lo contrario vulneraría los principios de igualdad y reserva de ley que receptados en nuestra Constitución Nacional deben primar en materia tributaria.

Para concluir nuestra identificación de *herramientas jurídicas que no han perdido vigencia*, sino que por el contrario se tornan de uso imperioso en el marco de *una emergencia económico-sanitaria que afecta a muchos por igual*, resta referirnos a aquella que se relaciona con los alcances y efectos jurídicos infraccionales que pudieran derivarse del *impedimento de cumplimiento* de obligaciones fiscales originados por dicha situación de emergencia.

Frente a esta y consecuente *colisión de situaciones y derechos* que ella origina, en donde comienzan a vislumbrarse *justificados estados de priorización de unos sobre otros*, el legislador no se ha mostrado ajeno a la hora de garantizar *la protección del derecho que se entienda superior o más valioso*. Es entonces cuando a raíz de tal jerarquía, el derecho más valioso es salvaguardado *sin castigo alguno* para quien *incumpla o sacrifique el derecho inferior*.

Tal causal de justificación es la que justamente conlleva el eximente de responsabilidad. Ni más ni menos que el consabido “estado de necesidad disculpante” que el legislador ha receptado en el tít. V de nuestro Código Penal a través del art. 34, incs. 3º, 4º y 5º.

Allí se establece, respectivamente, que *no es punible*:

- quien causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño;

- el que obrare en cumplimiento de un deber o en el legítimo ejercicio de su derecho, autoridad o cargo; y

- el que obrare en virtud de obediencia debida.

Frente a normas tan claras y situaciones de hecho irrefutables; de cara al *cumplimiento “obligatorio” —obediencia debida—* del andamiaje normativo que ha sido dictado a raíz del aislamiento social preventivo; sin perder de vista el deber de los sujetos responsables involucrados en la obligación tributaria que en *legítimo ejercicio de sus autoridades* deben *obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios*; es de esperar que la correcta utilización de las herramientas hoy destacadas, no pase inadvertida a la hora de equilibrar la *coexistencia entre las facultades a cargo del fisco nacional* —en el caso concreto— y los derechos del contribuyente.

Queda claro que la facultad del fisco en conceder facilidades particulares fue implementada por el legislador tras reconocer la posible existencia de una *situación ajena a los contribuyentes y responsables* que origina un *impedimento de cumplimiento* y no un *incumplimiento per se* de tipo voluntario; a raíz de lo cual —atendidas las circunstancias valorativas apuntadas— aflora eventualmente la *necesidad e inevitabilidad del acto* que dará lugar a la *exculpación infraccional*.

Un verdadero estado de necesidad disculpante en el innegable marco de equidad que debe reglar la relación jurídico-tributaria existente entre aquellos y cualquier Administración.

El impuesto a las ganancias y los conceptos abonados con motivo de desvinculaciones laborales: reflexiones de un tema siempre controvertido

Gastón Vidal Quera (*)

En el presente trabajo se analiza un tema de suma actualidad en esta pandemia, vinculado con el impuesto a las ganancias y los conceptos que se abonan por indemnizaciones laborales.

I. A modo de introducción

En la presente colaboración, se hará referencia a un tema que es siempre de actualidad, más aún en el contexto de nuestro país y mundial como el actual con la pandemia declarada por el COVID-19. En concreto, me refiero al tema relacionado con el impuesto a las ganancias y los conceptos que se abonan por indemnizaciones laborales.

Se analizará la jurisprudencia conocida sobre el tema en materia de la exención aplicable en el tema para las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido, en particular de nuestro más Alto Tribunal y su doctrina jurisprudencial que ha interpretado con amplitud la letra de la ley.

También se analizará la reforma efectuada por la ley 27.430 y el dec. 976/2018 y las observaciones constitucionales que esta presenta al extender la gravabilidad en el impuesto para ciertos sujetos con cargos directivos.

Finalmente, se hará referencia a las vías procesales para el caso de que a un contri-

buyente se le efectúen retenciones del impuesto y tenga la intención de recuperarlas.

II. Requisitos del impuesto a las ganancias para las personas físicas: un poco de historia

El art. 1º de la ley 20.628 dispone que “todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen...”

La ley dispone que se entiende por ganancias “sin perjuicio en lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indique en ellas: los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una *periodicidad que implique la permanencia de la fuente* que los produce y su habilitación” (1) (el destacado me pertenece).

Así debe entenderse que se cumple con el requisito de periodicidad cuando existe la habitualidad potencial para generar la renta.

En este sentido, la habitualidad se vincula a la capacidad, o título habilitante o pericia para generar la renta. Es decir, con la vincu-

(*) Profesional independiente.

(1) Art. 2º, ley 20.628.

lación entre la naturaleza de la fuente y la intención del sujeto. Por lo tanto, la fuente productora debe subsistir a su explotación, no agotarse con su utilización.

La doctrina, por su parte, sostiene que el requisito de permanencia de la fuente "... implica que debe quedar la fuente indemne luego de haber fluido el rendimiento y la necesaria habilitación de aquella ..." (2).

La permanencia de la fuente hace referencia a su perdurabilidad una vez obtenida la renta, es decir que subsista en el tiempo la fuente productora del rédito. Como sería el caso del empleado en relación de dependencia que cobra el sueldo, o un director que cobra mensualmente un honorario, en ambos casos la fuente productora perdura.

El requisito de habilitación o explotación de la fuente se refiere a una actividad productora que habilite la fuente, que se vincule a la preparación de los elementos productivos aptos para generar una ganancia. En este sentido en la causa "Duwin Wadim" (3), el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que por explotación de la fuente debe entenderse "el acto volitivo por el cual el hombre decide utilizar su actividad laboral o su inteligencia en la producción de bienes y servicios con subsistencia de la fuente productora".

En resumen, para que una persona física esté alcanzada con el impuesto a las ganancias, es necesario, en forma concomitante, que las sumas que perciba sean periódicas, lo que implica la permanencia de la fuente que las genera, así como que también esta esté habilitada.

III. La exención prevista para las indemnizaciones laborales

Las exenciones son normas que anulan el hecho imponible generado sea por razones de política económica, cuestiones de salud, o decisiones de política del legislador. De esa

manera neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible que nació y se recorta por esa norma exentiva.

El Alto Tribunal ha dicho sobre la interpretación de las exenciones impositivas que "... 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 y su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador" (4) y que "... deben interpretarse en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (5).

Cabe destacar que la ley dispone en su art. 20, inc. i): "Están exentos del gravamen: i) Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro".

De la propia letra de la ley se desprende que las indemnizaciones por antigüedad por despido se encuentran exentas del gravamen.

Ahora bien, como seguidamente se desarrollará, la doctrina y la jurisprudencia han entendido que conceptos derivados de esa clase de indemnización tampoco se encuentran alcanzados por el gravamen en cuestión, en atención a que carecen de los requisitos de permanencia, periodicidad y habilitación de la fuente.

IV. La no gravabilidad de los conceptos indemnizatorios. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal ha entendido que los conceptos

(2) FERNÁNDEZ, Luis, "Impuesto a las Ganancias", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005, ps.35 y ss.

(3) Sentencia de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, 20 de noviembre de 1997.

(4) Fallos 339:713.

(5) Fallos 329:5210.

indemnizatorios ya sean gratificaciones extraordinarias o indemnizaciones agravadas al mero efecto de mencionar algunas no reúnen los requisitos de periodicidad, permanencia y habitualidad de la fuente exigidos por la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En fecha 17 de junio de 2009 la Corte (6) resolvió confirmar la sentencia que había hecho lugar a la repetición del impuesto a las ganancias retenido a la actora al percibir la indemnización prevista en el art. 178 de la Ley de Contrato de Trabajo.

La mentada causa recaía en dilucidar si la *indemnización agravada que obedecía a razones de maternidad o embarazo* cuando fuere supuesto dentro del plazo de siete meses y medio anteriores o posteriores a la fecha de parto se encontraba alcanzada por el impuesto a las ganancias.

Al respecto la Sra. Procuradora Fiscal sostuvo en su Dictamen, cuyos fundamentos fueron compartidos por los magistrados: “[E]s evidente para mí que la indemnización por despido de la mujer trabajadora que obedece a razones de maternidad o embarazo, como lo establece el art. 178 de la LCT, carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen. Ello es así pues su percepción involucra un único concepto que es directa consecuencia del cese de la relación laboral. Por el contrario, en mi parecer no puede afirmarse aquí que la propia relación laboral sea la causa jurídica del cobro de tal indemnización y que, por ende, ella también posea los caracteres de habitualidad y permanencia de la fuente. Es prístino que un orden lógico impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación laboral y, luego, como consecuencia suya, nace el derecho al resarcimiento”.

Así siguiendo su línea doctrinaria fue que la Corte se expidió en otra causa (7).

(6) “De Lorenzo, Amalia B. (TF 21.504-I) c. DGI”.

(7) “Cuevas, Luis M. c. AFIP-DGI s/ contencioso administrativo”, sentencia de fecha 30 de noviembre de 2010.

Esta tenía su origen en el reclamo al Fisco Nacional de la devolución de los importes retenidos en concepto de impuestos a las ganancias sobre la *indemnización por estabilidad gremial e indemnización por asignación gremial* que el Sr. Cuevas había recibido al momento de su despido.

En el caso reseñado fue que la Corte hizo lugar a lo dictaminado por la Sra. Procuradora Fiscal en tanto sostuvo: “A mi modo de ver, la situación de la presente causa es análoga a la tratada y resulta por V.E. el 17 de junio de 2009, *in re* D. 1.148, L.XLII, ‘De Lorenzo, Amalia B. (TF 21.504-I) c. DGI’”. Y agregó: “en efecto, aquí también resulta fácil colegir que el resarcimiento en trato carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeto al gravamen, en los términos del art. 2º de la Ley del Impuesto a las Ganancias, ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral. Dicho, en otros términos, desde un orden lógico de los sucesos, se impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación de trabajo y, luego, como consecuencia suya, nace el derecho a la indemnización”.

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (8) vino a zanjar las controversias suscitadas conforme si los conceptos incluidos en las *indemnizaciones tales como gratificaciones especiales o bonus* se encontraban alcanzados por el impuesto a las ganancias.

En concreto, en la mencionada causa la cuestión debatida recaía en dilucidar si suma retenida en concepto de impuesto a las ganancias al Sr. Negri al momento de percibir la liquidación correspondiente al retiro voluntario pactado sobre el rubro gratificación por cese laboral era procedente.

La Procuradora Fiscal sostuvo en su dictamen que “está fuera de discusión que la suma cuya sujeción al impuesto a las ganancias se encuentra en tela de juicio —es decir, la identificada como ‘gratificación

(8) “Negri, Fernando H. c. EN — AFIP-DGI” del 15/07/2014.

cese laboral' fue convenida y abonada como consecuencia del distracto laboral de la actora, acaecido el 10 de mayo de 2004. Es decir, la actora y su entonces empleador— en el marco de lo previsto por el art. 241 de la ley 20.744 (y sus modif. a raíz de la ruptura del vínculo laboral por mutuo acuerdo convinieron en que el segundo abonaría a la primera una suma en concepto de 'gratificación'. Al ser ello así, resulta claro que el pago de dicha suma está motivado por la extinción de la relación laboral y, además, que el distracto de ese vínculo implica, para el trabajador, la desaparición de la fuente productora de rentas gravadas”.

Fue entonces que en atención a lo manifestado por la Señora Procuradora Fiscal y con base en los precedentes ya reseñados precedentemente que la Corte sostuvo sin hesitación que “la aludida gratificación por cese laboral carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias en los términos del art. 2º, inc. 1º de la ley del mencionado tributo”.

Se ha dicho en forma coincidente por la jurisprudencia del fuero laboral que “no se discute que el actor fue despedido e indemnizado oportunamente en virtud de la finalización de la contratación laboral habida. Viene cuestionado únicamente el hecho que la empresa retuviera... En concepto de impuesto a las ganancias. El señor juez *a quo* consideró que los rubros alcanzados por el mencionado tributo son aquellos percibidos con cierta regularidad y habitualidad, por lo que descartó que alcanzara a las partidas indemnizatorias de la liquidación final. El recurso es ineficaz... se limita a sostener de manera dogmática y subjetiva un proceder adecuado con el ordenamiento vigente, sin ofrecer a esta Cámara una explicación debida y circunstanciada sobre tal afirmación, que, insisto, se reduce a su mera enunciación, evidenciando de tal modo la existencia de una mera discrepancia con lo decidido” (9).

(9) “Martos, Verónica c. Bank of America National Association s/ diferencias salariales”, sentencia de la CN-Tab., sala IX del 16 de febrero de 2017.

En fecha aún más reciente la Excm. Cámara del fuero ha dicho en un fallo posterior a la reforma de la ley 27.430 que la gratificación por cese carece de los atributos de permanencia y periodicidad ínsitos en el concepto de “renta” o “ganancia” en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias y por ello las sumas retenidas al actor en tal concepto al momento de practicarse su liquidación final integra los montos indemnizatorios por lo que debe considerarse excluida de la materia gravable como un supuesto de “exclusión de objeto”, en tanto el legislador no la ha contemplado como materia gravable al definir el hecho imponible del impuesto en el art. 2º de la ley 20.628... se consideró que las sumas retenidas al actor en concepto de impuesto a las ganancias no estaban alcanzadas por la definición legal de ganancias imponible ya que aún después de la reforma del 2017 el legislador no la ha contemplado como materia gravable al definir el hecho imponible del impuesto en el art. 2º de la ley 20.628 (10).

De lo expuesto se evidencia que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado criterio disponiendo que muchos conceptos englobados que se abonan derivados de la extinción de un contrato de trabajo que no configure ganancias por no reunir sus requisitos esenciales no debe ser gravada por el impuesto a las ganancias.

V. El caso de la doble indemnización del dec. 34/2019

El dec. 34/2019 estableció en su artículo: “En caso de despido sin justa causa durante la vigencia del presente decreto, la trabajadora o el trabajador afectado tendrá derecho a percibir del doble de la indemnización correspondiente de conformidad a la legislación vigente”. En tales casos, entiendo plenamente aplicable la doctrina jurisprudencial de la Corte en “Negri” ya analizada, por lo que al extinguirse la fuente productora las sumas que se reciban por doble indemnización no estarán alcanzadas con el impuesto a las ganancias.

(10) Sala VII, 21/12/2018, “Bogado, Ricardo E. c. Citibank NA s/ diferencias salariales”.

VI. La modificación establecida por la ley 27.430 y el dec. 976/2018: análisis de su constitucionalidad

Cabe recordar que la ley 27.430 (11) de reforma tributaria, con vigencia a partir de su publicación, incorporó un segundo párrafo al art. 79 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (ganancias de la cuarta categoría) que establece:

“Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este artículo las sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable. Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa”.

Por su parte, el dec. 976/2018 (12) dispuso en el art. 8º: “Quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, las sumas que se generen con motivo de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que reúnan en forma concurrente las siguientes condiciones:

“a) hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los doce [12] meses inmediatos anteriores a la fecha de la desvinculación, cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables,

o posiciones gerenciales que involucren la toma de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados; y

“b) cuya remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable supere en al menos quince [15] veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación”.

La reglamentación de la ley del impuesto a las ganancias formulada por dec. 862/2019 (13) mantuvo ese texto en el art. 180.

La modificación introducida por la ley 27.430 presenta reproches desde el punto de las garantías constitucionales como el derecho de legalidad, igualdad y capacidad contributiva.

En efecto, al efectuar la reglamentación consideró que se vulneró el *principio de legalidad* que rige enfáticamente en la materia tributaria y se incurrió en un exceso reglamentario. Así la ley 27.430 se refirió a cargos “directivos y ejecutivos” y ello tiene relación, en el caso concreto de las sociedades anónimas con los directores de esta, ya que son quienes tienen a cargo la toma de decisiones, conforme lo dispone la Ley General de Sociedades que en su art. 255 establece que la administración está a cargo de un directorio compuesto de uno o más directores designados por la asamblea de accionistas o consejo de vigilancia. Lo mismo puede decirse de los gerentes de las sociedades de responsabilidad limitada.

Al ampliar el decreto reglamentario a “cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables, o *posiciones gerenciales que involucren la toma de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados*” se está ampliando el espectro de sujetos, en un exceso reglamentario a por caso gerentes de de-

(11) BO del 29 de diciembre de 2017.

(12) BO del 1 de noviembre de 2018.

(13) BO del 9 de diciembre de 2019.

partamentos u otros empleados con cargos jerárquicos no integrantes de los órganos de dirección. La facultad reglamentaria no puede exceder en ningún caso lo que dice la ley y máxime en cuestiones tributarias.

Por otro lado, la reforma vulnera el *principio de igualdad* consagrado en el art. 16 de nuestra Constitución Nacional que dispone: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Se ha dicho al analizar el tema en particular: “Este principio de igualdad se ve vulnerado debido a que dos personas que cobran el mismo monto de indemnización pueden tener un tratamiento diferente, aun cuando tengan la misma capacidad contributiva. Sobre el principio de igualdad ante la ley, la CS se ha expresado reiteradas veces en diferentes cuestiones que, incluso exceden lo tributario: En ‘Chachero Fernández, Ricardo c. Sacamoto, Malvina C. s/ desalojo’ [8], se expresó en el sentido de que: ‘el art. 16 de la Constitución no impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupos de personas o importe un indebido favor o privilegio personal o de grupo... Veamos ejemplos donde se afecta el principio de igualdad. Los empleados tienen la misma remuneración base al momento del despido y cobran la misma indemnización, pero unos deberán tributar el impuesto y otros no lo harán’” (14).

Con estos lineamientos del principio, se ha reputado inconstitucional la distinción de alícuotas de ingresos brutos por el mero

hecho de no contar con local habilitado en la provincia, por considerarlo violatorio de la igualdad al sostener: “La garantía del art. 16 de la CN entrega a la prudencia y sabiduría del Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar, agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación pero el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, no solo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también —y es lo esencial— que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales” (15). En el caso, frente a idéntica actividad, se cobraba distinto por el solo hecho de que la empresa no contaba con un local habilitado en la Provincia. En ese caso, la distinción se consideró irrazonable y arbitraria, carente de un fundamento válido para aceptar tal distinción, que son argumentos que se pueden plantear en la distinción efectuada.

En resumen, la garantía de la igualdad en materia tributaria, en la doctrina jurisprudencial de la Corte, permite que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, en tanto la discriminación que realice no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución de personas o grupos de ellas.

¿Cuál es el fundamento en que se basa la ley, para dos personas que tienen la misma remuneración base para el cálculo del despido y que se les concede la misma indemnización o conceptos, en el caso por gratificaciones extraordinarias, pero unas deben sufrir las retenciones como lo indica la norma por el mero hecho de haber sido directivo o haber tenido un cargo gerencial como lo indica el decreto cuestionado? No existe bajo ningún punto de vista una distinción que sea razonable y hábil para superar el test de razonabilidad de la distinción que exige la garantía de la igualdad, por ende, la distinción es inconstitucional.

(14) DOMÍNGUEZ, Sebastián M., “Indemnizaciones y gratificaciones por desvinculaciones laborales de directivos y ejecutivos - La reglamentación de la reforma tributaria”, cita digital: EOLDC098714A, Ed. Errepar.

(15) Fallos 340:1480.

Adicionalmente, y en forma coincidente se vulnera el *principio de capacidad contributiva* ya que, frente a idéntica capacidad económica, en un caso un sujeto pagará el impuesto y en el otro no lo hará, situación que está muy relacionada con la garantía de la igualdad que se analizó en el punto anterior.

Es por ello que el decreto analizado, a mi modo de ver, presenta reparos desde el punto de vista constitucional y está siendo cuestionado por los afectados ante los tribunales correspondientes.

VII. Algunos conceptos de tipo indemnizatorio: su análisis

En concreto, además de la indemnización por antigüedad que supera el tope del fallo “Vizzoti” (16), hay otros conceptos que son todos del tipo indemnizatorio por culminación de una relación laboral, como ser las indemnizaciones incrementadas por la ley 25.323 y el art. 80 de la Ley de Contrato de Trabajo, que más de lo que disponga la ley 27.430 con sus objeciones, son conceptos que no encuadran dentro del hecho imponible del impuesto a las ganancias para las personas físicas, es decir no cumplen con los requisitos de periodicidad, permanencia en la fuente y que esta esté habilitada, de acuerdo con lo analizado en otro punto del presente.

Los conceptos que sí están alcanzados son aquellos que se han devengado durante la relación laboral como el preaviso, horas extras o vacaciones no gozadas.

Cabe citar que, en un reciente fallo, si bien anterior a la reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a una repetición, entre otros conceptos incluyendo a la “indemnización sustitutiva de preaviso”, “vacaciones no gozadas” e incidencia del Sueldo Anual Complementario, el Tribunal reiteró la ausencia

de requisitos de periodicidad y permanencia en la fuente, por lo que decide que estos rubros tampoco se encuentran gravados (17). No obstante, existen fallos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en sentido contrario por tales conceptos (18).

Más allá de los fallos de la Corte ya citados relacionados con la no gravabilidad de conceptos indemnizatorios en general, en fecha aún más reciente el Tribunal Fiscal de la Nación en sentencia del 05/07/2019 (19) hizo lugar a una acción de repetición por una retención en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2011 con un concepto amplio al sostener: “... los rubros identificados como 'Bonificación Gross' y 'Adicional Grossing Up39 fueron abonados por única vez por la empresa, al momento de abonarle la liquidación final y con motivo de la disolución del vínculo laboral que unía a las partes, tal como surge de las contestaciones de los oficios cursados a la empleadora... razón por la cual es dable concluir que no se encuentran incluidos dentro del objeto del impuesto a las ganancias, conforme art. 2º de la ley del tributo, al no cumplirse con los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente”.

Asimismo, se resolvió que “toda vez que los conceptos 'indemnización preaviso' 'vacaciones no gozadas' y 'SAC sobre vacaciones no gozadas' se originaron en el cese del vínculo laboral, debe hacerse lugar a la devolución del impuesto ingresado en función de tales conceptos”. En este caso se tuvo un concepto amplio para aplicar los conceptos que no están alcanzados con el impuesto a las ganancias.

(17) “Cano, Juan Carlos”, sentencia del 18 de febrero de 2019.

(18) Fallos “De Freitas, Antonio J. c. EN - AFIP - Período Fiscal 2011 y otro s/ DGI”, CNFed. Cont. Adm., sala IV, sentencia del 08/03/2016, y “Turconi, Horacio A. c. EN - AFIP-DGI”, CNFed. Cont. Adm., sala V, sentencia del 28/06/2017.

(19) TFNac., “Mouratian, Lucía M. s/ recurso de apelación”, sala “A”, sentencia del 05/07/2019.

(16) CS, “Vizzotti, Carlos c. AMSA SA s/ despido” de fecha 14 de septiembre de 2004 en donde para el cálculo de la indemnización se considera el 67% de la mejor remuneración.

VIII. Vías procesales para los casos en que se haya efectuado una retención

Para los casos en que una persona haya sufrido retenciones en el impuesto en conceptos que considera que no son procedentes, cabe analizar los caminos que existen para recuperar dichas detracciones. Como la retención es un pago espontáneo de acuerdo con el art. 81 de la ley 11.683, se debe primero reclamar ante la AFIP, y frente al rechazo se puede interponer, a opción del contribuyente, recurso de reconsideración, apelación al Tribunal Fiscal o demanda ante la justicia contenciosa administrativa. Misma opción si no se contesta el reclamo dentro de los tres meses. Si la AFIP no contesta o hace lugar parcialmente el contribuyente podría ir a la justicia contencioso-administrativa o federales en el interior o al Tribunal Fiscal para recuperar los importes. El plazo de prescripción para iniciar la repetición es de cinco años, y comienza a correr desde el 1º de enero siguiente al año del pago. El plazo se interrumpe por la deducción del reclamo administrativo previo ante la AFIP.

Históricamente la AFIP reconocía un interés de devolución del 6% anual, pero eso se reformó y la nueva normativa dispone que para los casos de repetición de la ley 11.683, devolución, reintegro o compensación la tasa será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta [30] días finalizado el día veinte [20] del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre. Ello lleva a que la tasa de repetición sería del 3% mensual, es decir un 36% anual, que hace que sea un camino que pese a que es largo protege de alguna forma el valor de la moneda, ya que el interés corre desde que se pide la devolución en AFIP.

El otro camino que se ha intentado es hacerle un reclamo directo a la empresa, lo que tiene lugar cuando se firma un convenio de desvinculación, invocando que este se ha incumplido ya que no se ha abonado

íntegramente el resarcimiento por el despido y solicitando el reintegro de las retenciones. Este tipo de reclamos se inicia ante la justicia del fuero laboral, con una instancia previa de mediación. El plazo de prescripción para iniciar el reclamo es de dos años que es la prescripción laboral.

IX. Comentarios finales

Como comentarios finales se puede sostener las siguientes ideas:

a) El impuesto a las ganancias exige para las personas físicas que un ingreso sea periódico, permanente y que la fuente productora permanezca y en los casos de desvinculaciones laborales ello no tiene lugar por aplicación de la Corte en los fallos analizados, tanto para indemnización por antigüedad, agravadas por embarazo o sindicales o incluso para las incrementadas por el dec. 34/2019, así como para otros conceptos que se abonen como gratificaciones extraordinarias, como se han analizado.

b) Existe una tendencia jurisprudencial, pese a que no es unánime, a considerar fuera del objeto luego de una desvinculación conceptos como “indemnización preaviso” “vacaciones no gozadas” y “SAC sobre vacaciones no gozadas”, entre otros.

c) Existen reproches desde el punto de vista constitucional respecto a las reformas de la ley 27.430, en particular de su dec. regl. 976/2018 para directores y cargos ejecutivos, por ser contrarias al principio de legalidad, igualdad y capacidad contributiva.

d) Para el caso en que se efectúe una retención existen dos caminos para intentar recuperarla, con los beneficios e inconvenientes que cada uno de ellos conlleva, que puede ser una acción de repetición directa ante la AFIP en donde están ingresadas las sumas retenidas o ante la propia empresa por incumplimiento del acuerdo ello en el fuero laboral.

Fondos comunes de inversión abiertos y cerrados. Cuotaparte de condominio y de renta

Richard L. Amaro Gómez^(*)

El propósito de la presente colaboración es ensayar un posible tratamiento de las rentas que produce un fondo común de inversión del país, en la imposición cedular.

I. Introducción

Primeramente, debemos destacar que, según nuestra opinión, para el periodo fiscal 2019 rige el renacimiento de las exenciones del art. 33 de la ley (PL) 27.541/2019. Si bien no es el objeto del presente artículo analizar este tema, no debemos perder de vista que en virtud del artículo antes mencionado de la ley de emergencia económica renació la exención del art. 25 de la ley (PL) 24.083 la cual alcanza las cuotas partes, tanto de condominio como de renta, de fondos comunes de inversión abiertos y cerrados, que:

- sean colocados por oferta pública y,
- siempre en la medida que su tenedor sea una persona física o sucesión indivisa, no sujeto empresa.

Al respecto, nos remitimos a un trabajo anterior donde expuse mi posición a favor del renacimiento de las exenciones (1). Aunque reconocemos que puede ser un tema discutible.

(*) Profesional independiente.

(1) AMARO GÓMEZ, Richard L., "Comentarios a la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la emergencia pública", ebook, Ed. La Ley de Thomson Reuters, p. 212.

En segundo lugar, lo expuesto implica que los fondos comunes de inversión que no cumplan con la condición de que sus cuotas partes sean colocadas por oferta pública quedarán gravados.

El propósito de la presente colaboración es ensayar un posible tratamiento de las rentas que produce un fondo común de inversión del país, en la imposición cedular.

II. Conceptos previos

Recordemos que los Fondos Comunes de Inversión (indistintamente, FCI) están regulados por la ley (PL) 24.083, la cual los define de la siguiente manera:

"Concepto: es el patrimonio de titularidad de diversas personas a las cuales se les reconocen derechos de copropiedad representados por cuotas partes, las que podrán emitirse de manera cartular o escritural. Estos fondos no constituyen sociedades y carecen de personería jurídica".

Asimismo, existen básicamente dos tipos de fondos comunes de inversión:

a) *FCI abiertos*: que son aquellos que tienen por activos subyacentes valores o instrumentos financieros, entre ellos, títulos públicos con cotización, valores negociables con cotización; moneda nacional o extranjera; contratos derivados; depósitos bancarios; activos de naturaleza financiera,

metales preciosos o certificados que los representen; etc.

En este caso, la cantidad de cuotas partes puede incrementarse en forma continua conforme a su suscripción, o disminuir en razón de los rescates, sin limitación. Aparte que se pueden rescatar en cualquier momento.

En definitiva, constituyen un vehículo de inversión para canalizar el ahorro particular.

b) *FCI cerrados*: en este caso el patrimonio está conformado por los mismos activos que los FCI abiertos, así como por bienes muebles o inmuebles, títulos valores que no tengan oferta pública, derechos de crédito de cualquier naturaleza, entre otros.

Al respecto, estos fondos se deben constituir por una *cantidad máxima de cuotas partes*, la cual podrá aumentarse conforme lo establecido en la ley y en la reglamentación de la Comisión Nacional de Valores y tendrán un *plazo determinado de duración*, el cual puede ser extendido conforme los términos de la ley y de la reglamentación.

Asimismo, las cuotas partes de estos fondos no pueden ser rescatadas, salvo en virtud de las excepciones dispuestas en la ley y en aquellas que establezca la reglamentación. Esto implica que el cuotapartista deberá enajenar sus cuotas partes en el mercado de valores si quiere obtener los fondos de su cuota parte.

Las cuotas partes tienen oferta pública autorizada por la Comisión Nacional de Valores y esta admitida su negociación en un mercado autorizado por dicho organismo.

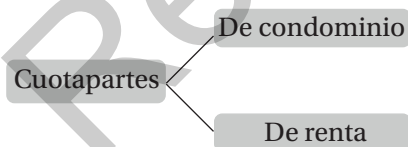
En definitiva, por su estructura y comportamiento se asemejan más que a un vehículo de inversión a una sociedad, más allá que no tiene personalidad jurídica.

