

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 82

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

ISSN: 2545-7950
RNPI: En trámite

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

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

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

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

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

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

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

Se terminó de imprimir en la 2da. quincena de 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

| | |
|---|----|
| La remisión legal en materia tributaria <i>Humberto J. Bertazza</i> | 5 |
| Los impuestos análogos pagados en el exterior conforme las distintas alternativas para invertir fuera del país. Segunda parte <i>Alberto Mastandrea</i> | 7 |
| La relevancia del beneficiario final en la prevención de la evasión fiscal y otros delitos financieros <i>Gabriel A. Vadell</i> | 22 |
| La mora culpable ante la propagación del COVID-19 y el "aislamiento social, preventivo y obligatorio" <i>Francisco Peris</i> | 35 |
| Tratamiento en el impuesto a las ganancias de las indemnizaciones por desvinculaciones laborales <i>Marcos González</i> | 40 |
| Gravedad institucional y peligro en la demora. A propósito del dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa "Tabacalera Sarandí SA" <i>Diego A. Embón</i> | 48 |

NOTA A FALLO

| | |
|--|----|
| Recalificación de pasivos financieros como aportes de capital en el impuesto a las ganancias <i>Juan Ramírez Oyhanarte - Nicolás Malumián</i> | 65 |
|--|----|

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

| | |
|--|----|
| Reseña de jurisprudencia <i>Gabriela Figueroa</i> | 83 |
|--|----|

CIUDAD DE BUENOS AIRES

| | |
|---|----|
| Importante fallo del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires en materia de sistemas de recaudación de ingresos brutos <i>Gastón Vidal Quera</i> | 91 |
|---|----|

PROVINCIA DE TUCUMÁN

| | |
|---|----|
| Reforma fiscal en Tucumán <i>Luis A. Comba</i> | 99 |
|---|----|

ACTUACIÓN PROFESIONAL

FISCALIDAD INTERNACIONAL

| | |
|---|-----|
| Los ajustes de precios de transferencia de la economía digital en Argentina y Australia. A propósito del tratamiento de los activos intangibles en la RG (AFIP) 4717 <i>Mariano F. Braccia</i> | 107 |
|---|-----|

LABORAL Y PREVISIONAL

| | |
|--|-----|
| Régimen legal del contrato de teletrabajo <i>Mirta N. Userpater</i> | 119 |
| La nueva fase del ATP y las proyecciones de futuro <i>Daniel G. Pérez</i> | 127 |

TRIBUTARIO NACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

La remisión legal en materia tributaria

Humberto J. Bertazza^(*)

En el artículo se analiza una consulta de la reunión de Espacios de Diálogo AFIP y entidades profesionales del 25 de junio pasado, en la cual se refiere al criterio que debe aplicarse para valuar al 31/12/2019 y ejercicios siguientes los bienes del activo de la empresa unipersonal a los fines del IBP.

I. El tema

En una reunión de Espacios de Diálogo AFIP y entidades profesionales (1) se analiza un tema referido a la valuación del activo para explotaciones unipersonales que no confeccionen balance en forma comercial, a los efectos del impuesto sobre los bienes personales.

En tal sentido, el tema planteado refiere al art. 22 del DR del IBP, en el caso de empresas o explotaciones unipersonales y sociedades que no lleven registraciones que les permitan confeccionar balances en forma comercial, al disponer que la base del impuesto se determinará valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el art. 4° de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo.

La consulta tenía su fundamento en el art. 76 de la ley 27260 que deroga el IGMP para los ejercicios que se inicien a partir del 1/1/2019. Ante tal hecho, la consulta se refiere al criterio que debe aplicarse para valuar al 31/12/2019 y ejercicios siguientes los bienes del activo de la empresa unipersonal a los fines del IBP.

II. Posición de la AFIP

El Organismo fiscal, al responder a esta consulta, en relación al art. 22 del DR del IBP, que reenvía al art. 4° de la ley del IGMP, recurre a una referencia normativa material.

A tales efectos, sostiene el Fisco que, mediante este tipo de referencia, el texto reenvía solamente a las disposiciones requeridas, que idealmente llegan a ser parte del texto reenviante, así como se encuentra escrito en el momento en qué ocurre el reenvío, de modo que todas las sucesivas modificaciones del texto requerido no atañen al texto reenviante.

Al derogarse el IGMP por el art. 76 de la ley 27260, no obsta a la remisión que efectúa la reglamentación del IBP a su texto a los fines de la valuación del activo de los sujetos indicados por la norma.

Por lo tanto, a juicio del Organismo recaudador, el criterio de valuación referido se conserva sin perjuicio de la derogación del IGMP.

III. Técnica de la remisión reenvío legal

Nos encontramos ante un interesante tema interpretativo que tuvo otros antecedentes en materia tributaria, ante lo que se denomina la “pereza del legislador”.

Existe una norma legal “A” que, a los efectos, de su conceptualización, reenvía a otra norma legal “B”, que luego se modifica o deroga.

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

(1) Del 25/6/2020.

Por lo tanto, el problema interpretativo a dilucidar es si, ante tal situación, se afecta o no, la norma "A" que reenvía a la "B".

Es interesante consultar al respecto lo que, en relación al tema, establece el *Manual de Técnica Legislativa* (2), para lo cual el autor sigue las enseñanzas de Fermín Ubertone (3).

Este ha sido desarrollado como una herramienta práctica, limitándose a la exposición de ciertas reglas necesarias para la consecución de tal objetivo.

En tal sentido, se dice que las remisiones se utilizan cuando es conveniente enlazar dos normas o grupos de normas pertenecientes a la misma ley o a distintas leyes con el objeto de que esta ligazón se mantenga aun cuando existan modificaciones posteriores.

Así, hablamos de remisiones internas y externas. En el primer caso, estamos ante un supuesto de que la norma remitente y la remitida pertenecen a la misma ley. En el caso de remisiones externas pertenecen a distintas leyes.

Precisamente, las remisiones externas solo deben utilizarse cuando es necesario prever que la modificación de la norma remitida debe operar en forma automática sobre la norma remitente.

Si simplemente se busca aplicar una norma del resto del ordenamiento jurídico, pero con el texto vigente a este momento en que

está redactándose la ley, sin que modificaciones posteriores de la norma remitida la afecten, debe transmitirse la norma que desea utilizarse sin hacer ninguna referencia a que se encuentra en otra parte del ordenamiento jurídico.

A su vez, en caso de que por razón de la longitud del texto se opte por hacer una remisión, debe aclararse que la norma remitida es la vigente a ese momento y que sus modificaciones posteriores no operaran sobre la norma remitente.

Por otra parte, las remisiones externas expresas son las que indican con precisión cuál es la norma o grupo de normas remitidas, con identificación de la ley y el número del artículo a que se remite. Las genéricas, a su vez, remiten a un ordenamiento general, sin precisar cuáles son los artículos aplicables.

Por lo tanto, la remisión legal intenta enlazar normas, debiendo recordarse el hecho de que el conjunto de normas que componen el sistema jurídico constituye un sistema.

La remisión permite pues mantener ligados o atados dos normas o conjunto de normas, con independencia de las modificaciones posteriores, de forma que el único modo de lograrlo es establecer, a través de la remisión, una ligazón permanente que se mantenga aun cuando la norma remitida fuera modificada.

De esta manera, compartimos la interpretación del Organismo fiscal, pues en tal caso, la remisión que se realiza a la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta termina por incorporarla en el texto del impuesto a los bienes personales, por lo que la derogación posterior de aquella, en nada afecta a esta última.

(2) PÉREZ BOURBÓN, Héctor "Manual de Técnica Legislativa", 1 ed. Bs. As., Konrad Adenauer Stiftung, 2007.

(3) UBERTONE, Fermín P. "La calidad del texto normativo", en la calidad en la función legislativa (un aporte para el debate) panel presentado en el 2º Congreso Argentino de Administración Pública, Córdoba, noviembre de 2003.

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

Alberto Mastandrea^(*)

La colaboración, como segunda parte, continúa estudiando 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. Inversión a través de un *trust*, fideicomisos, fundaciones o demás estructuras análogas

I.1. Cómputo de impuesto análogo

A los efectos de no reiterar los aspectos ya analizados, rogamos al lector remitirse al punto III.1. de la primera parte de este trabajo, 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.

I.1.a. Trust irrevocable

Como lo hemos destacado, los beneficiarios residentes argentinos estarán obligados a tributar por las ganancias que se hubieran acumulado en el “*trust* irrevocable”, a medida que tales utilidades se vayan percibiendo en las distintas imposiciones. A medida que tal circunstancia acontezca, podrán imputar adicionalmente el impuesto análogo pagado en el exterior, siempre que no se hubiera excedido la pauta temporal que determina su caducidad.

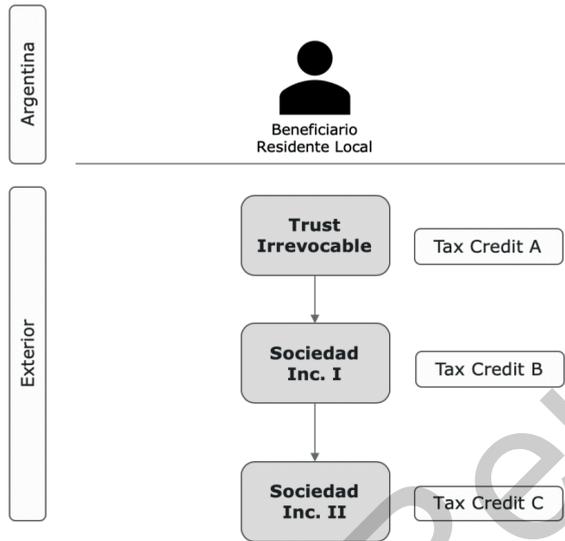
En efecto, en cuanto al cómputo de crédito por impuesto análogo pagado en el exte-

rior, resulta de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 305 del “DRLIG”, el cual establece:

“Cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o *beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas*, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, el crédito por gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieren las ganancias, previsto en las normas indicadas en el párrafo anterior, comprende también a los tributados por estas últimas ya sea en forma directa o indirectamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior”.

Esto significa que los beneficiarios del *trust* no solo podrán computar los impuestos directamente pagados por aquel, siempre que cumplan con los requisitos de carácter general vistos en el punto correspondiente, sino, además, los que el ente hubiera sufrido —directa e indirectamente— como consecuencia de haber invertido en otras compañías radicadas en el exterior. Visto gráficamente tenemos:

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



Cuadro - Tax Credit - Beneficiarios del Trust

Por lo tanto, siempre que se cumpla con la regla de participación mínima que consagra ciertas limitaciones, las cuales se analizarán a continuación y más específicamente en el punto VI, el beneficiario del *trust* podrá computar los impuestos análogos pagados en el exterior.

En efecto, la regla de participación mínima exigida por nuestro país está incluida en el art. 306 del “DRLIG”, el cual establece:

“a) Participación directa:

“1. La calidad de residente en el país.

“2. Que la participación corresponde a una sociedad o ente constituido, domiciliado o ubicado en el exterior, o a un contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, y que posee una participación no inferior al VEINTICINCO POR CIENTO [25%] en el patrimonio, resultados o derechos a voto de la entidad no residente, según corresponda.

“3. La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo al

que hacen referencia el art. 168 y siguientes de la ley y sus complementarios de este reglamento, y que este corresponde al pago de dividendos o utilidades en efectivo o en especie —incluidas las acciones liberadas— distribuidos por el ente del exterior, según la respectiva participación.

“En caso de tratarse de retenciones, deberá contar con el respectivo comprobante emitido por el sujeto que la practicase.

“4. Que el gravamen computable como crédito estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron. En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

“b) Participación indirecta:

“Además de los requisitos enunciados en el inciso anterior, el accionista residente en el país deberá acreditar que su participación en el patrimonio, resultados o derechos a voto de la entidad no residente, según corresponda, supera el QUINCE POR CIENTO

[15%] en el año fiscal inmediato anterior al pago de los dividendos o utilidades y hasta la fecha de su percepción, como así también que esa entidad no se encuentra radicada en una jurisdicción categorizada como ‘no cooperante’ o de ‘baja o nula tributación.’

“La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá solicitar a los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país toda otra información que considere pertinente, en la forma, plazo y condiciones que establezca, con el objeto de verificar si el crédito por impuestos análogos pagados en el exterior guarda correspondencia con los dividendos o utilidades gravados en el país, teniendo en cuenta a esos fines lo dispuesto en el artículo siguiente.

“Cuando la jurisdicción del exterior grave las distribuciones de dividendos o utilidades mediante la aplicación de un impuesto análogo, el importe de este último se computará en el año fiscal en que hubiere sido ingresado al Fisco extranjero, con independencia de que dichas rentas sean o no computables a los efectos de la determinación del impuesto”.

A partir de lo expuesto, la regla indica que en tanto el beneficiario del *trust* —residente argentino— percibiera sumas que lo obliguen a tributar en nuestro país, computará los impuestos análogos —no caducos, conforme la regla dispuesta por el art. 175 de la “LIG”— pagados o soportados directamente por el *trust* (en el gráfico, el *Tax Credit A*) en tanto su participación fuera igual o superior al 25%. Frente al supuesto, donde su participación fuera inferior al 25%, no podrá computar suma alguna.

A su vez, en tanto el *trust* invierta en otra sociedad (en nuestro ejemplo, en la Sociedad Inc. I) y su participación fuera superior al 60%, el residente local podrá, además, computar los impuestos pagados o sufridos en el segundo nivel (en el gráfico, el *Tax Credit B*), pues en ese supuesto la participación indirecta del beneficiario será superior al 15% como mínimo ($25\% \times 60\% = 15\%$).

Vale decir, nuestro país adoptó un sistema de crédito de impuesto que comprende

no solo el crédito directo, sino también el indirecto, aunque en este último supuesto limitándolo solo hasta el segundo nivel de sociedad; esto significa que el beneficiario residente argentino no podrá computar impuesto alguno proveniente, según nuestro gráfico, de la Sociedad Inc. II (*Tax Credit C*).

Adicionalmente, el art. 308 del “DRLIG” dispone:

“A efectos de determinar la ganancia de fuente extranjera proveniente de las participaciones a que se refiere el artículo anterior, los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país deberán considerar el importe de los dividendos o utilidades efectivamente cobrados en efectivo o en especie —incluidas las acciones liberadas—, incrementado en los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en que se obtuvieron las ganancias, entendiéndose que dichos gravámenes están constituidos por:

“a) Retenciones con carácter de pago único y definitivo que se hubieran practicado a los residentes en el país: monto total de la retención sufrida sobre los dividendos o utilidades gravados en el país.

“b) Impuestos nacionales análogos efectivamente pagados por el ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país: monto que surja de aplicar a dicho impuesto el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior.

“c) Retenciones con carácter de pago único y definitivo que se hubieran practicado al ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país: monto que surja de aplicar a dicha retención el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior”.

En primer lugar, y tal como lo enseñan los Dres. Lorenzo Armando, Edelstein Andrés y Calcagno Gabriel (1), es importante tener en cuenta que las ganancias efectivamente percibidas por los beneficiarios residentes en nuestro país deberán ser incrementadas en el monto de los gravámenes extranjeros que, en definitiva, resulten computables como crédito de impuesto a raíz de las disposiciones comentadas precedentemente.

Al mismo tiempo, la norma antes transcrita consagra que el *tax credit* podrá estar constituido por:

- Las retenciones sufridas al momento de producirse la distribución de las utilidades.
- El impuesto pagado, en nuestro caso, por el *trust* en su país de radicación.
- Las retenciones sufridas por el *trust* en terceros países como consecuencia de invertir —directa e indirectamente— en el exterior.

Por último, cabe señalar que el punto 4 del art. 296 del “DRLIG” establece que los beneficiarios residentes en el país considerarán no computables los dividendos distribuidos por la sociedad extranjera en la medida en que estos estén integrados por ganancias distribuidas por la sociedad argentina que ya tributaron el impuesto en nuestro país.

Siendo ello así, las ganancias distribuidas por sociedades argentinas se considerarán no computables a estos fines y, por lo tanto, no generarán derecho al cómputo de crédito por impuesto análogo alguno.

I.1.b. *Trust* revocable

Si bien a continuación analizaremos los aspectos particulares vinculados al cómputo del crédito fiscal por impuesto análogo pagado en el exterior y relacionados con el “*trust* revocable” o estructura similar, todo lo que se analice en este apartado resulta de aplicación también a las sociedades o entidades que resulten transparentes a los fines locales.

(1) LORENZO, Armando - EDELSTEIN, Andrés - CALCAGNO, Gabriel, “Impuesto a las Ganancias. Nuevas regulaciones para rentas de fuente extranjera”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), XXII, mayo de 2001.

Aclarado el punto del párrafo anterior, cabe citar el art. 169 de la “LIG”, el cual establece:

“Art. 169.— Si las entidades comprendidas en los incisos d), e) y f) del art. 130 están constituidas, domiciliadas o ubicadas en países que someten a imposición sus resultados, sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlante o beneficiarios, residentes en el país computarán los impuestos análogos efectivamente pagados por las sociedades y otros entes del exterior, en la medida que resulte de aplicarles la proporción que deban considerarse para atribuir esos resultados, conforme lo determine la reglamentación. El ingreso del impuesto así determinado 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 de la misma, si esta se efectuara antes de que opere aquel vencimiento.

“Cuando aquellos países solo graven utilidades distribuidas por las sociedades y otros entes consideradas en este artículo, los impuestos análogos aplicados sobre ellas se atribuirán al año fiscal en el que se produzca su pago. Igual criterio procederá respecto de los impuestos análogos que esos países apliquen sobre tales distribuciones, aun cuando adopten respecto de dichas entidades el tratamiento considerado en el párrafo precedente”.

El citado artículo establece la regla según la cual, si el vehículo tributara en su lugar de radicación, el impuesto así pagado será computable en la proporción de la tenencia correspondiente a cada constituyente, socio, accionista, etc.

El cómputo del impuesto procederá:

a) en el año fiscal en el cual proceda la imputación de la ganancia que generó el ingreso del impuesto en el exterior, y

b) en la medida que el ingreso del impuesto análogo proceda con carácter previo al vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada en nuestro país.

Por su parte, cuando los países en los que se encuentren radicados los vehículos o los conductos gravaren las utilidades distribuidas (ya sea en forma exclusiva o complementaria), el tributo así soportado será imputable en el período fiscal del ingreso.

Como se observa, un aspecto que es de aplicación específica para los supuestos en los cuales corresponda aplicar las normas de transparencia fiscal se refiere al *momento del cómputo* del impuesto análogo pagado en el exterior.

Como lo hemos destacado, el impuesto análogo se atribuirá al año fiscal al que se deban imputar las ganancias que le dieron origen, siempre que su ingreso se produzca con anterioridad al vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada del residente local.

Esto significa que, tal como lo señala la Dra. Cecilia Goldemberg (2), “se extiende el plazo de cómputo del crédito fiscal y conlleva un trato preferencial respecto al que resulta aplicable para el mismo contribuyente, en caso de haber efectuado la inversión en forma directa, sin el uso de un vehículo o estructura que sea inocuo a los fines fiscales argentinos, por quedar comprendido en alguno de los incisos citados del art. 130 (3). En efecto, la extensión temporal del cumplimiento de la condición de ingreso del gravamen análogo es el aspecto destacable de esta norma, que debería devenir en pauta general, pero lamentablemente no ha sido receptada por la ley de esa manera”.

Por otra parte, resulta de interés citar el art. 170 de la “LIG”, el que dispone:

“Art. 170.— Cuando proceda la aplicación de lo dispuesto en los últimos párrafos de los artículos 168 y 169, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que las utilidades remesadas o distribuidas resultan imputables al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que

se efectúe la remesa o distribución. Si tal imputación no resultara posible o produjera un exceso de utilidades remesadas o distribuidas, el importe no imputado se atribuirá a los ejercicios inmediatos anteriores, considerando en primer término los más cercanos a aquel en el que tuvo lugar la remesa o distribución”.

Dicho artículo establece que en los casos en que los países en los que se encuentren radicados los vehículos o los conductos gravaren las utilidades distribuidas, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que las distribuciones realizadas y alcanzadas por el impuesto a la distribución en la fuente corresponden a las utilidades correspondiente al año inmediato anterior al que se produzca dicho acontecimiento.

Si tal distribución superara la utilidad correspondiente al año inmediato anterior, dicho exceso se imputará a los ejercicios inmediatos anteriores, para lo cual en primer término se tendrán en cuenta los más cercanos.

Tal definición es muy importante hasta tanto se agoten los resultados acumulados en los ejercicios en los cuales no resultaban de aplicación las normas de transparencia fiscal.

Téngase presente que, en varios supuestos, estas estructuras fueron sinceradas en el marco del régimen de exteriorización consagrado por la ley 27.430 (BO del 22/07/2016), motivo por el cual convivirán utilidades que se originaron:

1. En períodos anteriores al sinceramiento fiscal (31/12/2015 o 22/07/2016, según corresponda), los cuales podrán distribuirse libre del Impuesto a las Ganancias local.

2. En períodos posteriores al sinceramiento fiscal, pero anterior al régimen de transparencia fiscal, en cuyo caso tales distribuciones estarán alcanzadas por la escala progresiva del tributo o la alícuota general, según se trate de persona humana o sujeto empresa, respectivamente.

3. En períodos posteriores al régimen de transparencia fiscal.

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

(3) Hoy art. 130.

Veámoslo gráficamente:



No obstante, dicha norma pareciera entrar en colisión con el último párrafo que incorpora el art. 296 del “DRLIG”, el cual establece:

“Se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestos a disposición corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad”.

En efecto, según el art. 170 de la “LIG”, se presume, sin admitir prueba en contrario, que las utilidades remesadas o distribuidas resultan imputables al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la remesa o distribución. Mientras que el artículo del “DRLIG” citado anteriormente dispone que los dividendos o utilidades puestos a disposición corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad.

Una alternativa que intente conciliar ambas normas sugiere que en aquellos casos en los cuales los países en los que se sitúen las estructuras gravan la distribución de las utilidades o dividendos, será de aplicación el artículo del decreto reglamentario y, por lo tanto, se presumirá que las utilidades remesadas o distribuidas resultan imputables al *ejercicio inmediato anterior* a aquel en el que se efectúe la remesa o distribución. De lo contrario, para el caso que los países en

los que se sitúen las estructuras *NO* gravan la distribución de las utilidades o dividendos, será de aplicación el art. 170 de la “LIG” y, por lo tanto, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que las utilidades remesadas o distribuidas resultan imputables al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la remesa o distribución.

Sin perjuicio de nuestro entendimiento, sería deseable que se aclare cómo interpretar las normas que parecieran presentarse como contradictorias.

A su turno, cabe destacar el segundo párrafo del art. 305 del “DRLIG”, el cual establece:

“(…) Cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, el crédito por gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieron las ganancias, previsto en las normas indicadas en el párrafo anterior, comprende también a los tributados por estas últimas ya sea en forma directa o indirecta”.

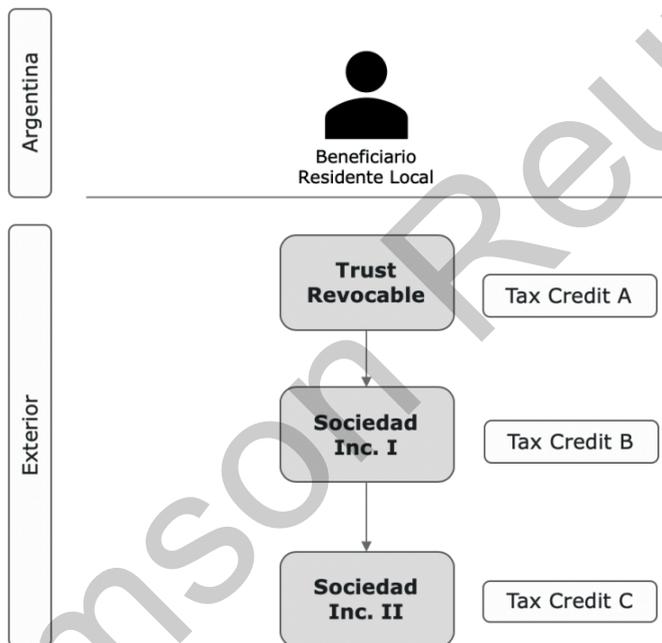
tamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior”.

Vale decir que para el caso de que los entes del exterior resulten transparentes, se podrá computar el crédito de impuesto análogo ingresado ya sea de manera directa o indirecta, lo cual resulta lógico. En efecto, así como

se atraen las rentas, lo mismo deberá suceder con los créditos pagados por impuestos análogos en el exterior.

Por lo tanto, la regla de tenencia mínima exigida en las participaciones directas e indirectas de sociedades opacas no son de aplicación para las reglas de transparencia.

Veámoslo con el siguiente gráfico:



Cuadro - Tax Credit - Beneficiarios del Trust

Esto significa que, así como el residente local estará obligado a declarar la renta que se genere en cabeza del *trust* y de las compañías Sociedad Inc. I y Sociedad Inc. II, también podrá computar los impuestos análogos pagados por el “*trust* revocable” y por ambas compañías en la medida en que se cumplan el resto de los requisitos establecidos para su cómputo, como ya fuera analizado.

Dicho en otros términos, el residente local que posee control del “*trust* revocable” podrá computar los *Tax Credit A*, más los *Tax*

Credit B, más los *Tax Credit C*, sin interesar el porcentaje de participación.

Obviamente, en nuestro ejemplo estamos suponiendo que las sociedades del gráfico son todas transparentes a estos fines.

En suma, en las estructuras transparentes el residente local *no* se encuentra obligado a cumplimentar la regla de participación mínima requerida por el decreto reglamentario para hacer procedente el cómputo del crédito por los gravámenes análogos efectivamente pagados en el exterior.

En efecto, el art. 306 del “DRLIG” establece —entre otros aspectos— la necesidad de cumplimentar una participación mínima en las entidades opacas en las que el sujeto local participe de manera directa e indirecta.

La disposición bajo análisis no resulta novedosa, pues ya en la legislación anterior el residente local debía poseer una tenencia no inferior al 25%, cuando se trataba de una participación directa, y no inferior al 15%, cuando se trataba de una participación indirecta.

Ahora bien, el art. 307 del “DRLIG” reitera que tales porcentajes mínimos requeridos no resultarán de aplicación respecto de créditos por gravámenes nacionales análogos vinculados con rentas que deban imputarse conforme las previsiones vinculadas a la regla de transparencia; en todos los casos estos se computarán aplicando el porcentaje de participación directa o indirecta que los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país posean en una sociedad o ente constituido en el exterior. En efecto, dicho artículo consagra lo siguiente, a saber:

“Art. 165 (VIII).3.— Lo dispuesto en el punto 2 del inc. a) y en el inc. b) del artículo anterior, no resultará de aplicación respecto de créditos por gravámenes nacionales análogos vinculados con rentas que deban imputarse conforme las previsiones de los incisos d), e) y f) del art. 130 de la ley, los que en todos los casos se computarán aplicando el porcentaje de participación directa o indirecta que los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país posean en una sociedad o ente constituido, domiciliado o ubicado en el exterior, o a un contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero”.

Un aspecto que no ha sido contemplado son los supuestos en el cual convivieran entidades opacas y transparentes. Desde nuestra perspectiva, consideramos que la regla que subyace es que frente a estructuras opacas rige la regla de participación mínima y de escalones acotados, mientras que en las

estructuras transparentes no rigen tales reglas.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe poner de resalto que —salvo en lo previsto a la participación mínima exigida y los niveles acotados— el resto de los requisitos establecidos en el citado art. 306 “DRLIG” deberán observarse. Así, podemos mencionar:

- Que el sujeto local revista la condición de residente en el país.

- La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo.

- Que el gravamen computable como crédito estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron. En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

- A su vez, el “DRLIG” establece que la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá solicitar a los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país toda otra información que considere pertinente, en la forma, plazo y condiciones que establezca, con el objeto de verificar si el crédito por impuestos análogos pagados en el exterior guarda correspondencia con las utilidades declaradas.

- Cuando la jurisdicción del exterior grave las distribuciones de dividendos o utilidades mediante la aplicación de un impuesto análogo, el importe de este último se computará en el año fiscal en que hubiere sido ingresado al fisco extranjero, con independencia de que dichas rentas sean o no computables a los efectos de la determinación del impuesto.

Por último, el art. 308 del “DRLIG” dispone:

“A efectos de determinar la ganancia de fuente extranjera proveniente de las participaciones a que se refiere el artículo anterior, los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país deberán considerar el importe de los di-

videndos o utilidades efectivamente cobrados en efectivo o en especie —incluidas las acciones liberadas—, incrementado en los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en que se obtuvieron las ganancias, entendiéndose que dichos gravámenes están constituidos por:

“a) Retenciones con carácter de pago único y definitivo que se hubieran practicado a los residentes en el país: monto total de la retención sufrida sobre los dividendos o utilidades gravados en el país.

“b) Impuestos nacionales análogos efectivamente pagados por el ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país: monto que surja de aplicar a dicho impuesto el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior.

“c) Retenciones con carácter de pago único y definitivo que se hubieran practicado al ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país: monto que surja de aplicar a dicha retención el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior”.

Tal como lo enseñan los Dres. Armando Lorenzo, Andrés Edelstein y Gabriel Calcagno (4), es importante tener en cuenta que las ganancias efectivamente percibidas por los beneficiarios residentes en nuestro país deberán ser incrementadas en el monto de los gravámenes extranjeros que, en definitiva, resulten computables como crédito de impuesto a raíz de las disposiciones comentadas precedentemente.

A su vez, la norma antes transcrita consagra que el *tax credit* podrá estar constituido por:

(4) LORENZO, Armando - EDELSTEIN, Andrés - CALCAGNO, Gabriel, “Impuesto a las ganancias...”, cit.

- Las retenciones sufridas al momento de producirse la distribución de las utilidades.

- El impuesto pagado, en nuestro caso, por el *trust* en su país de radicación.

- Las retenciones sufridas por el *trust* en terceros países como consecuencia de invertir —directa e indirectamente— en el exterior.

En este contexto, obsérvese que en este punto la norma es lo suficientemente abarcativa para permitir computar toda suma que impacte económicamente en los resultados del ente y que tenga como origen tributos análogos a nuestro impuesto a las ganancias.

Otro aspecto ya destacado en el punto previsto para la “inversión directa” consiste en la previsión contenida en el primer párrafo del art. 174 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 ganancias 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”.

Como lo puntualizamos, esto significa que en los casos en que residentes argentinos tributen en el exterior mediante declaración jurada en la que se incluya su renta global, estos deberán proporcionar la parte de la *renta bruta* que nuestra legislación considera gravada para aplicar ese porcentual 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 y, por lo tanto, se encuentra obligado a presentar una declaración jurada que incluya todas sus rentas determinadas de manera global. A su vez, imaginemos que, en dicha decla-

ración jurada presentada en el exterior, exterioriza la venta de bienes (por ejemplo, un automotor) 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.

II. Inversión a través de una sociedad generadora de rentas activas

En este punto abordaremos el supuesto en el cual un residente local —sujeto empresa o persona humana— es inversor en una entidad radicada en el exterior a la que, por sus características o por las actividades desempeñadas, no le resultan de aplicación las normas de transparencia fiscal.

Con el objeto de evitar un encuadre fiscal incorrecto sugerimos, en primer lugar, analizar la aplicación de las normas de transparencia fiscal y una vez descartadas, concentrar el análisis en este apartado.

Recordamos al lector que las normas de transparencia fiscal resultarán de aplicación cuando de manera concurrente se verifiquen los siguientes *tres requisitos*, a saber:

| | | | | | |
|---------------------------------|---|---|--|---|--|
| 1 | (i) Control, o (ii) ganancia de fuente argentina. | 2 | (i) Falta de sustancia, o (ii) rentas pasivas, o (iii) genera gastos que se deduzcan en el país. | 3 | (i) El impuesto soportado en el exterior sea inferior al 18,75%, o (ii) radicada en paraíso fiscal, o (iii) en país no cooperante. |
| Supuesto residual del inciso f) | | | | | |

De no cumplimentarse —al menos— uno de los requisitos, serán de aplicación las normas de este apartado.

II.1. Cómputo de impuesto análogo

A continuación, analizaremos los aspectos vinculados al cómputo de crédito por impuesto análogo, aunque gran parte de las normas bajo análisis han sido estudiadas para los supuestos anteriores.

Siendo ello así, en primer lugar, debemos destacar que a los efectos de no reiterar los aspectos “generales” ya analizados, rogamos al lector remitirse al punto III.1, en el cual se exponen los requisitos que constituyen condición *sine qua non* para hacer procedente el cómputo de impuesto análogo pagado en el exterior.

A modo de resumen, allí destacamos que los aspectos generales a cumplimentar son:

- Residentes locales.
- Límite cuantitativo.
- Ganancias de fuente extranjera.
- Gravamen análogo.
- Renta real o presunta.
- De carácter nacional.
- Efectivamente pagos.
- Normas de conversión.
- No existen restricciones por origen o naturaleza.
- No caducos.

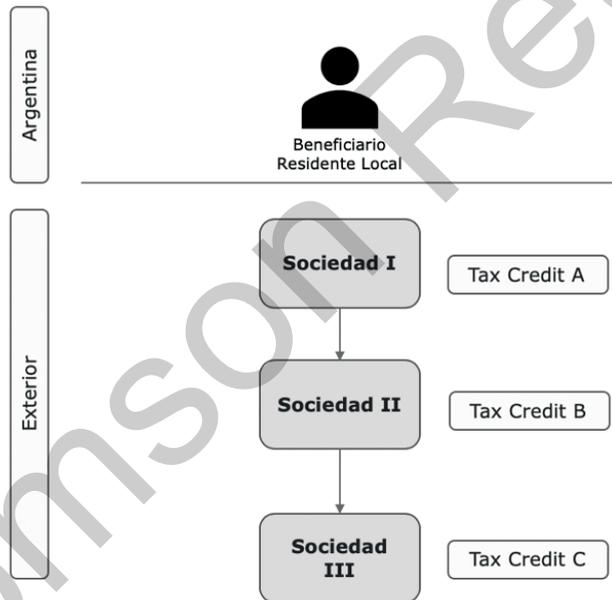
En cuanto al cómputo de crédito por impuesto análogo pagado en el exterior, resulta de aplicación lo dispuesto en el segundo

párrafo del art. 305 del “DRLIG”, el cual establece:

“Cuando se trate de *accionistas, socios, participantes, titulares*, controlantes o beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, el crédito por gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieren las ganancias, previsto en las normas indicadas en el párra-

fo anterior, comprende también a los tributados por estas últimas ya sea en forma directa o indirectamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior”.

Esto significa que los accionistas o socios no solo podrán computar los impuestos pagados por el ente del exterior, siempre que cumplan con los requisitos de carácter general ya puntualizados, sino, además, los que el ente hubiera pagado —directa e indirectamente— como consecuencia de haber invertido en otros entes radicados en el exterior. Visto gráficamente, tenemos:



Cuadro - Tax Credit - Accionistas y/o Socios

Por lo tanto, siempre que se cumpla con la regla de participación mínima que consagra ciertas limitaciones a ser analizadas seguidamente, el accionista o socio local podrá computar los impuestos análogos pagados en el exterior.

Así lo ha entendido la AFIP (5) al señalar que los dividendos provenientes de socieda-

des del exterior obtenidos por beneficiarios residentes en el país se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, no siendo de aplicación lo previsto por el art. 49 de la ley del tributo, quedando facultados a deducir, como pago a cuenta del impuesto a ingresar, las sumas abonadas por gravámenes análogos que dichos dividendos hubieran tributado en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

(5) Dictamen (AFIP) 4/1999 - 11/02/1999.

En efecto, la regla de participación mínima exigida por nuestro país está incluida en el art. 306 del “DRLIG”, el cual establece:

“a) *Participación directa:*

“1. La calidad de residente en el país.

“2. Que la participación corresponde a una sociedad o ente constituido, domiciliado o ubicado en el exterior, o a un contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, y que posee una participación no inferior al VEINTICINCO POR CIENTO [25%] en el patrimonio, resultados o derechos a voto de la entidad no residente, según corresponda.

“3. La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo al que hacen referencia el art. 168 y siguientes de la ley, y sus complementarios de este reglamento, y que este corresponde al pago de dividendos o utilidades en efectivo o en especie —incluidas las acciones liberadas— distribuidos por el ente del exterior según la respectiva participación.

“En caso de tratarse de retenciones, deberá contar con el respectivo comprobante emitido por el sujeto que la practicase.

“4. Que el gravamen computable como crédito estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron. En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

“b) *Participación indirecta:*

“Además de los requisitos enunciados en el inciso anterior, el accionista residente en el país deberá acreditar que su participación en el patrimonio, resultados o derechos a voto de la entidad no residente, según corresponda, supera el QUINCE POR CIENTO

[15%] en el año fiscal inmediato anterior al pago de los dividendos o utilidades y hasta la fecha de su percepción, como así también que esa entidad no se encuentra radicada en una jurisdicción categorizada como “no cooperante” o de “baja o nula tributación”.

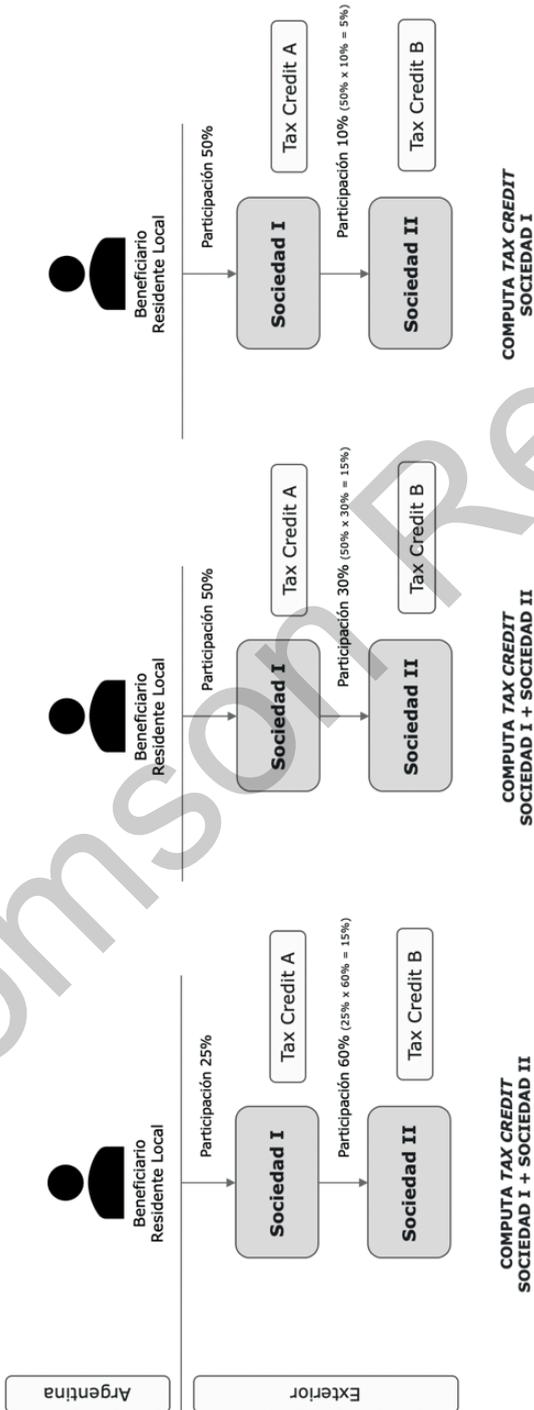
“La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá solicitar a los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país toda otra información que considere pertinente, en la forma, plazo y condiciones que establezca, con el objeto de verificar si el crédito por impuestos análogos pagados en el exterior guarda correspondencia con los dividendos o utilidades gravados en el país, teniendo en cuenta a esos fines lo dispuesto en el artículo siguiente.

“Cuando la jurisdicción del exterior grave las distribuciones de dividendos o utilidades mediante la aplicación de un impuesto análogo, el importe de este último se computará en el año fiscal en que hubiere sido ingresado al fisco extranjero, con independencia de que dichas rentas sean o no computables a los efectos de la determinación del impuesto”.

A partir de lo expuesto, la regla indica que en tanto el accionista o socio —residente argentino— percibiera dividendos o resultados, computará los impuestos análogos pagados o soportados directamente por el ente del exterior (en el gráfico, el *Tax Credit A*), en tanto su participación fuera igual o superior al 25%. Frente a un supuesto, donde su participación fuera inferior al 25%, no podrá computar suma alguna.

A su vez, en tanto la sociedad ubicada en el primer nivel (“Sociedad I”) invierta en otra sociedad (en nuestro ejemplo, la “Sociedad II”), el residente local podrá adicionalmente computar los impuestos pagados o sufridos en el segundo nivel, en la medida que la participación indirecta existente sea equivalente al 15%.

Veamos los siguientes supuestos:



Cuadro - Regla Participación Mínima

Vale decir, nuestro país adoptó un sistema de crédito de impuesto que comprende no solo el crédito directo sino también el indirecto, aunque en este último supuesto lo ha limitado solamente hasta el segundo nivel de sociedad; esto significa que el residente argentino no podrá computar impuesto alguno proveniente, según nuestro gráfico, de la Sociedad III (*Tax Credit C*).

Un caso interesante se planteó en el grupo de enlace entre AFIP y CPCECABA, el cual ha sido transcrito en el acta de la reunión de fecha 24 de mayo de 2006. Allí, el caso bajo análisis planteaba que, si bien la participación indirecta en un segundo nivel superaba el 15%, ello era posible a partir de sumar la tenencia directa existente a través de *dos* sociedades *holding*, y aunque desde nuestra perspectiva hubiera correspondido el cómputo, el fisco lo negó. Veamos el planteo:

Consulta:

El art. 165 [VIII del decreto Reglamentario] establece, en sus incisos a) y b), exigencias en cuanto a la tenencia accionaria para poder computar el crédito por impuesto pagado en el exterior.

Se trata de una sociedad argentina que es titular del 100% del capital de dos *holdings* radicados en el exterior (A y B).

El *holding A* es accionista en un 10% de una sociedad (operativa) del exterior, mientras que el *holding B* tiene el 30% de esa sociedad.

De esta manera, se cumple plenamente la exigencia del inc. a), pero no se cumple la exigencia del inc. b), dado que no se posee el 15% como mínimo del capital. Teniendo en cuenta que pertenecen todos a una sola sociedad y, por lo tanto, integran un conjunto económico, debe entenderse cumplida la norma reglamentaria aun cuando los porcentajes no se respetan en forma individual. ¿Se comparte el criterio?

Respuesta:

No, no se comparte. Para que el accionista residente en el país de sociedades radicadas

en el extranjero pueda proceder al cómputo del crédito por gravamen análogo efectivamente pagado en los países en los que obtuviere las ganancias por las cuales se ingresa dicho tributo, debe verificarse —dentro de los requisitos exigidos— la concurrencia a nivel horizontal y en forma simultánea de ambos porcentajes de participación directa e indirecta, no encontrándose admitida la adición de porcentajes de participación indirecta para quedar dentro del límite reglamentario mínimo exigido.

En estos casos, somos de la opinión que con independencia de la estructura societaria que se elija, en la medida que las participaciones directas e indirectas sean iguales o superiores a los montos establecidos por la norma, el cómputo del impuesto análogo pagado en el exterior es procedente.

Por otra parte, consideramos que la regla de participación mínima se aplica a las participaciones sociales en las que el residente local invierta con la vocación de participar en el negocio subyacente.

Esto significa que, frente a inversiones financieras en sociedades del exterior que cotizan en bolsas del exterior, y realizadas en el marco de un portafolio del exterior, no se deberá acreditar la regla de participación mínima para computar el *tax credit* que deriva de tal inversión.

Por ejemplo, de invertir en acciones de Apple Inc. (AAPL) no resultará necesario poseer el 25% de participación mínima en dicha compañía para computar la retención sufrida en el exterior en concepto de impuesto a la renta.