Asimismo, la dirección y administración de los fondos comunes de inversión está a cargo de una *sociedad anónima habilitada* para esta gestión que actuará con la denominación de *sociedad gerente* o por una

entidad financiera autorizada para actuar como administradora de cartera de valores negociables por la ley 21.526 de Entidades Financieras, y sus modificatorias y complementarias.

Adicionalmente, la custodia de los activos de los fondos comunes de inversión estará a cargo de una *entidad financiera* regida por la ley 21.526 de Entidades Financieras y sus modificatorias y complementarias y actuará con la denominación de *sociedad depositaria*.

Finalmente, debemos indicar que ya sea que estemos frente a un fondo común abierto o cerrado, estos pueden emitir dos tipos de cuotas partes:



Al respecto, tenemos:

1) *Cuotaparte de condominio*, que tiene dos momentos:

- suscripción (compra) y,
- rescate (venta).

2) *Cuotaparte de renta*, que tiene tres momentos:

- suscripción (compra),
- rendimiento (percepción de “intereses”) y,
- rescate (básicamente, devolución del capital).

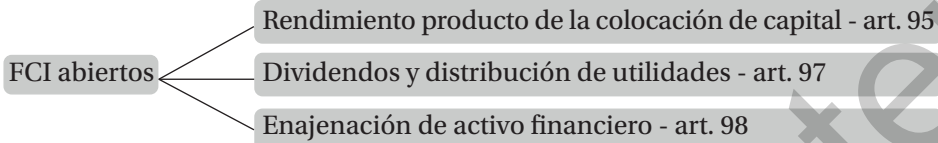
Entonces, veamos que los fondos comunes de inversión, al igual que un fideicomiso financiero, puede emitir dos tipos de activos financieros:

- Un activo de renta variable: la cuota parte de condominio.
- Un activo de renta fija: la cuota parte de renta.

A continuación, vamos a exponer su tratamiento impositivo en el marco de la imposición cedular.

II.1. Fondos comunes de inversión abiertos. FCI abierto sin activo principal subyacente

En el marco de la ley 27.430, de reforma tributaria, el tratamiento que reciben las inversiones de los cuotapartistas en FCI abiertos, es el siguiente:



Pero lo expuesto dependerá de si se trata de una cuotaparte de condominio o una cuotaparte de renta. En los siguientes cuadros vamos a resumir la imposición de cada una de ellas.

II.1.a. Cuotaparte de condominio

- *Caso uno:*

Tipo de cuotaparte	Renta	Tratamiento impositivo
De condominio	Rescate	Art. 98, inc. a) o b), según la moneda y cláusula de ajuste.

En todos los casos, se indica que la distribución de las utilidades al momento del rescate no contiene dividendos ni utilidades asimilables.

Véase que el tratamiento es el de enajenación, ya que el rescate es equivalente a venta.

- *Caso dos:*

Tipo de cuotaparte	Renta	Tratamiento impositivo
De condominio	Rescate	Art. 97 por la parte correspondiente del rescate por el cual se retuvo el 7% o 13%.
		El resto del rescate tributa por el art. 98, inc. a) o b), según la moneda y cláusula de ajuste.

Traigamos a la memoria que el tercer párrafo del art. 98 de la LIG esboza: “cuando se tratara de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del art. 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones, la reglamentación podrá establecer regímenes de retención de la alícuota a que se refiere el primer párrafo, sobre los dividendos y utilidades allí mencionados, que distribuyan a sus inversores en caso de rescate y/o pago o distribución de utilidades”.

Por lo tanto, si se retuvo el 7% o 13% es porque una parte del rescate contiene dividendos o utilidades asimilables, por lo tanto, corresponde darle el tratamiento impositivo de dividendo o utilidad asimilable, pero solo a esa parte. El resto del rescate debería recibir el tratamiento de resultado de la enajenación, dado que el rescate es una venta.

II.1.b. Cuotaparte de renta

- *Caso uno:*

Tipo de cuotaparte	Renta	Tratamiento impositivo
De renta	Rendimiento	Art. 95, inciso a) o b), según la moneda y cláusula de ajuste.

En todos los casos, se indica que el rendimiento no contiene dividendos ni utilidades asimilables.

- *Caso dos:*

Tipo de cuotaparte	Renta	Tratamiento impositivo
De renta	Rendimiento	Art. 97 por la parte correspondiente del rendimiento por el cual se retuvo el 7% o 13%.
		El resto del rendimiento: art. 95, inc. a) o b), según la moneda y cláusula de ajuste.

Recordemos nuevamente que el tercer párrafo del art. 98 de la LIG esboza: “cuando se tratara de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del art. 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones, la reglamentación podrá establecer regímenes de retención de la alícuota a que se refiere el primer párrafo, sobre los dividendos y utilidades allí mencionados, que distribuyan a sus inversores en caso de rescate y/o pago o distribución de utilidades”.

Por lo tanto, si se retuvo el 7% o 13% por que una parte del rendimiento contiene dividendos o utilidades asimilables, corresponde darle el tratamiento impositivo de dividendo, solo a esa parte. El resto del rendimiento debería recibir el tratamiento del art. 95, inc. a) o b) según la moneda o cláusula de ajuste.

Finalmente, debemos destacar que el rescate de este tipo de cuotaparte de renta sería devolución de capital. Por lo tanto, en este caso no hay renta. Pero si lo habría por haber quedado un rendimiento devengado pero impago, tendría el tratamiento expuesto en el cuadro precedente.

II.2. Fondos comunes de inversión abiertos. FCI abierto con activo principal subyacente

La ley de reforma permite que, si se trata de FCI abierto, tanto en el caso de rendimiento producto de la colocación de capital como en el caso de enajenación del activo financiero, que el tratamiento a otorgar sea el correspondiente al activo subyacente principal.

En los siguientes cuadros resumimos los aspectos más salientes:

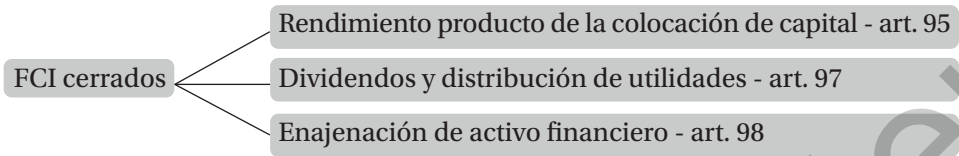
Rendimiento producto de la colocación de capital. Art. 95 y art. 234, DR	
Tratamiento según la moneda y cláusula de ajuste de emisión de la cuota parte	Cuanto no exista un activo principal subyacente, pero detrayendo previamente las ganancias exentas en el marco del inc. u) del art. 26.
Tratamiento según la moneda y cláusula de ajuste del activo subyacente principal	Cuando una misma clase de activos represente, como mínimo, un 75% del total de las inversiones del fondo.
Concepto: clase de activos	Cada una de las inversiones tipificadas en los incs. a) y b) del art. 95.
Excepción	No se considera que existe un activo subyacente principal cuando se modifique la composición de los activos por debajo del 75% durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, 30 días en un año calendario.

Enajenación de activos financieros. Arts. 98 y 26, LIG. Arts. 86 y 247, DR	
Tratamiento según la moneda y cláusula de ajuste de emisión de la cuota parte	Cuanto no exista un activo principal subyacente, pero detrayendo previamente las ganancias exentas en el marco del inc. u) del art. 26.
Tratamiento según la moneda y cláusula de ajuste del activo subyacente principal	Cuando una misma clase de activos represente, como mínimo, un 75% del total de las inversiones del fondo, pudiendo según el tipo de activo: 1) Aplicarse el 5% 2) Aplicarse el 15% o, 3) Estar exentas, en caso de que sea de las acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones del inc. u) del art. 26.
Concepto: clase de activos	Es el conjunto de las inversiones tipificadas en los incs. a), b) y c) del art. 98.
Excepción	No se considera que existe un activo subyacente principal cuando se modifique la composición de los por debajo del 75% durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, 30 días en un año calendario.

En ambos casos, la Comisión Nacional de Valores y la AFIP dictarán, en el marco de sus respectivas competencias, las normas complementarias pertinentes a los fines de fijar el procedimiento para la determinación de la proporción de ganancias exentas.

II.3. Fondos comunes de inversión cerrados. FCI cerrado

En el marco de la ley 27.430, de reforma tributaria, el tratamiento que reciben las inversiones de los cuotapartistas en FCI cerrado, es el siguiente:



Pero el tratamiento impositivo dependerá según estemos frente a una cuotaparte de condominio o una cuotaparte de renta. En los siguientes cuadros vamos a resumir la imposición de cada una de ellas.

II.3.a. Cuotaparte de condominio

Tipo de cuotaparte	Renta	Tratamiento impositivo
De condominio	Venta	Art. 98, inc. c)

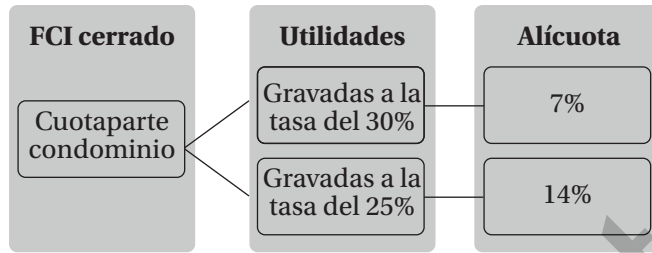
Recordemos que, salvo casos excepcionales, las cuotas partes de un FCI cerrado no se pueden rescatar. Entonces, la manera que tiene el cuotapartista de hacerse de los fondos es enajenando en el mercado de valores la cuotaparte de condominio la cual tendrá el tratamiento de enajenación.

Tipo de cuotaparte	Renta	Tratamiento impositivo
De condominio	Distribución de utilidad	Art. 74 impuesto de igualación o art. 97 nuevo impuesto al dividendo o utilidad asimilable

Recordemos que los FCI cerrados están tipificados en el art. 73 de la Ley de Ganancias como sociedad de capital. Esto implica:

- a) Que si bien estos FCI cerrados no tienen personalidad jurídica si tienen personalidad fiscal.
- b) Que cuando distribuyan utilidades tienen el mismo tratamiento que los dividendos o utilidades asimilables, entonces, dependiendo de la utilidad que se distribuya tributará:
 - el impuesto de igualación si se distribuye utilidades de ejercicios donde la tasa era del 35% o,

- el nuevo impuesto al dividendo o utilidad asimilable, si se distribuye utilidades de ejercicios donde la tasa es del 30% o del 25%:



Lo expuesto siempre que el cuotapartista se una persona física o sucesión indivisa residente o un beneficiario del exterior.

II.3.b. Cuotaparte de renta

Tipo de cuotaparte	Renta	Tratamiento impositivo
De renta	Rendimiento	Art. 95, inc. a) o b), según la moneda y cláusula de ajuste.

Finalmente, debemos destacar que el rescate de este tipo de cuotaparte de renta sería devolución de capital. Por lo tanto, en este caso no hay renta. Pero si lo habría por haber quedado un rendimiento devengado pero impago, tendría el tratamiento expuesto en el cuadro precedente.

III. La reflexión final

Hemos intentado encuadrar a todas las rentas que produce un FCI del país para una persona física o sucesión indivisa residente, tanto en lo que respecta a las cuotapartes de condominio como de renta, tanto en el caso de un FCI abierto como cerrado. Un tema que parece sencillo, pero no lo es en el marco de la imposición cedular.

Solo esperamos que a través del presente artículo hayamos contribuido para el mejor entendimiento del tema.

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

Daniel Rybnik^(*)

En esta segunda y última parte se culmina el análisis de 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. 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.

1.1. 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 inter-

mediario 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 Cód. Civ. y Com. 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 (1).

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.

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

(1) Ver entre otros, ley 26.020, resolución 269/2007 de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos y sentencia mexicana del Tercer Tribunal Colegiado de Circuito, Nro. de Registro: 23194, 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>.

1.2. 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, aún 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 (2).

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 máx-

(2) RYBNIK, Daniel, "Trasvasamiento subjetivo de la ganancia: el caso de los intermediarios internacionales", Revista Impuestos Práctica Profesional N° 44, enero 2019.

genes alejados de los que se hubieran pactado entre 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.

1.3. 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-

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.

1.4. 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. 7º.

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.

II. 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.

III. 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 6/2005, conforme lo estipula el art. 55, y toda cita efectuada en normas vigentes respecto de tales RG se debe entender referida a la RG 4717.

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

V. 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 (3).

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, p. ej.:

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

VI. 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.

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

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 mate-

rias 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 relación 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.

VII. 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 | 32. República de Burundi |
| 6. Estado de Libia | 33. República de Cabo Verde |
| 7. Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea | 34. República de Costa de Marfil |
| 8. Estado Plurinacional de Bolivia | 35. República de Cuba |
| 9. Isla Ascensión | 36. República de Filipinas |
| 10. Isla de Sark | 37. República de Fiyi |
| 11. Isla Santa Elena | 38. República de Gambia |
| 12. Islas Salomón | 39. República de Guinea |
| 13. Los Estados Federados de Micronesia | 40. República de Guinea Ecuatorial |
| 14. Mongolia | 41. República de Guinea-Bisáu |
| 15. Montenegro | 42. República de Haití |
| 16. Reino de Bután | 43. República de Honduras |
| 17. Reino de Camboya | 44. República de Irak |
| 18. Reino de Lesoto | 45. República de Kenia |
| 19. Reino de Suazilandia | 46. República de Kiribati |
| 20. Reino de Tailandia | 47. República de la Unión de Myanmar |
| 21. Reino de Tonga | 48. República de Liberia |
| 22. Reino Hachemita de Jordania | 49. República de Madagascar |
| 23. República Kirguisa | 50. República de Malawi |
| 24. República Árabe de Egipto | 51. República de Maldivas |
| 25. República Árabe Siria | 52. República de Malí |
| 26. República Argelina Democrática y Popular | 53. República de Mozambique |
| 27. República Centroafricana | 54. República de Namibia |
| 28. República Cooperativa de Guyana | 55. República de Nicaragua |
| 29. República de Angola | 56. República de Palaos |
| 30. República de Bielorrusia | 57. República de Ruanda |
| 31. República de Botsuana | 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

VIII. 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.

IX. 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 desempeña-

das en los términos de esta resolución y lo dispuesto en el DRG, art. 32, párr. 2º, 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 fuentes 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.

23. 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, etcétera.

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.

X. 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 entre 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 prin-

cipales acuerdos de financiación suscriptos 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

XI. 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 pro-

ceso 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, último párrafo, 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 Profe-

sional, 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, último párrafo, y la certificación emitida por los sujetos a los que alude el mismo párrafo del tal artículo. Idéntico procedimiento se debe observar en el caso de inoperatividad del sistema.

La posibilidad de iniciar o mantener abierta la defensa respecto de presuntas deudas fiscales regularizadas vía moratoria

Nicolás N. Castellini (*)

En el presente trabajo y en función del contexto, se busca estudiar cómo mantener la defensa de las deudas fiscales regularizadas vía moratoria. Además, se indaga si la regularización de una deuda específica respecto de determinados períodos fiscales también puede afectar la posibilidad de que el contribuyente ejerza su derecho de defensa respecto de otros ajustes que se formulen por los mismos conceptos, aunque respecto de otros ejercicios tributarios.

I. Introducción. El requisito del reconocimiento de deuda o allanamiento a la pretensión fiscal

En la historia de nuestro país ha sido sumamente habitual la creación de regímenes de moratoria con el objetivo de que los contribuyentes regularicen potenciales deudas fiscales. Esta práctica puede visualizarse a nivel nacional, provincial y municipal y presenta relevancia actual debido a los daños económicos provocados por el COVID-19, que seguramente conducirán a una activa aprobación (1) y utilización de estos regímenes en el corto y mediano plazo.

Generalmente —aunque no siempre— uno de los requisitos para acceder a los beneficios de los regímenes de moratoria está constituido por (i) la obligación de reconocer de manera expresa e irrevocable la deu-

da que se regulariza y/o por la necesidad de formular un allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal que pudiera haberse notificado al contribuyente en el marco de un procedimiento de determinación de oficio y (ii) la necesidad de renunciar a la presentación de cualquier defensa vinculada a los conceptos incluidos en la regularización y a la solicitud de la devolución de los fondos transferidos.

A primera vista, parecería que resulta evidente que si un contribuyente formula ese reconocimiento y/o allanamiento se encontraría imposibilitado de formular defensas y/o acciones de repetición con relación a los conceptos pagados. Se trataría de un sometimiento voluntario a un régimen que fijó condiciones para su aprovechamiento. Sin embargo, observaremos que, en nuestra opinión, esto no necesariamente siempre es así.

Adicionalmente, en base a ciertos criterios fiscales que hemos visualizado recién-

(*) Abogado tributarista.

(1) A la fecha de esta publicación, esta situación ya se visualiza a nivel provincial.

temente, en el presente trabajo también nos proponemos indagar si la regularización de una deuda específica respecto de determinados períodos fiscales, con los alcances indicados precedentemente, también puede afectar la posibilidad de que el contribuyente ejerza su derecho de defensa respecto de otros ajustes que se formulen por los mismos conceptos, aunque respecto de otros ejercicios tributarios.

II. Montos y/o conceptos incorporados en la regularización

II.1. Como indicamos anteriormente, habitualmente, si un contribuyente decide regularizar una presunta deuda a través de un régimen de moratoria, debe reconocer su existencia y/o allanarse a la pretensión fiscal y renunciar al derecho de iniciar una acción de repetición.

Se trataría de una de las exigencias que fijan las autoridades a cambio de los múltiples beneficios económicos o financieros que generalmente otorgan las moratorias. De allí, que, en principio, no pueda caracterizarse como un recaudo irrazonable o improcedente. Sería parte del proceso “transaccional” en el cual ambas partes renuncian a derechos o créditos para arribar a una solución diversa.

Al formular dicho reconocimiento y/o allanamiento, un contribuyente se estaría sometiendo voluntariamente a un régimen (2) y, por lo tanto, no podría pretender formular una defensa contra el pago realizado y/o ajuste consentido o solicitar la devolución de los fondos pagados (3). De

lo contrario, estaría violentando los principios de la teoría de los “actos propios”, desde el momento en que estaría asumiendo una conducta contradictoria respecto de un acto válido anterior y respecto de la misma contraparte.

La CS (“CSJN”), al analizar la procedencia del requisito del allanamiento previsto en una norma nacional, expresamente indicó que “...la disposición examinada faculta la regularización de las obligaciones que no están firmes, en cuya virtud cabe concluir que la norma legal permite ajustar con carácter general la situación de los contribuyentes o responsables que prefieran acogerse al régimen de excepción, lo que importa con idéntico alcance, el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tales efectos, y obsta a su impugnación ulterior (Fallos: 255:216; 285:410; 299:221; 307:1582, entre otros). Además, conf. a la normativa ello implica la renuncia, a la acción y al derecho —si existe discusión administrativa o judicial— y a la repetición de las deudas fiscales en todos los casos en los cuales se optó por el acogimiento...los contribuyentes que optan por acogerse a un régimen de regularización de las obligaciones fiscales con dicho acto formulan, por su parte, la autoimpugnación de la liquidación del tributo efectuada anteriormente, a los fines de revelar en la declaración requerida, una modificación de la situación patrimonial con relación a la cual había sido omitido el pago del gravamen correspondiente...” (4).

II.2. Hasta aquí parecerían no existir inconvenientes o discrepancias para formular. Sin embargo, debemos preguntarnos: ¿toda regularización de supuestas deudas fiscales vía moratoria es realizada de manera libre y voluntaria? La respuesta a esta pregunta nos permitirá determinar si existen casos en los cuales resulta posible reeditar la discusión sobre la cuestión regularizada.

Tal como lo mencionamos anteriormente, el fundamento jurídico que habitualmente se alega para sustentar que los

(2) Para este razonamiento, se parte de la premisa de que la regularización ha sido (i) efectuada sin que exista inducción al error o cualquier otro vicio que pudiera afectar la validez del acto; (ii) suscripta por el propio contribuyente o por un apoderado con facultades para ello y (iii) sin que exista ningún tipo de coacción estatal o cualquier otro elemento que evidencie que no se actuó con intención, discernimiento y libertad al momento de efectuar el respectivo allanamiento. Ello, conf. CSJN, Fallos 152:268; 218:596; 318:676 y 329:358.

(3) Conf. Sala V de la CNFed. Cont. Adm. in re “Black & Blue S.R.L c/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 15.03.2016.

(4) Conf. Fallos 314:1175.

contribuyentes se encuentran imposibilitados para efectuar esa redición se relaciona con la aplicación de la doctrina de los “actos propios”, a través de la cual se pretende sancionar las conductas que resulten contradictorias con actos de la misma parte cuando, como consecuencia de aquellas, la contraparte adquirió un derecho (5).

Entonces, si un contribuyente renunció a su derecho a formular defensas respecto del pago efectuado en una moratoria y/o a solicitar su devolución, no podría, en principio, desconocer ese suceso y pretender avanzar con un cuestionamiento o una acción de repetición. Sencillamente, sería una contradicción inadmisibles desde el punto de vista jurídico.

Sin embargo, como adelantamos, lo anterior no siempre sería así. La aplicación de la doctrina de los “actos propios” requiere del cumplimiento de múltiples requisitos. Sin la materialización de estos, la simple contradicción del accionar no resultaría reprochable. Esos recaudos, serían los siguientes (6):

- La contradicción del accionar debe presentarse respecto de la misma contraparte y en el marco de la misma relación jurídica (7).

(5) La CSJN indicó que “...la actitud de las partes no puede ponerse en contradicción con sus propios actos ejerciendo una conducta incompatible con la asumida anteriormente...” (conf. Fallos 305:1402). Siguiendo este razonamiento, la CSJN declaró la ilegitimidad de un accionar contradictorio que afectaba los derechos adquiridos por un sujeto (conf. Fallos 330:1927).

(6) MAIRAL, Héctor, “La doctrina de los propios actos y la administración pública”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1988, ps. 6 y ss.

(7) Si bien excede el marco de este trabajo, debemos resaltar que este elemento es el que permitiría concluir que la regularización respecto de un determinado organismo fiscal no puede ser utilizada como elemento para verificar contradicciones por parte de otra repartición tributaria sobre el mismo tema. Es decir, si el contribuyente A regularizó una deuda vía moratoria respecto del Fisco B, no podría el Fisco C pretender sostener que el contribuyente A debería regularizar una deuda análoga respecto de ese último organismo para evitar incurrir en una violación de la doctrina de los “actos propios”.

- La conducta previa, respecto de la cual se presenta la posible contradicción, debe resultar jurídicamente válida.

- No debe existir una norma que autorice o permita la contradicción.

Por lo tanto, la aplicación de la doctrina de los actos propios requiere, entre otras circunstancias, que la conducta sobre la cual se provoca la posterior contradicción haya sido un acto válido. Es decir, ejecutado con intención, discernimiento y libertad (8).

Sobre la base de la afirmación anterior, debemos destacar que, al menos en nuestra visión, no todos los actos por los cuales se decide regularizar una presunta deuda fiscal en el marco de una moratoria califican como jurídicamente válidos. Esto debido a que no concurre la libertad necesaria para ello.

Siguiendo la definición del diccionario de la Real Academia Española, puede decirse que la libertad es la “...facultad natural que tiene el hombre de obrar de una manera o de otra, y de no obrar, por lo que es responsable de sus actos...” Por ende, para que esta concurra en un caso concreto, es necesario que el sujeto involucrado (i) haya tenido la posibilidad de optar entre distintas alternativas y haya elegido una de ellas y/o (ii) no haya sido coaccionado para obrar de una determinada manera.

En esa línea, es pertinente indicar que, en muchas ocasiones, el ingreso a una moratoria para el pago de una supuesta deuda fiscal y/o la regularización de una pretensión tributaria (i) no califica como una alternativa para el contribuyente y/o (ii) fue realizado ante una coacción directa o indirecta de los organismos gubernamentales. Por lo tanto, ese ingreso no calificaría como un acto jurídicamente libre.

En ese marco y a modo de ejemplo, podemos observar las siguientes circunstancias:

(8) Conf. art. 260 del Cód. Civ. y Com.

- Podría ocurrir que la regularización de una deuda a través de la suscripción de un plan en una moratoria se presente como la única alternativa a disposición de un contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales, debido a que su delicada o problemática situación económica o financiera no le permite hacerlo de modo regular o de otra manera. Es decir, que se encuentre en la dicotomía de cumplir con sus obligaciones vía moratoria o de exponerse a un escenario de incumplimiento con todas las consecuencias que ello trae aparejado.

En este contexto, parecería que no existiría un acto libre por parte del sujeto que ingresa en la moratoria, debido a que este estuvo inspirado en un estado de necesidad y en la premisa de que no había otra alternativa. Se trató de la ejecución del único acto posible para la supervivencia (9). Por lo tanto, entendemos que, en esa situación de excepción, se podría reeditar la discusión sobre la procedencia del pago efectuado, ya que no existiría una contradicción jurídica, atento que la primera conducta no fue válida en los términos mencionados anteriormente (10).

Se trata de una situación que tiene marcada actualidad debido, p. ej., a que (i) los enormes daños económicos que provocó y provocará la situación generada por el COVID19, seguramente generarán que muchos contribuyentes deban acudir al pago

de sus obligaciones fiscales vía moratoria o planes de facilidades como única posibilidad para el acatamiento de sus obligaciones fiscales (11) y (ii) el reconocimiento de la “vulnerabilidad” en materia tributaria por parte de la CSJN (12), podría conducir a la necesidad de evaluar los motivos que provocaron una regularización a través de un régimen de esas características por parte de un integrante de un “grupo vulnerable”.

- En muchas oportunidades, las autoridades formulan ajustes fiscales que resultan improcedentes en base a criterios jurisprudenciales fijados por la CSJN que han zanjado determinados debates técnicos.

Al respecto y en lo que se refiere al alcance del *stare decisis* en nuestro país, la CSJN indicó que “...no obstante que sus decisiones se circunscriben a los procesos concretos que son sometidos a su conocimiento, la autoridad institucional de sus precedentes, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la CN y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por esta misma Corte como por los tribunales inferiores; y cuando las modalidades del supuesto a fallarse no resulta de manera clara el error y la inconveniencia de las decisiones ya recaídas sobre la cuestión legal objeto del pleito, la solu-

(9) Conf. CSJN Fallos: 331:901. En este caso, la CSJN declaró que no existe un sometimiento voluntario a un régimen cuando se produce ante un supuesto de estado de necesidad. Lo indicó a efectos de habilitar la posibilidad de cuestionar la constitucionalidad del régimen por el cual, en el marco del denominado “corralito”, se concedió a los depositantes la alternativa de retirar parte del dinero depositado a una cotización inferior a la del mercado de cambios, para lo cual debía renunciarse al ejercicio de sus derechos consecuentes. La CSJN, por diversos motivos generales y particulares de la accionante, entendió que la decisión de optar por esa alternativa no había sido libre y, por lo tanto, que esa renuncia no presentaba aplicación.

(10) Conf. GOTLIB, Gabriel - MOHADEB, Sergio, “Límites a las moratorias impositivas. Posibilidad de acogimiento parcial o repetición”, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXX, p. 415, mayo 2009.

(11) Es más, en circunstancias como las que atravesamos, a diferencia de lo que podría ocurrir en situaciones de normalidad o de “menor anormalidad”, podría llegar a calificarse como abusiva una cláusula normativa por la cual se obligue a los contribuyentes a allanarse a pretensiones fiscales y a renunciar a sus derechos de defensa respecto de una pretensión o pago. Las autoridades han reconocido que nos encontramos ante un escenario extremo que amerita contemplaciones extraordinarias. Si se reconoce que las moratorias o planes de facilidades de pago serían la única posibilidad de que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales, no parecería razonable que se exija desistir de cualquier derecho al cuestionamiento del pago o a la solicitud de devolución.

(12) Conf. CSJN, sentencia dictada el 26.03.2019 in re “García María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”.

ción del mismo debe buscarse en la doctrina de los referidos precedentes...” (13). A pesar de ello, debemos manifestar que, en materia fiscal, son bajos los estándares de acatamiento a las directivas de la CSJN (14).

(13) Conf. Fallos 339:1077 y sus citas y “Viñas, Pablo c/ EN - M. Justicia y DDHH s/ indemnizaciones”, Expte. CAF 47871/2016/CS1-CA1, sentencia del 22.05.2018

(14) Dentro de los temas en los cuales puede visualizarse esa “desobediencia”, podríamos mencionar los siguientes ejemplos: (i) imposibilidad de aplicar el ajuste por inflación impositivo (la sucesión de las Leyes 27.430, 27.468 y 27.541 es una clara demostración de ello); (ii) violación del principio de territorialidad en materia fiscal en distintos regímenes de recaudación; (iii) obligación de pago de tasas municipales a pesar que no existe un servicio concreto, efectivo e individualizado en favor del contribuyente y/o de que su cuantía no resulta razonablemente proporcional al costo de ese servicio; (iv) intención de gravar con el Impuesto de Sellos a los contratos celebrados bajo la modalidad de “carta oferta” y/o a otros documentos que no califican como instrumentos y (v) falta de aplicación por parte de las autoridades administrativas provinciales de los lineamientos fijados por la CSJN en la causa “Filcrosa” con relación a la normativa que debe aplicarse para determinar la materialización de la prescripción de las facultades recaudatorias. Sobre ese último punto, la CSJN recientemente concluyó que “...en la extensa lista de fallos que se mencionan en el apartado IV de aquel dictamen, el Tribunal ha desarrollado las razones por las que invariablemente sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho...en consecuencia, es nítido que el tribunal a quo al resolver la cuestión constitucional que le fue planteada ignoró por completo lo establecido en aquellos fallos y, si bien la Corte Suprema solo decide en los casos concretos que le son sometidos, y sus sentencias no resultan obligatorias para otros análogos, cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores —inclusive las de los Superiores Tribunales locales— que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones...la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la CN y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47). La deficiencia que se observa en la sentencia apelada se agudiza por el hecho de que —como lo expresó uno de los integrantes del Superior Tribunal de Justicia de

Creemos que una de las razones por las cuales se omite la aplicación de los lineamientos jurisprudenciales de la CSJN y se avanza en reclamos que se reconocen improcedentes, está vinculada con la aplicación de la obligación del *solve et repete*. Debido a que las autoridades saben que recaudarán el tributo reclamado y que deberán devolver los fondos pagados luego de múltiples años de litigio, continúan con sus ilegítimas pretensiones. El beneficio de recaudar rápidamente es tremendamente más importante que el perjuicio de devolver muchos años después créditos que estarán gravemente afectados por la devaluación y la inflación.

La necesidad de tener que cumplir el requisito del *solve et repete* es el que muchas veces conduce a los contribuyentes a regularizar vía moratoria pretensiones fiscales que resultan incorrectas conf. a la jurisprudencia de la CSJN. Sucede que los daños económicos y financieros que provoca continuar con el trámite de un litigio son mayores a los beneficios que podrían experimentarse frente a una victoria en los estrados del máximo tribunal.

En este escenario, sobre todo respecto de contribuyentes que carecen de respaldo económico para soportar los gastos directos e indirectos de un proceso litigioso, entendemos que, en múltiples oportunidades, no resulta libre la decisión de incorporar una presunta deuda en un plan de moratoria. Reiteramos ese pago sería la única opción (i) para evitar un daño económico improcedente mayor y (ii) debido a que el triunfo final no será suficiente para cubrir los costos reales de la defensa.

Se trataría de una nueva circunstancia en la cual visualizamos argumentos para poder reeditar una discusión por la cual

la Provincia de Misiones—, esta Corte en una ocasión anterior, en otra causa, ya había dejado sin efecto lo resuelto por aquel tribunal superior, por considerar que lo allí decidido no se ajustaba a la doctrina establecida en el caso Filcrosa...” (conf. “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, sentencia del 05/11/2019).

se formuló un allanamiento. Nuevamente, creemos que estamos ante casos en los que la conducta previa no resultó jurídicamente libre y, por ende, no existiría una contradicción en los términos requeridos por la doctrina de los actos propios.

En este punto, el lector podría plantear que el ejemplo que expusimos no resulta válido debido a que el contribuyente involucrado podría haber regularizado el pago de la eventual deuda sin ingresar en una moratoria y, por lo tanto, conservando su derecho a continuar con el trámite de su defensa en la instancia correspondiente. No compartiríamos esa apreciación. Aun suponiendo que el contribuyente tuviera la posibilidad económica y financiera de realizar el pago de ese modo, creemos que el ingreso a la moratoria no sería un acto jurídicamente libre. Sería la única opción a disposición para tratar de reducir mínimamente los efectos de un daño patrimonial improcedente ya que, como hemos dicho, se estaría regularizando una pretensión que se sustenta en un desconocimiento de los lineamientos jurisprudenciales de la CSJN y que las autoridades mantienen porque saben que generará recaudación inmediata. No podría pretenderse que, además, el contribuyente pague de un modo que resulta más oneroso.

- A idéntica conclusión podría arribarse en caso de que el contribuyente hubiera accedido a una moratoria para evitar el inicio o disipar los efectos de una denuncia penal improcedente (15). No podemos desconocer que, en múltiples oportunidades, se han formulado ese tipo de denuncias a pesar de que se sabían que resultaban infundadas, con el solo objetivo de “coaccionar” a los contribuyentes involucrados. Entonces, el ingreso a la moratoria, como elemento para extinguir esa acción penal, podría no calificarse como una alternativa entre varias, sino

como la única vía para evitar daños ilegítimos (16).

Hemos enumerado algunas de las situaciones particulares en las que, en nuestra opinión, no violentaría la doctrina de los “actos propios” el hecho de pretender reinstalar la discusión de un conflicto regularizado en una moratoria. Ello, debido a que el acto que presupone esa regularización no resultaría jurídicamente libre y, por lo tanto, devendría inválido e insusceptible de provocar una contradicción reprochable.

No perdemos de vista que se trata de una situación que debe evaluarse y demostrarse en cada caso concreto (17). Sin embargo, pretendemos demostrar que existe un ámbito dentro del cual es posible efectuar una “segunda lectura” destinada a proteger correctamente los derechos de los contribuyentes.

III. Ajustes idénticos o análogos respecto de períodos fiscales distintos

Sorpresivamente, hemos observado que, en algunas oportunidades, las autoridades fiscales han pretendido extender los efectos del allanamiento realizado en el marco de un régimen de moratoria a reclamos fiscales realizados sobre los mismos o idénticos conceptos, aunque referidos a períodos fiscales distintos. Esto, bajo el argumento de que el contribuyente, al haber avanzado con esa previa regularización, reconoció la proce-

(16) Los daños de una denuncia penal no se materializan únicamente frente a una condena. El simple hecho de ser denunciado y de tener que afrontar las consecuencias de ese acto, es un daño de enorme trascendencia que cualquier sujeto procuraría reducir.

(17) P. ej., el principio de buena fe exigiría que el contribuyente, luego de incorporar una supuesta deuda en el marco de una moratoria, realice una presentación ante la repartición tributaria correspondiente indicando cuáles fueron las razones que motivaron la regularización y manifestando que no se comparte el criterio técnico del ajuste. Ello, con el objetivo de evidenciar que esa regularización no calificaba como una alternativa, sino como la única opción a disposición del contribuyente para cumplir sus obligaciones o para reducir los efectos de daños improcedentes.

(15) Al respecto, recomendamos el análisis realizado por GOTLIB, Gabriel -MOHADEB, Sergio, cit.

dencia de la tesitura fiscal y se encuentra inhabilitado para cuestionarla por aplicación de la doctrina de los “actos propios”.

En nuestra opinión, ese criterio fiscal resulta improcedente. Consideramos que el potencial reconocimiento o allanamiento formulado, únicamente podría tener efectos respecto de los conceptos y períodos específicamente regularizados, sin que pueda realizarse una extensión de estos. Es decir, no habría una contradicción que permita aplicar esa teoría. Ello así, de conformidad con las siguientes razones:

III.1. Comúnmente las normas que regulan los regímenes de moratoria indican que el reconocimiento expreso e irrevocable se vincula con la deuda incluida en el respectivo plan y que el allanamiento se formula respecto de la pretensión fiscal regularizada. Por lo tanto, en base a una interpretación literal, podría concluirse que el reconocimiento y/o el allanamiento no tiene efectos respecto de circunstancias relativas a otros períodos fiscales a pesar de que se debatan las mismas cuestiones técnicas (18).

Además, una interpretación distinta o que se apartara de la estricta letra de la ley, generaría afectaciones al correcto ejercicio del derecho de defensa. De allí, que no puede visualizársela como una exégesis válida. No podría inferirse o justificarse una interpretación extensiva del reconocimiento o allanamiento, cuando ello no surge expresamente del marco normativo aplicable y pone en jaque el mencionado derecho.

Más aún, ni siquiera encontramos elementos que permitan calificar al reconocimiento o allanamiento como un indicio o premisa que pueda utilizarse “en contra” del contribuyente a los efectos de formu-

lar el mismo o análogo reclamo respecto de otros ejercicios.

III.2. No se violaría la doctrina de los “actos propios” si un contribuyente sustancia una discusión por un concepto que incorporó en una moratoria, pero referido a otros períodos fiscales. Para que exista una contradicción, el administrado debería haber asumido expresamente ese compromiso al momento de suscribir el plan respectivo de conformidad con los lineamientos de la normativa reglamentaria y, por lo tanto, haber renunciado a la posibilidad de reeditar cualquier discusión sobre la temática involucrada en el futuro.

III.3. La renuncia al ejercicio del derecho de defensa, como de cualquier otro derecho, debe interpretarse de manera restrictiva (19). Por ello, si la normativa que regula el alcance del reconocimiento o allanamiento no dispone explícitamente que ese suceso se extiende más allá del concepto y los períodos regularizados, no observamos que legislativamente existan argumentos para concederle esa amplitud.

III.4. El ingreso a una eventual moratoria se encuentra únicamente supeditado al cumplimiento de los requisitos que razonablemente fije la normativa respectiva. Pretender que exista una renuncia definitiva a cualquier defensa no cumpliría esa premisa. Como indicó la doctrina “...el ejercicio del poder político legislativo de excepción o emergencia (en lo que aquí interesa, amnistías, condonaciones, moratorias, etc.), no exige más renunciaciones o limitaciones que aquellas que el propio poder político impone, en un marco de razonabilidad. En lo demás sigue vigente el régimen jurídico normal...” (20).

III.5. Sería contrario a la lógica otorgarle al reconocimiento o allanamiento efectos que van más allá de la deuda expresamente regularizada en la moratoria. Sucede que:

(19) Conf. art. 948 del Cód. Civ. y Com.

(20) CORTI, Arístides Horacio, “Repetición de pagos efectuados al amparo de una moratoria”, IMP 1990-B, 2081.

(18) Al respecto, es preciso recordar que la CSJN indicó en reiteradas oportunidades que la primera fuente de interpretación es la letra de la ley y cuando la misma no requiere de realizar esfuerzos, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso (conf. Fallos 308:1745; 311:1042, 312:1098; 313:254 y 327:5345).

- Existieron y existen regímenes de moratoria que no prevén ese reconocimiento o allanamiento como requisito de admisibilidad y que permiten iniciar o continuar la discusión de la procedencia del tributo pagado en el plan respectivo. Esto confirma que el reconocimiento o allanamiento no califican como requisitos “implícitos” de los regímenes de moratoria. Si no presentan el carácter de recaudos implícitos respecto de las deudas que específicamente se regularizan, menos aún podrían tenerlo respecto de conceptos que no se incorporan a la moratoria respectiva.

- Los regímenes de moratoria resultan aplicables para regularizar obligaciones tributarias, intereses, recargos y/o multas devengadas hasta cierta fecha límite que se establece en cada marco normativo. Por ende, sería un contrasentido otorgar a un eventual reconocimiento o allanamiento efectos que vayan más allá de los límites temporales que el propio régimen preveía. ¿La regulación sería por obligaciones generadas hasta cierta fecha y el allanamiento sería definitivo y permanente?

III.6. Como vimos en el capítulo anterior, en múltiples oportunidades, la regularización de presuntas deudas a través de regímenes de moratoria no se vincula con el reconocimiento de su existencia o de la procedencia de un eventual reclamo de las autoridades fiscales, sino con ventajas o necesidades económicas o financieras. Por lo tanto, si el contribuyente, luego de realizar el reconocimiento o allanamiento, realiza una presentación manifestando que ese acto tiene alcance para el crédito y período regularizado y que su accionar no responde a la conformidad de la tesitura del organismo, sino a las mencionadas ventajas o necesidades, no visualizamos elementos para que las autoridades pretendan (i) sostener que el contribuyente no podría defenderse en el marco de futuros reclamos idénticos o análogos referidos a otros períodos y/o (ii) utilizar esa regularización como indicio en contra del contribuyente en otros ajustes con relación a distintos ejercicios.

Por todo lo dicho, entendemos que debería revisarse esta posición que hemos visualizado en ciertos actos administrativos de organismos gubernamentales tendiente a restringir el derecho de defensa de los contribuyentes. Los contribuyentes tienen plena libertad para ejercer ese derecho en el marco de ajustes por deudas no incluidas en una moratoria. Además, una tesitura como la que hemos observado sería sumamente contraproducente para cumplir con los objetivos recaudatorios de las moratorias porque tendría un efecto disuasivo sumamente trascendente.

IV. Conclusiones

Siguiendo lo indicado precedentemente, consideramos que el reconocimiento de una deuda o el allanamiento formulado en el marco de un régimen de moratoria:

- En principio, limita la posibilidad de reeditar la controversia respecto de la deuda o pretensión fiscal expresamente regularizada.

- No afectaría la posibilidad de reeditar esa controversia cuando se demuestra que el acto por el cual se decidió ingresar en una moratoria no califica como jurídicamente libre. Esto, ya sea porque era la única posibilidad que un contribuyente registraba para cumplir con sus obligaciones fiscales o debido a que existió una coacción, explícita o implícita, para avanzar de ese modo.

- No limita la posibilidad de que el contribuyente pueda reeditar la controversia en futuros expedientes y por otros períodos fiscales, ejerciendo acabadamente su derecho de defensa en juicio y sin que ese desistimiento pueda ser invocado en su contra. Más aún, en la medida en que no sea previsto normativamente, la regularización de una supuesta deuda o pretensión en el marco de una moratoria, tampoco podría utilizarse como un indicio en contra del contribuyente en futuros reclamos análogos respecto de otros períodos fiscales.

Implicancias impositivas de la pandemia (COVID-19)

Alberto M. Bello ^(*)

Ante el escenario de crisis como el que se plantea actualmente, frente a la situación de emergencia económica, financiera y sanitaria (COVID-19) que trae aparejada una menor recaudación, se plantea la necesidad de implementar medidas coyunturales para el contexto actual y de medidas estructurales que resultarían aplicables una vez superada la emergencia sanitaria.

I. Consideraciones preliminares

El actual estado de emergencia sanitaria generado por la propagación de la pandemia (COVID-19) ha impactado muy profundamente en la sociedad, no reconociendo diferencias culturales, sociales, ni fronteras, afectando a todos por igual (países emergentes, en vías de desarrollo y desarrollados), y en virtud de ello, estamos ante una oportunidad histórica de adoptar medidas económicas y en particular tributarias, de manera consensuada y sin divisiones políticas, de manera tal de prepararnos para la etapa que se viene de post pandemia, una vez que se reactive la economía.

A partir de ello todo no será igual y deberemos adaptarnos a las nuevas circunstancias que nos llevará a replantearnos nuestra actual estructura tributaria, la cual se encuentra conformada por una multiplicidad de gravámenes en la esfera nacional, provincial y municipal.

El informe del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (1) (IARAF) que data del año 2019 señalaba que entre los tres niveles del Estado (nacional, provincial y municipal) los contribuyentes soportan la carga de 163 (ciento sesenta y tres) tipos diferentes de impuestos. El estudio concluye que solo 10

(diez) gravámenes concentran el 90% (noventa por ciento) de los ingresos del Estado, mientras que los 153 (ciento cincuenta y tres) restantes aportan apenas el 10% (diez por ciento) y en muchos casos solo sirven para encarecer alguna etapa de producción (2).

En el presente año dicha carga tributaria se elevó a 166 (ciento sesenta y seis) gravámenes, dado que se sumaron cuatro tributos, incorporándose el “Impuesto País”, mediante la ley 27.541, y tres gravámenes municipales y se eliminaron dos tributos provinciales (3).

Dicho informe indica que “considerando la recaudación de IVA, Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social, Impuesto a las ganancias (personas humanas y sociedades) y el impuesto provincial a los Ingresos Brutos se obtienen 3/4 partes de la recaudación tributaria consolidada de Argentina”. Asimismo, sostiene que “si a los 6 tributos mencionados se les agregan Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios (impuesto al cheque), los impuestos al comercio exterior (Derechos de Importación y Exportación) y los Impuestos sobre los Combustibles, se tendrá que el 90% de la recaudación con-

(*) Contador público (UBA). Socio de Impuestos en Jade Associates.

(1) IARAF, fuente: <https://www.iaraf.org/>.

(2) Diario Ámbito Financiero, “Vademécum fiscal 2019: en el país se pagan 163 impuestos”, sección “Economía”, lunes 11 de febrero de 2019, p. 7.

(3) STANG, Silvia, “El debate sobre el peso de los impuestos”, Diario La Nación, domingo 31/05/2020, p. 1.

solidada argentina se concentra en 10 tributos, 9 de los cuales son nacionales y el restante provincial”.

La estructura tributaria actual está integrada por 42 (cuarenta y dos) impuestos que cobra la Nación, 39 (treinta y nueve) las provincias y 85 (ochenta y cinco) que perciben las comunas municipales. Recordemos que el año anterior dicha estructura estaba conformada por 41 (cuarenta y un) impuestos nacionales, 41 (cuarenta y un) provinciales y 82 (ochenta y dos) municipales. A nivel subnacional se generaliza el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos (en adelante, ISIB) y el impuesto a los sellos, así como también puede encontrarse en la legislación tributaria de las 24 (veinticuatro) jurisdicciones de provincias y de la Ciudad de Buenos Aires tasas retributivas de distintos servicios gubernamentales.

Más allá de pensar en medidas coyunturales que se requieren para paliar la actual situación de emergencia se requiere una reforma tributaria que tenga por objeto reformular nuestro sistema tributario actual, en la esfera nacional, provincial y municipal, que contemple la eliminación de impuestos distorsivos y la suscripción de un nuevo pacto fiscal. Todo ello, en un marco de recuperación de la actividad económica y de reducción significativa de la evasión fiscal.

II. Medidas adoptadas en la Argentina

A los efectos de aliviar la presión tributaria e impulsar la actividad económica se debieran implementar, en el corto plazo, medidas tales como la baja de impuestos, incentivos fiscales y suspensiones de plazos y prórrogas, como las medidas que han adoptado países de la región.

Empero, salvo la reducción de las contribuciones patronales y la exención del impuesto a las ganancias para el personal de salud y de seguridad, no se han adoptado medidas que reduzcan la presión tributaria que actualmente recae sobre los contribuyentes. Aunque si se han adoptado medidas impositivas que consideramos loables pero parciales, tales como la extensión de

la feria fiscal administrativa, suspensión de embargos y medidas cautelares, feria fiscal extraordinaria del Tribunal Fiscal de la Nación, suspensión y baja de oficio del monotributo, ampliación de trámites vía electrónica, entre otras medidas.

Dichas medidas han sido acompañadas por una sucesión de prórrogas de presentación de declaración jurada anual de precios de transferencia, de impuesto a las ganancias de trabajadores en relación de dependencia, del régimen de facilidades de pago permanente, del régimen de regularización de obligaciones (moratoria), del régimen de repatriación de bienes, del pago a cuenta de bienes personales, del certificado MiPyME, de la presentación de rendición de cuentas del programa de capacitación SEPyme, de emisión de notas de crédito y débito, del vencimiento de declaraciones juradas anuales de ganancias de personas jurídicas, de vencimientos de declaraciones juradas anuales de ganancias y bienes personales de personas humanas y sucesiones indivisas (incluyendo renta financiera), entre otras.

Los fiscos provinciales también han implementado medidas para hacer frente a la emergencia, tales como ferias fiscales administrativas, suspensión de medidas cautelares y de embargos, prórrogas de vencimientos de obligaciones y de planes de facilidades de pago, suspensión de verificaciones, prórrogas de certificados de no retención y condonación de intereses por mora en el cumplimiento de obligaciones, entre otras medidas.

También se han tomado medidas tributarias en el ámbito del Convenio Multilateral, tales como feria fiscal, prórroga de implementación del Registro Único Tributario - Padrón Federal, prórroga de presentación y pago de obligaciones y prórroga de presentación de declaración jurada anual del ISIB (CM05).

Estas han sido acompañadas por una serie de medidas de emergencia en materia laboral, tales como la implementación del Programa de Emergencia de Asistencia al

Trabajo y a la Producción (ATP), el ingreso familiar de emergencia para trabajadores no registrados y monotributistas, el salario complementario, la prohibición de despidos, la suspensión de la inclusión en el REPSAL y los créditos a tasa cero para trabajadores autónomos y monotributistas.

Mientras tanto, en materia de seguridad social se han implementado medidas tales como la reducción de impuestos a los servicios de salud, postergación de vencimientos en seguridad social y reducción de hasta el 95% (noventa y cinco por ciento) de contribuciones patronales con destino al SIPA (Sistema Integrado Previsional Argentino).

III. Impuesto extraordinario de emergencia

Las medidas indicadas más arriba podrían ser complementadas con la instauración de un impuesto a las altas rentas o patrimonios, en la medida que supere el test de constitucionalidad respecto a los principios constitucionales que podrían ser vulnerados, tales como: capacidad contributiva, generalidad, igualdad, legalidad, irretroactividad de la ley, confiscatoriedad, certeza y seguridad jurídica.

El inconveniente que se genera si se introduce un impuesto a los altos patrimonios es que sería inequitativo para quienes no distribuyan dividendos o utilidades dado que estarían tributando sobre un gravamen extraordinario superior respecto de aquellos que los distribuyan. Ello implica que aquellas empresas que no distribuyan sus utilidades y las capitalicen incrementarán su patrimonio, y de esta manera tributarán un gravamen por sobre aquellos que distribuyan sus utilidades que quedarían liberados de este por el monto distribuido.

Es por ello que estimamos que en caso de que se implemente un impuesto extraordinario de este tipo debiera resultar aplicable tanto al patrimonio como a las ganancias extraordinarias que se obtengan.

En nuestra opinión no sería conveniente implementar un impuesto extraordinario

sobre los sujetos empresa, dado que para sostener la actividad económica y productiva resulta imprescindible reducir la presión tributaria que recae sobre estas, y no así incrementarla mediante un gravamen adicional y extraordinario.

Tal vez habría que analizarse la posibilidad de que dicho gravamen extraordinario recaiga exclusivamente sobre las personas humanas y sucesiones indivisas que obtengan una determinada capacidad contributiva que amerite la imposición de este gravamen excepcional, pero no debiera recaer sobre las empresas.

Recordemos que tanto las mipymes como las grandes empresas deben afrontar, además, de los pagos mensuales de impuestos (cargas sociales, IVA, etc.), las obligaciones anuales, entre las cuales se encuentran el impuesto a las ganancias del período fiscal 2019 y anticipos para el período fiscal 2020 de dicho gravamen, cuyo ingreso no ha sido postergado, y tampoco se ha reducido el peso de estos en la estructura impositiva que recae sobre ellas.

A pesar de que se considere al impuesto extraordinario mencionado más arriba como un impuesto distinto al impuesto a las ganancias, deberíamos aguardar que la justicia se expida al respecto, para determinar si estamos en presencia de confiscatoriedad o no. Empero, en nuestra opinión debieran sumarse ambos impuestos a los efectos de evaluar si superan el test de constitucionalidad, sin descartar la posibilidad de que se encuentren vulnerados otros principios constitucionales.

IV. Medidas recomendadas por la OCDE

La problemática actual en el marco de la pandemia (COVID-19) tuvo un impacto negativo en el nivel de actividad económica global y en virtud de ello se generó un profundo debate sobre las reformas a implementar en el modelo económico, la distribución de ingresos y los sistemas tributarios globales, que incluyen la posibilidad de implementar impuestos extraordinarios a la riqueza. Es así como en

el contexto internacional se advierte la necesidad de introducir cambios regulatorios e impositivos (4).

La Secretaría General de la OCDE (Organización para la Cooperación de Desarrollo Económico) viene reclamando que se tomen medidas conjuntas (5). En este sentido, dicho organismo recientemente ha publicado su estudio sobre el impacto que el COVID-19 tendría en las reglas para evitar la doble imposición internacional en el marco de los convenios para evitar la doble imposición en materia de impuesto a la renta y al patrimonio (en adelante, CDI).

El documento analiza las medidas adoptadas por los países en relación con restricciones de movilidad que pueden tener implicancias en las reglas de residencia fiscal o establecimiento permanente (en adelante, EP). Dicho estudio resulta relevante para el caso de trabajadores cuyo centro de trabajo está en un país pero que se han visto forzados a teletrabajar desde otro país, donde generalmente se encuentra su núcleo de intereses familiares. La OCDE analiza esta problemática y facilita unas recomendaciones al respecto (6).

Recordemos que la OCDE ha publicado una lista de políticas fiscales tomadas por los estados para producir un conjunto de herramientas útiles en el actual contexto, que en general, tienen por objeto otorgar beneficios a corto plazo, empero, la OCDE se ha pronunciado por la necesidad de implementar medidas que se enfoquen en el mediano y largo plazo (7).

(4) LA FUENTE, Esteban, "Impuesto Patria. El oficialismo unifica postura y presentará un nuevo proyecto", Sección Economía, Actualidad Económica, fuente: diario La Nación, 08/04/2020.

(5) OECD, "OECD Secretary-General: Coronavirus 'war' demands joint action", Fuente: OECD Secretary-General, 21/03/2020.

(6) PWC España (<http://www.pwc.es>).

(7) CAVEGIA, Sergio, "Mensaje de OCDE sobre políticas fiscales en tiempos de emergencia", Sección Economía, fuente: diario Ámbito Financiero, 26/03/2020.

V. Medidas adoptadas por los países de la región

En el presente apartado recorreremos sucintamente las medidas impositivas adoptadas por los países de la región ante la emergencia sanitaria (COVID-19) a los efectos de evaluar si resultan suficientes para llevar adelante este período de transición generado por la pandemia.

V.1. Brasil

Ante la crisis causada por la pandemia (COVID-19), el Gobierno Federal ha implementado una serie de medidas impositivas, entre las cuales se encuentra la reducción o exención de los tipos impositivos de algunos impuestos, tales como el IOF-Crédito que se aplica a operaciones de crédito (préstamo, descuento, anticipo al depositante, financiación, entre otras) y contribuciones debidas a terceros que se aplican a los ingresos de las Empresas y están destinadas a ciertas entidades privadas que desarrollan obras sociales (8).

V.2. Bolivia

Se prorrogó el plazo de vencimiento para el pago del impuesto sobre las utilidades de las empresas para contribuyente "Resto" hasta el 31/07/2020; La categorización de contribuyentes como "Resto" está en función a las características administrativas definidas por el Servicio de Impuestos Nacionales, habiéndose identificado claramente que dicho segmento requiere de un plazo adicional para poder cumplir con sus obligaciones. En julio, estos contribuyentes podrán cancelar todo el impuesto o el 50% y el saldo en tres pagos hasta octubre de 2020, sin mantenimiento de valor, intereses ni garantías (9).

(8) GARRIGUÉS, "COVID-19: Brasil aprueba medidas de apoyo tributario y financiero", 10/04/2020, fuente: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=1a24de4c-306c-4639-bc95-f1272147201e>.

(9) Decreto supremo 4249, 28/05/2020, fuente: <https://www.economiayfinanzas.gob.bo/se-prorroga-el-plazo-de-vencimiento-para-el-pago-del-impuesto-sobre-las-utilidades-de-las-empresas-de-la-gestion-2019-para-contribuyentes-resto.html>.

El Órgano Ejecutivo remitió a la Asamblea Legislativa Plurinacional el 18/03/2020, un Proyecto de Ley que modifica los arts. 59, 60 y 61 del Código Tributario Boliviano (ley 2492), referidos a la prescripción tributaria. En efecto, dicho proyecto de ley reduce el término de la prescripción y plantea la regularización de deudas tributarias, eliminando el mantenimiento de valor, multas y disminuyendo intereses (10).

V.3. Chile

Se implementaron medidas tales como la suspensión de los pagos provisionales mensuales del impuesto a la renta y el aplazamiento del pago del IVA por un período de 3 (tres) meses, anticipo de devolución del impuesto a la renta que corresponde a las pymes, postergación del pago de contribuciones para empresas y del pago del impuesto a la renta para empresas hasta julio de 2020, reducción transitoria a 0% (cero por ciento) del impuesto sobre timbres y estampillas para todas las operaciones de crédito, medidas de alivio para el tratamiento de deudas tributarias focalizadas en pymes, entre otras medidas (11).

V.4. Colombia

El Gobierno nacional y la DIAN (Administración Tributaria colombiana) han adoptado medidas relacionadas con la postergación de plazos de vencimientos relacionados con el calendario tributario del año 2020 y otros plazos para apoyar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y para atender la emergencia ocasionada por la pandemia del COVID-19.

(10) Proyecto de ley que modifica el Código Tributario Boliviano (ley 2492), 18/03/2020, fuente: <https://www.economiayfinanzas.gob.bo/proyecto-de-ley-reduce-el-termino-de-la-prescripcion-y-plantea-regularizacion-de-deudas-tributarias-eliminando-mantenimiento-de-valor-multas-y-disminuyendo-intereses-.html>.

(11) GARRIGUÉS, "COVID-19: Chile adopta medidas financieras y tributarias para afrontar la crisis del coronavirus", 20/03/2020, fuente: https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/covid-19-chile-adopta-medidas-financieras-y-tributarias-para-afrontar-la-tesis-del.

Asimismo, adoptó otras medidas extraordinarias o transitorias, tales como la exención de IVA en la importación y ventas sin derecho a devolución y/o compensación de suministros y equipos médicos (12), se modifica el régimen de insolvencia (ley 1116, 2006) para atender las necesidades de las empresas más afectadas (no retención o autorretención en la fuente en el impuesto sobre la renta, no anticipo de impuesto a la renta, no liquidar renta presunta por el año gravable 2020 y retención en la fuente de IVA del 50%) (13), exención de las transferencias del gravamen a los movimientos financieros y exclusión del IVA sobre la dispersión de recursos por parte de las entidades financieras a los beneficiarios (14).

Asimismo, se adoptaron medidas transitorias para disminuir la carga impositiva en relación con el gravamen a los movimientos financieros a cargo de las entidades sin fines de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial y el impuesto sobre las ventas en las donaciones de ciertos bienes muebles, en la medida que se destinen a la población más vulnerable (15).

Se prevé la posibilidad de acelerar la devolución de impuesto a la renta y de IVA, a través de un proceso de devolución abreviado automático, el cual levanta requisitos propios del proceso administrativo tributario de devoluciones y compensaciones y disminuye el término de 50 (cincuenta) a 15 (quince) días, el trámite de la resolución de la solicitud y se suspende el término de la fiscalización para las devoluciones durante el período de la emergencia económica y sanitaria (16).

(12) Decreto legislativo 438, 19/03/2020, fuente: dian.gov.co.

(13) Decreto legislativo 560, 15/04/2020, fuente: dian.gov.co.

(14) Decreto legislativo 570, 15/04/2020, fuente: dian.gov.co.

(15) Decreto legislativo 530, 08/04/2020, fuente: dian.gov.co.

(16) Decreto legislativo 535, 10/04/2020, fuente: dian.gov.co.

Se exime de IVA a los servicios de conexión y acceso a voz e internet móviles, cuyo valor no supere 2 (dos) Unidades de Valor Tributario (UVT), por el término de 4 (cuatro) meses **(17)**.

Se creó el impuesto solidario que rige desde el 01/05/2020 hasta el 31/07/2020, con destino para inversión social en la clase media vulnerable y trabajadores informales y se creó el aporte solidario voluntario por parte de los servidores públicos y personas naturales vinculados mediante contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión pública con ingresos inferiores a \$10.000.000 (diez millones de pesos).

Se suspendieron los términos, en beneficio de los contribuyentes (no comprende los procesos de devolución y/o compensación, las facilidades de pago, la gestión de títulos de depósitos judiciales y las solicitudes de desembargos) **(18)**.