Por su parte, cabe recordar que el art. 308 del “DRLIG” dispone:

“A efectos de determinar la ganancia de fuente extranjera proveniente de las participaciones a que se refiere el artículo anterior, los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país deberán considerar el importe de los dividendos o utilidades efectivamente cobrados en efectivo o en especie —incluidas las

acciones liberadas—, incrementado en los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en que se obtuvieron las ganancias, entendiéndose que dichos gravámenes están constituidos por:

“a) Retenciones con carácter de pago único y definitivo que se hubieran practicado a los residentes en el país: monto total de la retención sufrida sobre los dividendos o utilidades gravados en el país.

“b) Impuestos nacionales análogos efectivamente pagados por el ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país: monto que surja de aplicar a dicho impuesto el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior.

“c) Retenciones con carácter de pago único y definitivo que se hubieran practicado al ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país: monto que surja de aplicar a dicha retención el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior”.

Como lo han manifestado los Dres. Armando Lorenzo, Andrés Edelstein y Gabriel Calcagno (6), es importante tener en cuenta que las ganancias efectivamente percibidas por los beneficiarios residentes en nuestro país deberán ser incrementadas en el monto de los gravámenes extranjeros que, en definitiva, resulten computables como crédito de impuesto a raíz de las disposiciones comentadas precedentemente.

(6) LORENZO, Armando - EDELSTEIN, Andrés - CALCAGNO, Gabriel, “Impuesto a las ganancias...”, cit.

A su vez, la norma antes transcripta dispone que el *tax credit* podrá estar constituido por:

- Las retenciones sufridas al momento de producirse la distribución de las utilidades.

- El impuesto pagado en el país de radicación del ente del exterior.

- Las retenciones sufridas por el ente del exterior en terceros países como consecuencia de invertir —directa e indirectamente— en tales países.

Por último, cabe señalar que el punto 4 del art. 296 del “DRLIG” establece que los beneficiarios residentes en el país considerarán no computables los dividendos distribuidos por la sociedad extranjera, en la medida en que estos estén integrados por ganancias distribuidas por la sociedad argentina que ya tributaron el impuesto en nuestro país.

III. A modo de conclusión

En vista de todo lo expuesto, podrá observarse que la legislación vinculada al cómputo de impuesto análogo pagado en el exterior requiere de ciertas modificaciones urgentes para constituirse en la herramienta unilateral que permita evitar la doble imposición internacional.

También requiere modificaciones para no desalentar la consecución de negocios internacionales que definan a nuestro país como la plataforma sede desde el cual tales negocios serán exportados a terceros países. Tan solo informar que, frente a eventuales exportaciones de servicios, nuestro país no admita el cómputo de retenciones del Impuesto a la Renta que puedan sufrirse en el exterior, desalienta la posibilidad que Argentina sea candidata para establecerse como cabeza de región.

Por último, tampoco se justifica desde una perspectiva fiscal que, para obtener un tratamiento más favorable en esta materia, deban utilizarse conductos a los que corresponda aplicar las reglas de transparencia local.

La relevancia del beneficiario final en la prevención de la evasión fiscal y otros delitos financieros

Gabriel A. Vadell (*)

En el presente trabajo se identifican los principales conceptos que los organismos internacionales, como el Foro Global de la OCDE y el GAFI, recomiendan a los países para lograr un sistema eficaz en la prevención y sanción de delitos de tipo financiero, para lo cual resulta sustancial contar con la información adecuada, precisa y oportuna de los beneficiarios finales. Por último, se acerca al lector la situación vigente argentina, con especial atención en las novedades dispuestas por el reciente dictado de la RG 4697/2020 (AFIP).

I. Introducción

La experiencia recogida de diversos casos que han tomado trascendencia pública (como los “Paradise Papers” en noviembre de 2017, con un conjunto de 13,4 millones de documentos relativos a inversiones en paraísos fiscales con nombres de más de 120 000 personas y empresas; los “Panamá Papers”, cuando en mayo de 2016 se filtró información de más de 214.000 empresas offshore asociadas con la firma panameña Mossack Fonseca; “Swiss Leaks” de febrero de 2015, que involucra nombres de unos 130.000 clientes con cuentas en la sucursal en Ginebra (Suiza) del banco británico HSBC; “Luxemburgo Leaks”, escándalo financiero que reveló en noviembre de 2014 los detalles de las operaciones secretas de 343 grandes empresas transnacionales para evitar el pago de impuestos y otros), pusieron de manifiesto los efectos negativos que anonimato empresarial produce para las Administraciones Tributarias.

En todos ellos se han visto recurrentemente maniobras de simulación por interposición de personas humanas, jurídicas y otras

estructuras, con el fin de simular la propiedad o representación de bienes en jurisdicciones extrañas. De esta forma, se llegaba a conformar un complejo andamio de empresas o individuos “pantallas” de apariencia legal, creadas con el propósito de dificultar el accionar de las Administraciones Tributarias y otros organismos oficiales, en su intento de identificar y llegar al verdadero titular de dichos fondos o bienes.

Estos complejos entramados involucran generalmente a varias jurisdicciones, y abarcan cadenas de compañías fantasma, movimientos complejos de dinero, acuerdos legales explícitos o reservados, y por su diversificado maramágnum entorpecen —o al menos ralentizan— las investigaciones de delitos de tipo financiero, como la evasión fiscal y el lavado de dinero, entre otros.

Estas maniobras se traducen en pérdidas significativas en la recaudación tributaria, por lo que las AATT centran cada vez más sus esfuerzos en conocer la identidad de los verdaderos beneficiarios finales, dado que es el modo más justo y equitativo de colocar la carga tributaria en el lugar al que pertenece. Sin embargo, las acciones unilaterales tendientes a correr el velo jurídico y conocer al causante de las ganancias así acumu-

(*) Coordinador técnico - Centro de Estudios de la Administración Tributaria UBA - FCE.

ladas, conlleva enormes tiempos y esfuerzos de investigación y fiscalización, siendo necesario recolectar un número sustancial de pruebas fehacientes en el ámbito jurisdiccional y/o a través de solicitudes de información a Fiscos extranjeros.

Para acortar los caminos que lleven a las AATT a develar los beneficiarios finales, en el año 2016 el *Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (1)*, decidió reforzar sus estándares con la introducción del concepto de beneficiario final, tanto para el intercambio de información previa petición (IIPP) como para los intercambios automáticos de información (IAI). En los IIPP, debe mediar una investigación o fiscalización para producirse la solicitud, mientras que en las IAI la información se comparte de manera automática entre los países que han suscripto el acuerdo.

Aquellos países comprometidos con los intercambios de información deben brindar los datos sobre los beneficiarios finales que posean al momento de cumplir las solicitudes de información o en los IAI, en un estándar común que permite unificar el concepto de beneficiario final para una mejor utilización global.

II. ¿Qué se entiende por beneficiario final?

La definición estándar del concepto de beneficiario final que utiliza el *Foro Global* es la precisada por el *Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) (2)*, en virtud de ser este el organismo internacional que de-

(1) El Foro Global es el marco multilateral en el que las economías de la OCDE y las no pertenecientes a la OCDE han llevado a cabo trabajos sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales. Es el organismo internacional clave que trabaja en la aplicación de las normas internacionales sobre transparencia fiscal.

(2) El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) es un organismo intergubernamental independiente, que desarrolla y promueve políticas para proteger el sistema financiero mundial contra el lavado de activos, la financiación del terrorismo y la financiación de la proliferación de armas de destrucción masiva. Se reconocen las Recomendaciones del GAFI como el estándar global antilavado de activos (ALA) y contra el financiamiento del terrorismo (CFT).

sarrolla recomendaciones sobre prevención de lavado de dinero y financiación del terrorismo.

En sus 40 Recomendaciones, el GAFI ha definido al Beneficiario final de la siguiente forma:

“Beneficiario final (...) se refiere a la(s) persona(s) natural(es) que finalmente poseen o controlan a un cliente y/o la persona natural en cuyo nombre se realiza una transacción. Incluye también a las personas que ejercen el control efectivo final sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica”.

En primer término, la definición circunscribe a *personas naturales*. Es decir, personas humanas o físicas exclusivamente dejando de lado todo tipo de personas jurídicas, sean estas sociedades, instrumentos jurídicos u organizaciones de cualquier tipo.

El segundo requisito es que esta persona natural *posea o controle* a una persona jurídica o un instrumento jurídico, en virtud de lo cual no solamente es necesario, poseer una participación en el capital, sino también ejercer un control en las decisiones sobre la propiedad.

Cuando la definición expresa que “finalmente poseen o controlan” o a quienes ejercen “control efectivo final” hace referencia a que no se requiere exclusivamente ejercer un vínculo directo con la persona jurídica por parte de una persona natural, sino que la acción de poseer o controlar puede darse a través de *varios niveles de propiedad* o de representación.

El documento del GAFI denominado “Guía sobre Transparencia y Beneficiario Final” (3) ejemplifica lo antedicho, mediante el siguiente ejemplo: la compañía ABC es propiedad de la compañía XYZ, “los beneficiarios finales son actualmente las personas naturales quienes están detrás de la segunda compañía o de la última compañía propietaria de esta (...)”.

(3) “Guía sobre Transparencia y Beneficiario Final”

En consecuencia, existen dos grandes formas de ser considerado beneficiario final:

A. A través de la participación directa en la propiedad.

B. Ejerciendo control en la toma de decisiones.

Los siguientes son algunos ejemplos indicados en el documento del GAFI, respecto de personas físicas que pueden ser considerados como beneficiarios finales con base en que son quienes finalmente poseen/controlan a la persona jurídica, ya sea a través de una participación mayoritaria, a través de posiciones mantenidas en la persona jurídica o por otros medios:

A. Participación directa en la propiedad

Tiene participación directa en la propiedad, aquellas personas físicas que posean directa o indirectamente un porcentaje mínimo de participación en la persona jurídica. Esto es lo que se conoce como “enfoque de umbral”.

En sus recomendaciones, el GAFI indicó que cada país puede determinar, acorde a sus circunstancias, el porcentaje de participación de propiedad que debe cumplir una persona natural para ser considerado un beneficiario final.

Al determinar un umbral mínimo adecuado, los países deben tener en cuenta el nivel de riesgo de lavado de activos y financiación del terrorismo (LA/FT) identificado para los distintos tipos de personas jurídicas o umbrales mínimos de titularidad establecidos para determinadas personas jurídicas de conformidad con el derecho comercial o administrativo.

El enfoque de participaciones en la sociedad sugiere que es probable que exista más de un beneficiario final (por ejemplo, con un umbral de más de 25%, podría haber un máximo de tres beneficiarios finales). En cualquier caso, un porcentaje de acciones o participaciones en la titularidad debe ser considerado como un factor clave de evi-

dencia, entre otros que deben tenerse en cuenta. También es importante destacar que este enfoque incluye la noción de control indirecto que se puede extender más allá de la titularidad formal o podría ser a través de una cadena de vehículos corporativos. En última instancia, los países deben poner en práctica el concepto de participación en la titularidad que sea lo suficientemente claro, práctico, viable y aplicable para todas las personas jurídicas administradas en un país.

B. Ejerciendo control. Participación indirecta

Los accionistas que ejercen el control en forma individual o junto con otros accionistas, incluido a través de un contrato, entendimiento, relación, intermediario o entidad por niveles. Este es el “enfoque de participación mayoritaria”.

También es importante destacar que este enfoque incluye la noción de *control indirecto* que se puede extender más allá de la propiedad legal (directa) o podría ser a través de una cadena de vehículos corporativos y a través de los miembros nominales. Así, una forma de ser considerado beneficiario de la entidad es mediante el control a través de conexiones personales o instrumentos corporativos con los individuos que tengan la propiedad del bien o la entidad.

Este control indirecto podría ser identificado a través de diversos medios, como el acuerdo de los accionistas, el ejercicio de una influencia dominante o capacidad de designar a la alta dirección. Otras cuestiones que vale la pena considerar son si la sociedad mercantil ha emitido acciones convertibles o tiene alguna deuda pendiente que sea convertible en capital con derecho a voto.

En el mismo sentido, quienes suministran recursos financieros, familiares con fuertes vínculos y también quienes obtienen beneficios derivados de los activos de la persona jurídica pueden ser considerados beneficiarios por el control que estos vínculos influyen en las decisiones.

Por último, otro tipo de beneficiario final corresponde a las personas encargadas de *tomar decisiones estratégicas*, en la dirección general de la entidad y en la toma regular de decisiones por medio de un cargo directivo.

III. Protocolo de identificación gradual

El GAFI ha adoptado un protocolo que contempla tres fases escalonadas, con el criterio de que, si no se consigue identificar al beneficiario en la primera fase, se pasa a la segunda y así, sucesivamente.

1. *¿Hay alguna persona que posea una participación en el capital social o que ejerza el control mediante otras formas de participación accionaria?* Para determinar la participación directa, algunas jurisdicciones emplean umbrales mensurados en los porcentajes que las personas físicas poseen sobre el capital social. En cuanto a la participación indirecta, deberían analizarse distintos factores que permiten identificarla, tales como la existencia de acuerdos de accionistas, el ejercicio de una influencia dominante, la facultad de designar directores, el uso de accionistas nominativos, derechos económicos de voto, la existencia de acciones convertibles o si tiene alguna deuda pendiente convertible en derechos de voto, etcétera.

2. *¿Hay alguna persona que ejerza el control por otros medios?* Si la fase anterior no ha dado resultados respecto de la existencia del beneficiario final o existen dudas, habrá que iniciar la segunda fase. En este caso, se deberá analizar si existen estrechas relaciones personales, familiares e íntimas con un propietario nominal, una relación histórica o contractual, etc., que permitan el uso, goce o beneficio de los activos de las personas jurídicas controladas.

3. Si en las fases 1 o 2 no se identifica a ningún sujeto, entonces, *¿quiénes ejercen el control a través de las posiciones que ocupan?* En este caso, el protocolo indica adoptar medidas razonables para identificar las personas que ocupen cargos gerenciales.

IV. El uso indebido de personas y estructuras jurídicas

Como consecuencia de una serie de análisis (4), el GAFI indica que, habiéndose explorado el uso indebido de vehículos corporativos con fines ilícitos, por lo general, *la falta de información adecuada, precisa y oportuna sobre el beneficiario final* facilita el LA/FT encubriendo:

- i. la identidad de los criminales conocidos o sospechosos,
- ii. el verdadero propósito de una cuenta o bienes en poder de un vehículo corporativo, y/o
- iii. la fuente o el uso de fondos o bienes relacionados con un vehículo corporativo.

Seguidamente acerca ejemplos de los métodos a menudo utilizados para ocultar la información del beneficiario final:

a) Empresas fantasmas (que se pueden establecer con diversas formas de estructura propietaria), especialmente en los casos en que existe un beneficiario extranjero diseminado por varias jurisdicciones. Generalmente no poseen presencia física, ni operaciones independientes, ni actividades continuas, ni empleados comprobables.

b) Estructuras de propiedad y control complejas que involucran muchas capas de acciones registradas a nombre de otras personas jurídicas.

c) Acciones al portador y certificados de acciones al portador. Otorgan la propiedad de una persona jurídica sin necesidad de identificarla.

d) Uso ilimitado de las personas jurídicas como directores.

(4) Estudios realizados por el GAFI, y la Iniciativa para la Recuperación de Activos Robados (StAR) del Banco Mundial y Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD).

e) Directores y accionistas fiduciarios formales, donde la identidad del nominador no es revelada.

f) Directores y accionistas fiduciarios informales, como familiares y asociados cercanos.

g) Fideicomisos (*Fiducie, Trust, Treuhand, Waqf*) y otras estructuras jurídicas que permiten una separación de activos del propietario legal y el beneficiario final, con la figura intermedia de un agente fiduciario que administra los activos. La naturaleza privada de esta relación jurídica sumada a la disimilitud de requisitos que se rigen por las normas de derecho interno vigentes en cada jurisdicción donde se constituye, son características que lo colocan en el centro de la escena del ocultamiento indebido.

h) Uso de intermediarios en la formación de las personas jurídicas, incluidos los intermediarios profesionales.

V. Características de un sistema eficaz

Las recomendaciones 24 y 25 (5) (6) respectivamente indican que los países deben

(5) Recomendación 24 - Transparencia y beneficiario final de personas jurídicas. Los países deben tomar medidas para impedir el uso indebido de las personas jurídicas para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo. Los países deben asegurar que exista información adecuada, precisa y oportuna sobre el beneficiario final y el control de las personas jurídicas, que las autoridades competentes puedan obtener o a la que puedan tener acceso oportunamente. En particular, los países que tengan personas jurídicas que puedan emitir acciones al portador o certificados de acciones al portador, o que permitan accionistas nominales o directores nominales, deben tomar medidas eficaces para asegurar que estas no sean utilizadas indebidamente para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo. Los países deben considerar medidas para facilitar el acceso a la información sobre el beneficiario final y el control por las instituciones financieras y las APNFD que ejecutan los requisitos plasmados en las Recomendaciones 10 y 22.

(6) Recomendación 25 - Transparencia y beneficiario final de otras estructuras jurídicas. Los países deben tomar medidas para prevenir el uso indebido de otras estructuras jurídicas para el lavado de activos o el finan-

tomar medidas para prevenir el uso indebido de personas jurídicas y otras estructuras jurídicas para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo.

Según el GAFI, un sistema será eficaz cuando las personas jurídicas y estructuras jurídicas no pueden ser utilizadas indebidamente para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo, y la información sobre sus beneficiarios finales está al alcance de las autoridades competentes sin impedimentos.

El documento Guía indica que debería contarse con medidas establecidas para:

a. impedir que las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas sean utilizadas indebidamente para propósitos criminales,

b. lograr que las personas jurídicas y estructuras jurídicas sean suficientemente transparentes, y

c. asegurar que se disponga oportunamente de información sobre el beneficiario final que sea precisa y que esté actualizada. Se dispone públicamente de información básica, y la información sobre el beneficiario final está al alcance de las autoridades competentes.

Además, será eficaz si las personas que violan estas medidas están sujetas a sanciones eficaces, proporcionales y disuasivas. Ello traerá como resultado que las personas jurídicas y estructuras jurídicas dejen de ser atractivas para los delincuentes en cuanto a su uso indebido para el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo.

En particular, los países deben asegurar que exista información adecuada, precisa y oportuna sobre los fideicomisos expresos, incluyendo información sobre el fideicomitente, fiduciario y los beneficiarios, que las autoridades competentes puedan obtener o a la que puedan tener acceso oportunamente. Los países deben considerar medidas para facilitar el acceso a la información sobre el beneficiario final y el control por las instituciones financieras y las APNFD que ejecutan los requisitos establecidos en las Recomendaciones 10 y 22.

VI. El beneficiario final en la Argentina

Las principales fuentes de información indicadas por los organismos internacionales para conocer los beneficiarios finales están relacionados con los registros de sociedades y las Administraciones Tributarias.

De acuerdo con un estudio reciente de la Fundación SES [9] titulado “Los registros públicos de beneficiarios finales en argentina. Avances y retrocesos de un proceso inconcluso” de las 24 provincias, solo 3 cuentan con información de los Beneficiarios Finales. Estas son: la Inspección General de Justicia del ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, la Dirección de Personas Jurídicas de la provincia de Buenos Aires y la Inspección General de Justicia de Tierra del Fuego.

Otros organismos, como la Superintendencia de Seguros de la Nación o la Comisión Nacional de Valores han adoptado normas específicas sobre los beneficiarios finales.

A continuación, se extractan las principales características referidas a la normativa vigente de los distintos organismos argentinos que poseen legislación específica.

VI.1. Inspección General de Justicia. Res. 7/2015

En los trámites registrales efectuados por sociedades nacionales, binacionales, sociedades constituidas en el extranjero y/o de registración o modificación de contratos asociativos o contratos de fideicomiso de la Ciudad de Buenos Aires, se debe presentar una declaración jurada indicando quienes revisten la calidad de beneficiarios finales de la sociedad, contrato asociativo o contrato de fideicomiso, según se trate. En el caso de las sociedades constituidas en el extranjero ya inscriptas, también resulta exigible en oportunidad de cumplimiento del régimen informativo establecido por los arts. 237, 251, 254 y concordantes del Anexo “A” de la RG 7/2015.

Se entiende como *beneficiario final* a las personas humanas que tengan como míni-

mo el veinte por ciento (20%) del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica o que por otros medios ejerzan el control final, directo o indirecto sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica (art. 510, inc. 6° de la RG 7/2015).

En el caso de los contratos de fideicomiso, se deberá individualizar al/los beneficiario/s final/es del fiduciante, fiduciario y, si estuvieren determinados, del beneficiario y fideicomisario.

En el supuesto de los contratos asociativos, se deberá individualizar a los beneficiarios finales de las entidades que integran el contrato.

La declaración jurada deberá presentarse una vez por año calendario. A tales efectos, deberá ser presentada en la primera oportunidad en que se solicite la inscripción de alguno de los trámites registrales referidos en el art. 518 del Anexo “A” de la RG 7/2015, siendo suficiente en los trámites posteriores que se efectúen dentro del mismo año calendario acreditar su cumplimiento anterior mediante copia simple de esta con firma y sello del profesional dictaminante, ello hasta tanto comience un nuevo año calendario en donde deberá presentarse una nueva declaración jurada original en los mismos términos. En caso de no efectuarse ninguna presentación de las referidas en el primer párrafo del presente artículo durante todo un año calendario, deberá cumplirse con las declaraciones juradas adeudadas en la primera oportunidad en que se solicite la inscripción de alguno de los trámites registrales referidos en el primer párrafo del presente artículo.

La presentación se inicia vía web mediante un aplicativo que, una vez completado, generará un archivo PDF de la declaración que se deberá imprimir y presentar en la IGJ. La hoja contendrá en la parte inferior un código de barras único que opera como comprobante del envío de la información vía web.

La DD.JJ. deberá presentarse con firma del propio beneficiario final o de representante

legal y certificado por escribano o dictaminante.

Las disposiciones de la IGJ poseen un alcance jurisdiccional limitado al ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tomando el enfoque de umbral de las definiciones dadas por la Unidad de Información Financiera. La Dirección de Personas Jurídicas de la provincia de Buenos Aires y la IGJ de Tierra del Fuego, adoptan el mismo criterio de umbral del 20%.