Se adoptaron medidas de urgencia para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de la DIAN, aclarándose que mientras dure la suspensión de términos, la actividad administrativa deberá continuar y que la notificación de las actuaciones que se adelanten en dicho período se suspenderá hasta tanto permanezca vigente dicha suspensión. Se aclara que no se suspenden sus actuaciones y notificaciones **(19)**.

En materia tributaria y administrativa la suspensión de términos no incluye el cumplimiento de las obligaciones de presentar y pagar las declaraciones, entre otros **(20)**.

Por su parte, se adoptaron medidas para minimizar las cargas de los contribuyen-

(17) Decreto legislativo 540, 13/04/2020, fuente: dian.gov.co.

(18) Resolución 0030 que reglamenta las disposiciones del decreto legislativo 491, 29/03/2020, fuente: dian.gov.co.

(19) Resolución 0031 que modificó parcialmente la resolución 0030, 03/04/2020, fuente: dian.gov.co.

(20) Resolución 0041, 05/05/2020, fuente: dian.gov.co.

tes o para mejorar sus condiciones económicas, tales como: adelanto del inicio del programa de devolución del IVA para la población más vulnerable **(21)**, aceleración del proceso de devolución del impuesto a la renta y de IVA mediante un proceso abreviado automático **(22)**, creación del programa de apoyo al empleo formal (PAEF) mediante el cual el Estado contribuye con el financiamiento y pago de una parte de las obligaciones laborales a cargo de los empleadores mediante la asignación de un subsidio para preservar el empleo **(23)** y determinación del procedimiento para acceder a las facilidades de pago establecidas en la ley 2010 de 2019 **(24)**.

V.5. Ecuador

Mediante decreto ejecutivo 1017, de 16 de marzo de 2020, el presidente de la República del Ecuador declaró el estado de excepción por calamidad pública en todo el territorio nacional, debido a la declaratoria de pandemia del COVID-19.

El Servicio de Rentas Internas estableció las normas para la aplicación de las regulaciones temporales y especiales para las pequeñas y medianas empresas de cualquier actividad económica, con las salvedades previstas en la normativa pertinente. No podrán acogerse a dichos beneficios, aquellos contribuyentes que durante la declaratoria de excepción despidan intempestivamente a sus trabajadores **(25)**.

Aplicación de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para combatir la crisis sanitaria

(21) Decreto legislativo 419, 18/03/2020, fuente: dian.gov.co.

(22) Decreto legislativo 535, 10/04/2020, fuente: dian.gov.co.

(23) Decreto legislativo 639, 06/05/2020, fuente: dian.gov.co.

(24) Circular externa 00003, 14/04/2020, fuente: dian.gov.co.

(25) Res. NAC-DGERCGC20-00000036, 27/05/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

derivada del COVID-19, mediante la emisión de normas para la activación de oficio del plan excepcional de pagos de hasta doce [12] meses, a los contribuyentes que hubieran incumplido con alguna de las cuotas mencionadas en la respectiva resolución de concesión del plan excepcional de pagos, al 22 de junio de 2020 **(26)**.

Reanudar a partir del 16 de junio de 2020, los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro, suspendidos por la emergencia económica sobreviviente a la emergencia sanitaria **(27)**.

Los sujetos pasivos alcanzados por el Régimen Impositivo para Microempresas efectuarán la declaración y pago de impuesto al valor agregado (IVA) de forma semestral, de conformidad con la ley **(28)**.

Se amplía por única vez el plazo para la declaración y pago del IVA del período marzo 2020, a ser presentado en el mes de abril de 2020; y, se modifica el plazo para la declaración y pago del impuesto a la renta de sociedades del ejercicio fiscal 2019 **(29)**.

Ampliación de la suspensión de plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro hasta el 12 de abril de 2020 **(30)**, hasta el 30 de abril, inclusive **(31)**, hasta el 15 de mayo, inclusive **(32)**,

hasta el 22 de mayo de 2020, inclusive **(33)**, hasta el 31 de mayo de 2020, inclusive **(34)**, hasta el 15 de junio de 2020, inclusive **(35)**.

Suspensión de los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro, desde el 16 de marzo hasta el 31 de marzo de 2020 **(36)** y extensión de dicha suspensión desde el 1 de abril hasta el 5 de abril **(37)**.

Establece las normas para la aplicación de las regulaciones temporales y especiales establecidas en el art. 2º del decreto ejecutivo 1021 **(38)**.

Se amplía por única vez el plazo para la presentación de anexos tributarios cuya fecha de presentación corresponde a marzo y abril 2020: 1) Anexo Reporte de Operaciones y Transacciones Económicas Financieras (ROTEF); 2) Anexo de Información de Operaciones Gravadas y Relacionadas con el Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables (IBP); 3) Anexo ICE; 4) Anexo Movimiento Internacional de Divisas (MID); 5) Anexo de Notarios, Registradores de la Propiedad y Registradores Mercantiles; 6) Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Miembros de Directorio y Administradores (APS) - Mensual; y 7) Anexo de Fideicomisos Mercantiles, Fondos de Inversión y Fondos Complementarios (AFIC) - Mensual, conforme a los calendarios previstos en la resolución **(39)**.

(26) Res. NAC-DGERCGC20-00000044, 23/06/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(27) Res. NAC-DGERCGC20-00000042, 16/06/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(28) Res. NAC-DGERCGC20-00000036, 27/05/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(29) Res. NAC-DGERCGC20-00000029, 14/04/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(30) Res. NAC-DGERCGC20-00000026, 02/04/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(31) Res. NAC-DGERCGC20-00000028, 09/04/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(32) Res. NAC-DGERCGC20-00000031, 29/04/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(33) Res. NAC-DGERCGC20-00000034, 15/05/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(34) Res. NAC-DGERCGC20-00000035, 22/05/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(35) Res. NAC-DGERCGC20-00000038, 29/05/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(36) Res. NAC-DGERCGC20-00000022, 16/03/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(37) Res. NAC-DGERCGC20-00000024, 31/03/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(38) Res. NAC-DGERCGC20-00000025, 01/04/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

(39) Res. SRI-SRI-2020-0002-R, 20/03/2020, Servicios de Rentas Internas, fuente: <https://www.sri.gob.ec>.

V.6. Paraguay

Fraccionamiento sin intereses del impuesto a la renta personal hasta en 5 (cinco) cuotas, y la exoneración de multas hasta junio.

Reducción de aranceles para bienes relacionados al ámbito sanitario.

Se amplía la validez del Certificado de cumplimiento tributario a 90 (noventa) días.

Financiamiento sin intereses para el IRAGRO e IRACIS.

Se posterga para el mes de julio el pago del impuesto a la renta empresarial.

Reducción del IVA del 10% (diez por ciento) al 5% (cinco por ciento) de todos los bienes de necesidad sanitaria **(40)**.

V.7. Perú

Mediante decreto supremo 008-2020-SA se ha declarado la Emergencia Sanitaria a nivel nacional, por el plazo de 90 (noventa) días calendario, por la existencia del COVID-19. Mediante el decreto supremo 044-2020-PCM se declaró el Estado de Emergencia a nivel nacional por el plazo de 15 (quince) días calendario, disponiéndose el aislamiento social obligatorio (cuarentena) por las graves circunstancias que afectan la vida de la Nación a consecuencia del brote del COVID-19, medidas que han sido sucesivamente prorrogadas, hasta el 30 de junio de 2020.

Se prorrogó de manera excepcional el plazo para presentar la declaración jurada anual y efectuar el pago de regularización del impuesto a la renta y del ITF, correspondiente período fiscal 2019, para quienes hu-

bieran obtenido ingresos netos de tercera categoría de hasta 5 000 (cinco mil) UIT **(41)**.

Reemplazo de algunas de las causales de pérdida de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria por tributos internos, estableciéndose, entre otros, que las cuotas que venzan entre el 31 de marzo y el 30 de junio de 2020 no se computan para efecto de la causal de pérdida consistente en la deuda de 2 (dos) cuotas consecutivas, siempre que aquellas, incluidos los intereses moratorios que correspondan, se paguen hasta el 31/07/2020 **(42)**.

Se prorrogaron las fechas de vencimiento para presentar en el año 2020 la declaración de la información financiera para el intercambio automático de información, cuyos vencimientos se extienden al 23 y 24/07/2020, según terminación de RUC **(43)**.

Se establece procedimiento temporal adicional para la inscripción en el RUC y reactivación de dicho registro utilizando la mesa de partes virtuales de la SUNAT **(44)**.

Se redujeron a partir del 1º de abril de 2020 las tasas de interés aplicables a los tributos administrados o recaudados por la SUNAT, debido a que la actividad económica del país está siendo afectada temporalmente por los efectos de la pandemia del Coronavirus (COVID-19). Se fijó en el 1% (uno por ciento) y 0,5% (cero con cincuenta por ciento) las tasas de interés moratorio aplicables a las deudas tributarias en moneda nacional y extranjera, respectivamente; y las tasas de interés de devolución, en el 0,42% (cero con cuarenta y dos por ciento)

(40) MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES DE PARAGUAY, "Medidas implementadas por el Gobierno Nacional en el contexto de la pandemia del COVID-19", 23/03/2020, fuente: <https://www.mre.gov.py/index.php/noticias-de-embajadas-y-consulados/medidas-implementadas-por-el-gobierno-nacional-en-el-contexto-de-la-pandemia-del-covid-19>.

(41) Res. Sup. 061-2020, 24/03/2020, fuente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/general/index.html>.

(42) Res. Sup. 096-2020, 28/05/2020, fuente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/general/index.html>.

(43) Res. Sup. 082-2020, 13/05/2020, fuente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/general/index.html>.

(44) Res. Sup. 078-2020, 09/05/2020, fuente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/general/index.html>.

y 0,25% (cero con veinticinco por ciento), respectivamente **(45)**.

Se modifica el cronograma de vencimientos para la declaración jurada anual del impuesto a la renta y del impuesto a las transacciones financieras, extendiéndose el plazo de vencimiento del 24/06 al 08/07/2020, según terminación de RUC; Los buenos contribuyentes y sujetos no obligados a inscribirse en el RUC tienen plazo hasta el 09/07/2020 **(46)**.

Se adoptan medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por declaratoria de emergencia nacional **(47)**. Estas han sido ampliadas por extensión del aislamiento social y obligatorio **(48)**.

V.8. Uruguay

El art. 1º del dec. 93/2020 del 13 de marzo de 2020 declaró el estado de emergencia nacional sanitaria como consecuencia de la pandemia originada (COVID-19) y teniendo en cuenta que esta ha dificultado el normal cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes se otorgaron prórrogas a determinados vencimientos, así como también se estableció un régimen especial para la cancelación de los pagos correspondientes **(49)**.

Mediante el dec. 133/2020 **(50)** se reglamentó la ley 19.874 de 8 de abril de 2020 de creación del “Fondo Solidario COVID-19”, mediante la cual se crea el impuesto de emergencia sanitaria COVID-19 y un adicional al impuesto de asistencia a la seguri-

dad social (IASS), que serán retenidos por los empleadores o por las instituciones que abonan jubilaciones, pensiones y demás prestaciones de pasividad.

Este impuesto de emergencia sanitaria COVID-19 grava las remuneraciones y prestaciones nominales cuyos importes mensuales superen \$120.000 (pesos uruguayos ciento veinte mil), derivadas de servicios personales prestados al Estado, Gobiernos Departamentales, Entes Autónomos y Servicios Descentralizados, personas de derecho público no estatal y entidades de propiedad estatal en las que el Estado o cualquier entidad pública posea participación mayoritaria; exceptuándose al personal de la salud que participa directa o indirectamente en el proceso asistencial.

Mientras tanto, el impuesto de asistencia a la seguridad social (IASS) grava los ingresos correspondientes a las jubilaciones, pensiones, retiros militares y policiales, y prestaciones de pasividad similares, servidos por instituciones públicas, paraestatales y privadas, cuyos importes mensuales superen \$120.000 (pesos uruguayos ciento veinte mil).

Ambos gravámenes se aplicarán a los ingresos devengados correspondientes a los meses de abril y mayo de 2020. La ley autoriza al Poder Ejecutivo a prorrogar su aplicación hasta por un período máximo adicional de dos meses **(51)**.

La Dirección General Impositiva (DGI) ha implementado nuevos servicios y en consecuencia la totalidad de los trámites ante la Administración Tributaria uruguaya se pueden realizar en línea a través del servicio web que dispone el organismo.

V.9. Conclusiones

Al recorrer la legislación comparada, encontramos que los países de la región, en general, han tomado diversas medidas en materia impositiva para hacer frente a la

(45) Res. Sup. 066-2020, 31/03/2020, fuente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/general/index.html>.

(46) Res. Sup. 061-2020, 24/03/2020, fuente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/general/index.html>.

(47) Res. Sup. 055-2020, 16/03/2020, fuente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/general/index.html>.

(48) Res. Sup. 065-2020, 30/03/2020, fuente: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/general/index.html>.

(49) Res. 707/2020, 20/04/2020, Fuente: <https://www.dgi.gub.uy/>.

(50) Dec. 133/020, 24/04/2020, Fuente: <https://www.dgi.gub.uy/>.

(51) Fuente: <https://www.dgi.gub.uy/>.

emergencia ocasionada por la pandemia (COVID-19).

Se han suspendido los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios, aplazado o diferido las obligaciones impositivas, con la particularidad de que algunos de ellos han aplazado el pago de impuestos por un plazo considerable o lo han financiado sin intereses (Bolivia, Chile, Ecuador y Paraguay).

Otros países han suspendido los términos no incluyendo la obligación de pagar y presentar declaraciones juradas (Colombia).

Se han implementado regímenes de regularización para pymes que excluye a aquellos contribuyentes que durante la declaratoria de excepción despidan intempestivamente a sus trabajadores (Ecuador), reemplazado algunas de las causales de pérdida de aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria (Perú) y suspendido la aplicación de sanciones, mediante la regularización de deudas tributarias condonando multas (Bolivia).

Por su parte, se redujeron las tasas de interés aplicables a los tributos (Perú), implementado medidas de alivio para el tratamiento de deudas tributarias para pymes (Chile y Perú) y modificado los términos de prescripción tributaria (Bolivia y Ecuador).

Se redujeron o eximieron determinados tipos impositivos (Brasil) y se eximió a las transferencias del gravamen a los movimientos financieros (Colombia).

Se ha anticipado la devolución de impuestos (Chile) e implementado un proceso de devolución de impuestos abreviado y automático (Colombia) y no aplicación de retenciones, anticipos y renta presunta (Colombia).

Colombia y Uruguay han implementado impuestos extraordinarios, tales como el impuesto y aporte solidario voluntario por parte de los servidores públicos y personas naturales vinculados mediante contrato de prestación de servicios profesionales (Colombia), el impuesto de emergencia sani-

taria COVID-19 (Uruguay) y un adicional al impuesto de asistencia a la seguridad social (IASS), que serán retenidos por los empleadores o por las instituciones que abonan jubilaciones, pensiones y demás prestaciones de pasividad (Uruguay).

Por su parte, Colombia ha creado el Programa de Apoyo al Empleo Formal (PAEF) mediante el cual el Estado contribuye con el financiamiento y pago de una parte de las obligaciones laborales a cargo de los empleadores (Colombia), el cual se asimila al Programa de Emergencia de Asistencia al Trabajo y a la Producción (ATP) implementado en la Argentina.

Otros países han reducido aranceles a la importación de bienes esenciales para la prevención sanitaria (Paraguay, entre otros).

Finalmente, se instauraron programas de devolución del IVA para la población más vulnerable (Colombia) y se ha reducido la alícuota del IVA para bienes de necesidad sanitaria (Paraguay).

Consideramos que las medidas adoptadas por los países de la región han sido loables, pero no resultan suficientes para atender los perjuicios económicos ocasionados por la pandemia del COVID-19 durante este período de transición que debemos atravesar hasta la recuperación de la actividad económica.

Ello demuestra el alto grado de vulnerabilidad que tienen las economías de la región para hacer frente a estas circunstancias extremadamente excepcionales. En efecto, las medidas impositivas adoptadas por los países de la región distan de las recomendadas por la OCDE y de las adoptadas por los países desarrollados, los cuales han implementado medidas más audaces que se condicen con el buen estado de sus economías.

VI. Propuesta de medidas de coyuntura

En materia tributaria ante el mero incumplimiento de los vencimientos fijados por el organismo recaudador, el contribuyente y/o responsable deberá responder por la

mora acaecida, debiendo ingresar los intereses resarcitorios, punitivos o multas pertinentes.

Empero, en el contexto actual generado por la propagación de la pandemia, dichos sujetos deberían ser exonerados de la aplicación de intereses y de sanciones formales y materiales, dado que estamos en presencia de un fenómeno que tiene todas las características de desastre o catástrofe natural, verificándose la condición de caso fortuito o fuerza mayor que libera de responsabilidad por el incumplimiento en término de sus obligaciones tributarias.

En virtud de todo ello, debieran condonarse los intereses y multas de aquellos sujetos que no hayan podido cumplir con sus obligaciones tributarias por encontrarse afectados por la actual coyuntura, alegando caso fortuito o fuerza mayor como causal eximente de responsabilidad en el cumplimiento de sus obligaciones (52).

Por su parte, debieran suspenderse los regímenes de retención y percepción nacionales y provinciales hasta tanto superemos esta etapa de emergencia económica, sin dejar de destacar la necesidad de cuantificar la pérdida de recaudación que dicha medida generaría en las arcas del Estado Nacional y provinciales.

Asimismo, debiera admitirse el cómputo del ciento por ciento del crédito fiscal técnico generado por la aplicación de alícuotas asimétricas como pago a cuenta de otros gravámenes, o en su caso, del impuesto a las ganancias y sus anticipos, u obtener el reintegro sistémico de dicho saldo.

Finalmente, debiera analizarse la posibilidad de devolución del IVA a ciertos sectores considerados vulnerables.

VII. Propuesta de medidas estructurales

Resulta imperiosa la necesidad de una reforma estructural de nuestro sistema tri-

butario, que tenga por objeto su simplificación y la reducción de la evasión fiscal, sin dejar de destacar la necesidad de revisar la imposición provincial y municipal.

En primera instancia se debieran definir objetivos claros de política fiscal que tengan por objeto reducir la evasión fiscal a su mínima expresión y para ello debiera realizarse un análisis exhaustivo de la problemática de la evasión tributaria en nuestro país, a los efectos de dar respuesta a sus causas de origen y de las políticas tributarias implementadas para combatir dicho flagelo. Todo ello con el objeto de reducir sustancialmente la evasión tributaria en un escenario de mediano o largo plazo.

VII.1. Impuesto a la renta (53)

Efectuar un análisis de factibilidad previo a la reducción de las exenciones vigentes, con el objeto de ampliar la base imponible del impuesto y al mismo tiempo atenuar su erosión.

Admitir la compensación de quebrantos a períodos futuros y a períodos fiscales pasados por períodos lo suficientemente extensos a los efectos de contemplar la situación de actividades que requieren altas inversiones de lenta recuperación.

Implementar un régimen de incentivos tributarios para pymes que permitan desgravar a medida que estas realicen inversiones de capital, un sistema de diferimiento de tributos aplicable por un plazo determinado para aquellas empresas que inicien actividad, medidas de promoción que faciliten la radicación de nuevos proyectos de inversión y medidas de reducción de la carga administrativa que actualmente recae sobre las pymes.

(53) BELLO, Alberto M., Trabajo presentado in extenso en ocasión de las XLVI Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Comisión N.º 1: "Jornadas para la reforma tributaria: Propuesta para la Comisión Bicameral para la Reforma Tributaria Ley 27.260", titulado "Estudio de evaluación para una reforma tributaria conveniente. En especial referencia al impuesto a la renta y al patrimonio", Ciudad de Mar del Plata, 16, 17 y 18 de noviembre de 2016.

(52) GUTIÉRREZ, Lucas, "El caso fortuito o fuerza mayor como causal eximente de responsabilidad por la mora tributaria del contribuyente o responsable", 31/03/2020, fuente: iProfesional.

VII.2. Impuesto al valor agregado (54)

Se debiera rebajar sustancialmente la alícuota del impuesto al valor agregado (IVA).

Eximir a los productos agrícolas y de la hacienda, de manera tal que los productos primarios puedan ser adquiridos por los consumidores finales sin la incidencia del IVA.

Subsidiariamente, y en la medida que no se aplique la exención mencionada, reducir la alícuota del gravamen a tasa reducida del 50% (cincuenta por ciento) de la alícuota general, hasta tanto se reduzca a su justa medida.

Admitir el cómputo del 100% (cien por ciento) del crédito fiscal técnico generado por la aplicación de alícuotas asimétricas como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y sus anticipos.

Se requiere analizar la posibilidad de simplificar los regímenes de retención, mediante la eliminación de aquellos que afectan la neutralidad del gravamen.

VII.3. Impuesto sobre los débitos y créditos bancarios

Este gravamen fue introducido en el año 2001 y su vigencia estaba prevista hasta diciembre de 2002. Empero, luego de sucesivas prórrogas, se incorporó de manera permanente en la estructura tributaria de nuestro país, y actualmente tiene vigencia hasta diciembre de 2022.

La carga impositiva de este gravamen es excesiva, impactando negativamente sobre las operaciones bancarizadas, promoviendo la informalidad e impulsando la evasión tributaria. En efecto, este se caracteriza por los efectos distorsivos que tiene sobre la actividad, desalentando la inversión.

(54) BELLO, Alberto M., Trabajo presentado in extenso en el 21 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Área III: Tributaria, titulado: "Lineamientos para una reforma tributaria en el agro", 28, 29 y 30 de septiembre de 2016, San Miguel de Tucumán.

Empero, teniendo en cuenta que su eliminación generaría una pérdida sustancial de recaudación tributaria, dado que este representa una proporción importante de ella, recomendamos su eliminación gradual, admitiendo el cómputo del 100% (cien por ciento) del impuesto como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y de sus anticipos o IVA para todas las categorías de contribuyentes.

VII.4. Impuestos patrimoniales

Derogar el impuesto sobre los bienes personales, dado que grava solamente los activos, excluyendo a los pasivos.

Implementar un impuesto sobre el patrimonio, resultando conveniente complementarlo con el impuesto a las ganancias, en reemplazo del impuesto sobre los bienes personales.

No resulta aconsejable aplicar un impuesto a la transmisión gratuita de bienes, solo resultando factible de aplicación en la medida que las jurisdicciones locales deroguen dicho tributo en sus legislaciones locales.

VII.5. Impuesto sobre los ingresos brutos

Debiera reestablecerse la vigencia del Pacto Fiscal (2017) (55), mediante el cual las jurisdicciones provinciales (excepto la provincia de San Luis) asumieron diversos compromisos, algunos de implementación inmediata y otros a ser cumplidos de acuerdo con el cronograma prefijado. Uno de los compromisos asumidos en el Acuerdo es la eliminación de alícuotas o tratamientos diferenciales para los contribuyentes con establecimientos o que produzcan bienes fuera de la jurisdicción, situación que generara el entendimiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) de la existencia de "aduanas interiores". Recordemos que

(55) Ley 27.429, BO: 02/01/2018, promulgada el 21/12/2017, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

dicho pacto ha sido suspendido mediante el Pacto Fiscal (2019) (56).

En caso de no reestablecerse el Pacto Fiscal (2017), deberían tomarse las medidas que se indican a continuación.

Debiera gravarse transitoriamente el ISIB a la alícuota 0% (cero por ciento) hasta tanto sea reemplazado por otra alternativa más viable. De esta manera se liberaría la carga impositiva local de productos exportables, dada su imposibilidad de recupero que afecta sustancialmente la competitividad de dichos productos.

Una alternativa viable sería la sustitución del ISIB por un gravamen a las ventas finales de consumo, que no obstante resultar más fácil de instrumentar que un IVA provincial, requiere de un mayor esfuerzo de fiscalización que el actual ISIB, dado que la recaudación de este impuesto se encuentra asegurada a través de numerosos regímenes de retención y percepción. Es por ello que el nuevo gravamen debería ser complementado con un régimen de retención en la etapa mayorista.

Todo ello debe ser complementado con una reforma del actual sistema de coparticipación, en el marco de un consenso unánime entre Nación y provincias, donde todas las partes se benefician del nuevo régimen, mediante la ampliación de la masa de ingresos coparticipables, que debiera estar conformada por todos los impuestos recaudados por el Estado nacional, excepto aquellos provenientes del comercio exterior, y aportes y contribuciones de la seguridad social (57).

VII.6. Tasas municipales

El régimen de coparticipación federal debiera ser redefinido, mediante la imple-

mentación nuevas propuestas de redistribución de fuentes tributarias basadas en el principio de solidaridad, o reformulando el sistema de coparticipación vigente.

En este sentido, deberíamos replantearnos la asignación de los niveles de coparticipación, a los efectos de apaciguar la voracidad fiscal de los municipios, e implementar cambios estructurales que contemplen la posibilidad de suscribir nuevos acuerdos entre la Nación y las provincias, cuyos compromisos asumidos involucren también a sus municipios, mediante la coordinación de las necesidades particulares de cada uno de los niveles estatales.

Ello debiera ser complementado con la adecuación de los condicionamientos técnicos de las tasas municipales, a los efectos de evitar que los municipios continúen aplicando tributos encubiertos bajo la denominación de tasas, sin que se presten efectivamente los servicios públicos divisibles, o que omitan considerar la razonable y discreta proporción que debe existir entre el monto del tributo exigido y el costo del servicio prestado.

Finalmente, se debieran eliminar las tasas municipales (tasas de comercio, industria, servicios, etc.) que se determinen sobre la base imponible conformada por ingresos por ventas, de manera tal de simplificar el sistema y evitar la múltiple imposición, todo ello en el marco de una reforma tributaria integral que evite el desfinanciamiento de los municipios y comunas (58).

VII.7. Impuestos al trabajo

Se requiere aumentar significativamente el porcentaje de contribuciones patronales como pago a cuenta del IVA.

Ello como medida transitoria hasta tanto se implemente la tan ansiada reforma tributaria que reduzca las alícuotas de aportes y contribuciones a la seguridad social a su justa medida. Este es un factor relevan-

(56) Ley 27.542, BO.: 12/02/2020, promulgada el 31/01/2020, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

(57) BELLO, Alberto M., Trabajo presentado in extenso en ocasión de las XII Jornadas Nacionales del Sector Público, "Hacia la reformulación del sistema de coparticipación federal de impuestos", CPCECABA y FACPCE, 30, 31 de agosto y 1º de septiembre de 2017, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

(58) Diario El Cronista, "Reforma Impositiva: asignatura pendiente para el agro", p. Alberto PADOAN, viernes 25 de agosto de 2017, p. 14.

te para recuperar la competitividad de un sector que se caracteriza por su capacidad para generar puestos de trabajo.

Para que resulten efectivas dichas medidas, deben ir acompañadas de una reformulación integral de las actuales políticas de empleo y en especial de los convenios colectivos de trabajo que se caracterizan por su ultraactividad. Todo ello, en un contexto de condiciones económicas favorables y aumento sustancial de la productividad.

VII.8. Procedimiento tributario (59)

Implementar un “Estatuto del Contribuyente” que permita sostener la relación fisco-contribuyente en un marco delimitado por los principios constitucionales de buena fe, seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva.

Dicha iniciativa debe ser acompañada por decisiones de política tributaria impartidas por las autoridades pertinentes, con el objeto de consolidar la seguridad jurídica de los administrados.

Implementar un reglamento de inspección que unifique en una sola disposición los actos, actuaciones y diligencias de la Administración Tributaria, con el objeto de mejorar la asistencia al contribuyente, de manera tal que estos puedan contar con la información necesaria para poder cumplir sus obligaciones tributarias en tiempo y forma, tomando conocimiento de sus derechos y obligaciones frente a la Administración.

Instaurar la figura de “*Ombudsman* del Contribuyente”, como un Organismo independiente que reporte directamente al Poder Legislativo, y tenga por objeto la pro-

tección de los derechos de los contribuyentes, procurando el equilibrio en la relación jurídica tributaria y promoviendo el efectivo cumplimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Dicho Organismo debería detentar las siguientes funciones: i) recepcionar las quejas y sugerencias de los contribuyentes, investigarlas y abocarse a la resolución, caso por caso, de los problemas fiscales que se susciten; ii) identificar y examinar los problemas de carácter sistémico que se generen en la estructura de los sistemas fiscales de la Administración y que afecten a un conjunto de contribuyentes, con el objeto de proporcionar soluciones que permitan erradicar aquellos problemas que se suceden en el tiempo; iii) proponer modificaciones de la normativa tributaria que afecte derecho y garantías de los contribuyentes.

Asimismo, debieran implementarse las siguientes medidas: i) simplificar la organización administrativa, estableciendo puntos de contacto con el objeto de solventar los problemas que puedan tener los profesionales en el campo fiscal; ii) mejorar los servicios que se pueden ofrecer, a los efectos de lograr una mayor, más clara y rápida comunicación a través de diferentes mecanismos como la utilización de las nuevas tecnologías y la simplificación del sistema tributario; iii) implementar procedimientos justos; iv) instrumentar una fluida comunicación entre ambas partes, escuchando, generando e intercambiando ideas; v) trabajar conjuntamente con la Administración fiscal, conformando grupos de trabajo integrados por representantes de dicha Administración y de distintos cuerpos de profesionales cuya finalidad es simplificar y consolidar prácticas administrativas, así como establecer un foro de consulta e intercambio de opiniones en materia tributaria.

Dichas medidas deberían complementarse con el establecimiento de canales de colaboración entre la Administración tributaria y los sectores económicos que presentan problemas especiales con relación al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

(59) BELLO, Alberto M., Trabajo presentado in extenso en ocasión de las XLVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Comisión N.º 2: “Relación de los fiscos con los contadores y contribuyentes”, titulado “Estudio de evaluación de algunos problemas actuales en la relación fisco-contribuyente”, Ciudad de Mar del Plata, 22, 23 y 24 de noviembre de 2017.

Finalmente, debiera eliminarse todas las sanciones impropias que contemplan numerosos regímenes especiales que restrinjan el pleno ejercicio de la actividad económica de los administrados.

VIII. Palabras finales

Ante el escenario de crisis como el que se plantea actualmente, frente a la situación de emergencia económica, financiera y sanitaria (COVID-19) que trae aparejada una menor recaudación, se plantea la necesidad de implementar medidas coyunturales para el contexto actual y de medidas estructurales que resultarían aplicables una vez superada la emergencia sanitaria.