VI.2. Otros organismos nacionales

Las primeras normas que han incorporado dentro de sus definiciones a la figura del Beneficiario Final por parte de la Unidad de Información Financiera - UIF se remontan a año 2011. A partir de allí, las normas que mencionaban al beneficiario final lo hacían en su glosario de definiciones y consideraban al Propietario/Beneficiario como aquella persona física que tenga como mínimo el 20% del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica o que por otros medios ejerza el control final, directo o indirecto sobre una persona jurídica.

Son ejemplos de ello la res. UIF 30/2011 (Personas Jurídicas que reciben donaciones), la res. 229/2011 (Mercado de Capitales), res. UIF 140/2012 (Fideicomisos), res. 22/2011 (CNV) art. 2º, inc. f, entre otros.

VI.3. Superintendencia de Seguros de la Nación

En 2015, la res. 202/2015 referida a la actividad de seguros, define al beneficiario final como a las personas que tengan como mínimo el veinte por ciento (20%) del capital o los derechos de voto de una persona jurídica o que por otros medios ejerzan el control final, directo o indirecto sobre una persona jurídica u otros entes asimilables. La identificación del beneficiario final debe conducir a una persona física y no a otra persona jurídica.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 20 de dicha resolución, los sujetos obligados a actuar como Agentes de Información a la UIF en este rubro deberán adoptar las medi-

das adicionales razonables para identificar al beneficiario final y verificar su identidad. En función de ello, la *Superintendencia de Seguros de la Nación* implementó el sistema informático *Beneficiario Final* a través de la res. 816/2018 como un instrumento esencial para las tareas de prevención de lavado de activos y financiamiento del terrorismo.

Esta última amplía la conceptualización hacia la *participación indirecta*, alcanzando, además a las personas que ejerzan una influencia dominante como consecuencia de la tenencia de acciones, o cuotas partes, poseídas a título personal o por interpósita persona (con la salvedad de que se trate de socio aparente o presta nombre, y socio oculto), o por especiales vínculos existentes entre las personas humanas o jurídicas involucradas; o ejerzan una influencia dominante generada por una subordinación técnica, económica o administrativa.

VI.4. Comisión Nacional de Valores

La CNV ha dictado una serie de normas afines, adoptando las resoluciones dictadas por la UIF para aquellos sujetos obligados que se encuentran dentro de su órbita de competencia. Allí se definen a los beneficiarios finales como “toda persona humana que controla o puede controlar, directa o indirectamente, una persona jurídica o estructura legal sin personería jurídica, y/o que posee, al menos, el 20% del capital o de los derechos de voto, o que por otros medios ejerce su control final, de forma directa o indirecta. Cuando no sea posible identificar a una persona humana deberá identificarse y verificarse la identidad del Presidente o la máxima autoridad que correspondiere”.

Este umbral resulta más bajo para los agentes del mercado de capitales obligados a brindar información, para aquellas sociedades que hayan sido constituidas en el exterior. La res. CNV 604/2012 impone la obligación de informar nombre y domicilio de los accionistas o socios que posean más del 5% del capital social, detallando si correspondiere, el tipo societario, equivalente funcional y la nacionalidad.

Más recientemente, la res. CNV 687/2017 obliga a los accionistas, sean personas jurídicas u otras estructuras jurídicas a informar a la sociedad sus beneficiarios finales

Las sociedades deberán remitir vía Autopista de la Información Financiera, como “información restringida a la CNV” bajo el título “Beneficiarios Finales”, la información sobre los beneficiarios finales.

Si figuran participaciones sociales como de titularidad de un *trust*, fideicomiso o figura similar, deberá acreditarse un certificado que individualice el negocio fiduciario causa de la transferencia e incluya el nombre y apellido o denominación, domicilio o sede, número de documento de identidad o de pasaporte o datos de registro, autorización o incorporación, de fiduciante(s), fiduciario(s), *trustee* o equivalente, y fideicomisarios y/o beneficiarios o sus equivalentes según el régimen legal bajo el cual aquel se haya constituido o celebrado el acto, el contrato y/o la constancia de inscripción del contrato en el Registro Público pertinente, de corresponder.

En todos los casos se lleva a especificar detalladamente la composición del capital social indicando titularidad accionaria tomando los recaudos suficientes para poder identificar al beneficiario final de las tenencias. El deber de información se hace extensivo respecto de patrimonios administrados por terceros.

VI.5. Registro Público de Estructuras Jurídicas: fideicomisos

El GAFI ha puesto especial atención en este tipo de contratos, refiriéndose a ellos en la recomendación N.º 25 (7).

(7) Deben informar los responsables de los incs. a) y b) del art. 53 de la LIG. Estos son las sociedades del art. 73 (Sociedades anónimas, incluidas las sociedades anónimas unipersonales, las sociedades en comandita por acciones, las sociedades por acciones simplificadas, las sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita simple, sociedades de economía mixta, fideicomisos, fondos comunes de inversión, establecimientos permanentes, etc.) y toda otra clase de sociedades constituidas en el país.

A partir de 2015 con la reforma del Código Civil y Comercial de la Nación se estableció la obligación de llevarse registros públicos de fideicomisos a excepción de aquellos cuyo objeto sean acciones o cuotas sociales los que continuarán registrándose en los registros públicos de comercio.

En cuanto a la forma del Contrato de Fideicomiso, el nuevo Código dispone que el contrato de Fideicomiso, que puede celebrarse por instrumento público o privado, debe inscribirse en el Registro Público correspondiente.

Para ello, cada provincia organiza su propio registro y dicta sus normas reglamentarias respecto de todos aquellos fideicomisos cuyo objeto no sean cuotas o acciones. Al igual que para las personas jurídicas, estas estructuras deben estar reglamentadas y su normativa debe prever la identificación de los beneficiarios finales.

Según el estudio de la Fundación SES [9], “actualmente solo existe información de los beneficiarios finales de los fideicomisos cuyo objeto son cuotas o acciones inscriptos en los tres registros públicos que cuentan con una definición y un procedimiento para la presentación de dicha información. Respecto de los restantes fideicomisos no es posible acceder a la información de los beneficiarios finales.

“Actualmente solo se encuentra en funcionamiento el correspondiente a la Jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y dentro de los requisitos de registro no se encuentra nada respecto de la declaración del beneficiario final. (Resolución 227/2017 del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires)”.

VI.6. Administración Federal de Ingresos Públicos. La res. gral. (AFIP) 4697/2020

El ámbito tributario adolecía de una norma de carácter nacional para cumplir los estándares mencionados, siendo la res. 3293/2012 de AFIP la de mayor aproximación al conjunto de datos necesarios para llegar a la persona humana que revista la

condición de beneficiario final, para lo cual cabía modificarla en lo sustancial.

Así, el 15 de abril de 2020, la Administración Federal de Ingresos Públicos publicó en el Boletín Oficial la res. gral. 4697/2020, que sustituye el régimen de información relacionado con las participaciones societarias o equivalentes dispuesto por la res. gral. (AFIP) 3293 y dispone la obligación de presentar una vez al año la información sobre las participaciones societarias y sus beneficiarios finales.

Esta norma, además, reglamenta el art. 90 de la ley 27.260 y sus modificatorias, donde se dispuso la creación de un “Registro de Entidades Pasivas del Exterior” a cargo de la Administración Federal.

La ley que fuera publicada en el Boletín Oficial del 22/07/2016, dispuso en dicho artículo que los contribuyentes que sean titulares de más del 50% de las acciones o participaciones del capital, los directores, gerentes, apoderados, miembros de los órganos de fiscalización o quienes desempeñen cargos similares en sociedades, fideicomisos, fundaciones o cualquier otro ente del exterior que obtenga una renta pasiva superior al cincuenta por ciento (50%) de sus ingresos brutos durante el año calendario, estarán obligados a informar a dicho registro los datos que identifiquen a la entidad pasiva del exterior y su vinculación con ella.

La norma reglamentaria, en sus considerandos, da cuenta que diversos organismos internacionales —entre ellos la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)— propician cambios normativos a nivel mundial, conducentes a la regulación de los “Beneficiarios Finales”, a fin de que las autoridades competentes tengan acceso a información pertinente, fidedigna y actualizada de dichos sujetos.

A tales efectos, la resolución tiene como objetivo recabar información sobre la participación de sociedades del país, el desempeño de cargos directivos, la identificación del beneficiario final, participación en so-

ciudades del exterior, transferencia de acciones y modificación de autoridades.

Para ello crea *tres tipos distintos de regímenes*, cuyas principales características se exponen a continuación:

Título I. Régimen de información

El primer artículo impone la obligación de actuar como agentes de información a tres universos de contribuyentes:

I. Primer universo. Sociedades de capital, Fondos comunes de Inversión y otras (8)

Estas deberán proporcionar los datos enunciados en el Anexo II, referidas al 31 de diciembre de cada año respecto de:

(8) Art. 205.— En pos de transparentar el tratamiento impositivo vigente, los fideicomisos y los fondos comunes de inversión a que aluden los arts. 6º y 7º del inc. a) del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias tributarán el impuesto a las ganancias en la medida en que los certificados de participación y/o títulos de deuda o las cuotapartes que emitieran no hubieren sido colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores. De existir tal colocación tributarán solo en la proporción a las inversiones no realizadas en la República Argentina. Cuando los fideicomisos y fondos comunes de inversión a que alude el párrafo anterior no deban tributar el impuesto, el inversor receptor de las ganancias que aquellos distribuyan deberá incorporar dichas ganancias en su propia declaración jurada, siendo de aplicación las normas generales de la ley para el tipo de ganancia que se trate, de no haber mediado tal vehículo. Cuando se trate de beneficiarios del exterior, el fiduciario o la sociedad gerente, según corresponda, procederán a efectuar la retención a que se refiere el cap. II del tit. IV o el tit. V de la ley, según corresponda, en la medida de las ganancias distribuidas por el fideicomiso o fondo común de inversión, respectivamente, que resulten gravadas para dichos beneficiarios. El tratamiento aquí previsto comenzará a regir respecto de las utilidades generadas en los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2018. La reglamentación establecerá los procedimientos que fueran aplicables a efectos de cumplir las disposiciones previstas en el presente. Art. 206.— A los fines de fomentar el desarrollo de la construcción de viviendas para poblaciones de ingresos medios y bajos, en el caso particular de Fondos Comunes de Inversión Cerrados o Fideicomisos Financieros, mencionados en el artículo anterior, cuyo objeto de inversión sean (a) desarrollos inmobiliarios para viviendas sociales y sectores de ingresos medios y bajos; y/o (b) créditos hipotecarios; y/o (c) valores hipotecarios, las distribuciones

a) Las personas humanas del país y del exterior que al 31 de diciembre tengan participación en el capital

b) Las personas jurídicas del exterior que al 31 de diciembre sean titulares o tengan participación en el capital.

originadas en rentas o alquileres o los resultados provenientes de su compraventa estarán alcanzadas por una alícuota del quince por ciento (15%) (con la excepción prevista en el último párrafo del inc. e) a continuación), sujeto a las siguientes condiciones: a) Que los beneficiarios de dichos resultados sean personas humanas, sucesiones indivisas o beneficiarios del exterior comprendidos en el art. 91 de la Ley de Impuesto a las Ganancias; b) Que el fondo común de inversión cerrado o fideicomiso financiero haya sido colocado por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores con un plazo de vida no inferior a cinco [5] años, y distribuido entre una cantidad de inversores no inferior a veinte [20]; c) Que ningún inversor o cotapartista tenga una participación mayor al veinticinco por ciento (25%) del total de la emisión; d) En el caso de resultados por enajenación, que la misma hubiera sido realizada a través de mercados autorizados por Comisión Nacional de Valores. Si la emisión hubiera sido realizada en moneda extranjera o en moneda local con cláusulas de actualización, las diferencias de cambio o las actualizaciones según cláusulas de emisión, no formarán parte de la ganancia bruta sujeta a impuesto. Si la emisión se hubiera realizado en moneda nacional sin cláusula de ajuste, el costo de adquisición o suscripción podrá ser actualizado mediante la aplicación del índice mencionado en el segundo párrafo del art. 89 de la Ley de Impuesto a las Ganancias; e) En el caso del rescate por liquidación final, que hayan transcurrido un mínimo de cinco [5] años. Si este plazo no se hubiera alcanzado, la alícuota aplicable será la general para el sujeto beneficiario. Para la determinación de la ganancia final por rescate o liquidación, las diferencias de cambio o las actualizaciones según cláusulas de emisión, no formarán parte de la ganancia bruta sujeta a impuesto. Si la emisión se hubiera realizado en moneda nacional sin cláusula de ajuste, el costo de adquisición o suscripción podrá ser actualizado mediante la aplicación del índice mencionado en el segundo párrafo del art. 89 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. A las distribuciones realizadas por los fondos en una fecha posterior al décimo aniversario de la suscripción asociada con su emisión original se les aplicará una alícuota de cero por ciento (0%) para los beneficiarios mencionados en el acápite a) del presente artículo, y también para los inversores institucionales conforme a la reglamentación que se dicte a este efecto; f) Que el Fondo Común de Inversión o el Fideicomiso Financiero cumpla desde su emisión y durante toda la vida del mismo con los requisitos exigidos por la Comisión Nacional de Valores para acceder a dicho tratamiento.

c) Otros sujetos con participación en el capital en idéntica fecha.

d) Las sociedades controladas, controlantes y vinculadas.

e) En los casos mencionados en b., c. y d., *deberá identificarse al beneficiario final*, entendiendo como tal a la persona humana que posea el capital o los derechos de voto de una sociedad, persona jurídica y otra entidad contractual o estructura jurídica —independientemente del porcentaje de participación—, o que, por cualquier otro medio, ejerza el control directo o indirecto de dicha persona jurídica, entidad o estructura.

En caso de no identificarse a las personas humanas que revisten la condición de beneficiario final, se deberá informar como tal al presidente, socio gerente, administrador o máxima autoridad de dicho sujeto. No obstante, la AFIP tendrá facultades para verificar y fiscalizar las causas del incumplimiento.

Los incs. f) y g) indican, además, la obligación de informar los Directores, gerentes, administradores, Síndicos, miembros del consejo de vigilancia y apoderados. No deberán informarse quienes hayan sido autorizados mediante el Formulario 3283 ni los apoderados generales mencionados en el art. 4º de la RG 2570.

h) Patrimonio Neto al 31 de diciembre del año calendario y al cierre del ejercicio comercial anterior.

i) Si el Fondo Común de Inversión se encuentra comprendido en el art. 205 o 206 de la ley 27.440 de Financiamiento Productivo (9), se deben informar las personas humanas domiciliadas en el país respecto de sus participaciones societarias o equivalentes en entidades de las que resulten titulares y el desempeño de cargos directivos y/o ejecutivos o el carácter de apoderados, en cualquier sociedad, estructura jurídica, ente o entidad, con o sin personería jurídica del exterior.

(9) <http://www.conferenciabf.org/wp-content/uploads/2019/10/registros-publicos-pdf.pdf>.

II. Segundo universo. Personas humanas y sucesiones indivisas

Por su parte, las personas humanas y sucesiones indivisas suministrarán información al 31 de diciembre de cada año, los datos detallados en el Anexo III, respecto de:

1. Sus participaciones societarias o equivalentes en entidades del exterior (incluso unipersonales) de las que resulten titulares.

2. El desempeño de cargos directivos y/o ejecutivos o el carácter de apoderados de entidades del exterior.

Entre la información solicitada en el Anexo III merece destacarse la relativa a su condición de *beneficiario final*, por cuanto en el inc. e) deberá indicar si posee control sobre el sujeto del exterior por el cual informa su participación, ejerciendo una influencia dominante o cuenta con los votos necesarios que permitan de manera directa o indirecta formar la voluntad social.

III. Tercer universo. Sujetos obligados por el art. 90 de la Ley de Financiamiento Productivo

El punto 3. del art. 1º de la norma, obliga a suministrar información específica a aquellos sujetos definidos en el art. 90 de la ley 27.260, que hayan tenido una renta pasiva superior al 50% de sus ingresos brutos, siempre que tengan participación directa, indirecta o por otros medios, mayor al 50% del capital de una entidad del exterior.

¿Qué se consideran rentas pasivas?

A los fines dispuestos en la resolución en trato, deben considerarse como rentas pasivas las enumeradas en el art. 292 del dec. 862/2019, las que resumidamente se enumeran a continuación:

- Dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de entidades del país o el exterior.

- Intereses o cualquier tipo de rendimiento proveniente de la colocación de capital.

- Regalías.

- Arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles.

- Rentas derivadas de operaciones de capitalización y seguro que tengan por beneficiaria a la propia entidad.

- Rentas que provengan de instrumentos financieros derivados.

- Resultados por ventas de acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores.

- Resultados provenientes de la enajenación de otros bienes o derechos que generen las rentas indicadas precedentemente.

Estas rentas pasivas, deberán ser comparadas con los ingresos brutos que surjan del último balance comercial cerrado con anterioridad al 31 de diciembre de cada año o los del año calendario respectivo, respecto de quienes no confeccionan balances comerciales.

En este punto, se tiene en cuenta a todos los tipos de participación en el capital desde un enfoque de umbral directo o indirecto que denote mayoría en la participación del capital, hasta el control por otros medios. A continuación, se detallan los tres requisitos reglamentados:

Participación directa: Este universo está conformado por aquellos que sean *titulares de más del 50%* de las acciones o participaciones del capital de entidades del exterior —*excepto fideicomisos y fundaciones*—, los directores, gerentes, apoderados, miembros de los órganos de fiscalización o quienes desempeñen cargos similares en dichas sociedades o entes del exterior, que obtengan una *renta pasiva superior al 50% de sus ingresos brutos* durante el año calendario.

Participación indirecta: La participación del 50% debe considerarse por la propia del contribuyente mismo y conjuntamente con otras entidades controladas o vinculadas, con el cónyuge, con el conviviente y con fa-

miliares hasta tercer grado, respecto del patrimonio, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente.

Control por otros medios: La obligación también se produce sin importar el porcentaje de participación, cuando:

(i) Posean bajo cualquier título el derecho a disponer de los activos del ente.

(ii) Tengan derecho a la elección de la mayoría de los directores o administradores y/o integren el directorio o consejo de administración y sus votos sean los que definen las decisiones que se tomen.

(iii) Posean facultades de remover a la mayoría de los directores o administradores.

(iv) Posean un derecho actual sobre los beneficios del ente.

La información a suministrar contendrá los datos detallados en el Anexo IV de la resolución general, a cuyo texto nos remitimos en mérito a la brevedad.

Las fechas de vencimiento previstas para este universo, comprenden entre el 28 y el 30 de julio del año siguiente, de acuerdo con la terminación de la CUIT. Dado que la primera información a suministrar comprende los periodos 2016 a 2019, se establecen vencimientos especiales desde el 28 al 30 de octubre de 2020.

Título II. Régimen de registración de operaciones

La norma en su art. 8° establece un régimen de registración respecto de operaciones de *transferencia total o parcial de Títulos, acciones y participaciones en el capital* de sociedades del país y del exterior, así como fondos comunes de inversión realizados sin oferta pública, o con oferta pública cuando se produzca una modificación en el control societario.

La registración deberá ser efectuada en *forma concurrente* por los siguientes sujetos definidos en el art. 9° de la RG:

a) *Vendedores* o cedentes y adquirentes o cesionarios de las participaciones.

b) *Escribanos* de Registro, cuando exista su intervención.

c) Sujetos de los incs. a y b del art. 53 (*sociedades de capital*) y fondos comunes de inversión, cuyas acciones, títulos o participación resulten objeto de transferencia.

Los datos a suministrar se detallan en el Anexo V de la resolución, entre los que merecen destacarse la información relativa al valor de la transacción en moneda de origen y pesos argentinos, forma de pago de cada una de las cancelaciones y la indicación expresa de si se produce un cambio en el control societario a partir de la operación.

Título III. Régimen de actualización de autoridades societarias

El tercer Régimen creado por la norma, establece la obligación a las sociedades de capital y fondos comunes de inversión de informar quienes son sus *autoridades societarias*. Esto debe efectuarse al inicio de la actividad o cuando se produzcan modificaciones, dentro de los diez días hábiles de producida.

Los datos a ser suministrados se detallan en el Anexo VI de la resolución, conforme el siguiente detalle:

a) Datos tributarios de la persona que ocupa el cargo, ya se del país o del exterior. De tratarse de sujetos no residentes deberá indicarse la nacionalidad, residencia tributaria, Número de Identificación Tributaria en el país correspondiente y domicilio del exterior. En caso de que posea representante legal en el país, informará la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), Código Único de Identificación Laboral (CUIL) o Clave de Identificación (CDI).

b) Fecha de inicio del mandato.

c) Fecha de cese del mandato.

d) Fecha del acto resolutorio de designación.

e) Cargo para el que fue designado.

Las fechas de vencimiento operan entre los días 28 y 30 de octubre de 2020 y comprenden información relativa a los años 2019 en adelante, excepto el relativo a rentas pasivas del tercer universo, que aplica desde el período 2016.

El incumplimiento dará lugar a la exclusión de los distintos registros implementados para obtener certificados de crédito fiscal y/o constancias de situación impositiva o previsional, entre otras.

Por último, es dable mencionar que los *sujetos exceptuados* de cumplir con los tres regímenes están definidos en el Anexo I, donde entre otros, se dispensa a las Uniones Transitorias de Empresas, a las Empresas Unipersonales y a los Fideicomisos.

VII. Conclusiones

Identificar con certeza a los beneficiarios finales de los bienes y empresas con asientos en distintas jurisdicciones tributarias, es sin dudas uno de los principales elementos para prevenir maniobras de ocultamiento

relacionados con flujos financieros ilícitos. Dicha afirmación se encuentra refrendada por los organismos internacionales como el Foro Global de la OCDE o el GAFI.

No caben dudas que la creación de los registros tributarios tratados en el presente, constituyen un paso necesario en dirección al cumplimiento de los estándares internacionales para la identificación del beneficiario final, teniendo en cuenta los compromisos asumidos y la evaluación por pares dispuesta por el Foro Global.