En este sentido, podemos destacar dos momentos bien diferenciados, uno dado por el contexto actual en el que nos encon-

tramos actualmente que requiere medidas de corto alcance para paliar la difícil situación actual y otro dado por la situación que traerá aparejada la reactivación de la economía post crisis sanitaria, donde se requerirán reformas estructurales, con una mirada de largo plazo.

Todo ello nos lleva a pensar en reformular nuestro actual sistema tributario a partir de un nuevo paradigma, mediante la reformulación o eliminación de impuestos existentes, de incentivos tributarios o regímenes promocionales, proponer medidas fiscales para pymes, revisar la imposición provincial y municipal y la suscripción de un nuevo pacto fiscal. Todo ello, en un marco de recuperación de la actividad económica y de reducción significativa de la evasión fiscal.

Precios de transferencia. Resumen de modificaciones introducidas por la resolución general 4717/2020

Fernanda Laiún^(*)

El objetivo de este trabajo es hacer un resumen de los principales cambios que se introdujeron en materia de precios de transferencia con la publicación de la res. gral. (AFIP) 4717/2020.

I. Introducción

El objetivo de este trabajo es hacer un resumen de los principales cambios que se introdujeron en materia de Precios de Transferencia con la publicación de la RG 4717 de fecha 14 de mayo de 2020 con aplicación para los ejercicios cerrados desde el 31 de diciembre de 2018.

La RG 4717/2020 reemplazó en su totalidad a la RG 1122/2001, es decir que todos los aspectos de Precios de Transferencia quedan regulados en la competencia de AFIP por esta resolución y por la RG 4733/2020, y hasta tanto no haya normas modificatorias y complementarias, esta RG 4717 junto a la RG 4733 deben entenderse como la voz de AFIP en el tema.

La reforma que le da origen introducida en el impuesto a las ganancias en diciembre de 2017, se modificó en consonancia el decreto reglamentario en diciembre de 2018 y 18 meses después se publica la norma que aquí se describe.

Además de receptar los cambios legislativos, la RG recepta la experiencia de la AFIP en 20 años de práctica desde que Precios de Transferencia existe como tema en Argentina, tanto con los contribuyentes en forma

directa como con las causas discutidas en la justicia que en unos cuantos casos han llegado a la Corte Suprema.

La norma tiene una arista operativa referida a vencimientos y formatos de presentación, y otra de criterio en la que queda clara la opinión de AFIP acerca de cómo deben evaluarse las operaciones, cómo comparar los resultados y qué documentación debe compilarse y presentarse o guardar para eventuales requerimientos.

II. Operaciones alcanzadas por las normas de Precios de Transferencia

Las disposiciones de la RG 4717 alcanzan a las operaciones efectuadas por sujetos argentinos que realicen transacciones con sujetos vinculados radicados en el exterior, con sujetos ubicados en jurisdicciones o regímenes tributarios considerados de baja o nula tributación (países BoNT) o en países no cooperadores (NC) conforme el listado del art. 24 del decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 (en adelante “DR”), así como a operaciones con ciertos intermediarios.

Además, en la RG 4717 se incluyen las importaciones y exportaciones de bienes en-

(*) Socia en Laiún, Fernández Sabella & Smudt.

tre partes independientes a efectos informativos con algunas excepciones para bienes con precio internacional conocido.

III. Obligaciones

El conjunto de obligaciones formales por las operaciones propias del contribuyente argentino que se establecen junto con las fechas normales de vencimientos se resume en el siguiente cuadro.

RG 4717 - Obligaciones formales			
Obligación	Concepto	Condición	Importe \$
Formulario F.2668	Operaciones con V + NC + BoNT	Transacciones mayores a	\$3.000.000 o individual \$300.000
	Importación y exportación con independientes		\$10.000.000
Estudio de Precios de Transferencia F.4501	Operaciones en su conjunto con vinculadas	Transacciones mayores a	\$30.000.000
	Si presenta CbC o Informe Maestro y las operaciones con vinculadas		\$3.000.000 o individual \$300.000
	Operaciones con NC + BoNT		\$3.000.000 o individual \$300.000

V: vinculados.

NC: sujetos del exterior radicados en jurisdicciones consideradas no cooperadoras conforme el art. 24 del DR.

BoNT: sujetos del exterior radicados en países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria inferior al 15%.

CbC: se refiere al Informe País por País previsto por la RG 4130/2017 de AFIP por sus siglas en inglés (Country by Country Report).

Tanto el formulario como el Estudio de Precios de Transferencia deben presentarse hasta el último día hábil del sexto mes posterior al cierre del ejercicio.

IV. Concepto de vinculación

La vinculación a la que se refieren las normas de Precios de Transferencia es una vinculación extendida que comienza por las vinculaciones societarias habituales definidas para cuando un sujeto local y uno del exterior están sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas humanas o jurídicas, y avanza hasta la vinculación económica definida en la ley para los casos en que esas personas —sea por

su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no—, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.

La visión práctica de las formas de vinculación fue incorporada al DR en su art. 14 en la reforma de diciembre de 2018 y entre esos supuestos hay uno que vino a aclarar la RG 4717.

Se trata del referido a los casos en los que un sujeto desarrolla una actividad de importancia solo con relación a otro o su existencia se justifica únicamente en relación con otro, verificándose situaciones como de único o principal proveedor o cliente, entre otras.

La RG 4717 clarifica, para este supuesto, que la vinculación se configura cuando las operaciones son de tal magnitud, que su ausencia definitiva o temporal afectaría la continuidad de la actividad o la existencia del sujeto local o el del exterior.

Excepto en los extremos de concentración total de actividad mutua, es un tema opinable y hubiera sido mejor establecer un parámetro concreto referido a participación de ventas vinculadas en el total u otro similar que alejara las interpretaciones subjetivas a la hora de la definición de la vinculación.

V. Reglas de evaluación de las operaciones

En su tit. II, la RG 4717 establece parámetros sobre el proceso de elaboración de un Informe de Precios de Transferencia, contemplando la definición de las transacciones alcanzadas por el impuesto, el análisis funcional, las circunstancias del negocio, el proceso de selección del método, los comparables y los ajustes a la comparabilidad.

Entre estos temas, destacamos los siguientes:

a) Las operaciones deben analizarse por línea de negocio o en forma individual. Pa-

reciera que esto le quita aval a los análisis globales de las sociedades que suman actividades diferentes como manufactura, distribución y prestación de servicios. Esta segregación de funciones es necesaria para poder armar una buena comparabilidad, pero a veces se ve limitada por el esfuerzo que implica analizar cada una de las operaciones en forma individual. Más allá de lo dispuesto por la norma, entendemos que los análisis agregados seguirán siendo utilizados mientras se trate de varias transacciones que atiendan la misma función.

b) Un tema muy importante es que ahora la RG 4717 indica expresamente que *las operaciones deben analizarse aun cuando no hubiesen dado lugar a remuneración o aprovechamiento económico*. Es interesante que el fisco (siguiendo al DR) haya puesto su mirada en estas transacciones frecuentes donde se desarrolla una actividad —en general se trata de servicios— que no es reconocida en la contabilidad o en la facturación, por lo que no se analiza. Ahora no se va a poder argumentar que no hubo transacción.

c) *El análisis de Precios de Transferencia debe desarrollarse sobre la situación del sujeto local*, es decir, que los análisis deben hacerse siempre desde la perspectiva del sujeto argentino. Esta limitación que existe desde la publicación inicial de la RG 1122/2001 en su art. 9º es contraria a la recomendación de la OCDE, que llama a ver las transacciones desde la óptica de la parte más simple. Esto ha subsistido en la RG 4717 y plantea un problema, principalmente para el análisis de los servicios recibidos desde el exterior que terminan subsumidos en prueba indirecta y en general de baja calidad.

La única excepción es cuando se utilice el Método de División de Ganancias, en el que puede usarse información del exterior para analizar al sujeto ubicado fuera de Argentina por la propia dinámica de aplicación de este método.

d) *La selección de los comparables debe hacerse sobre la base de un universo homo-*

géneo, lo cual parece sostener la idea del enfoque deductivo donde se parte de un universo para reducirlo, sin embargo, el enfoque aditivo estaría sostenido por la posibilidad de hacer los “ajustes de búsqueda necesarios” que indica la norma, aunque esta redacción no es del todo clara. La justificación de comparables añadidos deberá llevar una muy buena justificación acerca de su aporte a la comparabilidad para minimizar la posibilidad de objeción por parte del fisco.

e) Cuando se utilice *información segmentada*, p. ej., segregando el cuadro de resultados del contribuyente entre venta local y del exterior, práctica autorizada y receptada por el fisco en el pasado, la RG 4717 obliga a aclarar los criterios y el procedimiento de segmentación, así como las formas de cálculo de los márgenes y otros detalles. Es una saludable incorporación en la norma, que, sin embargo, se debió haber dado por descontada en cualquier utilización del esquema de segmentación.

f) Se introducen consideraciones específicas al uso del Método del Margen Neto de la transacción a través del *índice de resultado operativo sobre activos*. El fisco en sus revisiones acepta medir la rentabilidad de los contribuyentes y de los comparables sobre la base de los activos operativos. La RG 4717 viene a aclarar qué debe entenderse por activos operativos y que el criterio de valuación de los activos operativos debe ser explicado *in extenso* para los contribuyentes y los comparables.

Esto es de fundamental importancia, porque las normas de la OCDE para la evaluación de las actividades de capital intensivo sugieren el uso de un índice basado en los activos de las empresas.

Ahora bien, este método debe ponerse siempre en duda para su aplicación en la Argentina. Los continuos procesos inflacionarios, las devaluaciones y un bajo nivel de inversión y renovación de los activos productivos del país hacen que los valores que se reflejan en los balances no sean cercanos

a los valores de mercado de los activos productivos de una empresa.

De hecho, cada vez que una empresa hace un revalúo técnico de sus bienes que apunta a aproximar el valor real de mercado, las diferencias respecto de los valores contables son muy grandes.

A partir de la aplicación del ajuste por inflación contable debe reconocerse una mejora en la razonabilidad de los valores contables de los activos productivos; sin embargo, no puede desconocerse que la historia económica del país afecta su valoración más de lo que puede afectar a los comparables.

Por ello, el elemento fundamental para contemplar su posibilidad de aplicación es conocer en profundidad el método de valuación de esos activos en los comparables, así como sus niveles de eficiencia o el impacto que pudiera tener en los resultados las diferencias en la antigüedad de las tecnologías.

g) *Resultados financieros o extraordinarios*. La AFIP interpreta que el margen de utilidad operativa que se usa para la comparación, tanto para el contribuyente como para los comparables, no debe incluir los resultados financieros ni los resultados extraordinarios o ganancias de capital, como así tampoco, el impuesto a las ganancias. Esto es una respuesta a los traspiés en los planteos judiciales que ha tenido el fisco, y está en perfecta sintonía con los lineamientos de la OCDE que, en atención a lograr una óptima comparabilidad, propone hacer los análisis sobre resultados operativos, sin la influencia de las normas impositivas peculiares de cada país o las decisiones acerca de la forma de financiación de los negocios.

h) *Activos intangibles y regalías*. Se incorporan previsiones específicas para las retribuciones a la explotación de marcas y patentes o la contribución a una cadena de valor de un intangible, vinculando a esta con el control o uso de los activos y los riesgos asumidos.

i) *Gastos de marketing, publicidad y promoción*. El nivel de gastos del sujeto argentino deberá compararse con el incurrido por partes independientes, y en el caso de que se verifique una inversión mayor por parte del sujeto local, deberá ponderarse si se trata de la contribución a un intangible.

VI. Utilización de información ajustada por inflación

El art. 10 de la RG 4717 establece que la información de los contribuyentes locales deberá obtenerse de la aplicación de las normas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, es decir, que *debe usarse la información que surge de los balances ajustados por inflación* desde que la normativa de ajuste por inflación resulta de aplicación.

El año 2018 fue el primero en el que las empresas debieron determinar sus resultados y valorizar su patrimonio en términos ajustados por inflación. También fue la primera vez que en Argentina nos encontramos con la posibilidad de considerar información contable de exposición y publicación ajustada por inflación, e información impositiva de determinación y liquidación histórica.

Antes de esta norma, los análisis se hicieron sobre información histórica de las empresas argentinas y el único ajuste que ponderaba indirectamente el costo de operar en una economía inflacionaria era el del capital de trabajo que requería el uso de las tasas libres de riesgo.

Los niveles de tasa en 2018, cercanos al 50%, hacen que su uso pueda generar distorsiones en las mediciones de cualquier resultado.

Trabajar sobre el resultado ajustado por inflación del ente implica asumir que su resultado es equivalente al que hubiera obtenido si hubiera operado en un país sin inflación. Esto no puede darse, por cierto; el ajuste por inflación se parece más a un ejercicio teórico que busca medir los efectos de la inflación en el patrimonio del ente,

pero no pretende concluir cuál sería el valor del patrimonio en una economía sin inflación.

En Latinoamérica no hay un criterio uniforme. México, p. ej., acepta el uso de resultados ajustados; en Venezuela, en cambio, hay pronunciamientos en ambos sentidos.

En el caso de existir ajustes de Precios de Transferencia, el dilema es cómo trasladarlos al impuesto a las ganancias calculado sobre cifras históricas.

Trabajar con el resultado histórico, que es el resultado sobre el que se liquidaba hasta 2018 el impuesto a las ganancias, hace fácil la traslación a impuestos de cualquier ajuste. Ahora bien, ¿es comparable ese resultado con el que obtienen empresas de economías estables? ¿Hubiera sido igual el resultado si el ente no hubiera operado en un entorno inflacionario? Dos preguntas sin respuesta cierta.

El proyecto de resolución general que el fisco puso a disposición para recibir aportes de la profesión y los contribuyentes tenía alguna referencia a cómo desarrollar el ajuste que surge a partir de la comparación de balances ajustados por inflación a un balance histórico que es el que se usa para el impuesto a las ganancias en el año 2018, sin embargo, la RG 4717 no hace ninguna al tema (1).

Entendemos que ese es el camino para el traslado de los ajustes en el año en que el impuesto a las ganancias se hace por resultado histórico y la información comparada del contribuyente es ajustada por inflación.

VII. Prestaciones de servicios

Las referencias específicas a las presentaciones de servicios son las que tradicionalmente se tienen en cuenta desde la perspectiva del impuesto a las ganancias para evaluar la deducibilidad de los gastos efectuados en el exterior.

(1) <http://www.afip.gob.ar/noticias/documentos/2019/RG-Proyecto-Precios-Transferencia.pdf>.

A partir de las normas de Precios de Transferencia que se ocupan de definir cuándo un precio es de mercado, se intentan regular los requisitos para la deducción de los servicios recibidos desde vinculadas, mezclando el concepto de valor de mercado con el de deducibilidad.

La novedad es que *dentro del Informe de Precios de Transferencia deberá indicarse si los servicios son necesarios para el giro del negocio, si eso se ve refrendado en la conducta de las partes y los términos de la operación y si el servicio ha proporcionado o se espera que proporcione un provecho o valor económico a la entidad que lo remunera.*

Además, establece que no se consideran asimilables a operaciones entre partes independientes algunos servicios en función de su naturaleza y no de sus precios. Entre los que directamente van a la calificación de no deducible en el impuesto por no ser asimilables a operaciones entre partes independientes están:

a) *Los costos no identificados con servicios necesarios para el giro del negocio.*

b) Los que se realizan por un miembro del grupo en función de sus propios intereses o por su calidad de accionista, llamados *costos del 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.

d) *Los servicios duplicados*, en tanto la empresa local los efectúe por sí misma en forma independiente o por un tercero no vinculado.

La delicada redacción del artículo hace que desde una norma de Precios de Transferencia de AFIP se indique, para los servicios entre partes vinculadas, cuándo son deducibles en el impuesto a las ganancias, pensado y escrito para cuando se trata de gastos efectuados en el exterior por un contribuyente local. Todo esto antes de de-

terminar si el valor de este cumple con el principio *arm's length*.

VIII. Operaciones financieras

En materia de operaciones financieras, la RG 4717 hace una efectiva ampliación de las formas, documentación y requisitos para su análisis.

La norma que exige la presentación de información descriptiva de la parte local de la operación detalla el tratamiento que debe darse y la valoración de los respaldos implícitos, las mejoras en la calidad crediticia por la pertenencia a un grupo de empresas y las garantías específicas.

También se introducen normas específicas para los fondos de agrupación de efectivo o financiación centralizada y para las operaciones de cobertura.

Se abre un nuevo capítulo en materia de operaciones financieras y Precios de Transferencia que exigirá el análisis y determinación de la calificación crediticia de cada parte hasta la documentación detallada de la capacidad financiera del dador o prestador y el uso previsto de los fondos.

IX. Bienes con cotización

Los bienes con cotización tienen un tratamiento específico tanto en la Ley del Impuesto a las Ganancias como en el DR. Para las exportaciones, la RG 4717 se refiere a la posibilidad de hacer ajustes a los precios de referencia del producto del que se trate por descuentos o cargos adoptados en la práctica de comercio, si están bien documentados y justificados.

La modificación al antiguo “Método del Sexto Párrafo” que obligaba a tomar como precio de mercado el de cotización del día de la finalización de la carga de la mercadería y la posibilidad de usar el precio de concertación sujeto a la registración de los contratos, no ha encontrado recepción en esta RG.

X. Intermediarios

Recordemos que, a efectos de Precios de Transferencia, ahora hay dos tipos de intermediarios: los que figuran en el *sexto párra-*

fo del art. 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que comprende las operaciones de exportación o importación de mercaderías en las que el intermediario o el sujeto del exterior está vinculado al sujeto local; y los del *séptimo párrafo*, que comprende a las exportaciones de bienes con cotización en las que intervenga un intermediario y se cumpla con las condiciones del sexto párrafo o se trate de un intermediario radicado en una jurisdicción BoNT o no cooperante.

X.1. Sexto párrafo del art. 17

De acuerdo con la modificación del decreto reglamentario, a partir del 1º de enero de 2018, cuando en las importaciones o exportaciones de bienes intervenga un intermediario en el exterior sobre quien se verifique una vinculación societaria o económica, o esa vinculación se verifique con el tercer sujeto del exterior, las funciones, activos y riesgos de este deben ser determinadas según el principio *Arm's Length* y esto debe ser demostrado por el sujeto local.

Para ello debería hacerse un análisis funcional y de comparabilidad sobre el intermediario del exterior, que permite cumplir con lo requerido por el DR cuando exige que se consignen en el Estudio de Precios de Transferencia los activos, riesgos y funciones desarrollados por lo sujetos que revistan la calidad de intermediarios. A su vez, exige generar y conservar documentación específica del intermediario cuando la relación esté dada por la vinculación societaria o económica con el intermediario o la contraparte del exterior.

La información a consignar es la siguiente:

Situación	Documentación a conservar	Condición	AR\$
Intermediarios o contraparte del exterior vinculada	Constancias que acrediten real presencia	Sin condición	
	Certificación sobre impuestos directos		
	Estados contables auditados	Transacciones mayores a	\$30.000.000
	Certificación de remuneración y detalle de precios de compra y venta y gastos		

En resumen, el actual sexto párrafo del art. 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que en las exportaciones e importaciones de bienes que se realicen con un intermediario sobre quien se verifique una vinculación societaria o económica, o esa vinculación se verifique con el tercer sujeto del exterior, deberá prepararse un análisis detallado que incluya las actividades desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos involucrados por el intermediario. Si la conclusión fuera que opera por encima de los valores de mercado, la diferencia será ganancia de fuente argentina del sujeto local, pudiendo el fisco desconocer o recalificar la función y, por ende, la ganancia asignable al intermediario.

La RG 4717 da por cumplidos los requisitos con la conservación de la documentación detallada en la tabla mostrada más arriba y un análisis funcional en el Estudio de Precios de Transferencia de los activos, riesgos y funciones desarrollados por los intermediarios.

X.2. Séptimo párrafo del art. 17

En el nuevo séptimo párrafo del art. 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias se establece que en las exportaciones de bienes con precio de mercado en las que participe un intermediario y se verifique una vinculación societaria o económica con el tercer sujeto del exterior, o esa vinculación se verifique con el intermediario, o este esté radicado en una jurisdicción de BoNT o NC, además de analizar en detalle al intermediario, deberán informarse las operaciones en el registro de AFIP para compararlas con el rango intercuartil o con el precio mínimo que AFIP establezca.

Excepto en el art. 24, donde se indica que el Estudio de Precios de Transferencia debe contener un análisis funcional del intermediario de sus activos, riesgos y funciones desarrollados y alguna mención a los ajustes aceptable en cuanto a *commodities*, no hay en la RG una referencia al régimen de información de operaciones descripto con todo detalle en el DR.

XI. Reestructuración de negocios

En este tema el fisco pone el foco por primera vez, por lo menos desde la normativa. Su objetivo es que los cambios en las funciones de los sujetos locales no pasen desapercibidos y sin impacto en el resultado.

Sostenido en las descripciones de la OCDE para estas situaciones, la norma establece que cuando como resultado de una reestructuración de negocios la parte local pierda o gane total o parcialmente funciones, transfiera activos o estos pierdan o ganen valor, entre otras situaciones, estos cambios deben tener un impacto en los resultados del sujeto local tal como lo hubieran tenido de haberse negociado entre partes independientes en condiciones de mercado.

Entre los ejemplos clásicos de reestructuraciones están los casos de conversión de un distribuidor normal en un comisionista o agente, la conversión de un fabricante en un prestador de servicios de manufactura y

otros que impliquen cambios sustanciales en las funciones, activos y riesgos de la parte local.

XII. Rango de mercado

Como novedad más importante o cambio respecto de la RG 1122, debemos citar que la forma de cálculo del rango intercuartil de los comparables ya no prevé la sustitución del primer y/o tercer cuartil por la mediana menos 5%, cuando era algo que resultaba más conveniente para el contribuyente.

Por otro lado, se dispone específicamente que cuando haya más de una operación comparable, cada una de ellas deberá considerarse como un comparable independiente, y no se admite el uso de muestreos o promedios.

Además, cuando se trata del Método de Precio Comparable, los precios a utilizar para armar el rango deben ser los de la misma fecha de la operación a comparar, y si no fuera posible se utilizarán los de las fechas más cercanas siempre y cuando no se distorsione la comparabilidad.

XIII. Métodos de Precios de Transferencia. Notificación para otros métodos o el de División de Ganancias

Respecto a los métodos, la norma trae precisiones acerca de la forma de uso del Método de División de Ganancias e incorpora la exigencia de avisar con anticipación la elección de uso de este método. En efecto, si se decidiera hacer uso del método de división de ganancias debe notificarse a la AFIP dentro del quinto mes posterior al cierre del ejercicio.

Además, en el caso del uso del Método de División de Ganancias, deben conservarse los balances del sujeto del exterior de los últimos tres ejercicios comerciales cerrados antes de la fecha de presentación.

En cuanto a la posibilidad del uso de métodos distintos a los de Precios Comparables entre Partes Independientes, de Precios de Reventa Fijados entre Partes Independientes, de Costo más Beneficios, de

División de Ganancias y de Margen Neto de la Transacción, dispuestos por la Ley del Impuesto a las Ganancias y ampliados en el DR, la RG 4717 extiende los casos y la circunstancias bajo las que se admite su utilización. Al igual que para el uso del Método de División de Utilidades, su aplicación debe notificarse a AFIP dentro del quinto mes posterior al cierre del ejercicio.

El uso de los “otros métodos” debe siempre justificarse desde una perspectiva técnica y económica.

XIV. El ajuste por el resultado en exceso o por encima de los comparables

Una pregunta recurrente en materia de Precios de Transferencia era: ¿qué pasa cuando la conclusión es que la empresa local obtuvo resultados por encima de los que habría obtenido si hubiera operado con o entre partes independientes en operaciones comparables? La RG 4717 trae esa respuesta diciendo que la normativa de Precios de Transferencia no podrá implicar el reconocimiento de deducciones no previstas en la ley; es decir que, si la conclusión es la de la pregunta, no hay derecho al ajuste negativo en el impuesto a las ganancias de la parte local.

Claro que, de tratarse de operaciones con sociedades vinculadas societariamente, podrían darse los supuestos para pedir el ajuste complementario en la sociedad del exterior por la vía de un procedimiento de acuerdo mutuo si hubiera un convenio para evitar la doble imposición de impuestos entre los países de radicación de las partes.

XV. Informe Maestro

El Informe Maestro previsto en el art. 55 del DR como parte de la información a aportar por los contribuyentes para documentar sus precios de transferencia está también incorporado en la RG 4717.

Al respecto, se dispone que el informe deberá ser presentado por los sujetos locales que formen parte de grupo multinacional,

conforme las definiciones de la RG 4130, si los ingresos consolidados del grupo superan los \$2.000.000.000 en el ejercicio anual anterior al de su presentación y si las transacciones con sujetos vinculados del exterior superan los \$3.000.000 en su conjunto o individual de \$300.000.

El informe puede presentarse hasta el último día hábil del sexto mes posterior al cierre del ejercicio mediante el F4503 y debe llevar la *firma del representante legal* del contribuyente. Remarcamos esto porque para el resto de la documentación, la indicación es que se presente con firma del “contribuyente o responsable”, lo cual no es tan restrictivo como para el Informe Maestro.

XVI. Contenido del Estudio de Precios de Transferencia e Informe Maestro

En sus Anexos I y II, la RG 4717 detalla con toda precisión el contenido mínimo requerido para el Informe de Precios de Transferencia y el Informe Maestro, incluyendo puntos específicos para las operaciones financieras.

El Anexo I lista información referida al lugar de residencia de los socios, contratos de compra venta de acciones y detalle de los ajustes de Precios de Transferencia de los últimos tres años en cualquiera de las empresas del grupo. Si bien esto es parte de la demanda habitual de bancos y entidades financieras, seguramente traerá reclamos por parte de los contribuyentes locales en cuanto a lo delicado de la información y de las garantías de secreto que el fisco pueda ofrecer.

XVII. Umbrales en pesos

Como último tema, debemos referirnos a que todos los umbrales y referencias numéricas se indican en pesos. En unos cuantos casos falta indicar la fecha en la que hay que convertir las transacciones de moneda extranjera a moneda local, y que en poco tiempo todas las cifras que pretenden dejar fuera de las obligaciones de presentación es probable que dejen de cumplir su objetivo.

Thomson Reuters

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Claves jurisprudenciales

Ana I. Do Nizza (*)

I. Impuesto a las ganancias

1.1. Fideicomiso mixto integrado por fiduciarios-beneficiarios residentes en el país y fiduciarios-beneficiarios residentes en el exterior

No surge de la normativa del gravamen que en el caso de fideicomisos mixtos el tratamiento a dispensar sobre los fiduciarios-beneficiarios residentes y los no residentes sea excluyente; es decir, que, al aplicarse un método, este no puede ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta.

CNFed. Cont. Adm., Sala II, “Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 18 de junio de 2020

Hechos: El Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario estaba compuesto por fiduciarios que eran todos beneficiarios, de los cuales 4 eran residentes en el exterior y 35 residentes en el país, por lo cual el fideicomiso presentaba las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias declarando la totalidad de la renta obtenida, y deducía de la base imponible el importe de la renta atribuible a los beneficiarios del país, a la vez que tributaba la tasa del 35% sobre las rentas correspondientes a los beneficiarios residentes en el exterior.

El tema a resolver se circunscribía a establecer si, con relación al impuesto a las ganancias, correspondía que declarara e ingresara dicho impuesto el fideicomiso, en tanto los fiduciarios-beneficiarios eran residentes en el país y en el exterior —tesis

fiscal— o si, por el contrario, los fiduciarios-beneficiarios domiciliados en el país debían declarar la ganancia del fideicomiso mientras que este último debía declarar e ingresar el tributo únicamente respecto de los fiduciarios beneficiarios no residentes —posición del actor—.

En efecto, la AFIP entendió que correspondía aplicar a la totalidad de la renta obtenida por el fideicomiso la tasa del 35%, pues en su criterio, en el caso que se combinen beneficiarios fiduciarios y no fiduciarios o residentes del exterior, no existe normativa específica que contemple estas situaciones mixtas, toda vez que la normativa contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, estableciendo como norma la condición de sujeto del impuesto a las ganancias y como excepción la figura del fiduciario-beneficiario sobre el cual recae la obligación del tributo.

Desde otro lugar, el fideicomiso sostenía que por existir tan solo cuatro fiduciarios que fueran beneficiarios del exterior (sujeto incluido en el tít. V de la ley), esto no provocaba que la liquidación total del gravamen recayera en el sujeto fideicomiso del país, y por lo tanto la existencia de un fiduciario que fuera beneficiario del exterior no modificaba la atribución a los fiduciarios beneficiarios de país y solo provocaba que el fideicomiso debía actuar como responsable por deuda ajena del beneficiario del exterior.

El Tribunal Fiscal revocó la determinación de oficio. Para así decidir señaló que si bien en el caso de un fideicomiso no financiero compuesto por todos fiduciarios beneficiarios, pero uno solo de ellos residiera en el exterior, no existe previsión explícita en la ley o reglamentación para tratar a

(*) Abogada especialista en Derecho Tributario, UBA.

este último de manera distinta haciendo tributar a él solo en cabeza del fideicomiso mientras que el resto de la renta se atribuye en proporción a cada fiduciante beneficiario del país, no resulta razonable modificar la situación fiscal del conjunto por la residencia de alguno de los miembros fiduciarios-beneficiarios.

Señaló así que mientras que el hecho imponible permanece incólume, el sujeto pasivo de la obligación muta en función de la residencia de cualquiera de los componentes del fideicomiso y al cambiar el sujeto se modifica la valoración de la capacidad contributiva, ya que se efectúa sobre diferentes sujetos y esto podría suceder en forma alternada en el tiempo, según alguno de los componentes del fideicomiso decida alterar su lugar de residencia hacia el exterior o regresando al país.

Por ello concluyó que si bien era cierto que no existía una norma que explícitamente contemplara una situación mixta (como era la planteada en el caso), ello no podía conllevar a apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque fuera de forma separada, los mecanismos previstos en ella para cada supuesto, ya que no surgía de su análisis que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciarios-beneficiarios residentes y no residentes fuera excluyente; es decir, que al aplicarse un método, este no pudiera ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta, prevaleciendo así un criterio uniforme independientemente de las condiciones específicas de cada beneficiario que resultaba abiertamente contrario a las disposiciones de la propia ley.