De esta forma, es de esperar que en un futuro inmediato los intercambios de información con Fiscos extranjeros, ya sean automáticos (IAI) o por previa petición (IIPP), permitan contrastar con los datos suministrados por estos regímenes autodeclarativos y los provenientes de los demás órganos de gobierno, para de esta forma gestionar por riesgo mediante cruces de información y análisis avanzados en materia de datos, con el claro objetivo de diluir las fronteras fiscales para los delitos de tipo fiscal y financiero.

La mora culpable ante la propagación del COVID-19 y el “aislamiento social, preventivo y obligatorio”

Francisco Peris (*)

Tras el análisis se puede percibir que para que resulten exigibles los intereses resarcitorios, no solo deberá considerarse el aspecto formal u objetivo, que consiste en la efectiva demora en el cumplimiento de una obligación tributaria o previsional, sino también el elemento subjetivo respecto del contribuyente o responsable, esto es, la atribución de culpabilidad por la omisión de ingresar el tributo en el plazo previsto para ello.

I. Introducción

Desde aquel 20 de marzo de 2020, tras cobrar vigencia el “aislamiento social, preventivo y obligatorio” dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional para todas las personas que habitan en el país, muchos han sido los interrogantes e incertidumbres que surgieron. No solo como consecuencia de la por entonces “potencial” —y hoy actual— crisis sanitaria y social a nivel mundial, sino también por su notable incidencia e impacto en aspectos estrechamente vinculadas a la economía del país.

Las implicancias negativas de la pandemia generada por el COVID-19, acompañada a nivel local por el “aislamiento social, preventivo y obligatorio” que aún rige para muchos argentinos y argentinas, pueden ser claramente reconocidas en la disminución de la actividad y productividad de muchas pymes y grandes empresas del sector privado, e incluso en la cesación de pagos y/o cierre en que incurrieron muchos de estos establecimientos, todo lo que suele venir acompañado de la pérdida de fuentes laborales o nuevas situaciones de “flexibilización laboral”.

En este marco harto conocido por todos, es que se introduce la “cuestión fiscal”, siempre tan presente para los contribuyentes y responsables, y muchas veces tan ajena a la realidad que nos toca afrontar.

Y es que si bien frente a la drástica crisis sanitaria, social, laboral y económica que actualmente transitamos, es evidente la necesaria y urgente implementación de diversas medidas fiscales que apunten a morigerar la situación de los contribuyentes (1), me limitaré en esta oportunidad a considerar la particular situación de los intereses resarcitorios que pudieran devengarse a favor del fisco, ante los eventuales incumplimientos en que incurran contribuyentes y responsables durante el estado de emergencia sanitaria.

Ello, por cuanto la situación que transita el mundo tras el brote del COVID-19 como

(1) Con fecha 17/04/2020, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPE) remitió una nota a la AFIP, por la que solicitó la implementación de concretas medidas de alcance general, como la reprogramación de los vencimientos de los pagos de tributos nacionales, incluyendo anticipos y pagos a cuenta; la suspensión de la aplicación de intereses resarcitorios y/o punitivos y multas; la suspensión de plazos en los requerimientos y fiscalizaciones en curso; entre otros.

(*) Tax & Legal Manager en MODO Law.

una pandemia supuso una nueva realidad, absolutamente imprevisible para los contribuyentes, sean pymes, grandes empresas o personas humanas, que en muchos casos supone la concreta imposibilidad de afrontar, en debido tiempo y forma, el pago de obligaciones fiscales.

II. La ausencia de una concreta medida fiscal en relación con los intereses resarcitorios

Más allá de la extraordinaria situación que actualmente atraviesa el país como consecuencia del brote del COVID-19, a la fecha no existe ninguna norma, reglamentación o medida fiscal concreta que arroje certeza —y alivio— en relación con el devengamiento y exigibilidad de intereses resarcitorios por la falta de pago, en tiempo y forma, de las obligaciones tributarias y previsionales.

El Poder Ejecutivo nacional y la Administración Federal de Ingresos Públicos han adoptado algunas medidas referidas a la prórroga de los vencimientos para la presentación y el pago de algunos tributos (2), como así también del Régimen de Regularización creado por la ley 27.541 a favor de las pymes, y al acceso a planes de facilidades de pago frente a los eventuales incumplimientos en que pudieran incurrir los contribuyentes y responsables en distintos supuestos (3).

Sin embargo, se observa que, más allá de las facilidades y beneficios concedidos para promover y garantizar el debido cumplimiento del deber tributario, no ha sido previsto qué sucederá con aquellos sujetos que, ante la extraordinaria e imprevisible situación de emergencia y crisis económica que ha generado la propagación del COVID-19,

(2) Como es el caso de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, de las personas humanas y sucesiones indivisas, y del impuesto cedular correspondiente a la renta financiera, conforme resolución general 4721/2020 (BO 21/05/2020); o bien del impuesto a las ganancias de personas jurídicas, conforme resolución general 4714/2020 (BO 13/05/2020).

(3) Conforme dec. 569/2020 (BO 27/06/2020); resoluciones generales 4718/2020 (BO 15/05/2020), 4734/2020 (BO 05/06/2020) y 4758/2020 (BO 13/07/2020).

no podrán hacer frente al pago de sus obligaciones tributarias y previsionales, en tiempo y forma.

Por el contrario, los contribuyente que no se encuentren en condiciones financieras de abonar sus obligaciones tributarias y previsionales dentro del plazo establecido al efecto, se encontrarán entonces ante la previsión del art. 37 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributaria según la cual, la falta de pago, total o parcial, de los gravámenes devenga, desde los respectivos vencimientos, un interés resarcitorio (4); que ha sido fijado por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con la resolución 598/2019 (5).

De hecho, se observa que, de acuerdo con la normativa señalada, la tasa del interés resarcitorio correspondiente al trimestre julio-septiembre del año 2020 ha sufrido un leve aumento en comparación con el período anterior (vigente hasta el 30 de junio de 2020), siendo que pasó del 2,50% al 2,76% mensual.

III. La mora culpable y la exigibilidad de los intereses resarcitorios en materia tributaria

La doctrina especializada en la materia ha sido profusa al analizar la naturaleza jurídica de los intereses resarcitorios que se devengan ante el incumplimiento del pago de las obligaciones tributarias, siendo que la cuestión radicó en determinar si poseían naturaleza civil e indemnizatoria, o bien se trataba de una sanción administrativa, con carácter sustancialmente represivo.

Sin necesidad de adentrarse en tamaña discusión doctrinaria, cabe aquí observar que la Corte Suprema de Justicia de la Na-

(4) Esta previsión resulta plenamente aplicable a los recursos de la seguridad social, de acuerdo con el art. 24 del dec. 507/1993 (ratificado por la ley 24.447).

(5) BO 18/07/2019. En cuanto aquí interesa, se determinó un mecanismo de actualización trimestral, considerando para ello a la tasa “efectiva mensual equivalente a uno coma dos veces la tasa nominal anual canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos a ciento ochenta días del Banco de la Nación Argentina vigente el día veinte [20] del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre”.

ción reconoció la naturaleza resarcitoria de los intereses en materia tributaria, como una indemnización o reparación del daño causado por la mora del contribuyente en el pago de las obligaciones fiscales. Además, comprendió que, ante el vacío legal en que incurría la norma tributaria, resultaba esencial recurrir a la legislación común para determinar el “carácter de la mora” (6).

En concreto, la Corte Suprema comprendió que, en el marco de la relación jurídico tributaria existente entre un contribuyente y el fisco, resultaba necesario atender al aspecto subjetivo o al factor de atribución de la responsabilidad derivada de la mora, de acuerdo con lo previsto por el entonces art. 509 del Cód. Civil.

La cuestión resulta de sumo interés para la realidad que hoy nos aqueja, por cuanto el criterio jurisprudencial dejó de lado la concepción sobre el devengamiento de intereses resarcitorios por la sola configuración objetiva de la “mora” —es decir, el retardo del contribuyente en el cumplimiento de la obligación tributaria—, e impuso adicionalmente la necesaria configuración del elemento subjetivo en cabeza del deudor, es decir la existencia de un supuesto de culpa o dolo que pueda atribuirse en cabeza del contribuyente o responsable moroso.

Desde ese entonces, más allá del mero acaecimiento del vencimiento para el pago de una obligación tributaria, un contribuyente moroso podría quedar eximido de los intereses resarcitorios devengados como

(6) CS, “Ika Renault”, 31/07/1973, Fallos 304:203. Cabe señalar que en el precedente “Doña Raquel Abella de Colombres”, Fallos 160:114, la Corte Suprema había reconocido la naturaleza resarcitoria de los intereses, al reconocer que “... el pago de los intereses (...) no es nada más que un aumento del gravamen que el Estado debe necesariamente imponer a todo contribuyente moroso para resarcirse del daño económico que le infiere, por la falta oportuna del pago del impuesto, llevando por tanto ese gravamen accesorio la misma condición del principal. En una palabra: se impone recargo al negligente para evitar el descalabro que importaría la falta de percepción regular de las finanzas, si no se percibiera oportunamente los impuestos con base en los cuales se forma un presupuesto dentro del cual debe girar el desenvolvimiento regular y económico del Estado”.

consecuencia de su responsabilidad por la demora en que incurrió, siempre que pudiera probar que el retardo no le resultó imputable.

Con posterioridad, en oportunidad de resolver el caso “Citibank NA” (7), la Corte Suprema de Justicia de la Nación ajustó el criterio hasta aquí expuesto, ponderando el carácter restrictivo de la doctrina que había sido sentada en el precedente “Ika Renault”.

En concreto, el máximo tribunal sujetó la exención a casos en los cuales circunstancias excepcionales y ajenas al deudor hubieran impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria (8). Este criterio ha sido luego reiterado en muchos otros precedentes (9).

Frente a lo expuesto, resulta evidente que la Corte Suprema ha descartado la aplicación objetiva y de pleno derecho de los intereses resarcitorios, conforme lo establece el art. 37 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario. Es así como, más allá de la formal demora en que pudiera incurrir un sujeto en el pago de las obligaciones tributarias, será, además, necesario adentrarse en la imputabilidad de tal retardo, ponderando las circunstancias excepcionales y ajenas a la voluntad del deudor, que pudieron impedir el oportuno cumplimiento de la obligación.

En conclusión, observo que los intereses resarcitorios suponen un resarcimiento o indemnización, que únicamente podrá ser

(7) CS, “Citibank NA”, 01/06/2000, Fallos 323:1315.

(8) En el precedente comentado, la Corte Suprema expone que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto —o que lo ha hecho por un monto inferior al debido— en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia.

(9) CS, “Nobleza Piccardo”, 28/09/2010, Fallos 333:1817; “Pepsi Cola Argentina SACI”, 23/12/2004, Fallos 327:5736; “Santa Cruz, Provincia de y otros c. Dirección General Impositiva (Administración Federal de Ingresos Públicos) y otros s/ ordinario”, 21/11/2018.

exigible por el fisco cuando, en forma concurrente, se configuren (i) el supuesto objetivo, que está representado por la propia “mora” en el cumplimiento de una obligación tributaria; y (ii) el elemento subjetivo, que consiste en la atribución de culpabilidad al sujeto deudor, como consecuencia de la mora en que incurrió, y cuya exención deberá ser restrictivamente analizada, de acuerdo con circunstancias excepcionales y ajenas al deudor que hubieran impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria.

IV. La exigibilidad de los intereses resarcitorios tras la propagación del COVID-19 y el “aislamiento social, preventivo y obligatorio”

Entonces: para que resulten exigibles los intereses resarcitorios, no solo deberá considerarse el aspecto formal u objetivo, que consiste en la efectiva demora en el cumplimiento de una obligación tributaria o previsional, sino también el elemento subjetivo respecto del contribuyente o responsable, esto es la atribución de culpabilidad por la omisión de ingresar el tributo en el plazo previsto para ello. En todos los casos, debemos estar ante el supuesto de la “mora culpable”.

Es así como la Corte Suprema resaltó la necesidad de recurrir a la legislación civil para llenar el vacío legal sobre el carácter de la mora, atendiendo al aspecto subjetivo en los términos de lo previsto por el art. 509 del Cód. Civil (hoy reproducido en el art. 888 del Cód. Civ. y Com.).

Adicionalmente, es que a partir del referido precedente “Citibank NA”, la prueba y demostración sobre la inexistencia de imputabilidad por la demora incurrida en un caso concreto, necesariamente requerirá de la ponderación sobre las circunstancias excepcionales y ajenas a la voluntad del deudor, que hayan impedido el oportuno cumplimiento de la obligación.

Frente a ello, volviendo a la realidad que actualmente transitamos se observa que, tras la propagación del COVID-19 como

pandemia y la imposición de las medidas que acompañaron al “aislamiento social, preventivo y obligatorio”, muchos contribuyentes podrían quedar eximidos del pago de los intereses resarcitorios, como consecuencia de la acuciante realidad económica que, de acuerdo con cada caso concreto, pueda ser verificada.

Ello, por cuanto los acontecimientos señalados y sus negativas consecuencias configuran un supuesto excepcional y ajeno a la voluntad del deudor, que en muchos casos directamente impedirá el cumplimiento de la obligación tributaria o previsional.

Tanto es así, que resulta a todas luces evidente la configuración del “caso fortuito o fuerza mayor” que prevé el art. 1730 del Cód. Civ. y Com.

En efecto, la propagación del COVID-19 constituyó un acontecimiento sobreviniente y ajeno a la voluntad de cualquier contribuyente, que no ha podido ser previsto o que, habiéndolo sido, no ha podido ser evitado, por lo que actúa como un claro eximente de la responsabilidad por la falta de pago o la demora en que los contribuyentes o responsables podrían incurrir respecto de las obligaciones tributarias y previsionales.

Sobre este punto, cabe sucintamente señalar que la doctrina y la jurisprudencia coinciden en señalar como requisitos del “caso fortuito o fuerza mayor” a la *imprevisibilidad*, la *inevitabilidad*, la *actualidad del suceso* y la *ajenidad o inimputabilidad* al deudor (10).

Sin necesidad de un mayor detenimiento respecto de cada requisito en concreto, me permito observar que la propagación del COVID-19 como pandemia evidentemente constituye un acontecimiento imprevisible e inevitable para los contribuyentes y responsables, tanto que hasta podría encajar como un típico ejemplo de “caso fortuito o

(10) ALTERINI, Jorge H., “Código Civil y Comercial Comentado. Tratado Exegético”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2015, t. VIII.

fuerza mayor” en cualquier manual de derecho civil.

Sin perjuicio de ello, no puede dejar de observarse que el eximente de responsabilidad no tendrá un efecto automático aplicable para todos los contribuyentes y responsables que no hayan ingresado sus obligaciones tributarias, o bien hayan incurrido en un retardo, tras haber acaecido el plazo de vencimiento fijado por el organismo fiscal.

Muy por el contrario, el criterio de aplicación sobre la inimputabilidad de la demora es restrictivo, y deberá atender a la realidad de cada caso en concreto, la coyuntura económica padecida por cada contribuyente y responsable desde la aparición el acontecimiento sobreviniente, como así también la real afectación en su actividad comercial y productiva, la interrupción de la cadena de pagos, y toda aquella otra afectación que hubiera impedido cumplir con la obligación tributaria.

Es por lo que resulta sumamente conveniente que cada sujeto ponga en conocimiento de la administración tributaria cuá-

les han sido los motivos por los que no es posible cumplir, en tiempo y forma, con el pago de una determinada obligación fiscal o previsional.

Y en esta línea, corresponderá que cada contribuyente o responsable, no solo refiera a las circunstancias excepcionales y ajenas que impidieron el oportuno cumplimiento de su obligación, sino que, además, y principalmente, demuestre y pruebe la ausencia de culpabilidad o la inimputabilidad respecto de la mora en que hubiera incurrido.

En tal sentido, considero que el sujeto deberá manifestar y acreditar que no posee la disponibilidad y liquidez suficiente para afrontar sus compromisos regulares, o incluso que únicamente podría atender el pago de remuneraciones a sus empleados, por ejemplo. Obviamente, la prueba sobre la imposibilidad de hacer frente a la obligación tributaria dependerá de cada contribuyente o responsable, y de qué tanto haya sido comprometida la actividad como consecuencia del COVID-19 y las medidas que han sido adoptadas por el Estado.

Tratamiento en el impuesto a las ganancias de las indemnizaciones por desvinculaciones laborales

Marcos González (*)

En el trabajo se compara el tema con la situación previa a la reforma introducida por la ley 27.430 en la Ley del Impuesto a las Ganancias y luego se profundiza con los cambios efectuados por esta ley sobre la gravabilidad de las indemnizaciones de quienes ocuparon cargos directivos y ejecutivos en empresas públicas y privadas. También se hará referencia al tratamiento tributario del instituto de la doble indemnización, que actualmente se encuentra vigente.

I. Introducción

El tratamiento en el impuesto a las ganancias de los diversos conceptos percibidos en oportunidad de la extinción de una relación de trabajo ha sido objeto de diversas interpretaciones tanto doctrinarias como jurisprudenciales a lo largo del tiempo.

Pero antes de abocarnos en su análisis particular, vale la pena recordar que en materia laboral rige el principio indemnizatorio como modo de subsanar al dependiente por los perjuicios ocasionados debido a la finalización de su vínculo.

Al respecto la Sala IV de la CNCAF, al decidir en autos “Ediciones B Argentina SA” el 23/03/2010, ha expresado que “...según nuestra doctrina el despido sin invocación de causa es el acto jurídico de origen unilateral por el cual el empleador comunica al trabajador su voluntad de extinguir el contrato de trabajo, que se manifiesta mediante una declaración de la parte que lo emite y produce plenos efectos extintivos en las condiciones y plazos a que se lo ha sometido, a partir de su notificación a la contraparte”.

La llamada “indemnización por antigüedad” implica el reconocimiento a un módulo económico que debe afrontar el empleador, que ha sido considerado por la doctrina como “una patrimonialización del tiempo de servicio”, es decir que el tiempo de trabajo se va incorporando al patrimonio del trabajador como algo que no puede ser borrado (1).

Esta indemnización funciona en relación con el salario y la antigüedad en el servicio, y no tiene en cuenta, ni siquiera presuntamente, la magnitud del daño sufrido por el empleado despedido, puesto que su monto se relaciona con una situación pasada (antigüedad) y no futura (2).

En este artículo haremos un breve repaso de la situación previa a la reforma introducida por la ley 27.430 en la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG, en adelante), refiriéndonos a los precedentes que consideramos han marcado hitos en esta temática. Y lue-

(1) BRAIN, Daniel H.: “La reparación por daños ante la disolución injustificada del contrato de trabajo” RDL, Extinción del contrato de trabajo, III, 2011-1, Ed. Rubinzal Culzoni Editores, Bs. As., 2011, p. 205.

(2) MARTORELL, Ernesto E.: “Indemnización del daño moral por despido”. Ed. Hammurabi, Bs. As., 1985, p. 133.

(*) Contador público UNC. Especialista en Tributación UNC.

go nos adentrarnos en el análisis de los cambios efectuados por esta ley sobre la gravabilidad de las indemnizaciones de quienes ocuparon cargos directivos y ejecutivos en empresas públicas y privadas.

Por último, también haremos referencia al tratamiento tributario del instituto de la doble indemnización, que actualmente está vigente hasta el 7 de diciembre de 2020.

II. Criterios doctrinarios y jurisprudenciales previos a la ley 27.430

Previo a la reforma introducida por la ley 27.430 de finales de 2017, diversas tesis han sido esgrimidas en cuanto al tratamiento frente al impuesto a las ganancias sobre los conceptos percibidos por el trabajador desvinculado.

El antecedente jurisprudencial más representativo lo encontramos en el fallo “Dowd de Gardey, Patricia F.”, en donde el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN, Sala B, 23/12/2009) planteó tres posturas diferentes sobre el concepto de indemnización agravada por despido en el período de protección legal en caso de maternidad:

- Gravada: considerando que tienen naturalezas jurídicas distintas la indemnización por despido rubro “Antigüedad”, y la correspondiente al embarazo; esta última no encuadra en la exención dispuesta en la LIG.

- Exenta: la LIG exime las “indemnizaciones (destaca la utilización del plural) por antigüedad en los casos de despido”, las cuales abarcan las que se calculen en función de la antigüedad, como la del despido para la mujer embarazada, sin discriminación alguna.

- No alcanzada: al no reunir las condiciones de periodicidad que implique la permanencia en la fuente, descripta en el punto 1 del artículo 2, LIG, no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias.

Recordemos que la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG) en su art. 26, inc. i) (t.o. 2019 s/dec. 824/2019) contempla la exención de las indemnizaciones por antigüedad en caso de despido, excluyendo la

correspondiente a la de falta de preaviso. A esta norma es a la que acuden quienes adhieren a la tesis de la exención.

Por su parte, el art. 2º, apart. 1) de la LIG, establece como concepto de ganancia para las personas humanas, aquellos rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación, dispositivo base para la postura de la no gravabilidad.

Años atrás, nuestro Máximo Tribunal se expidió en los casos “De Lorenzo, Amelia” (17/06/2009) y “Cuevas, Luis M.” (30/11/2010) largamente tratados por los especialistas, razón por la que omitiremos su desarrollo en el presente trabajo. Sí cabe recordar la doctrina allí sentada por la que se interpretó que las sumas percibidas como indemnización agravada por despido en el período de protección por maternidad, en el primero de ellos, y por violentar la estabilidad gremial en el segundo, carecía de la periodicidad y permanencia de la fuente necesarias para quedar sujetas al gravamen, en los términos del art. 2º, inc. 1), de la LIG, por tratarse de conceptos derivados de la ruptura del vínculo y por ende posteriores a él.

Con posterioridad, se sucedieron numerosos fallos, tanto del fuero contencioso administrativo como del laboral, algunos basados en la doctrina que emana de los citados pronunciamientos de la Corte y otros en los que se fundaron en la tesis de la exención.

En el caso “Negri, Fernando H.” del 15/07/2014, la Corte Suprema sostuvo que las sumas abonadas en concepto de “gratificación por despido” no respondían a la definición legal de ganancias imponibles conforme el art. 2º, inc. 1) de la ley, ya que al extinguirse el contrato de trabajo se habría extinguido la fuente, y la indemnización carece de periodicidad. Según parte de la doctrina, este caso no solo confirmó que las gratificaciones por despido no están alcanzadas por el IG, sino que permitió conceptualmente establecer que ninguna indemnización vinculada al despido está alcanzada por dicho impuesto. Refuerza esta afirmación el hecho

que AFIP, dos años después del fallo, emitió la Circular 4/2016 haciéndose eco de las palabras de la Corte aclarando que el pago realizado en concepto de gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo —normado en el art. 241 de la LCT— no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias. Finalmente, esta Circular fue dejada sin efecto por la RG 4003 (BO 03/03/2017) que incorporó su texto en su Anexo II, Apart. A, Inc. I).

Hoy en día, casi no existen dudas de que la suma que resulte aplicable al despido incausado en todas sus formas, proveniente ya no solo de la ley sino de las interpretaciones jurisprudenciales, está exenta de la retención de 4° categoría y del pago del impuesto a las ganancias.

Pero también es cierto que, en distintos casos, las indemnizaciones por despido fueron excluidas del impuesto a las ganancias por considerar que estas no son ganancia en los términos y con los alcances de la ley especial. No se trata entonces de una exención sino de una exclusión, ya que la suma aplicable a la indemnización por despido, aún en exceso del marco legal (3) y con la reserva de que no debe ser en fraude de dicha normativa, no se encuentra contemplada dentro del concepto de ganancia imponible. En definitiva, la indemnización por despido liquidada por el empleador en exceso de los topes legales, en la medida que sean genuinamente una gratificación por cese o un plus aplicado como complemento voluntario a los montos precitados, y no sea recibida como una suma que suple otros ru-

(3) En autos “Ediciones B Argentina SA” la Sala IV de la CNCAF, el 23/03/2010, sentenció: “Y dado pues, que la finalidad de la indemnización por despido es siempre la misma pues con ella se intenta -entre otras cosas- proveer al sustento del trabajador hasta tanto pueda obtener nuevos ingresos, aparece como razonable la inteligencia asignada por el Tribunal Fiscal en punto a que los topes respectivos constituyen solo un umbral a favor del trabajador y no como un límite que conduzca a dividir el tratamiento fiscal de dicha indemnización, solución que por lo demás, tampoco resulta de la ley del tributo.” En efecto, se resolvió que el art. 20, inc. i), de la LIG (t.o. 1997) exime las sumas recibidas en concepto de indemnización por antigüedad sin contar con los topes del párrs. 2 y 3, art. 245, ley 20.744.

bros o se paga en fraude de la ley, integra los montos indemnizatorios excluidos del concepto de ganancias conforme a la ley especial que regula el impuesto, sin perjuicio de lo cual también la misma norma lo considera exento (4).

Con respecto a la procedencia de la aplicación del IG sobre los importes correspondientes a los conceptos “vacaciones no gozadas” y “aguinaldo proporcional”, la CNCAF al momento de sentenciar en “Dowd de Gardey” si los considera gravados por “originarse como consecuencia del trabajo ejecutado en relación de dependencia” y no beneficiarse con exención alguna. Sobre estos conceptos, la CNCAF difiere con lo manifestado por el TFN, que había indicado que estos conceptos no cumplían con los requisitos de periodicidad y permanencia en la fuente, y, por lo tanto, afirmaba su no gravabilidad. En “De Freitas, Antonio Joaquín” del 08/03/2016, la Sala IV consideró alcanzados los rubros: indemnización sustitutiva de preaviso; vacaciones no gozadas; integración mes en curso y sueldo anual complementario sobre todos estos conceptos.

Otro antecedente importante, pero tratándose de sumas acordadas por mutuo acuerdo del art. 241 de la LCT, es el caso “Torres, María J. c. RCI Argentina Inc.” con sentencia de nuestro Máximo Tribunal. Allí, el 15/03/2011 la Corte consideró arbitraria la condena impuesta al empleador obligándolo a retener el impuesto a las ganancias so-

(4) En autos “Quaranta Duffy, Héctor J.” la Sala II de la CNCAF, el 22/05/2012, sentenció: “la finalidad de la indemnización por despido es siempre la misma pues con ella se intenta -entre otras cosas- proveer al sustento del trabajador hasta tanto pueda obtener nuevos ingresos, por manera que los topes respectivos constituyen solo un umbral a favor del trabajador y no como un límite que conduzca a dividir el tratamiento fiscal de dicha indemnización, solución que por lo demás, tampoco resulta de la ley del tributo. Bajo esta perspectiva, cualquiera sea la denominación de la suma abonada en exceso del tope legal de la indemnización por despido, y su origen (despido, distracto, abandono de la relación laboral) y aun una gratificación cabe considerarla subsumida en la exención establecida en el inciso i) del art. 20 de la ley del impuesto (t.o. 1997), en la medida que ha sido pagada como consecuencia de la resolución de la relación laboral y por ende participa de las características antes expuestas.”

bre una suma acordada en juicio en concepto de indemnización por despido. Se trata de un caso en el cual la suma es “acordada” en forma transaccional, y sin que esta responda en forma aritmética a la indemnización por despido sin justa causa, sino a un monto mayor, pero imputada a dicho rubro.

III. El tratamiento luego de la ley 27.430

Recordemos que la Ley de Reforma Tributaria 27.430, publicada en el BO el 29/12/2017 introdujo un segundo párrafo en el art. 82 de la LIG (t.o. 2019 s/dec. 824/2019) de Ganancias de la Cuarta Categoría, que comenzó a regir para los ejercicios que iniciaron a partir del 01/01/2018. El párrafo en cuestión establece lo siguiente:

“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”.

Al respecto, el dec. 976/2018 publicado el día 01/11/2018, en los arts. 8° y 9° se encargaron de reglamentar este nuevo párrafo de la ley, que luego, el nuevo dec. regl. 862/2019 (BO 06/12/2019) los incorporó como arts. 180 y 181:

“Artículo 180: Quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 82 de la ley, 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 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 veces el salario mínimo, vital y móvil vigente a la fecha de la desvinculación”.

“Artículo 181: Las empresas públicas a que se refiere el segundo párrafo del artículo 82 de la ley son las comprendidas en el inciso b) del artículo 8 de la ley 24.156 y sus modificaciones o en normas similares dictadas por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades”.

Por último, con fecha 03/01/2019 AFIP publicó la RG 4396 que modificó la RG (AFIP) 4003, a los fines de reglamentar el procedimiento a seguir por parte de aquellas empresas públicas que deban retener el impuesto bajo estos supuestos.

A manera de síntesis, podemos decir que cuando se trate de cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que cumplan con las condiciones previstas en los incs. a) y b) del art. 180 del DR, los pagos indemnizatorios (o con origen en procesos de mutuo acuerdo, retiro voluntario, etc.) deben tributar por encima del tope previsto por el segundo párrafo del art. 245 de la LCT, que se refiere al equivalente de tres veces “el importe mensual de la suma que resulte del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable al trabajador, al momento del despido, por la jornada legal o convencional, excluida la antigüedad”. Dicho cálculo deberá respetar el criterio de la Corte Suprema en el caso “Vizzoti” del 14/09/2004, receptado por AFIP primero a través del dictamen

(DI-ALIR) 43/2006 y luego con carácter general a través de la Circular 4/2012, que implica que solo se podrá gravar el excedente del 67% de la mejor remuneración normal y habitual.

Una pauta que consideramos prudente a los fines de definir qué sujetos quedaría alcanzada tanto por la ley como por el decreto reglamentario, es recurrir a la doctrina y jurisprudencia laboral que se ha desarrollado con motivo de la sanción de la ley 26597, que excluyó del límite de la jornada máxima legal a directores y gerentes. La Sala VI de la CNTrab. en “Real c. Promostar” y “Ramos Ruiz, José A. c. Envases del Plata SA” del 29/10/2010 y 31/03/2011 respectivamente, ha resuelto que serán considerados incluidos en la norma (es decir, excluidos del régimen de jornada laboral) “quienes verdaderamente conducen los destinos de la empresa, es decir, los directores y los gerentes, empleados verdaderamente jerarquizados, y además extraconvenio”. Bajo esta premisa, estarían alcanzadas únicamente las primeras líneas de ejecutivos, directivos o gerentes de las empresas tanto pública como privadas, que reciben sumas muy por encima de los importes previstos en la ley de contrato de trabajo, diferenciándolos del resto de los trabajadores (5).

(5) Se desprende de la discusión en la Cámara de Diputados al momento del debate sobre la ley 27.430, cuál fue la verdadera finalidad de la norma. Así, el miembro informante, diputado Laspina, sostuvo que “con esta redacción se intentó capturar expresamente las indemnizaciones que refieren a altos cargos ejecutivos o directivos de compañías que muchas veces tienen acuerdos o contratos que están muy por encima de los parámetros habituales de la ley de contrato de trabajo (...) creo que está claro que el espíritu de la norma —y pido que así conste en la versión taquigráfica— no es cobrar el impuesto a los trabajadores de convenio, sino que sean alcanzados los directivos y ejecutivos de las compañías, sean públicas o privadas, que reciban indemnizaciones por encima de los montos mínimos indemnizatorios que prevé la ley, por los motivos que fueren. Sería solo en esos casos de directivos o ejecutivos, no para el común de los trabajadores. Entiendo que de esta manera estamos acercándonos a un sentido de progresividad que nada tiene que ver con gravar las indemnizaciones de los trabajadores. Estamos limitándonos a estos sujetos particulares y estableciendo además un mínimo no imponible, que es el que les correspondería”.

Lo que el decreto sí ha aclarado, y creemos que no hay dudas en cuanto a su interpretación, es que las personas deben haber ocupado o desempeñado efectivamente el cargo en forma continua o discontinua dentro de los doce meses inmediatos a la fecha de desvinculación. Esto significa que solo los titulares de los cargos, es decir aquellos que hayan desempeñado efectivamente estas posiciones quedan alcanzadas por el gravamen, dejando fuera del ámbito de aplicación a los suplentes.

En nuestra opinión, el hecho de que el tributo grave una indemnización por la circunstancia que su destinatario ocupe determinado cargo en una compañía, constituye una discriminación irrazonable respecto de otras personas que podrían percibir igual o mayores montos indemnizatorios y no estén alcanzados por el impuesto. Además, como está redactada actualmente la norma, también podrían presentarse situaciones injustas, como por ejemplo el caso que una persona sea despedida luego de 30 años de trabajo pero que solo durante el último año ejerció uno de los cargos mencionados.

Con respecto a la condición que la remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización supere en al menos 15 veces el SMVM vigente a la fecha de la desvinculación, entendemos que se trata de la mejor remuneración mensual, normal y habitual devengada en los últimos 12 meses de la relación laboral, sin el tope previsto en el segundo párrafo del art. 245 de la LCT, ni del parámetro “Vizzoti”.

Y respecto a la inclusión de aquellas personas que ocupen los cargos enunciados en empresas públicas, con la remisión al inc. b) del art. 8° de la ley 24156 y sus similares quedan alcanzadas las empresas del Estado, las sociedades del Estado, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de economía mixta y todas aquellas organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de decisiones societarias. De esta manera quedan excluidos los entes comprendidos en los incs. a), c) y d) del mismo artículo, a

saber: la Administración nacional, conformada por la Administración Central y los organismos descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las instituciones de seguridad social, los entes públicos excluidos expresamente de la Administración nacional, que comprende cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones así como los fondos fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado nacional.

Esto tiene cierta lógica ya que solo las primeras se rigen por la ley de contrato de trabajo, lo cual comprende las normas indemnizatorias. Sin embargo, respecto de las empresas estatales siempre debemos corroborar lo dispuesto por la ley de su creación, donde deberá constar si se rigen por las normas de derecho privado, entre ellas, la LCT. Recordemos que el inc. a) del art. 2° de la LCT prescribe que las disposiciones de dicha ley no serán aplicables a los dependientes de la Administración pública nacional, provincial o municipal, excepto que por acto expreso se los incluya en ella o en el régimen de las convenciones colectivas de trabajo.

IV. Los rubros no alcanzados

En síntesis, no están alcanzadas por el impuesto a las ganancias, y no se les debe retener el importe correspondiente a dicho tributo en los términos de la RG (AFIP) 4003, las siguientes indemnizaciones:

a) La indemnización por despido directo prevista en el artículo 245 de la LCT, aún en exceso del cálculo previsto en la norma legal, excepto en los casos de cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas conforme lo establece el 2do. párr. del art. 82 de la LIG.

b) Las gratificaciones y el excedente acordado por el cese liquidados con motivo de un plan de retiro voluntario, resguardado

por la extinción de común acuerdo previsto en el art. 241 de la LCT. Excepto en los casos de cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa.

c) La extinción del vínculo de común acuerdo por vía del art. 241 de la LCT como fórmula de extinción anómala y las sumas acordadas en exceso del monto legal, excepto en los casos de cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, conforme lo establece el 2do párr. del art. 82 de la LIG.

d) La indemnización por falta o disminución de trabajo y fuerza mayor del art. 247 de la LCT, incluyendo las sumas que se abonen por encima de la suma prevista en la norma.

e) La indemnización por compensación del tiempo de servicios del 25% de la indemnización por despido (art. 245, LCT) prevista en el art. 183, inc. b), de la LCT para el caso de la mujer que ha dado a luz un hijo y decide tácita o expresamente no regresar a su empleo.

f) La indemnización agravada del art. 182 de la LCT de un año de remuneraciones, prevista para el despido por causa de maternidad, y para el despido por causa de matrimonio.

g) Las indemnizaciones agravadas previstas en la ley de asociaciones gremiales para el caso de despido del trabajador amparado por la tutela sindical.

Merece la pena mencionar en este punto, la reciente sentencia de la Sala A del TFN en el caso “Mouratián, Lucía M.” del 05/07/2019, en el cual se decidió excluir del pago del IG a toda indemnización que se abone en el marco de una desvinculación laboral. Para así decidir, los jueces alegaron que estos conceptos no constituyen una renta, sino que son un resarcimiento que se abona al trabajador por haber concluido la actividad que la produce, y por lo tanto care-

cen de los requisitos de periodicidad y permanencia en la fuente. Es decir, consideró fuera del objeto del impuesto a las vacaciones no gozadas y a la indemnización sustitutiva del preaviso, con sus correspondientes aguinaldos proporcionales, y a los rubros “Bonificación Gross” y “Adicional Grossing Up” en la medida en que sean abonados por única vez y como consecuencia de la disolución del vínculo laboral. Con respecto a estos últimos rubros mencionados, recordemos que el artículo 8 de la RG (AFIP) 4003 prevé aquellos casos en los que el impuesto se encontrare a cargo del agente de retención, estableciendo que deberá practicarse el acrecentamiento o *grossing up* dispuesto por el segundo párrafo del art. 227 del dec. regl. 862/2019 (6) (antes, penúltimo párrafo del art. 145 del dec. 1344/1998).

V. El tratamiento de la doble indemnización

Recordemos que el 13/12/2019 el Poder Ejecutivo, a través del DNU 34/2019, declaró la emergencia pública en materia ocupacional por el término de 180 días, estableciendo que caso de despido sin justa causa durante su vigencia, la trabajadora o el trabajador afectado tendrá derecho a percibir el doble de la indemnización correspondiente de conformidad a la legislación vigente.

La norma fue publicada en un suplemento extraordinario del BO a las 22 horas, por lo tanto, abarcaba los despidos sin causa que eventualmente se hayan realizado esa misma jornada, y hasta el día 09/06/2020 inclusive. Este plazo fue prorrogado por 180 días más a través del DNU 528/2020 publicado el 10/06/2020, es decir que actualmente el instituto de la doble indemnización está vigente hasta el día 07/12/2020.

Con respecto a su tratamiento en el impuesto a las ganancias, al no existir aún ningún precedente judicial ni administrativo,

(6) Art. 227, 2do. párr., dec. 862/2019: “Cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquel, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual”.

nos apoyaremos en los antecedentes suscitados durante los 6 años y medio que estuvo vigente el art. 16 de la ley 25.561 (desde el 06/02/2002 hasta el 19/07/2007) que había establecido la suspensión de los despidos sin causa y su eventual indemnización duplicada.

En este sentido, vale mencionar que AFIP se expidió 3 veces sobre el tema. La primera vez, el 14/05/2002 (a tan solo 5 meses de dictada la ley 25.561), a través del dictamen (DAL DGI - AFIP) 38/2002. Unos meses más tarde, el día 04/09/2002 la misma Dirección de Asesoría Legal emite el dictamen 76/2002. Y un año más tarde, la Dirección de Asesoría Técnica emite el dictamen 8/2003.

A modo de síntesis, el Organismo Fiscal expresa, a través de estos 3 dictámenes, que al tener el monto extra la misma naturaleza jurídica que el rubro indemnizatorio que se está duplicando, si se está abonando un rubro que goza del beneficio de exención en el gravamen (por ej. la indemnización por antigüedad), su duplicación también estará exento. Pero si la duplicación es sobre un rubro indemnizatorio que no es considerado exento (por ej. la indemnización por falta de preaviso), este monto extra, producto de su duplicación, si estará gravado por el impuesto. En otras palabras, lo accesorio (el monto extraproducto de la duplicación) sigue la suerte de lo principal (el rubro duplicado).

A la misma conclusión arribó la Sala II de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, al tratar el tema en la causa “Abraín, Luis A. c. DGI” el día 7 de noviembre del 2013. Allí, la Cámara expresó: “con relación a las sumas percibidas en los términos del art. 16 de la ley 25.561 habida cuenta que el resarcimiento extra abonado al empleado en el marco de dicho precepto posee la misma naturaleza y persigue el mismo objetivo que las indemnizaciones analizadas, se llegó a la conclusión que también se encuentran alcanzadas por el beneficio de la exención, excepto la duplicación correspondiente a la parte abonada en concepto de ‘indemnización por falta de preaviso’ que si debe tributar el impuesto”.

Es decir, tanto el Organismo Fiscal como los tribunales jurisprudenciales, han resalado que los montos extras provenientes de la duplicación resultante del art. 16 de la ley 25.561 tienen la misma naturaleza jurídica y persiguen el mismo objetivo que los rubros indemnizatorios que se están duplicando. Es decir, si la base de cálculo está gravada, su duplicación también lo estará, pero si la base es considerada no alcanzada o exenta, su duplicación tampoco pagará el impuesto.

Es por ello por lo que debe hacerse hincapié en la gravabilidad del rubro base sujeto a duplicación, más que en el análisis del monto extra considerado aisladamente, teniendo en cuenta que, en este caso, lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

VI. Conclusiones

Las divergencias en torno a la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de las indemnizaciones que se abonan con motivos de desvinculaciones laborales aún no han sido del todo zanjadas, a pesar de la extensa lista de antecedentes jurisprudenciales y administrativos que existen de larga data. Si bien la Corte Suprema se ha expedido en varias oportunidades a través de casos emblemáticos como “Negri”, “De Lorenzo”, “Cuevas” y “Torres”, el ente recaudador siempre mostró una actitud bastante reticente en extenderlo a otros supuestos de similares características, obligando a los perjudicados a tener que judicializar sus reclamos.

Con las modificaciones introducidas por la ley 27.430 de 2017, creemos que el panorama, más que esclarecerse, se empeoró al establecer un requisito de carácter subjetivo

para quedar alcanzado dentro del impuesto. Esto es, que quien recibe la indemnización ocupe el cargo de directivo o ejecutivo de una empresa pública o privada.

Por nuestra parte, entendemos que, si la intención fue alcanzar las indemnizaciones del subgrupo de empleados en relación de dependencia de mayores remuneraciones, lo ideal hubiese sido que la ley fijara un parámetro cuantitativo que evidenciara la capacidad contributiva del empleado, o bien que hubiera delegado en el Poder Ejecutivo la fijación de dicha pauta cuantitativa. Si bien la reglamentación incorporó el parámetro cuantitativo de los 15 SMVM de remuneración bruta como condición concurrente a la ocupación del cargo, lo cierto es que esto último sigue siendo determinante para que se graven las sumas percibidas en concepto de indemnización. En otras palabras, empleados que no ocupen dichos cargos, pero cuyas remuneraciones superen el parámetro cuantitativo no serán alcanzados por el impuesto. No tenemos dudas que esto va a ser motivo de futuros planteos de inconstitucionalidad por violación al principio de igualdad.

La reciente sentencia del TFN en “Mouratián, Lucía M.” en el cual se decidió excluir del pago del impuesto a todos los rubros indemnizatorios que se abone en el marco de una desvinculación laboral, por carecer todos ellos de los requisitos de periodicidad y permanencia en la fuente, es por el momento un caso aislado. Mientras no se generalice esta tendencia jurisprudencial, la AFIP no admitirá que las empresas que desvinculan a sus empleados omitan la retención sobre determinados rubros.

Gravedad institucional y peligro en la demora

A propósito del dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa “Tabacalera Sarandí SA”

Diego A. Embón (*)

Se pone bajo análisis el concepto de gravedad institucional y peligro en la demora, aplicado en el dictamen de la Procuración General de la Nación, de fecha 10/12/2019, recaído en la causa “Tabacalera Sarandí SA”.

I. Introducción

El propósito de este trabajo es comentar el dictamen de la Procuradora Adjunta de la Procuración General de la Nación, de fecha 10/12/2019, recaído en la causa “Tabacalera Sarandí SA” (expediente CAF 8093/2018/1/RH1; *en adelante, el “dictamen de la Procuración”*), el cual ha llamado nuestra atención por ir, a nuestro juicio, a contramano de la tendencia jurisprudencial vigente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (*en adelante, “CS”*) en lo que respecta a:

i) los requisitos para que se configure un supuesto de “gravedad institucional” en materia tributaria que habilite a la CS a revisar resoluciones judiciales que no constituyen sentencia definitiva ni equiparable a tal a los fines del recurso extraordinario federal; y

ii) la consideración de la “gravitación económica” de los reclamos fiscales como factor determinante de la configuración del recaudo del peligro en la demora, necesario para la obtención de una medida cautelar contra el fisco de que se trate.