Disconforme, contra dicho fallo el Fisco Nacional apeló. Expuso que la letra de la ley no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios residentes en el país y en el exterior, por lo que por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar ya que el único supuesto en el que corresponde la exclusión de aquel como sujeto, es cuando existe una

total adecuación entre fiduciarios y beneficiarios residentes en el país, situación que no se verifica en el caso de un fideicomiso mixto.

Recalcó, además, que el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo; es decir, o se verifica el supuesto de exclusión (debiendo tributar los fiduciarios-beneficiarios residentes del país) o de lo contrario, es aquel quien debe tributar por todos los beneficiarios-beneficiarios.

La sentencia: La Cámara confirma el pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

Para así decidir señaló que, si bien las normas que rigen la materia no prevén en forma puntual el caso de un fideicomiso que cuente tanto con fiduciarios beneficiarios residentes en el país como con fiduciarios beneficiarios residentes en el exterior, ello no puede conllevar a una interpretación que prescinda del texto legal (así como del de las normas del decreto reglamentario).

Señaló que en el caso concurren, al mismo tiempo, dos de los supuestos previstos por la norma, en tanto acontecen tanto el presupuesto que habilita a aplicar la excepción contemplada por el art. 69, inc. a) apart. 6º de la Ley del Impuesto a las Ganancias, por cuanto todos los fiduciarios son beneficiarios, como, en forma parcial, el presupuesto que exceptúa de dicha excepción, ya que algunos de tales fiduciarios beneficiarios son residentes en el exterior.

Sin embargo, aclaró que la ley no dispone que, a los efectos de la aplicación de la excepción contemplada por el art. 69, inc. a), apart. 6º, a la regla de que el fideicomiso tributa en el impuesto a las ganancias a la tasa del 35% —en el supuesto del fideicomiso no financiero—, todos y cada uno de los fiduciarios beneficiarios deben, asimismo, no ser residentes del exterior. Tampoco establece que se exceptiona de esta excepción (es decir, de la excepción a la regla de que el fideicomiso tribute 35%, que viene dada cuando “el fiduciario posea la calidad de beneficiario”) a los casos en que alguno

del conjunto de los fiduciarios beneficiarios fuere sujeto del exterior.

Por tales motivos concluyó que la interpretación de las normas propiciada por el Tribunal Fiscal se ajusta a derecho, en tanto se atiene a los términos de la normativa aplicable, no colocando a una disposición en pugna con otra.

1.2. Cómputo de quebranto de fuente extranjera por accionistas residentes en el país de sociedades por acciones radicadas en países considerados de baja o nula tributación

De una correcta interpretación de las normas de la LIG no surge la posibilidad de cómputo de los quebrantos de fuente extranjera, a excepción de que provengan de la enajenación de acciones, cuotas partes o participaciones societarias, por parte de la accionista residente local, con lo cual no resulta procedente compensar las ganancias con las pérdidas por el solo hecho de que ambas provengan de la misma sociedad

CNFed. Cont. Adm., Sala II, “Ostry, Silvia B. c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 18 de junio de 2020

Hechos: La Sra. Ostry había computado un quebranto de fuente extranjera sufrido en el período fiscal 2008 proveniente de una firma radicada en Bahamas, de la cual posee el 100% del capital accionario, para absorber los resultados positivos obtenidos por esa empresa del exterior en los ejercicios fiscales 2009 y 2010.

El organismo recaudador consideró que el caso se encontraba comprendido dentro del supuesto que prevé la LIG en el art. 133, inc. a) y en el primer párrafo del art. 135, de modo que el accionista del país no podía computar otros quebrantos de fuente extranjera más allá de lo que específicamente se establece la ley; es decir, los originados en la enajenación de acciones, cuotas o participaciones societarias, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión. En consecuencia, concluyó que correspondía gravar la totalidad de la ganancia ob-

tenida por la sociedad del exterior, en los periodos fiscales 2009 y 2010, sin imputar el quebranto generado en el período 2008 por la firma radicada Bahamas, en atención a que no resulta acreditado que tenga origen en la enajenación de acciones, cuotas o participaciones societarias, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión, ya que la empresa extranjera radicada en Bahamas no realiza actividades y, en cambio, es solo la propietaria de las acciones de la empresa que está constituida en Uruguay, por lo que resulta claro que el origen del quebranto no es la venta de acciones, sino la tenencia del paquete accionario de la firma uruguaya.

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el criterio fiscal al entender que no ha sido demostrado que la sociedad radicada en Bahamas haya realizado la enajenación de acciones o cuotas de participación, sino que computó resultados de inversiones permanentes por su participación en el 100% de la empresa uruguaya. Por ser ello así, no se concretan los supuestos previstos en el plexo normativo para habilitar el cómputo de quebrantos ya que no resulta procedente que se puedan compensar las ganancias con las pérdidas por el solo hecho de que provengan de la misma sociedad.

Disconforme con lo decidido, la Sra. Ostry interpuso recurso de apelación.

La sentencia: La Cámara rechazó el recurso de apelación y, en consecuencia, confirmó el criterio fiscal.

Para así decidir señaló que de las normas de la LIG, y de la interpretación razonable y discreta realizada por el Tribunal Fiscal, no surge la posibilidad de cómputo de los quebrantos de fuente extranjera, a excepción de que provengan de la enajenación de acciones, cuotas partes o participaciones societarias, por parte de la accionista residente local, con lo cual no resulta procedente lo manifestado por la Sra. Ostry, en cuanto pretende compensar las ganancias con las pérdidas por el solo hecho de que ambas provienen de la misma sociedad.

Asimismo, destacó que en el caso no ha sido demostrado que la sociedad radicada en Bahamas realizara la enajenación de acciones o cuotas de participación, sino que computaba los resultados de inversiones permanentes por su participación en el 100% de la empresa radicada en Uruguay, motivo por el cual no se concreta el supuesto previsto en el plexo normativo aplicable que permita habilitar el cómputo de quebrantos.

II. Impuesto al valor agregado

II.1. Reintegro del crédito fiscal vinculado a operaciones de exportación

Resulta improcedente la denegatoria del reconocimiento del crédito fiscal invocando que el producto exportado (film publicitario) ha sido exhibido en la Argentina y ha sido producido con esos fines en virtud de la nacionalidad de las modelos/actrices elegidas para realizar el corto publicitario pues, la indagación propuesta acerca del hipotético “vínculo emocional cercano” que podría generarse con consumidoras residentes en Estados Unidos —quienes apriorísticamente no estarían familiarizadas con los rostros de las personalidades argentinas seleccionadas—, carece de toda relevancia a la luz de lo establecido en el art. 43 de la ley del tributo, convirtiéndose en un requisito adicional inaceptable, por resultar este de carácter extra legal.

CNFed. Cont. Adm., Sala II, “Palermo Films SA c. Estado Nacional - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva”, sentencia de fecha 19 de mayo de 2020

Hechos: Palermo Films SA, que se dedica a la producción de cortometrajes publicitarios, había sido contratada por Grey Global Group Inc. de EE.UU., quien le encomendó la filmación de un comercial, el cual una vez realizado, generó la transferencia de la titularidad de los derechos económicos de la filmación a la compañía extranjera, por ser su titular y por ser quien pagó por ese servicio.

Luego, la AFIP le deniega a la empresa la solicitud de reintegro del IVA contenido en

las operaciones de exportación al considerar que el producto exportado (film publicitario) se trataba de una filmación destinada a ser emitida en la televisión nacional. Por tal motivo, concluyó que no se trató de una exportación de servicios, ya que el servicio prestado por Palermo Films SA consistente en la filmación de la producción comercial “Summer Collection 2008” y, contratado por la firma del exterior Grey Global Group Inc. fue aplicado en nuestro país, lugar donde el prestatario realizó, obtuvo y originó su potencial beneficio.

Posteriormente, la empresa inicia una acción judicial contra la AFIP a fin de que se deje sin efecto la resolución que había denegado la solicitud de reintegro del IVA. La jueza de primera instancia resolvió hacer lugar a la demanda presentada por la empresa. Para ello, tuvo en cuenta la prueba de informes consistente en una declaración jurada de la firma extranjera, en la cual se indicó que durante los meses de septiembre y octubre del año 2008 han contratado los servicios de filmación del corto publicitario para el producto Pantene, titulado “Summer Collection 08 TV”, para su exhibición en los Estados Unidos de América, a la empresa Palermo Films S.A. En virtud de ello, entendió que se encuentra cumplido lo normado por el art. 10 del Cód. Aduanero en cuanto a que la prestación del servicio fue realizada en el país y su explotación se llevó a cabo en los Estados Unidos.

A su vez, la jueza de primera instancia también hizo hincapié en lo informado con relación al comercial por la firma Procter & Gamble Argentina SRL en cuanto anotició que contrata servicios que involucran “derechos de exhibición” —entendido esto como la facultad que tiene un tercero para pautar la difusión del comercial en televisión— a la agencia Starcom, con lo cual consideró que quedó demostrado que la televisación del comercial en nuestro país ocurrió como consecuencia de la contratación de un tercero y no por acción de la productora Palermo Films SA.

Disconforme con lo así resuelto, la AFIP apeló el fallo. Entiende que teniendo en

cuenta quiénes fueron las modelos elegidas (personalidades localmente reconocidas) y que el objetivo de la campaña fue crear un vínculo emocional cercano con las consumidoras, concluyó que el corto publicitario fue concebido desde un principio para ser utilizado y explotado en nuestro país y no en el exterior. En ese sentido, se preguntó acerca de qué “vínculo emocional cercano” podría generarse con consumidoras residentes en Estados Unidos que no estarán familiarizadas con los rostros de las personalidades elegidas para realizar el corto publicitario. Por tales motivos entendió que, si bien la empresa manifestó que el corto publicitario estaba destinado a ser exhibido en EE.UU., lo cierto es que la publicidad comercializada ha sido ideada desde un principio para ser exhibida en nuestro país, dadas las personas involucradas en la filmación.

La sentencia: La Cámara confirma la sentencia apelada.

Para así decidir tuvo en cuenta que el principal argumento empleado por la AFIP para denegar el reintegro del impuesto solicitado lo constituye el hecho de que las actrices/modelos que participaron en la filmación del cortometraje publicitario, se trataba de personalidades de reconocida trayectoria en el medio nacional y no así en EE.UU.; por manera que considerando tal circunstancia, como, asimismo, que fueron elegidas desde el inicio de la campaña y que el objetivo fue crear un vínculo emocional cercano con las consumidoras, concluyó que el corto publicitario fue concebido para ser utilizado y explotado en nuestro país y no en el exterior.

Sin embargo, destacó que de las constancias de la causa surge que Palermo Films fue contratada por la firma Grey Global Group Inc., de EE.UU., quien le encomendó la filmación de un comercial publicitario, a raíz de lo cual se entabló una relación jurídica entre dos empresas, una argentina y la otra estadounidense, por la que la estadounidense adquirió la titularidad del producto —y consecuentemente de sus derechos económicos—, por haber pagado el

precio convenido por el servicio; y luego la local emitió la factura correspondiente y se desvinculó del producto. En tal sentido, hizo hincapié en el oficio respondido por la firma Procter & Gamble Argentina SRL, de donde surge que los servicios fueron contratados directamente por parte de la sociedad extranjera a Palermo Films, y también que la firma oficiada opera con la empresa Starcom Worldwide Media Agency —que es una compañía publicitaria de presencia mundial—; con lo cual la Cámara consideró que quedó acreditado que Procter & Gamble no contrató servicio alguno con Palermo Films y que, en cambio, si contrató la difusión de cortos publicitarios a través de la empresa Starcom, siendo una facultad con la que cuenta, en su carácter de tercer comitente, de hacer con el corto publicitario lo que desee, pudiendo distribuirlo y utilizarlo donde lo crea conveniente, lo torna inconducente la línea argumental de la AFIP vinculada a la nacionalidad de las modelos/actrices.

Agregó también que la indagación propuesta acerca del hipotético “vínculo emocional cercano” que podría generarse con consumidoras residentes en Estados Unidos —quienes apriorísticamente no estarían familiarizadas con los rostros de las personalidades argentinas, elegidas para realizar el corto publicitario—, carece de toda relevancia a la luz de lo establecido en el art. 43 de la ley del tributo, convirtiéndose en un requisito adicional inaceptable, por resultar este de carácter extra legal.

III. Procedimiento tributario

III.1. Domicilio fiscal. Presunción iuris tantum de la res. gral. AFIP 2109/2006

El art. 3º de la ley 11.683 preceptúa que cuando el domicilio legal de las personas jurídicas no coincida con el lugar donde está situada la dirección o administración principal y efectiva, este último debería ser el domicilio fiscal, y la reglamentación dictada por la AFIP que debe entenderse por “administración principal y efectiva” al lugar donde se ejerce la “administración superior, ejecutiva o gerencial” y que cuando

solo se cuenta con una unidad de explotación, se “presumirá” *iuris tantum*, que allí se desarrolla la actividad principal.

CNFed. Cont. Adm., Sala I, “Fideicomiso Hotel IRU c. Estado Nacional - AFIP s/ proceso de conocimiento”, sentencia de fecha 23 de junio de 2020

Hechos: Bapro Mandatos y Negocios, fiduciario del Fideicomiso Hotel Iru, promovió demanda contra la AFIP con el objeto de que se revoque la resolución que impugnó el domicilio fiscal denunciado por el Fideicomiso.

El juez de primera instancia rechazó la demanda. Para ello tuvo en cuenta que el fideicomiso había declarado como domicilio fiscal, uno en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y como domicilio de explotación, otro en la ciudad de Puerto Iguazú, provincia de Misiones.

Destacó que el art. 3º de la ley 11.683 preceptuaba que cuando el domicilio legal de las personas jurídicas no coincida con el lugar donde está situada la dirección o administración principal y efectiva, este último debería ser el domicilio fiscal, y que, a su vez, el art. 3º de la res. gral. 2109 de la AFIP precisaba, que debía entenderse por “dirección o administración principal o efectiva”, al lugar donde se ejerce la administración superior, ejecutiva o gerencial, y que cuando se trate de una sola unidad de explotación se presume, salvo prueba en contrario, que la administración se ejerce en la sede de esta.

En virtud de ello, y teniendo en cuenta que la actividad principal del Fideicomiso era la hotelería, que el domicilio de explotación se encontraba en la ciudad de Puerto Iguazú, Misiones y que todo lo relativo a los pagos de clientes y proveedores se efectuaba en este lugar, entendió que la resolución del organismo fiscal se ajustaba a la normativa citada.

Disconforme, el Fideicomiso apeló el fallo. Se agravia sosteniendo que el domicilio fiscal había sido correctamente fijado en el

domicilio del fiduciario, toda vez que era este quien legalmente tenía la “administración” del fideicomiso. En efecto, allí se encontraba depositada la documentación relativa al proyecto del hotel como la documentación impositiva, contable y societaria y se realizaban los pagos a proveedores. Asimismo, la contabilidad y la gestión del contribuyente era desarrollada por la firma Accor, cuyas oficinas también tenían asiento en la Ciudad de Buenos Aires.

La sentencia: La Cámara confirma la sentencia apelada.

Para así decidir recordó que el art. 3º de la ley 11.683 preceptúa que cuando el domicilio legal de las personas jurídicas no coincida con el lugar donde está situada la dirección o administración principal y efectiva, este último debería ser el domicilio fiscal, y que la reglamentación dictada por la AFIP (resolución general 2109/2006) define que debe entenderse por “administración principal y efectiva” al lugar donde se ejerce la “administración superior, ejecutiva o gerencial” y que cuando solo se cuenta con una unidad de explotación, se “presumirá” *iuris tantum*, que allí se desarrolla la actividad principal.

En virtud de ello, concluyó que, teniendo amplias posibilidades de derribar esa presunción, con relación al lugar donde la empresa ejercía la explotación, el fideicomiso únicamente ofreció como prueba en la demanda los antecedentes administrativos y la documentación que acreditaba su personería, por lo que esa ausencia de pruebas impide desvirtuar la presunción que establece la reglamentación, y, en consecuencia, el criterio del organismo recaudador.

IV. Impuestos municipales

IV.1. Ecotasa. Legitimación activa de los establecimientos hoteleros para discutir la constitucionalidad del tributo

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, por lo que tales obligaciones por sí solas evidencian el interés jurídico que poseen los establecimientos hoteleros en impugnar el régimen cuestionado.

CS, “Cantaluppi, Santiago y otros c. Municipalidad de San Carlos de Bariloche s/ acción de inconstitucionalidad”, sentencia de fecha 11 de junio de 2020

Hechos: Santiago Cantaluppi, en su carácter de titular y/o representante de diversos establecimientos hoteleros, presentó una demanda contra el municipio de San Carlos de Bariloche (provincia de Río Negro), con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de las ordenanzas locales en cuanto establecieron la denominada “Eco-tasa”.

El municipio opuso excepción de falta de legitimación activa del actor, ya que los establecimientos hoteleros no revisten el carácter de sujetos pasivos del gravamen pues el tributo debe ser abonado por los turistas que pernoctan en la ciudad.

El Superior Tribunal de Justicia provincial hizo lugar a la excepción deducida por el municipio y, en consecuencia, rechazó la demanda entablada. Para así decidir, señaló que los únicos derechos patrimoniales que eventualmente pueden verse afectados por aplicación de la ecotasa son aquellos que recaen en cabeza de los contribuyentes obligados al pago del tributo que, en el caso, son los turistas que “visiten y pernocten en sitios de alojamiento situados en el ejido de San Carlos de Bariloche”. Añadió que los emprendimientos hoteleros deberán soportar obligaciones relacionadas indirectamente con esa gabela, es decir, en los supuestos en que no cumplan con los deberes que el ordenamiento legal les impone en virtud de su carácter de agentes de percepción; ya que los emprendimientos hoteleros solamente tendrán que sufragar la ecotasa en aquellos casos en los que

no hubieren percibido el importe por parte de los sujetos pasivos (los turistas) o que, habiéndolo hecho, no hayan depositado el monto respectivo en el erario municipal, circunstancia que les impide impugnar el tributo.

Disconforme con el fallo, Santiago Cantaluppi interpuso recurso extraordinario, que denegado originó la presentación de la queja.

La sentencia: La Corte remitiendo al dictamen de la Procuradora Fiscal, declara procedente el recurso extraordinario y revoca la sentencia apelada.

Para así decidir, advierte que 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 tal sentido, señala que, en primer lugar, la normativa local erige a los establecimientos hoteleros como responsables por deuda ajena, es decir, resultan codeudores solidarios con el contribuyente; y en segundo término, en su carácter de agentes de percepción de la ecotasa, deben soportar o tolerar el ejercicio de facultades de verificación y fiscalización por parte del órgano recaudador local, 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.

En virtud de ello, consideró que tales obligaciones tornan inadmisibles que se excluya a los establecimientos hoteleros de la presente causa, pues por sí solas evidencian el interés jurídico que poseen en impugnar el régimen cuestionado, por lo cual la sentencia apelada resulta arbitraria porque al cercenar en forma definitiva la legitimación activa de estos para promover este juicio, prescindió del régimen normativo local aplicable al *sub lite*.

Thomson Reuters

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Reseña de jurisprudencia

Gabriela Figueroa (*)

I. Corte Suprema. Competencia originaria. Improcedencia. Cuestión local preponderante

- Autos: “Agropez SA c/ Chubut, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”. CS, sentencia del 08/07/2020.

- *El caso*: La empresa requiere la declaración de inconstitucionalidad de las leyes locales I-620, I-627 y I-658 y sus decs. regl. 723/18 y 806/18, por las cuales la demandada le exige el pago de un arancel que recae sobre los cajones de langostinos que se descargan en los puertos de Chubut. Sostiene que el tributo local desconoce los principios, derechos y garantías de legalidad, igualdad, propiedad, defensa, debido proceso, seguridad jurídica y demás implícitos establecidos en la CN. Asimismo, invoca la afectación del denominado “Régimen Federal de Pesca” de la ley 24.922, al que adhirió sin reservas la provincia demandada, siendo el tributo local un impuesto en contraposición de aquella ley nacional. Finalmente, aduce el antagonismo con el Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, por ser la gabela local análoga a otros impuestos nacionales coparticipables y por proyectarse sobre la exportación de la mercadería.

- *Doctrina del fallo*: Cabe señalar que, si bien la actora intenta presentar la cuestión llevada a debate como de carácter exclusivamente federal, encuentra un obstáculo insalvable constituido por los planteos netamente locales referidos al propósito recaudatorio, falta de configuración del hecho imponible en el caso, la fijación de los sujetos obligados por decreto reglamentario en

violación de la legalidad tributaria, y así lo interpreta la Corte: “Estas cuestiones, cuya consideración la interesada reclama para el sustento jurídico de su propia posición, no pueden ni deben ser examinadas en su alcance y sentido por este Tribunal, por la vía pretendida, sin violentar el principio federal antes recordado. Que ello no obsta a la tutela que esta Corte eventualmente pueda dar a los aspectos federales que el litigio pudiera comprender, la que debe procurarse por la vía del recurso extraordinario y en la medida en que la decisión de los jueces provinciales afecte el interés de las partes (Fallos: 277:365; 310:2841, entre muchos otros)”- consids. 6º *in fine* y 7º. Así, el Supremo Tribunal considera improcedente la competencia original y no hace lugar al planteo, apartándose del Dictamen emitido por la Procuración de la Nación (1).

II. Corte Suprema. Alícuotas diferenciales. Medida cautelar de no innovar. Levantamiento de embargo preventivo trabado con posterioridad a la interposición de la acción declarativa. Procedencia

- Autos: “Roemmers SAICF c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”. CS, sentencia del 02/07/2020.

- *El caso*: En el marco de una acción declarativa de certeza por el cobro de alícuotas diferenciales contra la provincia de Córdoba, la actora solicita medida cautelar de no innovar, denunciando como hecho nuevo en la causa, el inicio de un juicio de ejecución fiscal notificado con posterioridad de la interposición de la acción declarativa, habiéndose trabado embargo preventivo en las cuentas de la empresa.

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

(1) Dictamen del 04/10/2019 suscripto por la Dra. Laura Monti.

- *Doctrina del fallo*: El Supremo Tribunal considera a la causa de competencia originaria, y sostiene que se encuentran reunidos los presupuestos necesarios para acceder a la medida cautelar, teniendo presente que el fisco provincial pretende ejecutar la deuda objeto de impugnación en la acción declarativa, y que “...se encuentra acreditado que dicha ejecución fiscal fue promovida con posterioridad a la presente acción declarativa, a poco que se advierta que el título ejecutivo que allí se pretende ejecutar fue emitido por la Dirección General de Rentas de Córdoba el 8 de febrero de 2017 (ver fs. 175 vta.), mientras que este proceso fue iniciado el 22 de diciembre de 2016 (ver fs. 169; arg. causa CSJ 349/2008 (44-C)/CS1 'Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico (C.A.M.M.E.S.A.) c/ Chubut, Provincia del s/ medida cautelar', sentencia del 7 de diciembre de 2010)”.

En consecuencia, hace lugar a la medida cautelar de no innovar, disponiendo que la provincia de Córdoba deberá abstenerse de reclamar a la actora las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos que se desprenden de la resolución DJRGDA-R 49/2016 (cuestionada en autos), así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial. Asimismo, ordena al Sr. Juez a cargo del Juzgado de Primera Instancia en lo Civil con Competencia en Ejecuciones Fiscales N°1, Sección Común Córdoba, el inmediato levantamiento del embargo trabado en el marco de la causa “Dirección General de Rentas de la Provincia c/ Roemmers SAICF procedimiento ejecutivo”.

III. Tucumán. Ingresos brutos. Omisión de actuar como agente de percepción. Falta de integración de la relación jurídica tributaria. Vicio de procedimiento. Nulidad. Procedencia

- *Autos*: “Danone Argentina SA c/ Provincia de Tucumán (DGR) s/ nulidad / revocación”. Sala III de la Cámara Contencioso-Administrativa, sentencia del 09/11/2019.

- *El caso*: La empresa pretende la revocación de la res. D 44/10 emitida por la Dirección General de Rentas (DGR) y confirmada por el Ministerio de Economía (actuando como Tribunal Fiscal) mediante res. 69/ME- 2012, por las cuales se determinó deuda en concepto de ingresos brutos (periodos fiscales 12/2003 a 12/2004) por considerar que incumplió con sus obligaciones de agente de percepción, esgrimiendo además la condonación de parcial de lo reclamado y la improcedencia de la sanción de multa por omisión.

- *Doctrina del fallo*: La Cámara no hace lugar al planteo de condonación y se adentra al análisis del procedimiento de determinación, entendiendo que existieron indudables vicios que traen aparejada la nulidad de las resoluciones impugnadas. Así, sostiene que la DGR desplegó un procedimiento viciado, pues no integró debidamente la relación jurídica tributaria, confundiendo los efectos de la responsabilidad solidaria (que el acreedor pueda reclamar lo debido a cualquiera de los responsables solidarios), con la exigencia previa de constatar que esa deuda cuyo pago reclama no haya sido ya cancelada por uno de los responsables, o que el imputado como responsable principal en rigor de verdad no debía nada porque no era sujeto pasible de tributar el ingreso bruto, lo que traería como lógica consecuencia que la DGR no le pueda exigir al responsable solidario —luego de un procedimiento administrativo llevado adelante con plena prueba— el pago de una percepción que en realidad no debía realizarse. En ese sentido, señala que de los antecedentes administrativos surge que la administración fiscal consideró innecesario que se integre el proceso con los obligados principales, no obstante ello, esgrimió que el agente se liberaría de su responsabilidad si lograba acreditar justamente aquel extremo, configurándose una clara contradicción. La cámara hace hincapié en que tal contradicción no es menor, pues es claro que el fisco pudo haber constatado en sede administrativa los mismos hechos que se probaron en autos, y no lo hizo, más aun, obstaculizo la posibilidad que el agente lo haga, al denegarle el despliegue de la prueba propuesta a tal fin.

En consecuencia, el Tribunal hace lugar a la demanda de nulidad en el siguiente tenor: “Entonces, respecto de los períodos controvertidos en autos, y tal como lo destacó este Tribunal en muchos otros pronunciamientos, no se dio cumplimiento al recaudo de integrar debidamente la relación tributaria en sede administrativa a fin de arribar a la verdad material (cfr. art. 3º, inc. 1, ley 4.537), la cual sería que uno de los responsables solidarios ya haya cancelado la deuda que se reclama, lo que constituye un imperativo insoslayable a los fines de adecuar dicho proceso determinativo a los términos del art. 3º de la ley 4537 de Procedimiento Administrativo de Tucumán. Esa falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad, encuadrando el caso en el art. 48 de la ley 4537, 'en tanto fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediendo así el derecho de defensa en juicio y debido proceso, de raigambre constitucional (art. 18 de la CN), aplicable también en sede administrativa. En definitiva, al haber optado por el camino de la determinación impositiva de oficio por la invocada no retención del tributo —aquí sería la supuesta no percepción—, la DGR debió integrar debidamente la relación jurídico tributaria con los principales contribuyentes, que como se señaló, eran personas físicas o jurídicas determinables (cfr. sentencia 348 del 12/06/2.015 *in re* 'Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA. vs. Provincia de Tucumán —DGR— s/nulidad/revocación'; sentencia 478 del 30/08/2.017 *in re* 'Helpa S.A. vs. Provincia de Tucumán —DGR— s/nulidad/revocación'; sentencia 693 del 23/11/2.017 *in re* 'Castillo SACIFIA vs. Provincia de Tucumán s/nulidad/revocación', entre otras. Aclaración en corchetes agregada). En las concretas circunstancias de la causa, se entiende que el planteo en cuestión debe ser resuelto haciendo hincapié en el vicio que el procedimiento presenta, sin dejar de hacer notar que se ha tomado como antecedente de la decisión la expresa postura de la parte actora, quien ha puesto de ma-

nifiesto y ha destacado enérgicamente su carácter de deudora solidaria”.

IV. Municipalidad de Zárate. Retenciones en concepto de Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene. Ausencia de local comercial en la jurisdicción municipal. Medida cautelar autónoma. Procedencia

- *Autos*: “TAE ALMADA SA c/ Municipalidad de Zárate s/ medida cautelar autónoma o anticipada.” Juzgado Contencioso Administrativo N.º 1, Depto. Judicial de Zárate, Campana. Sentencia del 12/06/2020.

- *El caso*: La empresa solicita medida cautelar a efectos de detener el cobro de la Tasa de Inspección, Seguridad e Higiene (TISH) en contra del municipio de Zárate, y abstenerse de iniciar procesos de ejecución fiscal o traba de embargos, hasta tanto recaiga sentencia en la demanda de fondo en la cual se solicitó la repetición de lo pagado por los periodos fiscales 2010 a 2018, fundados en que la actora no posee local ni establecimiento comercial en el partido de Zárate.

- *Doctrina del fallo*: El juez, en primer lugar, cita jurisprudencia de la Corte Nacional en torno al cuestionamiento de la TISH, y sostiene: “Resulta imperioso destacar que la Corte de Justicia de la Nación, ha fallado en una numerosa cantidad de casos relacionados con la impugnación judicial formulada por una diversidad de empresas contra el cobro de la 'TISH' por parte de municipios en cuyas localidades, si bien desarrollaban actividades comerciales, no contaban con local o establecimiento. En tales casos, la CSJN, invocando su inveterada doctrina acerca de que: 'al cobro de la tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualiza prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente' ha determinado la improcedencia de cobro de la tasa a firmas comerciales que no contaran con local en el municipio pretensor del cobro (...) La referida doctrina ha sido invocada por la Corte Nacional —inclusively— para rechazar la aplicación de 'TISH' en el caso de una firma que, aun cuando

contaba con local en la localidad, no se había acreditado a su respecto la efectiva prestación del servicio comunal de contralor (CSJN Q 20. XLVII 'Quilpe SA — Inconstitucionalidad', sent. de 9-10-2012)".