Entendemos que, por las razones que exponemos más abajo, el dictamen de la Procuración resulta cuestionable y preocupante en tanto supone un retroceso en la tendencia jurisprudencial vigente de la CS referida a la aplicación de la doctrina de la gravedad institucional para revisar medidas cautelares dictadas contra la AFIP, a la vez que restringe la posibilidad de invocar la “gravitación económica” de un reclamo fiscal para acreditar el recaudo del peligro en la demora, en supuestos en los que, como el caso en comentario, los planteos constitucionales efectuados por el contribuyente no se limitan a la violación de la garantía de la propiedad privada.

II. El caso

Surge del dictamen de la Procuración que la actora, empresa tabacalera argentina que fabrica y vende cigarrillos económicos, obtuvo una medida cautelar por la cual se suspendió, a su respecto, la aplicación del “impuesto mínimo” establecido para la comercialización del tabaco en sus distintas variantes en los arts. 103, 104 y 106 de la ley 27.430 (mediante los cuales se sustituyeron los arts. 15, 16 y 18 de la ley 24.674), permitiéndole aplicar, en forma directa sobre su verdadero precio de venta, la alícuota general (*en adelante, la “alícuota general”*) del

(*) Abogado especialista en finanzas y derecho tributario. Socio del estudio Zang, Bergel & Viñes.

70% del Impuesto Interno al Tabaco prevista en el art. 15, primer párrafo, de la ley 24.674 de Impuestos Internos al Tabaco (texto vigente; *en adelante, la "ley 24.674"*) para la comercialización de cigarrillos, tal como liquidan el mencionado impuesto con la amplia mayoría de sus productos (que son la amplia mayoría de los cigarrillos comercializados en Argentina) las dos empresas tabacaleras multinacionales más importantes del mercado argentino: Massalin Particulares y British American Tobacco (*en adelante y conjuntamente, las "grandes multinacionales tabacaleras"*).

En lo que aquí interesa, cabe recordar que la ley 27.430, al modificar los preceptos antes citados de la ley 24.674:

i) Por un lado, redujo la alícuota general prevista en la ley 24.674, que pasó del 75% al 70%. Aunque, por otro lado,

ii) Estableció un impuesto mínimo fijo de \$28 (actualizable en forma trimestral) para cada envase de cigarrillos de 20 unidades (*en adelante, el "impuesto mínimo"*).

La liquidación del impuesto interno a los cigarrillos se efectúa a través de una fórmula polinómica cuyo desglose excede los propósitos de este trabajo. No obstante, es relevante apuntar que al momento de entrar en vigencia la normativa impugnada por Tabacalera Sarandí S.A. en la causa que se comenta (marzo de 2018):

a) para que el impuesto mínimo de \$28 coincidiera con el impuesto determinado que arrojaría la aplicación de la alícuota general del 70% (permitiendo así la total traslación de dicho impuesto al consumidor), el precio de venta al público del paquete de 20 cigarrillos debía ser de \$51,69 (*en adelante, este precio será aludido como "precio de equilibrio"*);

b) la totalidad de los paquetes de 20 cigarrillos comercializados por la actora (y por las otras empresas tabacaleras más pequeñas que, junto con la actora, *serán aludidas en adelante como las "pymes tabacaleras"*) tenían un precio de venta muy inferior (me-

nores a la mitad, mayormente) al precio de equilibrio, por lo cual, en su caso, la aplicación de la alícuota general del 70% sobre el precio real de venta arrojaba un impuesto determinado notoriamente inferior al impuesto mínimo, de suerte que la aplicación a su respecto del impuesto mínimo se traduciría, en los hechos, en la aplicación de una alícuota efectiva del tributo muy superior a la alícuota general; y

c) la gran mayoría de los paquetes de 20 cigarrillos comercializados por las grandes multinacionales tabacaleras tenían un precio de venta igual o superior al precio de equilibrio, por lo cual, en esos casos, la aplicación de la alícuota general del 70% sobre el precio real de venta arrojaba un impuesto determinado igual o superior al precio de equilibrio, siendo en consecuencia inaplicable a su respecto el impuesto mínimo, de suerte que en estos casos la alícuota efectiva del tributo coincidía con la alícuota general.

De la reseña precedentemente efectuada surge que la normativa impugnada por la actora, en los hechos: benefició a las grandes multinacionales tabacaleras con la reducción de la alícuota general (que pasó del 75% al 70%, como fuera dicho); pero perjudicó a las pymes tabacaleras mediante el establecimiento de un impuesto mínimo sustancialmente superior al que les hubiese correspondido liquidar mediante la aplicación de la alícuota general (70%) sobre el precio real de venta de sus paquetes de 20 cigarrillos.

Con este enfoque, se aprecia que mediante la medida cautelar concedida a la actora (confirmada en segunda instancia) se le permitió que liquide el impuesto interno a los cigarrillos con la misma alícuota efectiva con que lo hacen para la gran mayoría de sus marquillas las grandes multinacionales tabacaleras: mediante la aplicación de la alícuota general sobre el precio de venta de sus cigarrillos.

De la lectura del dictamen de la Procuración surge que el fallo de segunda instancia que confirmó la medida cautelar habría justificado la verosimilitud del derecho in-

vocado por la actora, necesaria para el otorgamiento de una medida cautelar, en el hecho de que la normativa por ella impugnada estaría violando diversas garantías constitucionales, tales como los principios de equidad, proporcionalidad, igualdad y no confiscatoriedad (arts. 4, 16 y 17 de la CN); el derecho de trabajar y de ejercer toda industria lícita (art. 14 de la CN); y la defensa de la competencia (art. 42 de la CN).

A fin de acreditar el requisito del peligro en la demora (que, junto con la verosimilitud del derecho invocado y la contracautela, constituyen los recaudos generales para el otorgamiento de medidas cautelares), el dictamen de la Procuración también destaca que la actora habría acompañado un informe contable que evidenciaba que la diferencia de impuesto emergente de aplicar el impuesto mínimo en lugar de la sola alícuota general sobre el precio de venta era (a la fecha de su emisión, cabe suponer) de “\$1.022.437.461,27”, por lo que, agregaba dicho informe, “llevaría a esta empresa a una pronta cesación de pagos”.

Pues bien, la AFIP interpuso un recurso de queja ante la denegación del recurso extraordinario federal que planteara contra la resolución judicial de segunda instancia que confirmó la medida cautelar, dando lugar dicho recurso de queja al dictamen de la Procuración. El expediente, hasta donde es de nuestro conocimiento, se encuentra a resolver actualmente en la CS.

III. El dictamen de la Procuración

El dictamen de la Procuración propicia la admisión del recurso de queja de la AFIP, hacer lugar al recurso extraordinario por ella interpuesto y la revocación del fallo de Cámara que confirmó la medida cautelar, sosteniendo para ello, en apretada síntesis y en lo que interesa a los fines de este trabajo, que lo decidido en dicho fallo:

(i) excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad toda, en razón de su aptitud para perturbar la oportuna y tempestiva percepción de las rentas públicas, configurándose así un supuesto de

gravedad institucional que, por excepción, torna admisible el recurso extraordinario ante la CS frente a resoluciones judiciales que, como acontece con las medidas cautelares, no constituyen sentencia definitiva ni equiparable a tal; y

(ii) no constituye una derivación razonada del derecho vigente con particular y pormenorizada aplicación a las circunstancias de la causa, configurando así una cuestión federal por arbitrariedad de sentencia, ya que “la actora no ha logrado acreditar, siquiera en principio, el peligro irreparable en la demora que el pago del impuesto interno de acuerdo con la normativa impugnada le produciría, pues ni siquiera ha alegado —y mucho menos demostrado— que se torne imposible o improbable la continuación de sus actividades en el futuro, en la forma como lo ha hecho hasta ahora...”. En este sentido, y a pesar de mencionar el informe contable aportado por la actora, el dictamen de la Procuración concluye: “Sin embargo, no se ha aportado constancia alguna tendiente a acreditar, *como era menester a la luz de los planteos realizados...*, la retracción que podrían sufrir sus ventas como consecuencia de la modificación en el esquema tributario y la pérdida de su participación relativa en el mercado, en beneficio de sus competidores” (*el destacado* es propio en todos los casos).

En suma, el dictamen de la Procuración considera que el fallo de Cámara que confirmó la cautelar debe ser revocado por configurar: a) un supuesto excepcional de gravedad institucional; y b) una sentencia arbitraria de acuerdo con la conocida doctrina de la CS, por no haberse acreditado siquiera *prima facie* el recaudo del peligro en la demora.

IV. La doctrina de la CS sobre la “gravedad institucional”: concepto e implicancias

Como regla, las resoluciones que ordenan, modifican o levantan medidas cautelares no son revisables por la CS por no revestir el

carácter de sentencias definitivas (1) a que se refiere el art. 14 de la ley 48 a los fines de la admisibilidad del recurso extraordinario. Este principio reconoce, según consolidada jurisprudencia de la CS, dos excepciones:

i) cuando dichas resoluciones causan un perjuicio que, por su magnitud y circunstancias de hecho, pueda ser de tardía, insuficiente o imposible reparación ulterior (este es el supuesto de resoluciones judiciales equiparables a sentencia definitiva); o

ii) cuando lo dispuesto en dichas resoluciones excede el interés individual de las partes y atañe también a la comunidad toda, supuesto que la CS ha dado en llamar de “gravedad institucional” (*en adelante, “gravedad institucional”*).

La doctrina de la gravedad institucional fue creada pretorianamente por la CS, se empezó a consolidar a partir de la década de 1960 (2) y contribuyó a ampliar la competencia de la CS por vía del recurso extraordinario previsto en el art. 14 de la ley 48, ya que por su intermedio la CS declaró admisibles recursos extraordinarios en los que no concurrían todos sus recaudos de admisibilidad e, inclusive y en algunos casos, el requisito de la existencia de cuestión federal.

Bien se ha dicho que “la gravedad institucional se manifiesta cuando la cuestión que porta el recurso extraordinario excede el mero interés de las partes del proceso y tiene entidad como para comprometer la buena marcha de las instituciones. En otros términos, la cuestión debe tener virtualidad para afectar el interés de toda la comunidad, principios del orden social o proyectarse sobre instituciones básicas del sistema republicano. En consecuencia, *no habrá gravedad institucional cuando la cuestión plan-*

teada no tenga otro objeto que el de proteger intereses particulares” (3) (el destacado es propio). Por lo que “[e]n el recurso extraordinario, entonces, la gravedad institucional es la que, junto al requisito de la trascendencia, han provocado que los agravios a denunciar en esta instancia tengan un impacto no ya privado, sino público o de interés general” (4).

El 04/12/2012, fecha de entrada en vigencia de la ley 26.790, el concepto de gravedad institucional pasó a estar contemplado en el art. 257 bis del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (texto vigente; *en adelante, “Cód. Proc. Civ. y Com.”*) como uno de los requisitos del recurso por salto de instancia (el famoso *per saltum*) ante la CS.

Para facilitar la comprensión del lector, seguidamente se analizará el alcance y aplicación dados por la CS al concepto de gravedad institucional en materia tributaria, distinguiendo la jurisprudencia anterior y posterior al 04/12/2012, esto es, a la fecha de entrada en vigencia del art. 257 bis del Cód. Proc. Civ. y Com., como fuera dicho.

IV.1. Gravedad institucional en materia tributaria antes de su consagración legislativa en el Cód. Proc. Civ. y Com.

Una antigua y tradicional jurisprudencia de la CS señala lo mismo que apunta el dictamen de la Procuración, esto es, que lo decidido en una resolución judicial reviste gravedad institucional, entre otros supuestos y en lo que atañe a la materia tributaria, si tiene aptitud para perturbar la oportuna percepción de las rentas públicas (5).

Dado que la amplia mayoría de las medidas cautelares dictadas en materia fiscal se

(1) La existencia de sentencia definitiva es uno de los requisitos propios del recurso extraordinario que contempla el art. 14 de la ley 48.

(2) “Antonio, Jorge”, CS, 28/10/1960, Fallos 248:189. En lo pertinente, en este fallo se sostuvo que “la existencia de aspectos de gravedad institucional puede justificar la intervención del Tribunal superando los ápices procesales frustratorios del control constitucional de esta Corte”.

(3) ROSALES CUELLO, Ramiro, “Gravedad institucional y recurso por salto de instancia”, LA LEY, 2013-A, p. 780.

(4) MORENO, Andrés M., “Recurso de apelación extraordinario ante la Corte Suprema per saltum”, Sup. Doctrina Judicial Procesal 2013 (noviembre), 05/11/2013, 1.

(5) “Treas SA”, CS, 22/06/1989, CS, Fallos: 312:1010; idem, “Firestone de la Argentina SAIC”, CS, 11/12/1990, CS, Fallos: 313:1420, entre otros.

traducen en el establecimiento de límites a la pretensión fiscal del ente recaudador de que se trate, con la consiguiente aptitud para perturbar la recaudación fiscal, un razonamiento lineal indicaría que, como regla, las medidas cautelares en materia tributaria hubieran revestido gravedad institucional, posibilitando de tal forma y en la generalidad de los casos su revisión por parte de la CS por vía del recurso extraordinario previsto en el art. 14 de la ley 48. Sin embargo, no es ello lo que aconteció en la práctica, especialmente a partir del año 2012.

En efecto, la CS declaró inadmisibles la amplia mayoría de los recursos extraordinarios planteados contra resoluciones judiciales que acordaron medidas cautelares en materia tributaria a pesar de que, como fuera dicho, la cuasi totalidad de las medidas cautelares en materia tributaria tienen aptitud para perturbar la percepción de los tributos pretendida por los entes recaudadores.

Sin perjuicio de ello, en algunos casos la CS precisó que la gravedad institucional dada por la aptitud para perturbar la oportuna percepción de las rentas públicas “tiene lugar cuando lo decidido constituye un factor de retardo y *perturbación en el desarrollo de la política económica del Estado*, con menoscabo de los intereses de la comunidad” (6) (el subrayado es propio), siendo exigible en quien invoque tal gravedad institucional la “eficaz e indudable demostración de que... concurre dicha circunstancia”, alegación que en un caso fue descartada por no haberse acreditado “en absoluto que la decisión en recurso comprometa el desarrollo de la política económica del Estado” (7).

Ahora bien, en la mayoría de los casos en que la CS juzgó que mediaba una cuestión que importaba gravedad institucional en materia tributaria, no justificó expresamen-

te por qué lo decidido en la resolución judicial que revisaba afectaba los intereses de la comunidad, sino que se limitó a la mera invocación de la fórmula de la gravedad institucional (aptitud de lo decidido para perturbar la recaudación tributaria).

Teniendo en cuenta esa ausencia de justificación expresa y efectuando un análisis por muestreo de fallos de la CS en los que invocó la existencia de gravedad institucional en materia tributaria, se observa que en el período temporal del epígrafe y tal como surge de la enumeración de casos que seguidamente se efectúa, mientras en varios casos la cuestión debatida era común a muchos contribuyentes o a muchos otros procesos seguidos ante otros tribunales, con el consiguiente valor paradigmático del precedente al que arribara la CS; en otros casos la cuestión debatida pareciera haberse limitado al interés de las partes, sin involucrar una afectación clara de los intereses de la comunidad.

En este orden de consideraciones, cabe citar los siguientes casos en los que la CS entendió que revestía gravedad institucional:

a) La cuestión debatida en una ejecución fiscal, referida al planteo de inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 (texto anterior a la reforma de la ley 27.430) que otorgaba facultades a la AFIP para decretar y trabar medidas precautorias sin intervención judicial (8).

b) La medida cautelar obtenida por una asociación provincial (revocada por la CS), por virtud de la cual se suspendieron los efectos de un decreto de promoción industrial nacional (dec. 1295/2003) en beneficio de todos los asociados de la actora, invocando para ello la CS mediante adhesión al dictamen de la Procuración General de la Nación que la gravedad institucional estaba dada porque el decreto cuestionado constituía una de las “medidas de alcance general que inciden en actividades ligadas al bienestar común, circunstancia

(6) “Video Cable Comunicación SA”, CS, 27/04/1993, CS, Fallos: 316:766 (voto de la mayoría); idem, “Massalin Particulares SA”, CS, 16/04/1991, CS, Fallos: 314:258, entre otros.

(7) “Video Cable Comunicación SA”, CS, 27/04/1993, CS, Fallos: 316:766 (voto de la mayoría).

(8) “AFIP c. Intercorp SRL s/ ejecución fiscal”, CS, 15/06/2010, Fallos 333:935.

que, por darse en el caso, confiere trascendencia al planteo constitucional formulado (CS, Fallos: 247:601; 298:732, entre otros)” (9).

c) La medida cautelar obtenida por una asociación provincial (revocada por la CS), por virtud de la cual se prohibió a la AFIP exigir a los asociados de la amparista el uso del controlador fiscal (10).

d) La medida cautelar obtenida por una empresa concursada (revocada por la CS), consistente en que la Dirección General Impositiva (hoy AFIP) se abstuviese de dar por decaída la moratoria a que aquella se había acogido (dec. 493/1995 y res. 4077/1995), en el supuesto de que no se la cancelara en efectivo, como lo mandaba la norma impugnada (11).

e) La medida cautelar obtenida por una empresa promovida (revocada por la CS), en virtud de la cual se ordenó a la AFIP que modificase los efectos inmediatos del acto administrativo impugnado, permitiendo a aquella aplicar la escala de desgravación correspondiente a los años I, II, III y IV a partir del año 2002, en lugar de tomar como primer período de tales beneficios al año 1998 como surgía de dicho administrativo (12).

f) La medida cautelar obtenida por un contribuyente (revocada por la CS) que se había acogido a un régimen de regularización tributaria, en virtud de la cual se suspendieron los efectos de los actos administrativos emanados de la Dirección General Impositiva (hoy AFIP) por los que se había rechazado el acogimiento del demandante al régimen de “presentación espontánea”

(9) “Cámara de Comercio Ind. y Agrop. de San Rafael c. PEN”, CS, 11/07/2006, CS, Fallos: 329:2532.

(10) “Cámara de Comercio e Industria de Santiago del Estero c. Administración Federal de Ingresos Públicos”, CS, 16/04/2002, CS, Fallos: 325:669.

(11) “Agro Industrias Inca SA s/ conc. prev. s/ inc. de revisión por la concursada al crédito de DGI”, CS, 13/05/2003.

(12) “Formar SA c. AFIP s/ ordinario”, CS, 07/08/2007.

instaurado por el dec. 631/1992; y se ordenó al organismo recaudador que se abstuviese de ejecutar los saldos que este tuviese a su favor (13).

g) La medida cautelar obtenida por un contribuyente (revocada por la CS), por virtud de la cual se ordenó a la Dirección General Impositiva (hoy AFIP) que se abstuviese de innovar la situación fiscal de la actora, como, asimismo, de iniciar contra ella cualquier procedimiento relacionado con el ahorro forzoso —años 1986/ 1987 y 1987/1988— hasta que recayese sentencia definitiva en el proceso (14).

h) La medida cautelar obtenida por un contribuyente (revocada por la CS), por virtud de la cual se ordenó a la Dirección General Impositiva (hoy AFIP) que se abstuviera de iniciar juicios de apremio y/o ejecutar resoluciones propias por las que había rechazado solicitudes de compensación presentadas por la actora e intimado el pago de los saldos que se habían pretendido cancelar por compensación (15).

i) La medida cautelar obtenida por un contribuyente (revocada por la CS), por virtud de la cual se ordenó a la AFIP suspender la aplicación del IVA sobre los intereses que la actora (empresa que explotaba un servicio de televisión por cable) percibía por el pago tardío del abono de sus clientes —que por dec. 2633/1992 se consideraron gravados aun cuando las operaciones que lo originaron estuvieran exentas— (16).

(13) “Grinbank, Daniel E. - incidente c. Fisco Nacional (Dirección General Impositiva)”, CS, 23/11/1995, CS, Fallos: 318:2431.

(14) “Pérez Cuesta SACI c. Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (prohibición de innovar)”, CS, 25/06/1996.

(15) “Buenos Aires Catering”, CS, 02/04/1998, CS, Fallos: 321:695.

(16) “Compañía de Circuitos Cerrados SA c. Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva”, 11/10/2005.

Es de señalar que, tal como bien lo apuntara la doctrina (17), a partir del año 2000 aproximadamente la CS empezó a reducir en forma notoria la utilización de la doctrina de la gravedad institucional.

IV.2. Gravedad institucional en materia tributaria a partir de su consagración legislativa en el Cód. Proc. Civ. y Com.

El 04/12/2012 entra en vigencia el art. 257 bis del Cód. Proc. Civ. y Com., que contempla el recurso extraordinario por salto de instancia ante la CS, el cual es una creación pretoriana de la CS que hasta entonces había sido receptado en casos excepciones por la CS.

El art. 257 bis del Cód. Proc. Civ. y Com. principia señalando, en lo que aquí es de interés, que procederá el recurso extraordinario ante la CS prescindiendo del recaudo del tribunal superior, en aquellas causas de competencia federal en las que se acredite que entrañen cuestiones de notoria gravedad institucional. No encontramos razones para considerar que la gravedad institucional a que alude el art. 257 bis sea distinta de la gravedad institucional a la que venimos haciendo referencia, esto es, como supuesto excepcional de creación pretoriana de la CS que permite exceptuar el cumplimiento del requisito de sentencia definitiva a los fines de la admisibilidad del recurso extraordinario previsto en el art. 14 de la ley 48.

El segundo párrafo de dicho precepto establece, siguiendo la tradicional jurisprudencia de la CS sobre el concepto de gravedad institucional: “Existirá gravedad institucional en aquellas cuestiones sometidas a juicio que excedan el interés de las partes en la causa, proyectándose sobre el general o público”, para luego y sin solución de continuidad aclarar: “de modo tal que por su trascendencia queden comprometidas las instituciones básicas del sistema republicano de gobierno o los principios y garantías consagrados por la Constitución Nacional y

los Tratados Internacionales por ella incorporados”.

De esta forma y conforme surge del art. 257 bis del Cód. Proc. Civ. y Com., para que lo decidido en una resolución judicial configure un supuesto de gravedad institucional es necesario que tenga tal trascendencia que comprometa “las instituciones básicas del sistema republicano de gobierno o los principios y garantías consagrados por la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales por ella incorporados”.