Seguidamente, analiza las normas municipales involucradas y expone que el hecho imponible gravado mediante la 'TISH' queda configurado por los servicios de zonificación, control de la seguridad e higiene del medio ambiente y por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en locales, establecimientos, oficinas o instalaciones correspondientes a comercios e industrias, considerando *prima facie* que, en el caso bajo análisis, los mencionados servicios no podrían haberse prestado a la actora que arguye no poseer local ni establecimiento comercial en la jurisdicción de Zárate. Por tal motivo, entiende acreditada la verosimilitud del derecho invocado por la empresa. Por su parte, en lo atinente al peligro en la demora, lo considera acreditado en virtud de la notificación de la liquidación de la tasa por el periodo 09/2019, por la cual se encuentra subsistente el riesgo del reclamo vía judicial en caso de incumplimiento.

Por lo expuesto, el tribunal otorga la medida cautelar intentada, ordenando al municipio que, hasta tanto se dicte sentencia en la cuestión de fondo debatida en los autos "TAE ALMADA SA c/ Municipalidad de Zárate s/ pretensión restablecimiento o reconocimiento de derechos - otros juicios", Exp. N° 192.216, se abstenga de cobrar y/o iniciar ejecuciones fiscales por las sumas en concepto de la TISH que se hubieran devengado hasta el presente y que se devenguen.

V. Buenos Aires. Extemporaneidad de recurso de apelación ante Tribunal Fiscal. Improcedencia

- *Autos*: "Bristol Medicine SRL s/ apelación". Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sentencia del 05/02/2020.

- *El caso*: La empresa apela la determinación de oficio en concepto de ingresos

brutos por el periodo fiscal 2013 efectuada por ARBA. En la contestación del recurso, la provincia invoca como cuestión previa la extemporaneidad del remedio intentado por la actora, planteo que se resuelve en la sentencia bajo reseña.

- *Doctrina del fallo*: Como fuera adelantado, el Organismo Fiscal sostiene el recurso interpuesto posee cargo de recepción de fecha 13/02/2019, mientras que las notificaciones de la disposición delegada 9213/18 que se apela, fueron practicadas al domicilio fiscal electrónico de la firma y responsables solidarios el día 18/12/2018, resultando por tanto extemporáneo.

En primer lugar, el tribunal analiza el marco normativo aplicable, recordando que el art. 115 del Código Fiscal de Buenos Aires dispone un plazo de quince días hábiles desde notificado el acto para la interposición del recurso. En consecuencia, el periodo ventana bajo estudio en el caso, transcurre entre el 18 de diciembre de 2018 y el 13 de febrero de 2019, debiendo sujetarse al dec.-ley 7603/70 que en el art. 19 dispone periodo de feria del Tribunal Fiscal durante el mes de enero y, al Acuerdo Extraordinario N.º 48 del 13/12/2007 que suspende el cómputo de los plazos durante tal aludido cese.

Definido el marco normativo, el tribunal destaca que cuando se trata de presentaciones realizadas por contribuyentes y/o responsables que se articulan por ante ARBA para ser resueltas por Tribunal Fiscal, se consideran como días inhábiles aquellos que lo sean en el ámbito de aquel organismo fiscal, sin perjuicio de que no corresponda computar tampoco aquellos que resulten inhábiles específicamente en la instancia ante el tribunal.

Con tal sustento, decide no hacer lugar al planteo de extemporaneidad interpuesto por la provincia de Buenos Aires, por concluir que el recurso fue presentado en tiempo y forma, pues en la órbita del Tribunal durante el mes de diciembre de 2018 transcurrieron seis días hábiles a saber: del 19 al 21 inclusive, y del 26 al 28 inclusive; re-

tomándose el cómputo el primer día hábil posterior a la feria, ergo el día viernes 1º de febrero de 2019, no encontrándose vencido al 13 de febrero, fecha de interposición de la apelación, el plazo de 15 días previsto en el art. 115 del Código Fiscal.

Para concluir su análisis, cita jurisprudencia de la Suprema Corte: "...La regla *in dubio pro actione* es un principio rector en materia contencioso-administrativa, de forma tal que estando en juego la posibilidad del acceso a la justicia, deben pre-

servarse los derechos del administrado, interpretando en su favor las dudas que hubiere al respecto... (SCBA en causa A. 73.920, 'Kurban, Alejandro Jorge contra Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley'). Siguiendo este claro criterio, entiendo que una hermenéutica restrictiva de tales circunstancias colisiona con el derecho constitucional de acceso a la jurisdicción y a la tutela efectiva".

Thomson Reuters

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Jurisprudencia administrativa CABA

Jorge Saverio Martinata (*)

I. Impuesto sobre los ingresos brutos. Tratamiento del domicilio fiscal denunciado por la contribuyente y deber formal exigido como carga legal para denunciar todo cambio de domicilio fiscal. Análisis del informe técnico IF-2019-29084602-GCABA-DGANFA

I. Hechos: Una de las áreas operativas de la Autoridad de Aplicación, remite consulta al área técnica para que informe sobre la validez y eficacia de la nueva documental adjuntada por el contribuyente a los fines de constituir su nuevo domicilio fiscal.

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

En primer lugar, el área interviniente destaca que la contribuyente tiene un primer domicilio fiscal denunciado al momento de su inscripción, cumpliendo con la carga de denunciar el lugar en el cual desarrolla la actividad económica alcanzada por el tributo y sometida a control fiscal.

Seguidamente agrega que luego de diez años, la contribuyente informa un cambio de domicilio comercial, no fiscal, y, por ello continuó como domicilio fiscal el originalmente declarado.

Posteriormente y en el marco de un proceso judicial de ejecución fiscal, fue declarada la nulidad de notificación diligenciada

en el domicilio fiscal originario, siendo dicho domicilio el lugar donde fue intimado de pago.

Con dichos antecedentes se inicia un procedimiento administrativo tendiente a verificar el cumplimiento de los deberes formales del contribuyente en su carga de declarar y actualizar válida y eficazmente su domicilio fiscal, detectando en dicho procedimiento un domicilio originario, un segundo domicilio como sede comercial donde continúa su domicilio fiscal originario, y tercer domicilio pero denunciado con carácter de domicilio fiscal ante jurisdicción fiscal nacional (AFIP), precediendo a su readecuación de oficio mediante acto resolutivo respectivo, que luego resulta impugnado por la contribuyente, quien solicita se incorpore como domicilio fiscal ante AGIP, el denunciando ante AFIP.

En este punto, el área interviniente incorpora al debate el art. 21 del Código Fiscal (t.o. 2019), el cual ilustra que el domicilio fiscal es el domicilio real o el legal legislado en el Código Civil y Comercial de la Nación, debiendo ser declarado al momento de su inscripción fiscal, en sus declaraciones juradas y escritos presentados ante AGIP; mientras que el art. 26 agrega que el cambio de domicilio existe cuando hubiera un cambio del domicilio regulado por el art. 21, quedando a cargo del contribuyente con carácter de obligación legal, bajo sanción por incumplimiento a un deber formal, la carga de denunciar todo cambio de domicilio dentro de los quince días de efec-

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

tuado, considerando para todos los efectos legales, que subsistente el último domicilio fiscal declarado por la contribuyente.

En la impugnación efectuada al domicilio readecuado de oficio por acto resolutivo, la contribuyente adjunta prueba y solicita expresamente que se fije su domicilio fiscal en el mismo domicilio fiscal detectado y denunciado ante AFIP, lo cual adelanta un cambio en el domicilio fiscal, tal como lo solicita la requirente.

III. Conclusión: Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que la documentación presentada por la contribuyente, resulta suficiente para hacer lugar al pedido de cambio en el domicilio fiscal, el cual concilia con el oportunamente denunciado por la requirente ante la jurisdicción impositiva nacional.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

II. Impuesto inmobiliario. Plan de facilidades de pago. Incidencia de la mora con intereses por pago extemporáneo y mora con caducidad del plan. Análisis del informe técnico IF-2019-24567937-GCABA-DGANFA

I. Hechos: El representante legal del contribuyente se presenta ante la Autoridad de Aplicación, solicitando la quita de los intereses acumulados desde la caducidad de Plan de facilidades de pago, argumentando en sustento de su planteo, que la Administración informó al contribuyente que debía esperar el dictado de una resolución para abonar las cuotas restantes.

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

En primer lugar, el área interviniente destaca que la contribuyente solicita la imputación de un pago extemporáneo al plan de facilidades involucrado, situación que por el área operativa respectiva se informa regularizada al mes de noviembre de 2018, con plan activo en dicho momento.

Seguidamente agrega que no se advierten constancias objetivas, ni antecedentes, ni prueba aportada por la requirente, que acrediten que a la contribuyente se le hubiera informado que debía esperar el dictado de una resolución para abonar las cuotas restantes.

En este sentido, el área opinante destaca que luego que la contribuyente regularizara extemporáneamente por mora la cuota objeto de imputación, se advierte que esta no concilia con la cuota que motiva la caducidad del plan por pago extemporáneo, siendo esta última posterior, operando por ello con posterioridad la caducidad del plan por mora.

Por ello el área interviniente adelanta que de todo lo actuado, no surge en forma fehaciente que la caducidad del plan involucrado haya sido producida por hecho imputable a la Administración, debiendo por ello seguirse las reglas de la caducidad aplicables al caso.

En este punto, el área interviniente ilustra que los arts. 7º y 8º del dec. 606/1996, establecen que la falta de pago al vencimiento, hace nacer automáticamente los intereses por mora, y transcurridos 15 días corridos de mora, la falta de pago de la cuota en mora produce automáticamente la caducidad del plan por incumplimiento a las condiciones del beneficio especial, generando la obligación de abonar el saldo total adeudado, siendo exigible por vía judicial, exteriorizando bajo dichos términos un modelo de acogimiento del contribuyente a un beneficio especial, pero sometido a una condición resolutoria por caducidad del beneficio, por mora.

III. Conclusión: Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que no corresponde hacer lugar a la quita de intereses solicitada por la requirente.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Jurisprudencia administrativa y judicial

Hernán A. Colli (*)

I. Jurisprudencia del Juzgado en lo Contencioso Administrativo n.º 1 del departamento judicial Pergamino

I.1. Pretensión de cesación de vías de hecho. Suspensión de plazos. Incidencia sobre procedimientos de determinación de oficio en trámite. Requerimiento para la producción de medidas probatorias. Petición cautelar de “no innovar”

Fallo analizado: “Man Agro SA c. Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) s/ pretensión cesación de vía de hecho administrativa” (expte. 8734), JUCA N.º 1 Pergamino, sentencia del 27 de mayo de 2020 y CCASN, sentencia del 25 de junio de 2020.

Hechos: La sociedad actora inició la acción con el objeto que el ente fiscal se abstenga computar los plazos de apertura de la causa a prueba hasta tanto el Poder Ejecutivo provincial disponga la reanudación de los plazos administrativos y puede satisfacerse en forma plena —en un marco de normalidad social— el derecho al debido proceso. En el caso, y a los fines de una mejor comprensión sobre la cuestión fáctica involucrada, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires inició una orden de fiscalización, la que posteriormente dio origen a la apertura de un procedimiento de determinación de oficio. En ese marco, y producido el descargo de la contribuyente en los términos previstos por el art. 113 del Código Fiscal, se dispuso la apertura a prueba de la causa, lo que se notificó a la interesada el día 6 de marzo de 2020, fecha en la cual, además, el perito contador de parte aceptó el

cargo. Asimismo, y no obstante haberse iniciado el día 19 de marzo las medidas previstas en el dec. PEN 297/2020 —las que fueron receptadas también por el Poder Ejecutivo de la provincia de Buenos Aires y sucesivamente prorrogadas— y que se había otorgado un plazo para la producción de la prueba de 30 días hábiles —de los que solo habían transcurrido 9 para la fecha de inicio de las restricciones— tanto la contadora interna de la empresa —de forma telefónica— y el peticionante —vía mail— recibieron requerimientos de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, por medio de los que se les solicitaba la presentación de la pericia contable, así como la producción de la prueba informativa, bajo apercibimiento de declarar la negligencia probatoria. Y en ese particular contexto, el funcionario interviniente le informó que estos plazos seguían corriendo para el organismo fiscal. En razón de ello, se peticionó judicialmente el dictado de una medida cautelar por la cual, se ordene a la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires que se abstenga de computar los plazos que corren desde la disposición del aislamiento preventivo social obligatorio ordenado por el Poder Ejecutivo nacional hasta tanto el Poder Ejecutivo provincial disponga su reanudación.

El Dr. Luciano Savignano, magistrado interviniente en el proceso, luego de hacer una prolija reseña sobre las condiciones de procedencia de medidas cautelares frente a la actividad estatal involucrada, recuerda que los jueces no se encuentran vinculados por la aplicación jurídica que las partes dan a sus pretensiones y pueden suplir el derecho mal invocado (Fallos 326:1027), o incluso aplicar aquel que mejor se adapte a la situación traída a su conocimiento y procure un adecuado resguardo de los derechos

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

que se pretenden proteger, ello en tanto no se modifiquen los elementos fácticos de la demanda.

En tal sentido, lo que limita al juez es la invocación de un hecho que no se haya propuesto en la demanda, mas no la calificación de ese hecho dentro de las normas de derecho, facultad que deriva de los principios esenciales que organizan la función judicial (Fallos 310:1536, entre otros).

Así planteada la cuestión a resolver, señala que, si bien lo pretendido por vía cautelar se condice mayormente con la petición de fondo a resolver en la acción, las especiales circunstancias de hecho que subyacen en el *sub lite*, lo llevan a considerar una solución favorable a lo peticionado.

A fin de analizar la cuestión, considera que no es dable ignorar el contexto actual en la cual se inicia la pretensión, en el que se suscita en el país una situación sanitaria excepcional que ha llevado tanto al Poder Ejecutivo nacional como al Poder Ejecutivo provincial, como así también a diversos Poderes Judiciales de toda la Nación a dictar una profusa actividad normativa.

Dicha situación de “emergencia sanitaria” ha provocado el dictado también de una serie de normas que dispusieron —respecto de los habitantes de este país— diversos mecanismos para minimizar la circulación de la pandemia suscitada a partir de la propagación de virus “COVID-19” (v.gr.: dec. 297/2020 del 19 de marzo de 2020, por el cual se dispuso el “aislamiento social, preventivo y obligatorio” durante todo el tiempo involucredo) medidas de las que fueron exceptuándose paulatinamente diversas actividades industriales y de servicios, con diferentes modalidades y alcances en cada jurisdicción.

También, en el ámbito de los procedimientos administrativos de las diferentes órbitas gubernamentales (v.gr., dec. PEN 298/2020), se dictaron normas en consonancia con el plexo jurídico señalado anteriormente, entre las cuales, algunas de ellas, se tornan —según su juicio— aplicables al *sub lite*.

En la provincia de Buenos Aires se dictó específicamente el dec. 166/2020 por el que se suspendieron los procedimientos y plazos administrativos, correspondientes a la aplicación del Código Fiscal y la ley 10.707, con vigencia equiparada a la establecida en el dec. 132/2020.

Una decisión similar fue adoptada respecto de los procedimientos y plazos administrativos, correspondientes a la aplicación del dec.-ley 7647/1970 y demás procedimientos administrativos especiales, por medio del dec. 167/2020.

En el plano interno del organismo recaudador, se menciona que su titular, dictó la resolución Interna 87/2020, la cual dispuso exclusivamente: “... Exceptuar, en el ámbito de esta Agencia de Recaudación, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 4º del dec. prov. 167/2020, de la suspensión dispuesta en el art. 1º de dicho decreto, a los plazos, procedimientos y actos que emanen de la ley 13.981, su dec. regl. 59/2019 y demás normativa reglamentaria...”

Anteriormente, las autoridades del ente fiscal, habían dictado la resolución Interna 84/2020 —la que fue prorrogada por resolución interna 90/2020— la cual estableció que en el marco de la emergencia sanitaria, se deberá garantizar —por medio de las modalidades de trabajo que resulten pertinentes— la prestación de los servicios esenciales en la Agencia, relacionados a la emisión de impuestos; recaudación; liquidaciones de haberes; contrataciones; reglamentaciones; registro y protocolización de actos administrativos; tareas de logística y servicios generales; soporte tecnológico y tareas de apoyo a las Subdirecciones Ejecutivas y a la Dirección Ejecutiva (art. 1º) y dispensar al personal del Organismo —no afectado a las tareas esenciales— del deber de asistencia a su lugar de trabajo, por el período de tiempo comprendido en esta resolución, aplicándose la modalidad de trabajo domiciliario o remoto, cuando ello fuera posible (art. 3º).

En razón de ello, y en lo que se vincula al caso, se considera que la conducta de la Ad-

ministración evidencia *prima facie* —desde este primer y somero análisis— diversas cuestiones que obstarían a su “presunción de legitimidad”.

En efecto —dentro de la provisionalidad propia de los despachos cautelares y el estrecho marco cognoscitivo que su tratamiento posibilita al juzgador— se considera que la demandada —en el marco de una situación de aislamiento decretado por autoridades nacionales y provinciales y con aparente incumplimiento de las normas de suspensión de plazos y procedimientos establecidos al efecto— al proceder a intimar a la firma actora a proseguir con la sustanciación de una serie de pruebas vinculadas a un procedimiento administrativo de índole tributaria parecería encontrarse incurso en una “vía de hecho” (art. 109, dec.-ley 7647/1970), lo cual abona la “verosimilitud del derecho” invocada por la accionante, en orden al dictado de la medida cautelar solicitada por esta.

Recuerda que la “vía de hecho”, importa una “... actuación de suyo irregular que desborda las atribuciones que legítimamente ejerce la autoridad administrativa...”, y que “... mal puede ser reconocida como la aplicación o derivación de un texto legal o reglamentario. A la par que desprovisto de título jurídico que lo justifique, es un obrar que afecta o vulnera derechos individuales (o de 'los particulares', como refiere el art. 109 del dec.-ley 7647/1970). En ello radica su condición esencial: una actuación administrativa material y ofensiva, realizada sin los necesarios soportes jurídicos formales” (conf. SCBA, “Bomarco SA c. Municipalidad de La Matanza s/ demanda contencioso administrativa” del 15/04/2009, voto del Dr. Soria).

Menciona adicionalmente que Cassagne (“Derecho Administrativo”, Ed. Lexis Nexis - Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002, 7ª ed. actualizada, t. II, ps. 44-45), a título ejemplificativo, advierte dos supuestos de vía de hecho: a) el comportamiento material que sea lesivo de un derecho o garantía constitucional y b) la puesta en ejecución de un acto hallándose pendiente algún recurso administrativo de los que en virtud de nor-

ma expresa impliquen la suspensión de su ejecutoriedad o que, habiéndose resuelto, no fuere notificado.

El primero de los supuestos es el que a juicio del magistrado interviniente acontecería en el caso, por cuanto se estaría pretendiendo la prosecución de un procedimiento administrativo, cuya sustanciación se vislumbra *prima facie* suspendida, lo cual hace nacer la “verosimilitud del derecho” necesaria para el despacho positivo de la medida cautelar incoada por la empresa accionante.

Las circunstancias fácticas afirman su procedencia, pues el accionar administrativo sugiere una “vía de hecho” que poseería una aparente disconformidad con el ordenamiento jurídico dictado en virtud de las medidas sanitarias señaladas resultando viable el despacho favorable de lo solicitado.

En cuanto al peligro en la demora, surge acreditado, puesto que —como se evidenció— las autoridades fiscales intervinientes han procedido a intimar a la firma actora a sustanciar medidas probatorias con sujeción a determinados plazos, con las consecuencias que su incumplimiento acarrearía.

Finalmente, expone que no se aprecia que la medida cautelar en tratamiento implique una eventual afectación del interés público, en grado suficiente, para hacerlo prevalecer por sobre el derecho de la empresa actora que reúne la intensidad suficiente en cuanto a su verosimilitud.

Tampoco que la postergación de las medidas probatorias dispuestas en el trámite de referencia genere una afectación grave en los intereses económicos actuales de la provincia, ni que la concesión de la medida solicitada implique la afectación de un interés al que deba darse prevalencia.

Por todo lo expuesto se resuelve hacer lugar a la pretensión cautelar solicitada, ordenando que la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires se abstenga de computar los plazos que se encuentren en

trámite en el marco del expediente administrativo involucrado en tanto se encuentre en vigencia lo dispuesto por art. 1º del dec. 166/2020 del Poder Ejecutivo de la provincia de Buenos Aires —así como sus complementarias, prórrogas y ampliatorias—, todo ello hasta tanto se dicte sentencia de fondo en la presente causa, o frente al acaecimiento de circunstancias que ameriten su cese, las cuales deberán ser planteadas y ponderadas oportunamente.

Por nuestra parte, y a efectos de completar la información sobre este pronunciamiento, es necesario señalar que la resolución cautelar dictada fue apelada por el fisco provincial, solicitando que dicho recurso de apelación se concediera con efecto suspensivo.

A pesar de ello, el magistrado lo concedió con efecto devolutivo, invocando que ello surgía expresamente de lo previsto en el art. 56, inc. 5º *in fine* del CCA y que no se presentan —hasta el momento— circunstancias que ameriten la aplicación del art. 26 del mismo cuerpo normativo.

Contra esa decisión la Fiscalía de Estado articuló la correspondiente queja, la que dio lugar a la sentencia dictada el 25 de junio de 2020 por la Cámara en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás.

Al resolver la cuestión, el Dr. Schreginger —al que prestaron su adhesión la Dra. Valdez y el Dr. Cebey— expone que cabe tener presentes los límites de la cautelar, focalizada solamente en la suspensión de los plazos establecidos a nivel provincial respecto de los procedimientos administrativos en curso, motivo por el cual ordena a la Agencia de Recaudación provincial que se abstenga de efectuar intimaciones con consecuencias jurídicas a la parte a la que se le está llevando a cabo el procedimiento de determinación.

En razón de ello, el demandado no ha demostrado motivos suficientes para justificar el otorgamiento de efecto suspensivo al recurso interpuesto, donde —en cum-

plimiento de la normativa aplicable al caso de autos (arts. 26, apart. 1º y 56, apart. 5º, CCA)— correspondía acreditar el invocado grave daño al interés público que generaría la decisión del *iudex a quo* de conceder la medida cautelar pedida por el actor, de modo de poder encuadrar la situación en la excepción del principio general previsto en la última norma referida.

En este estado, se menciona que no se acredita la circunstancia alegada por la quejosa, por cuanto considera que podría producirse la prescripción de los tributos cuyo procedimiento de determinación en realidad ya ha iniciado, y el cual se encuentra momentáneamente suspendido por conducto de los decretos provinciales que —en línea con lo dispuesto por el Ejecutivo nacional— suspenden los plazos de todos los procedimientos administrativos en curso, y eventualmente conjugado con lo dispuesto en el art. 2550 del Cód. Civ. y Com., hace que desaparezca el principal argumento planteado para considerarse exceptuado del efecto devolutivo con que deben —por regla— concederse los recursos de apelación en materia cautelar.

A mayor abundamiento establece que el análisis posterior —ajeno a la queja tratada— requerirá la ponderación de una situación concreta, mutable, que deberá considerar los efectos jurídicos concretos sobre la imposibilidad de avanzar hacia una deuda exigible por parte del fisco, en el caso producto de la interpretación del dec. 166/2020 y de los efectos de la decisión cautelar propiamente dicha.

Ello frente a los plazos mínimos del procedimiento determinativo y la situación de imposibilidad física o jurídica para continuar con dicho trámite, máxime cuando las medidas precautorias —por su propia naturaleza— son provisionales, y mutables por lo que cualquier cambio de circunstancias —v.gr. la finalización del ASPO, la reanudación formal de los plazos procedimentales suspendidos, la situación concreta en Pergamino, dada la resolución 135/2020 de Jefatura de Gabinete de Ministros de la provincia de Buenos Aires, etc.— debidamen-

te acreditada puede conllevar a un nuevo análisis de las circunstancias y eventualmente al levantamiento de la medida dictada.

De modo tal que, no cumpliéndose los requisitos para exceptuar el principio general previsto en el segundo párrafo del art. 56, inc. 5° del CCA respecto del efecto devolutivo del recurso contra una medida cautelar, se propicia la confirmación de lo resuelto por el juez de grado respecto de esta cuestión.

Claves:

1) La pretensión de proseguir el trámite de un procedimiento administrativo —requiriendo la producción de medidas probatorias ordenadas bajo apercibimiento de decretar la negligencia de la parte— cuya sustanciación se vislumbra *prima facie* suspendida, así como los plazos específicos otorgados al efecto, de acuerdo con lo previsto en el dec. 166/2020 del Poder Ejecutivo provincial, hace nacer la “verosimilitud del derecho” necesaria para el despacho positivo de la medida cautelar incoada por la empresa accionante (de la sentencia del juez de grado de fecha 27/05/2020).

2) Dicho accionar administrativo sugiere una “vía de hecho” que poseería una aparente disconformidad con el ordenamiento jurídico dictado en virtud de las medidas sanitarias señaladas, por lo que, en tales condiciones, la verosimilitud del derecho invocada aparece con la intensidad suficiente, resultando viable su despacho favorable (de la sentencia del juez de grado de fecha 27/05/2020).

3) Frente a la naturaleza de la medida cautelar dispuesta y no acreditándose efectivamente un grave daño al interés público, corresponde confirmar la decisión del juez de grado al conceder el recurso de apelación articulado con efecto devolutivo (art. 56, inc. 5°, última parte CCA y su remisión al art. 26 del mismo ordenamiento) (de la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás de fecha 25/06/2020).

4) La suspensión del procedimiento de determinación de oficio ya iniciado por los decretos provinciales dictados, y eventualmente la aplicación de lo dispuesto en el art. 2550 del Cód. Civ. y Com., hace que desaparezca el principal argumento planteado —vinculado a que podría producirse la prescripción de los tributos involucrados— para considerarse exceptuado del efecto devolutivo con que deben —por regla— concederse los recursos de apelación en materia cautelar (de la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás de fecha 25/06/2020).

II. Jurisprudencia del Juzgado en lo Contencioso Administrativo n.º 2 del departamento judicial San Isidro

II.1. Resoluciones determinativas dictadas durante la vigencia del decreto provincial 166/2020. Efectos. Suspensión de plazos para la interposición de recursos previstos en el art. 115 del Código Fiscal

Fallo analizado: “Ford Argentina SCA y otros c. Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires s/ medida cautelar autónoma o anticipada” (Expte. 27642), JUCA 2 San Isidro, sentencia del 17/07/2020

Hechos: La firma del epígrafe y los sujetos cuya responsabilidad solidaria e ilimitada con esta fuera establecida en la resolución determinativa dictada por la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires solicitaron el dictado de una medida cautelar de no innovar en los términos de los arts. 22 y 23 del Código en lo Contencioso Administrativo de la provincia de Buenos Aires, a efectos que: 1) se disponga la suspensión de los plazos procesales en curso para la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires hasta tanto el Poder Ejecutivo provincial disponga la reanudación de los plazos procesales; o bien hasta el momento en que esta judicatura considere que el debido proceso de sus representadas puede ser ejercido de forma plena y 2) se ordene a la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires a que se abs-

tenga de computar los plazos para apelar la Disposición determinativa dictada hasta tanto se reanuden los plazos procesales por cuanto estos se encuentran suspendidos en virtud de las disposiciones del dec. prov. 166/2020 (sucesivamente prorrogado), así como por el Acuerdo Extraordinario 95 del Tribunal Fiscal, por una parte y adoptar cualquier medida tendiente al cobro de la presunta deuda determinada en la mencionada Disposición, por la otra. Los peticionantes expusieron que se encontraban en una situación de desamparo legal y que, de no obtenerse la protección cautelar requerida, deberían interponer —antes del día 21/07/2020— el recurso de apelación para ser tratado por el Tribunal administrativo, en clara violación a toda la normativa nacional y/o provincial que limita la circulación en virtud del aislamiento social, preventivo y obligatorio, toda vez que, según expone, dicho remedio debe presentarse en la sede del organismo de recaudación sito en el partido de Avellaneda.

En este pronunciamiento se analizan —en un sentido similar a la situación abordada en el comentario anterior— las consecuencias de las medidas dispuestas como consecuencia de la actual emergencia sanitaria sobre los procedimientos administrativos tributarios. Ello a la luz —y particularmente— de las diversas normativas dictadas por el Poder Ejecutivo provincial vinculadas al funcionamiento de su administración durante este tiempo.

De los antecedentes expuestos queda claro que —no obstante, lo previsto, con carácter general, en materia de suspensión de procedimientos regulados por el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires (dec. 166/2020 y sus prórrogas)— la Agencia de Recaudación procedió a dictar —durante su vigencia— una resolución determinativa y sancionatoria.

Ello así, invocando el presupuesto habilitante previsto por la última parte del art. 1º del decreto mencionado, en cuanto dispone que la suspensión de plazos establecida lo es “sin perjuicio de la validez de aquellos que, por su naturaleza, resulten impostergables a los fines de las tareas de recaudación”.

A partir del análisis acerca del cumplimiento de los requisitos de procedencia de las medidas cautelares, el Dr. Luciano Enrici recuerda que en el marco del proceso precautorio, no solo debe sopesarse la concurrencia de los requisitos de verosimilitud del derecho y del peligro en la demora, sino que, además, es dable efectuar un prudente balance de estos, de forma tal de ponderar la configuración de cada uno aminorando, en su caso, el rigor en la nitidez de la presencia de cualquiera de ellos cuando la del otro luce incontrovertible.

Así, a partir de la aplicación del art. 22 del CCA en materia de medidas cautelares —y remitiéndose a diversos precedentes de la Suprema Corte provincial y de su tribunal de alzada específico— expone que corresponde verificar la concurrencia de los extremos previstos en los aparts. “a” y “b” del inc. 1º, como así también de la exigencia contenida en el apart. “c” —ausencia de grave afectación del interés público—, pues ellos informan y delimitan el contenido valorativo que debe seguir el Juez para otorgar la tutela precautoria; con lo cual el mentado balance —de efectuarse— ha de operar en términos de exigir una mayor o menor presencia de los presupuestos legalmente establecidos, sin llegar a justificar la total prescindencia de cada uno de ellos.

Adicionalmente, tratándose de medidas de carácter anticipado o autónomo advierte que —según el criterio de la Alzada— las decisiones solo se justifican ante situaciones que requieren un despacho *in extremis*; el juez debe actuar con suma prudencia al momento de justipreciar el cumplimiento de los requisitos que la hacen viable, por tratarse de un proceso solo aplicable a casos excepcionalísimos y donde la “urgencia” es la condición *sine qua non* para que prospere tal medida; y la evidencia del derecho invocado —y su inminente frustración— se constituyen en los ejes centrales sobre los que giran su dictado.

A todo ello se deben adicionar los criterios particulares —más estrictos aún— que se han fijado cuando se trata de medidas enmarcadas en materia de reclamos y co-

bros fiscales, por su potencialidad para perturbar el desarrollo de la política económica del Estado con menoscabo de los intereses de la comunidad.

Establecido ello, se hace referencia a los diversos decretos dictados por el Poder Ejecutivo provincial, involucrando el ya mencionado art. 1º del dec. 166/2020, su remisión al plazo previsto en el art. 3º del dec. 132/2020 y sus eventuales prórrogas (decs. 180/2020, 255/2020, 282/2020, 340/2020, 433/2020, 498/2020 y 583/2020).

Asimismo, menciona que el Tribunal Fiscal de Apelación, por medio del Acuerdo Extraordinario 94 resolvió: “Disponer la suspensión de términos procesales... desde el día 17 al 31 de marzo próximo inclusive”, disposición prorrogada por conducto del Acuerdo Extraordinario 95, en donde, en forma expresa se decidió que la suspensión “... se extenderá automáticamente en concordancia con la prórroga del Aislamiento Social Preventivo que pudiese disponer el Poder Ejecutivo nacional y normas que en consecuencia dicte el Poder Ejecutivo provincial”.

En este particular contexto —conforme fuera anticipado— la dependencia administrativa interviniente procedió a notificar la resolución determinativa dictada, en la que expresamente se dejaba constancia que:

1) El procedimiento administrativo de determinación de oficio “continúa su sustanciación en el marco de las disposiciones del dec. prov. 166/2020 (art. 1º, última parte)” (art. 4º).

2) Tal como lo establece el art. 115 del Código Fiscal contra las disposiciones por las cuales la Autoridad de Aplicación determine gravámenes, imponga multas, recargos, liquide intereses, el agente de marras y los responsables solidarios podrán interponer dentro de los quince [15] días de notificados, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos: Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o Apelación ante el Tribunal Fiscal, de conformidad con

las previsiones del art. 116 del Código Fiscal (ley 10.397, t.o. 2011 concordantes y modificatorias) en el domicilio que se constituye, a los fines del presente procedimiento (art. 13).

3) Se intimaba, en los términos y con el alcance previsto en el art. 161, incs. a) y b) del mismo ordenamiento, al ingreso de la deuda resultante del presente procedimiento administrativo, recargos e intereses correspondientes, dentro de los quince [15] días hábiles de efectuada la notificación legal, o desde que se notifique el rechazo del recurso de reconsideración ante el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires o del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, de conformidad con el art. 92, inc. b) del Código Fiscal vigente (art. 14).

4) Ante el incumplimiento y la falta de presentación de la instancia recursiva quedaría expedita la vía de cobro judicial por vía de apremio, emitiéndose título ejecutivo e iniciándose la acción correspondiente (art. 87 de la Disposición Normativa Serie “B” 1/2004 y sus modificatorias).

Ante la particularidades que ofrecía el caso y en modo previo a resolver, el magistrado resolvió requerir informe, en los términos del art. 23, inc. 1º del CCA, para que dentro del plazo de un [1] día, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires indique la dos cuestiones que se incluyen en el Memorando 39/2020 GGTTYC producido por la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral y por la Gerencia de Servicios Jurídicos Tributarios y Catastrales, al que se hace referencia en la sentencia.

Del mentado documento surgen, en forma expresa, las siguientes consideraciones:

(i) que el plazo para interponer los recursos del art. 115 del Código Fiscal —ley 10.397 (t.o. 2011) y modificatorias—, entre ellos, el de Apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación se encuentra suspendido en atención al dec. 166/2020 y sus normas complementarias.

(ii) que el procedimiento impulsado por el organismo recaudador, a los fines del dictado y la notificación de la Disposición involucrada —al resultar impostergradable por involucrar recaudación—, debió seguir su curso en aras de que acontezca la causal de suspensión establecida en el art. 161, inc. a), primer párrafo, del Código Fiscal (t.o. 2011), para el resguardo del crédito fiscal involucrado en las actuaciones.

Ello permite al magistrado actuante adelantar que el tratamiento de los pedimentos cautelares efectuados, ha devenido abstractos, siendo que los tribunales deben expresarse sobre los asuntos que les toca dirimir a tenor de las circunstancias existentes al momento de fallar, aunque sean sobrevinientes a la interposición del recurso o petición correspondiente.

En razón de lo señalado, el derecho o interés de quien acciona —presupuesto del conflicto— debe subsistir al momento de dictarse la sentencia, dado que mal podría esta procurar componer un conflicto inexistente; de allí que los jueces están en condiciones de pronunciarse sobre el contenido de la relación procesal solo mientras se mantenga un real interés del accionante.

Se menciona expresamente que el ente fiscal bonaerense ha exteriorizado en forma positiva, clara y concreta su postura, que resulta concordante con la de los aquí accionantes, en el sentido de que los plazos para recurrir —y, por consiguiente, para la ejecución de los conceptos allí determinados y las multas dispuestas— se encuentran suspendidos. A ello agregan, además, que la notificación del mentado acto administrativo lo fue en aras de que acontezca la causal de suspensión de la prescripción establecida en el ordenamiento vigente para el resguardo del crédito fiscal involucrado.

A lo anteriormente expuesto, el magistrado afirma que —frente a la clara posición exteriorizada por la ARBA en el informe acompañado en autos— el eventual inicio de medidas o acciones tendientes al cobro de las sumas determinadas, mientras subsista la suspensión de plazos adminis-

trativos dispuesta por el art. 1º del dec. 166/2020 supondría no solo un actuar ilegítimo a la luz de dicha normativa, sino también una inadmisibles contradicción con los propios actos anteriores jurídicamente relevantes del ente fiscal (cfr. arg. CCASM, causa 4722, sent. del 12/09/2018), lo que lesionaría la confianza suscitada en la otra parte de la relación e impone a los sujetos un comportamiento probo en las relaciones jurídicas.

El valor de esa confianza mutua, desde una perspectiva equilibrada, importa concomitantemente para la Administración pública el deber de ejercer sus potestades sin defraudar la confianza debida a quienes con ella se relacionan y el correlativo deber del administrado que tampoco puede actuar contrariando aquellas exigencias (conf. COVIELLO, Pedro J., “La Confianza Legítima”, ED, 04/05/1998).

Finalmente, se resuelven dos cuestiones adicionales.

La primera de ellas dispone hacer saber a los peticionantes que de modificarse la situación fáctica y/o el contexto normativo tenidos en cuenta al resolver la presente, en virtud del carácter provisional de los despaños cautelares, podrá efectuarse un nuevo examen de la cuestión a pedido de parte (consid. 7º).

La restante —y más interesante— es que, en atención a los hechos expuestos en el escrito inicial, el contenido del acto administrativo notificado y siendo que de este no puede extraerse —con meridiana certeza— una postura de la ARBA en el sentido de que los plazos procesales para recurrirlo por las vías previstas en el art. 115 del Código Fiscal se encuentran suspendidos —tal como en forma concluyente lo comunica en el Memorando producido por Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral y por la Gerencia de Servicios Jurídicos Tributarios y Catastrales— ordena librar oficio a dicho organismo para que proceda a agregar el informe mencionado en las actuaciones, a los fines de prevenir un actuar ilegítimo a la luz de dicha normativa así

como una inadmisble contradicción con los propios actos anteriores jurídicamente relevantes del ente fiscal (consid. 8º).

Finalmente, y por nuestra parte, nos parece oportuno recordar que —frente a situaciones análogas— deberá tenerse presente el valor del Memorando 39/2020 GGTTYC en su condición de “precedente administrativo” y su fuerza vinculante frente a la doctrina legal que la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires ha establecido a partir del fallo “Nazar Anchorena, Ricardo Agustín c. Municipalidad de General Pueyrredón” (sentencia del 27 de febrero de 2008).

Claves:

1) Resulta de abstracto tratamiento la petición cautelar tendiente a que se ordene a la Agencia de Recaudación que no se computen los plazos previstos para la interposición de los recursos previstos en el art. 115 del Código Fiscal cuando la propia Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, a través del Memorando 39/2020 GGTTYC, da cuenta que dichos plazos se encuentran expresamente suspendidos por la

vigencia del decreto 166/2020 y sus normas complementarias.

2) No corresponde interpretar como una decisión de reanudar plazos administrativos, el impulso del procedimiento por el organismo recaudador, a los fines del dictado y la notificación de la Disposición determinativa involucrada —al resultar impostergerable por afectar la recaudación de tributos— en aras de que acontezca la causal de suspensión establecida en el art. 161, inc. a), primer párrafo, del Código Fiscal (t.o. 2011), para el resguardo del crédito fiscal involucrado (del Memorando 39/2020 GGTTYC).

3) Implicaría un actuar ilegítimo, lesionando el principio de confianza legítima y resultando contrario a la doctrina de los propios actos, dados los términos del Memorando 39/2020 GGTTYC, que el organismo fiscal asumiera una conducta incompatible con la mencionada suspensión de plazos procesales, iniciando medidas o acciones tendientes al cobro de las sumas determinadas, mientras subsista la suspensión de plazos administrativos dispuesta por el art. 1º del dec. 166/2020.

Thomson Reuters

ACTUACIÓN PROFESIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

FISCALIDAD INTERNACIONAL

Thomson Reuters

Residencia fiscal: condiciones para su pérdida en la Argentina y requisitos para su adquisición en el Uruguay

María Eugenia Bianchi (*)

Uno de los destinos fiscales por excelencia más requeridos por los contribuyentes argentinos ha sido desde siempre la República Oriental del Uruguay, primordialmente por sus grandes incentivos tributarios y por las mayores ventajas que representa para los residentes extranjeros su favorable régimen impositivo estructurado exclusivamente sobre rentas y patrimonios de fuente local, que lo convierten en unos de los más apetecibles de la región.

I. Introducción

No es novedad que en los últimos tiempos se ha incrementado cada vez con mayor frecuencia la utilización de uno de los principales mecanismos de planificación fiscal y patrimonial del que disponen las personas físicas y las corporaciones de distintos países, consistente en la migración de sus negocios y de sus rentas y bienes hacia jurisdicciones con menores cargas impositivas.

Naturalmente que nuestro país no ha sido ajeno a este creciente fenómeno transnacional aunque, en rigor de verdad, debemos decir que más bien lo ha venido sufriendo como un verdadero mal crónico y endémico que año tras año le ocasiona incalculables pérdidas de recaudación fiscal, no solo por la falta de políticas articuladas para atraer capitales e inversiones extranjeras sino fundamentalmente por un sistema impositivo cada vez más gravoso e inviable que ha resultado y sigue siendo cada vez menos eficaz ni eficiente para re-

tener siquiera a sus propios contribuyentes, quienes se han visto permanentemente forzados a buscar todo tipo de alternativas de planificación tributaria en la necesidad de poner a salvo sus rentas y sus patrimonios de la extrema voracidad del fisco argentino.

No es objeto del presente ahondar en las severas deficiencias ni en la desenfrenada presión fiscal que padece nuestro sistema tributario, enmarcado en tres niveles de imposición que coexisten y que albergan a más de ciento sesenta especies tributarias, convirtiendo así a la carga fiscal soportada por sus contribuyentes como unas de las más pesadas del mundo cualquiera sea la óptica desde que se la observe, incluso en la actual coyuntura extraordinaria provocada por la pandemia de COVID-19 que nos azota, donde a contramano de todo y aprovechándose de la situación de emergencia general, han comenzado a proliferar distintos proyectos legislativos para la creación de nuevos tributos que pretenden gravar manifestaciones de riqueza ya alcanzadas por otros existentes y cuya superposición, en muchos casos, supondrá consecuencias de dimensiones confiscatorias.

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

Frente a este desalentador panorama en materia de política fiscal aunado a las adversas condiciones actuales de nuestra economía en general sumergida en una profunda y grave crisis desde tiempos inmemoriales, muchos contribuyentes de nuestro país ya han comenzado a proyectar, o bien, ya han hecho uso de esta importante herramienta de planificación de la “mudanza fiscal”, tramitando su cambio de residencia a los fines tributarios hacia jurisdicciones con sistemas impositivos más racionales y menos onerosos.

Uno de los destinos fiscales por excelencia más requeridos por los contribuyentes argentinos ha sido desde siempre la República Oriental del Uruguay, no solamente por la cercanía de sus costas y por el hecho de compartir muchas de nuestras costumbres y hábitos que nos hermanan sino primordialmente por sus grandes incentivos tributarios y por las mayores ventajas que representa para los residentes extranjeros su favorable régimen impositivo estructurado exclusivamente sobre rentas y patrimonios de fuente local, que lo convierten en uno de los más apetecibles de la región.

No caben dudas que, al menos en materia de política fiscal, ambos países transitan caminos inversamente opuestos ya que, a diferencia de lo que aquí ocurre, en la vecina orilla no solo su sistema impositivo es tradicionalmente mucho menos gravoso sino que sus autoridades, más allá de cualquier coyuntura, han mantenido desde siempre una clara y explícita política de puertas abiertas para la radicación de capitales e inversiones extranjeras, con fuertes incentivos y beneficios fiscales para los nuevos residentes en su territorio.

Una cabal demostración de esto último es el dec. 163/2020 suscripto pocos días atrás por las flamantes autoridades asumidas, por el cual se dispuso la incorporación de dos nuevas causales o vías de adquisición de la residencia fiscal en aquel país que se suman a las ya existentes en su legislación tributaria y, al mismo tiempo, se ha reafirmado también aquel compromiso

de apertura de sus fronteras, con el envío al Parlamento de un proyecto de ley propiciando una ampliación de los beneficios para los ciudadanos extranjeros que se radiquen en dicho país.

Sin embargo, pese a las indudables ventajas impositivas que trae aparejado la obtención de la residencia permanente en el Uruguay, se deben desterrar aquellas erróneas y casi míticas creencias de que convertirse en residente uruguayo es poco menos que alcanzar la “panacea” y que solo por ello automáticamente se dejaba de ser residente fiscal argentino y de tributar en nuestro país.

Adquirir la residencia en el Uruguay, en principio, es irrelevante a los fines tributarios ni causará efecto alguno en nuestro país en la medida en que el contribuyente previa o concomitantemente no se desprenda de la residencia fiscal en la Argentina, por la cual continuará vinculado y obligado a tributar en nuestro país hasta que no se acredite el cumplimiento de los requisitos y condiciones exigidos por las leyes impositivas nacionales para su pérdida.

En verdad, cualquier estrategia de planificación tributaria que se intente en estos términos será exitosa solo en la medida en que se cumplan con todos los recaudos que aseguren primordialmente deshacerse de la condición de residente fiscal argentino y que, al mismo tiempo, permitan descartar el riesgo mayúsculo de quedar atrapado en una situación de doble residencia, sometido a la imposición de los fiscos de ambos países.

A continuación, se efectuará un breve repaso de la normativa tributaria aplicable en materia de residencia en nuestro país y en el Uruguay, revisando especialmente las condiciones que deberán cumplirse para la pérdida de la residencia en la Argentina, los supuestos de doble residencia en los cuales los contribuyentes deben evitar quedar comprendidos, así como las causales y los requisitos previstos por la legislación fiscal uruguaya para la adquisición de la residencia en aquella jurisdicción.

II. La residencia y su relevancia a los fines impositivos en nuestro país

El concepto de residencia vincula a los sujetos pasivos del impuesto con la jurisdicción o el Estado que ejerce el poder de imposición.

En nuestro país, la Ley del Impuesto a las Ganancias adopta el criterio de “renta mundial” para los sujetos residentes y el criterio de la “fuente” para aquellos no residentes:

i) los residentes en el país tributan tanto por sus ganancias de fuente argentina como por sus rentas de fuente extranjera; y

ii) los sujetos no residentes tributan exclusivamente por sus ganancias de fuente argentina.

La condición de residente en el país o en el extranjero, según el caso, tiene, además, otras implicancias que son muy importantes tener en cuenta, tales como la utilización de normas especiales para la medición de la renta, restricciones en materia de reconocimiento de exenciones, la aplicación de los tratados celebrados por Argentina para evitar la doble imposición internacional, entre otras tantas.

Por otra parte, la residencia o el domicilio en el país también resulta determinante con respecto al criterio de gravabilidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales siendo, en este caso, de similar diseño legal al establecido para el Impuesto a las Ganancias: el sujeto residente en Argentina tributa sobre sus bienes radicados tanto en el país como en el exterior, mientras que el residente del exterior tributa solo por sus bienes radicados en nuestro país.

III. Concepto de “residente” en la Ley del Impuesto a las Ganancias

El art. 116 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019) establece como un factor determinante de la residencia a la *nacionalidad* de las personas físicas y considera a los fines fiscales como “residentes” en el país a:

i) las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes; y a

ii) las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en él con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con disposiciones en materia de migraciones durante un período de doce [12] meses, sin que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones reglamentarios interrumpen la continuidad de su permanencia.

En estos últimos supuestos, la adquisición de la condición de residente causará efectos a partir de la iniciación del mes inmediato siguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente en el país o en el que se hubiera cumplido el plazo establecido para se configure la adquisición de la condición de residente.

IV. Condiciones para la pérdida de la residencia en la Argentina

El art. 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece dos causales para la pérdida de la condición de residente en el país:

i) Cuando *se adquiera la condición de residente permanente en un estado extranjero* según las disposiciones en materia de migraciones que rijan en esa jurisdicción.

ii) Cuando no habiéndose adquirido la condición de residente permanente en un estado extranjero, *si se verifica una permanencia continuada en el exterior durante un período de doce [12] meses*.

A los fines de este último supuesto, el decreto reglamentario de la LIG establece que las presencias temporales en el país que, en forma continuada o alternada, no excedan un total de noventa [90] días durante cada período de doce [12] meses, no interrumpen la permanencia continuada en el exterior, es decir, que no modifican el criterio de pérdida de la residencia argentina.

La reglamentación también dispone 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, inclusive.

La pérdida de la condición de residente en el país causa efecto 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 de doce [12] meses de permanencia en el exterior que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda.

Cuando la pérdida de la condición de residente se produzca antes de la ausencia del país, quien la invoque deberá acreditar ante la AFIP la adquisición de la condición de residente permanente en un país extranjero y el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas en la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio y la finalización del mes siguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia en el exterior, así como por las ganancias de esas fuentes imputables a los períodos fiscales no prescriptos que determine el citado organismo.

En cambio, si la pérdida de la condición de residente se produjera después que el sujeto que la invoque se ausente del país, la acreditación concerniente a esa pérdida y a las causas que la determinaron, así como la relativa al cumplimiento de las obligaciones reseñadas en el párrafo anterior, deberán efectuarse ante el consulado argentino del país en el que dicho sujeto se encuentre al producirse la pérdida de la residencia.

Aquel contribuyente que pretenda invocar y acreditar la pérdida de la residencia argentina, deberá cumplir con los siguientes recaudos:

- Informar, en carácter de declaración jurada, el nuevo domicilio en el exterior, a

través del sitio web de la AFIP, conforme los términos de la RG (AFIP) 2322.

- Solicitar ante la AFIP la cancelación de la inscripción como contribuyente de los impuestos ante los que se encuentre inscripto, conforme el procedimiento previsto en la RG (AFIP) 4237. Hasta tanto se obtenga la cancelación de la inscripción como contribuyente, se deberá continuar cumpliendo con la totalidad de las obligaciones fiscales formales y materiales que correspondan.

- Conservar la totalidad de la documentación que acredite haber obtenido la residencia permanente migratoria en el otro estado extranjero y, en su caso, la residencia fiscal en aquel país.

- Presentar las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias por el período comprendido desde el 1° de enero y el hasta el mes siguiente en el que se obtuvo la residencia fiscal en el exterior o que se verifiquen los doce [12] meses de ausencia permanente en el país que produzcan la pérdida de la residencia argentina.

- Comunicar a los agentes de retención la pérdida de la condición de residente en el país y el consecuente cambio de su estatus residencial como beneficiario del exterior, a los fines que estos ingresen —vía retenciones— las ganancias de fuente argentina que se obtengan con posterioridad.

- Informar un sujeto designado como responsable sustituto con domicilio en el país, cuando se solicite la cancelación de la inscripción en el impuesto sobre los bienes personales, ya que el exresidente deberá continuar tributando por los bienes radicados en el país.

V. Supuesto de “doble residencia” en ambos países

Como ya se anticipó, la clave para una mudanza fiscal exitosa hacia el Uruguay dependerá del cumplimiento de las condiciones exigidas por nuestra ley tributaria para que se verifique la pérdida de la residencia fiscal en la Argentina y, por otro lado, será

también menester superar todas y cada una de las reglas o parámetros que conforman lo que se denomina el “test de residencia”, de manera tal que permita descartar, sin margen de dudas, la configuración de una hipótesis o supuesto de doble residencia en ambas jurisdicciones.

Debe recordarse que tanto la Ley del Impuesto a las Ganancias como el Convenio de Doble Imposición (1) en vigencia entre nuestro país y el Uruguay resultan coincidentes en cuanto a que establecen similares parámetros o reglas de desempate o de descarte (*tie-breaker rules*) para dirimir las cuestiones de doble residencia y también disponen un mismo orden secuencial de aplicación entre dichas reglas.

Así, la propia Ley del Impuesto a las Ganancias en su art. 122 establece estas estrictas reglas o pautas que deberán sortearse o evitarse para no quedar sujeto a una situación de doble residencia fiscal en ambas jurisdicciones, al disponer que aquel que haya obtenido la residencia permanente en otro país —en nuestro caso, en el Uruguay— y que *continúe residiendo de hecho en el territorio nacional o reingrese a este con intención de permanecer en él*, será considerado a los fines fiscales como residente en la República Argentina si se verifica alguno de los siguientes parámetros:

i) Cuando mantenga su *vivienda permanente (2) en la República Argentina*.

(1) Se trata del Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria y Método para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, celebrado y suscripto con fecha 23 de abril de 2012 entre nuestro país y la República Oriental del Uruguay, que fue aprobado por la ley 26.758 y está en vigencia desde el 7 de febrero de 2013.

(2) La AFIP definió en su última reglamentación (RG 4236) a la “vivienda permanente” como el 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. La mencionada caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos antes mencionados, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente —con carácter

ii) *Si mantiene viviendas permanentes en ambos países, cuando su centro de intereses vitales (3) se ubique en el territorio nacional.*

iii) *Si no puede determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, cuando habite en forma habitual en la Argentina, condición que se considera cumplida si permaneciera en ella durante más tiempo que en el otro país, considerando para efectuar la comparación el año calendario.*

iv) Si permaneciera igual tiempo en ambos países, cuando sea de *nacionalidad argentina*.

Por lo tanto, sería altamente recomendable para aquellos que estén analizando expatriarse en el Uruguay que previamente se aseguren de superar, con holgura y sin margen de dudas, una a una estas rigurosas reglas o parámetros para evitar quedar atrapados en una situación de doble residencia entre ambos países y, al mismo tiempo, tomen todos los recaudos que sean necesarios para demostrar en forma efectiva y concluyente ante los ojos del fisco argentino que la radicación en el Uruguay es real y que ya no se mantiene vinculación familiar, social ni económica con nuestro país.

VI. Adquisición de la condición de residente fiscal en el Uruguay

Con las muy recientes modificaciones dispuestas por el dec. 163/2020 del pasado 11 de junio del corriente —que se han señalado en el introito—, se incorporan a partir del próximo 1º de julio de 2020 dos nuevas causales o formas de adquisición de la residencia en el Uruguay que se suman a las ya existentes establecidas en la Ley del Impuesto a las Rentas para Personas Físicas.

principal o accesorio— al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza.

(3) En su reglamentación, la AFIP brinda también la noción de “centro de intereses vitales” como “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”.

cas (IRPF) y, de esta manera, se flexibilizan aún más las condiciones y requisitos exigidos para la radicación a los fines tributarios en dicho país.

Sin perjuicio de estos recientes cambios, debe señalarse que se mantienen sin modificaciones las tradicionales formas o condiciones establecidas en la legislación tributaria uruguaya para la adquisición de la residencia fiscal en dicho país, que se puede obtener cuando se verifique cualquiera de las siguientes circunstancias:

i) si la persona permanece en territorio uruguayo por más de sesenta y tres [63] días en un año calendario; o,

ii) si la persona radica en territorio uruguayo “el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales”.

La propia ley fiscal de aquel país entiende que una persona radica en territorio uruguayo “el núcleo principal o la base de sus actividades” cuando genera rentas de mayor volumen en aquella jurisdicción que en cualquier otro país, comparando a tal fin el volumen de rentas obtenidas en el Uruguay —excluidas las rentas que sean puras de capital— y las que se generen en cualquier otro país individualmente considerado.

A su vez, la Ley del IRPF prevé que una persona tiene la “base de sus intereses económicos” en la República Oriental del Uruguay cuando tiene radicada en el territorio de aquel país determinadas inversiones en bienes inmuebles o en participaciones en empresas uruguayas.

Precisamente, es aquí donde el reciente dec. 163/2020 ha introducido estas dos nuevas causales o formas de adquisición de la residencia que se añaden a las ya existentes. En ese caso, se podrá obtener la residencia fiscal en el Uruguay si a partir del 1º de julio de 2020 se radica en el territorio de aquel país:

i) una inversión en bienes inmuebles por un valor superior a USD 377.000 aproxima-

damente, y se registre una permanencia física efectiva en territorio uruguayo de sesenta [60] días durante el año calendario; o,

ii) una inversión —directa o indirecta— en una empresa uruguaya efectuada por un valor superior a USD 1.600.000 aproximadamente, que genere al menos quince [15] nuevos puestos de trabajo en el año calendario, siempre que la empresa esté dedicada a actividades o proyectos que hayan sido declarados de interés nacional, de acuerdo con la Ley de Promoción de Inversiones y su reglamentación.

Por otra parte, la ley fiscal uruguaya también presume que una persona tiene la “base de sus intereses vitales” en el Uruguay, si su cónyuge —del que no esté separado legalmente— e hijos menores de edad sometidos a patria potestad, residen en el mencionado país. Estableciéndose, además, que en el caso de que no existan hijos, bastara con la presencia del cónyuge.

VII. Tratamiento tributario del residente fiscal en el Uruguay. Algunas ventajas impositivas

A los fines tributarios, las personas humanas residentes en el Uruguay son sujeto pasivo del impuesto a la renta de personas físicas, lo cual implica que tendrán gravadas:

- Las rentas de capital que obtengan dentro del Uruguay (por activos localizados en el Uruguay).

- Las rentas de trabajo que obtengan en el Uruguay, tanto si trabajan por cuenta propia como si lo hacen en relación de dependencia.

- Las rentas de trabajo que obtengan fuera de Uruguay siempre que la persona trabaje en relación de dependencia para una empresa contribuyente de impuestos en el Uruguay.

- Las rentas derivadas de intereses y dividendos que se obtengan fuera del Uruguay, aunque en este caso se reconoce un crédito fiscal automático por los impuestos que so-

bre estas rentas se hubiesen abonado en el exterior.

En este último caso, el vecino país oriental ofrece un muy interesante beneficio o incentivo para quienes adquieren la residencia uruguaya a los fines tributarios, conocido comúnmente como “vacación fiscal” (*tax holiday*), consistente en la opción de acceder a una franquicia o exención en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas sobre los rendimientos de capital mobiliario de fuente extranjera (intereses y dividendos) por el ejercicio fiscal en que se verifique el cambio de residencia al Uruguay y durante los cinco ejercicios fiscales siguientes. El reciente proyecto de ley enviado al Congreso por el nuevo gobierno al que nos referíamos en nuestra introducción, precisamente, prevé la ampliación de esta exoneración para los siguientes diez ejercicios posteriores a la obtención de la condición de residente.

Pero en verdad, el mayor de los atractivos en materia de política fiscal que se le reconoce al Uruguay es su sistema tributario exclusivamente diseñado sobre base territorial, es decir, gravando solo los ingresos de fuente local, más allá de la seguridad jurídica, la estabilidad y la racionalidad que tradicionalmente lo han caracterizado como uno de los fiscos más benévolos de la región.

Así, una gran ventaja para los residentes en el Uruguay, sin importar el tiempo de su permanencia efectiva en dicho país, es que las rentas de capital por activos en el exterior y las rentas extranjeras están en gran parte excluidas de impuestos. Además, en el caso de tener una sociedad limitada uruguaya, por ejemplo, esta únicamente paga impuestos por los ingresos de fuente local. Algo similar ocurre con los trabajadores por cuenta propia, si reciben sus ingresos de fuente extranjera, estos también estarán libres de impuestos siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.

En cuanto al impuesto patrimonial, no es necesario presentar declaración jurada

sobre los activos en el exterior y solamente deberá tributarse sobre los bienes situados en el territorio uruguayo siempre que estos superen un mínimo no imponible, mientras que el excedente será gravado con alícuotas entre el 0,4% y el 0,7%.

VIII. Conclusión

A modo de colofón y frente a las crecientes inquietudes y consultas formuladas por algunos contribuyentes sobre el tema, se puede convenir que la adquisición de la residencia en la República Oriental del Uruguay resulta en la actualidad mucho menos compleja dentro de una política fiscal de franca apertura de sus fronteras; lo que viene siendo verdaderamente más dificultoso para los ciudadanos argentinos es superar las cada vez más rigurosas condiciones exigidas por las normas tributarias locales para acreditar la pérdida de su residencia argentina, debiéndose tener especial cuidado y centrar todos sus esfuerzos por evitar que, en estos casos, el fisco considere que mantiene el centro de sus intereses vitales en nuestro país y que, por lo tanto, la mudanza sea solo una “fachada” o una mera puesta en escena para eludir el pago de sus impuestos en el país.

Creemos que conservar ambas residencias sería el peor de los escenarios posibles puesto que al configurarse un supuesto de doble residencia no se queda liberado de tributar en la Argentina que, como se sabe, basa su imposición en el criterio de “renta mundial” gravando rentas y patrimonios locales y en el exterior; por lo tanto, todos aquellos que estén pensando en hacer uso de este mecanismo de migración fiscal hacia el Uruguay deberían tomar todos los recaudos necesarios para minimizar o neutralizar los riesgos de quedar atrapados a “mitad del río” por la imposición de los fiscos de ambas orillas y estar dispuestos a sacrificar y a despojarse de toda vinculación y contacto significativo de carácter familiar, social y económico con nuestro país.

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