A pesar de la consagración legislativa del concepto de gravedad institucional en el art. 257 bis del Cód. Proc. Civ. y Com., la CS no acotó ni modificó los alcances de la doctrina de la gravedad institucional ni, de hecho, hizo referencia a lo normado en el mencionado art. 257 bis del Cód. Proc. Civ. y Com. a la hora de utilizar la doctrina de la gravedad institucional en materia tributaria. Así, p. ej., en la causa “El Fundador SRL” (18), la CS remitió a lo dictaminado con fecha 29/05/2015 por la Procuradora Adjunta Laura Monti, quien en lo pertinente reiteró que existe gravedad institucional en materia tributaria cuando lo resuelto tiene “aptitud para perturbar la oportuna y tempestiva percepción de las rentas públicas (arg. CS, Fallos: 268:126; 297:227; 298:626; 312:1010; 313:1420; 318:2431; 319:1317, entre otros)”. Sin embargo, *se aprecia que en este período temporal se hizo mucho más pronunciada la reducción de la utilización de la doctrina de la gravedad institucional por parte de la CS —que había comenzado en la primera década del siglo XXI, como fuera dicho— para revisar resoluciones judiciales relacionadas con medidas cautelares en materia tributaria.*

En efecto, de un análisis de los fallos dictados por la CS a partir del año 2012 (publicados en la página web del Poder Judicial de la Nación) a los fines de resolver la admisibilidad de recursos extraordinarios que habían sido interpuestos para cuestionar resolucio-

(17) Ver MORELLO, Augusto M. — ROSALES CUELLO, Ramiro, “En la ruta de la Corte, gravedad o interés institucional”, DJ 2005-2-762.

(18) “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa El Fundador SRL c. AFIP-DGI s/ acción contencioso administrativa”, CS, 03/10/2017.

nes judiciales vinculadas con medidas cautelares en materia tributaria, se aprecia que en aproximadamente más de 200 casos la CS declaró inadmisibles los recursos extraordinarios por no dirigirse contra una sentencia definitiva (lo que implica que, tácitamente, la CS entendió que no se configuraba un supuesto de gravedad institucional), en tanto que en menos de 10 casos la CS utilizó o invocó la doctrina de la gravedad institucional para revisar resoluciones judiciales en materia tributaria que no constituían sentencia definitiva a los fines del recurso extraordinario, relacionadas o no con medidas cautelares, a saber:

(i) En casos análogos a “Intercorp” (ya mencionado en el acáp. IV.1 precedente, resuelto por la CS en el año 2010), esto es, aquellos en los que se debatía la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 (texto anterior a la reforma de la ley 27.430) en cuanto que otorgaba facultades a la AFIP para decretar y trabar medidas precautorias sin intervención judicial **(19)**.

(ii) En la mencionada causa “El Fundador SRL” **(20)**, análoga desde el punto de vista procesal a la resuelta por la CS en el caso

(19) “Neuman, María Haydée c. AFIP (DGI) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad”, CS, 06/10/2015; en el mismo sentido, “González, Mirtha L. c. AFIP (DGI) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad”, CS, 17/04/2012; idem, “Seguridad y Prevención SA c. AFIP (DGI) Regional Resistencia s/ incidente de nulidad”, CS, 08/05/2012; en el mismo sentido, “Fisco Nacional AFIP c. Coronel Daniel Armando y Coronel Héctor Darío Soc. de Hecho”, CS, 29/05/2012.

(20) “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa El Fundador SRL c. AFIP-DGI s/ acción contencioso administrativa”, CS, 03/10/2017. Cabe agregar, respecto de esta misma temática, que en las causas “AFIP c. Lage s/ ejecución fiscal” y “AFIP c. Marybe SRL s/ ejecución fiscal”, en la que se habían acogido excepciones de inhabilidad de título por inexistencia manifiesta de deuda exigible por encontrarse en trámite demandas contencioso administrativas (art. 23, inc. a, ley 19.549) presentadas a fin de impugnar resoluciones de AFIP que habían rechazado recursos de reconsideración interpuestos a fin de impugnar determinaciones de tributos, la CS mediante fallos del 24/04/2018 consideró que mediaba gravedad institucional y dispuso revocar el fallo recurrido por los fundamentos expuestos en el mencionado precedente “Compañía de Circuitos Cerrados”.

“Compañía de Circuitos Cerrados” (CS, Fallos: 333:161), en la que también el contribuyente había obtenido una medida cautelar en el marco de una demanda contencioso administrativa (art. 23, inc. a, de la ley 19.549) deducida contra la resolución de la AFIP que había rechazado un recurso de reconsideración interpuesto contra una determinación tributaria, vía judicial que la CS —apartándose del criterio de la Procuradora Fiscal— había desechado en dicho precedente sobre la base de considerar que la ley 11.683 contiene una regulación específica de los medios recursivos pertinentes, lo que excluye la aplicación a su respecto de la legislación que rige los procedimientos administrativos, pues ella solo está contemplada con carácter supletorio para las situaciones no previstas en el tít. I de la ley 11.683. En esta causa, “El Fundador SRL”, la CS agregó que la inadmisibilidad de dicha vía judicial impedía la configuración del requisito de verosimilitud del derecho, necesario para el otorgamiento de una medida cautelar.

(iii) En un proceso colectivo en el que se había dictado una medida cautelar (revocada luego por la CS) que favorecía a los magistrados y demás sujetos representados por la asociación actora, por virtud de la cual se dispuso que se encontraban alcanzados por el impuesto a las ganancias los magistrados, funcionarios y empleados que fueran designados en el Poder Judicial de la Nación y en el Ministerio Público de la Nación a partir del 1º de enero de 2017, salvo que hubieren ingresado con anterioridad a dicha fecha o que proviniesen de los poderes judiciales y ministerios públicos provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y siempre que sus retribuciones no hubiesen estado alcanzadas por el pago o retención del tributo en cuestión. Aclaró en este caso la CS que se cuestionaba la validez de una medida cautelar que a) limitaba los efectos de una ley cuya constitucionalidad no había sido cuestionada y b) tenía “efectos expansivos porque podría implicar la suspensión total o parcial de una ley”, agregando en tal sentido: “La significativa incidencia sobre el principio de división de poderes que revisiten medidas como la examinada torna imprescindible acentuar la apreciación de los

parámetros legales exigidos para su procedencia, en tanto tienden a desvirtuar o neutralizar la aplicación por las autoridades competentes de una ley formal del Poder Legislativo” (21).

(iv) En un proceso colectivo en el que se había levantado una medida cautelar (reinstaurada en el fallo por la CS) mediante la cual se había ordenado al Estado Nacional no innovar —hasta tanto se dicte sentencia en la acción declarativa iniciada— respecto del beneficio que poseían las actoras (empresas de medios) al amparo del art. 2º del dec. 746/2003. Sostuvo la CS que mediaba gravedad institucional “puesto que se encuentra en riesgo la subsistencia de distintos medios de comunicación nacionales y locales de la República y lo resuelto causa un perjuicio irreparable, que excede el interés individual de las partes y atañe a la comunidad en general, en razón de su aptitud para afectar la libertad de expresión”. En tal sentido, la CS juzgó que las siguientes circunstancias acreditaban la amenaza a la libertad de expresión de las empresas periodísticas nucleadas en las asociaciones actoras: la derogación del régimen que permitía computar las contribuciones patronales como créditos fiscales bajo la promesa de buscar una solución alternativa a la problemática del sector, la omisión de hacerlo vencido el plazo establecido en el art. 2º del dec. 746/2003, los requerimientos de deuda y la posterior exclusión de un régimen de facilidades de pago que se había otorgado a todos los sectores de la economía excepto a los medios de prensa involucrados en este juicio (22).

Debe resaltarse el hecho de que en la amplia mayoría de los casos en los que la CS utilizó la doctrina de la gravedad institucio-

(21) “Recurso de hecho deducido por el Estado Nacional - Ministerio de Justicia y Derechos Humanos en la causa Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c. EN - Consejo de la Magistratura y otros s/ inc. de medida cautelar”, CS, 27/11/2018.

(22) “Asociación Editores de Diarios de Buenos Aires (AEDBA) y otros c. EN —dec. 746/2003— AFIP s/ medida cautelar (autónoma)”, CS, 28/10/2014, CS, Fallos: 337:1117. En el mismo sentido, “ADEPA - inc. med. c. EN — dec. 746/2003 s/ proceso de conocimiento”, CS, 19/05/2015.

nal para revisar resoluciones judiciales sobre medidas cautelares en materia tributaria, se traba de procesos colectivos. Ello así, ya que, por los efectos expansivos de las medidas cautelares adoptadas en el marco de procesos colectivos, como lo señalara la propia CS, “resulta imprescindible acentuar la apreciación de los parámetros legales exigidos para su procedencia ya que, las garantías del debido proceso y la igualdad ante la ley se ven particularmente comprometidas” (23).

Por lo demás, la CS reiteró con más énfasis aún la necesidad de acreditar la existencia de gravedad institucional por parte de quien la invoque. Así, en un caso tuvo oportunidad de rechazar la aplicación de la doctrina de la gravedad institucional sobre la base de sostener que “[l]a gravedad institucional invocada por la demandada no es razón suficiente para conceder el recurso, toda vez que el punto no fue objeto de un serio y concreto razonamiento que demuestre de manera indudable la concurrencia de esa circunstancia (conf. CS, Fallos: 304:1243; 315:2410, entre otros)” (24).

Cabe subrayar, finalmente, el hecho de que en este período temporal la CS desestimó la existencia de gravedad institucional para revisar medidas cautelares decretadas contra la AFIP respecto de cuestiones que ponían en tela de juicio la política económica del gobierno y habían dado lugar a la promoción de numerosos juicios individuales contra la AFIP y/o el Estado Nacional, como lo fueron las acciones judiciales —acompañadas en general de medidas cautelares— iniciadas a fin de impugnar la normativa que exigía la necesidad de contar con las denominadas “DJAI” (declaraciones juradas anticipadas de importación) en estado “aproba-

(23) “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Municipalidad de Berazategui c. Cablevisión SA s/ amparo”, CS, 23/09/2014, CS, Fallos: 337:1024.

(24) “Besteiro, Haría del Carmen y otros c. Colegio Público de Abogados de Capital Federal s/ medida cautelar (autónoma)”, CS, 14/08/2018.

do” para poder despachar a plaza mercadería de importación (25).

Como consecuencia de lo expuesto en este acápite, colegimos que si bien a partir de la consagración legislativa de la gravedad institucional la CS no acotó —como hubiera sido deseable fin de compatibilizar su alcance material con su utilización excepcional— su tradicional concepto de gravedad institucional en materia tributaria (dado por tener lo decidido aptitud para perturbar la oportuna percepción de la renta pública), se aprecia, no obstante, una notoria y encomiable reducción en su utilización para revisar medidas cautelares dictadas contra los entes recaudadores, verificándose en los escasos en que se la aplicó que se trataba de supuestos que involucraban de forma más indubitable que en el pasado los intereses de la comunidad o bien la buena marcha de las instituciones, al tratarse de:

a) procesos colectivos; o bien de

b) medidas cautelares dictadas con apartamiento de la doctrina que la CS había sentado sobre el punto (causas análogas a “Intercorp”) o bien en el marco de vías procesales principales que la CS ya había desestimado (causas análogas a “Compañía de Circuitos Cerrados”, tal como la resuelta en “El Fundador”).

V. La doctrina de la CS sobre el “peligro en la demora”

El art. 230 del Cód. Proc. Civ. y Com. prevé los requisitos para el otorgamiento de una

(25) “Recursos de hecho deducidos por la demandada en las causas ‘Capetown SA c. EN — Ministerio de Economía - SCI - AFIP OGA y otro s/ medida cautelar (autónoma)’; CAF13785/2014/1/RH1 ‘Aik Import SA c. EN — Ministerio de Economía - SCI — AFIP - OGA y otro s/ amparo ley 16.986’; CAF 15451/2014/1/RH1 ‘Mundial Argentina SA c. EN — Ministerio de Economía - SCI - AFIP Y otro s/ amparo ley 16.986’; CAF 23110/2013/i/1/RH2 ‘DO SA c. EN — Ministerio de Economía - SCI - AFIP res. 3252/2012 (DJAI 220965-J) s/ proceso de conocimiento’; CAF 37794/2014/1/RH1, ‘Robimport SRL c. EN — M. Economía y FP - BCRA - SCI y otro s/ amparo ley 16.986’ y CAF 38168/2014/1/RH1 ‘Electromecánica Laser SRL c. EN — Ministerio de Economía y FP - SCI y otro s/ amparo ley 16.986’; CS, 14/04/2015, entre muchos otros.

medida cautelar de no innovar. En su inc. 2º) contempla el recaudo del peligro en la demora, en los siguientes términos: “2) Existiere el peligro de que, si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influir en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible”.

La ley 26.854 de Medidas Cautelares contra el Estado, cuyas previsiones aplican respecto de las medidas cautelares que los contribuyentes soliciten contra la AFIP, prevé en su art. 13 tal recaudo con algo más de estrictez, al disponer, en lo que aquí interesa, que para suspender los efectos de una ley se debe acreditar sumariamente “que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior”.

Sobre el particular, la CS tiene dicho en el marco de causas de naturaleza tributaria que “todo sujeto que pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria debe acreditar *prima facie* la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifiquen resoluciones de esa naturaleza (CS, Fallos: 323:337 y 1849, entre muchos otros)”. El examen de la concurrencia del peligro irreparable en la demora, sostiene la CS, “exige una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que llegaron a producir los hechos que se pretenden evitar pudieron restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego, originado por la sentencia dictada como acto final y extintivo del proceso (CS, Fallos: 319:1277). En este sentido se ha destacado que ese extremo debe resultar en forma objetiva del examen sobre los distintos efectos que podría provocar la aplicación de las diversas disposiciones impugnadas, entre ellos su gravitación económica (CS, Fallos: 318:30; 325:388)” (26).

(26) “Werthein, Andrea y otros c. La Pampa, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad”, CS, 11/06/2019. Idem, “Cámara Argentina de

A pesar del principio de particular estrictez que debe aplicarse a la hora de evaluar la procedencia de medidas cautelares en materia de reclamos y cobro de impuestos, según conocida doctrina de la CS (27), lo cierto es que la CS ha admitido en numerosas ocasiones medidas cautelares en materia tributaria, teniendo a tal fin por acreditado el requisito del peligro en la demora con base exclusiva en la significación económica del reclamo fiscal, sin requerir a tal efecto prueba alguna sobre la carencia de recursos para hacer frente al reclamo fiscal o bien sobre la imposibilidad o improbabilidad de continuar con el giro comercial de no otorgarse la medida cautelar, pudiendo citarse a título ejemplificativo los siguientes casos relativamente recientes:

a) *Causa “Chevrón” (2019) (28)*: en esta causa se cuestionó la constitucionalidad de la pretensión impositiva local de gravar con una alícuota diferencial del impuesto sobre los ingresos brutos (3,5% en lugar del 3%) a la actividad hidrocarburífera que desarrolló Chevron Argentina SRL, por el hecho de haber superado sus ingresos del período anterior la suma de cien millones de pesos (\$100.000.000), con fundamento en que las normas locales que establecieron dicho adicional y los actos administrativos dictados en consecuencia, violaban la garantía de estabilidad fiscal prevista en el art. 56, inc. a, de la ley 17.319. El voto mayoritario de la CS —compuesto por los Dres. Rosenkrantz, Maqueda, Lorenzetti y Highton de Nolasco— hizo lugar a la medida cautelar peticionada por la actora, limitándose a afirmar sobre sus requisitos de procedencia: “En el presente caso resultan suficientemente acreditadas la verosimilitud en el derecho y la configuración de los presupuestos establecidos en los incs. 1º y 2º del art. 230 del código adjetivo para acceder a la medida pedida”, entendiéndose en consecuencia “aconsejable —hasta tanto se dicte sentencia de-

Arena y Piedra y otros c. Provincia de Buenos Aires”, CS, 29/08/2017.

(27) Conf. CS, Fallos: 313:1420; 322:2275, entre otros.

(28) “Chevron Argentina SRL c. Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa”, CS, 19/02/2019.

finitiva— impedir el cobro compulsivo que la demandada estaría habilitada a ejercer en supuestos que cabe calificar de ordinarios (arg. CS, Fallos: 250:154; 314:547; 327:1305; 330:2470, entre otros), *máxime cuando la decisión que se adopta, si no le asistiese razón a la actora, solo demorará la percepción del crédito que se invoca*” (29) (el destacado es propio).

Cabe destacar la amplitud de la medida cautelar ordenada por la CS (cuyo alcance es evidentemente más amplio que la medida cautelar a que se refiere el dictamen de la Procuración), por virtud de la cual se dispone: “Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de exigir a Chevron Argentina SRL el pago de las sumas determinadas en su contra en concepto de diferencias devengadas durante el año 2014 por haber tributado el impuesto sobre los ingresos brutos a la alícuota del 3% en lugar del 3,5% previsto en las normas impugnadas, así como de reclamar la cancelación de la multa que le fue aplicada por la omisión de pago de dicho tributo (resoluciones 481/DPR/2015, 719/DPR/2015 y 244/DPR/2016 de la Dirección Provincial de Rentas), y de trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, hasta tanto se dicte sentencia”.

El voto en disidencia del Dr. Rosatti hace hincapié en la, a su juicio, falta de acreditación del peligro irreparable en la demora, al señalar sobre el particular que “los argumentos vertidos por la actora a fs. 302 vta./303 sobre la magnitud del quantum del monto requerido por el Estado provincial (fs. 303 y 382 vta./383) no aportan elementos que permitan concluir per se los graves

(29) Note el lector lo contradictorio que resulta, a primera vista al menos, que la misma circunstancia que la CS destaca en este precedente a los fines de minimizar los perjuicios que la medida cautelar otorgada ocasionaría a la AFIP “si no le asistiese razón a la actora”, cual es que la medida cautelar “solo demorará la percepción del crédito que se invoca”, encuadra al mismo tiempo dentro del vago concepto de gravedad institucional en materia tributaria de la CS ya mencionado, dado por la aptitud para perturbar la oportuna percepción de las rentas públicas.

efectos patrimoniales que podría traer aparejada la ejecución de los reclamos en análisis (arg. CS, Fallos: 325:2842). Tampoco se acredita que la decisión provincial le cause un gravamen que difícilmente podría revertir en el supuesto de que la sentencia final de la causa admitiese su pretensión (CS, Fallos: 323:3853; 329:3890) lo que impide tener por verificada la existencia de un peligro en la demora que habilite el dictado de la medida cautelar solicitada”.

b) Causa “Obedrecht” (2015) (30): en esta causa, en la que se cuestionó la pretensión fiscal provincial contenida en una intimación de pago en concepto de Impuesto de Sellos (capital, intereses y multa) por \$19.084.033,53, la CS al caer lugar a la medida cautelar —por voto unánime de los Dres. Dres. Maqueda, Highton y Fayt— entendió configurado el requisito del peligro en la demora sobre la exclusiva base de afirmar: “Que el peligro en la demora se advierte en forma objetiva si se consideran los efectos que provocaría la aplicación de la resolución determinativa impugnada, y la gravitación económica que tendría, aspectos que esta Corte no ha dejado de lado al admitir medidas de naturaleza semejante (CS, Fallos: 332:800 y sus citas)”.

c) Causa “AEDBA” (2014) (31): en esta causa ya mencionada, en la que las actoras alegaron la existencia de una amenaza a la libertad de expresión de los medios de prensa que ellas explotaban dada por diversas circunstancias —la derogación del régimen que permitía computar las contribuciones patronales como créditos fiscales bajo la promesa de buscar una solución alternativa a la problemática del sector, la omisión de hacerlo vencido el plazo establecido en el art. 2º del dec. 746/2003, los requerimientos de deuda y la posterior exclusión de un régimen de facilidades de pago que se otorgara a todos los sectores de la economía excepto

a los medios de prensa involucrados en este juicio—, la CS repuso la medida cautelar que había sido levantada en la instancia anterior, considerando para ello —a través del voto de los Dres. Lorenzetti, Fayt y Maqueda— que el peligro en la demora estaba dado por “la magnitud de los montos involucrados en esta causa y las graves consecuencias que podrían derivarse de la decisión que se recurre ponen en serio riesgo de desaparición a las empresas del sector, configurando así el requisito de peligro en la demora que justifica el mantenimiento de la medida cautelar”.

d) Causa “Nobleza Piccardo” (2014) (32): en esta causa, en la que la empresa actora cuestionó la constitucionalidad de una ley provincial y una resolución de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tierra del Fuego por implicar una invasión en las facultades impositivas excluyentes del Estado Nacional, entre otras razones, la CS hizo lugar a la medida cautelar sobre la base de considerar, en lo que aquí importa, que el “peligro en la demora se advierte en forma objetiva si se consideran los diversos efectos que podría provocar la aplicación de las disposiciones impugnadas, entre ellos su gravitación económica, aspecto que esta Corte no ha dejado de lado al admitir medidas de naturaleza semejante (CS, Fallos: 314:1312)”.

e) Causa “Total Especialidades” (2010) (33): en esta causa, la CS —a través del voto unánime de los Dres. Highton, Argibay, Fayt y Petracchi— hizo lugar a la medida cautelar peticionada por la empresa actora —consistente en mantener el estado anterior al dictado de la norma cuestionada—, considerando para ello que el peligro en la demora “se advierte en forma objetiva si se consideran los efectos que provocaría la aplicación de la disposición impugnada, entre ellos su gravitación económica, y los eventuales conflictos de naturaleza interestadual que se podrían suscitar con relación a

(30) “Constructora Norberto Obedrecht S.A. Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia de y otros s/ acción declarativa, CS, 15/10/2015.

(31) “Asociación Editores de Diarios de Buenos Aires (AEDBA) y otros c. EN —dec. 746/2003— AFIP s/ medida cautelar (autónoma)”, CS, 28/10/2014.

(32) “Nobleza Piccardo SAICYF c. Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, CS, 29/04/2014.

(33) “Total Especialidades Argentina SA c. Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, CS, 16/02/2010.

la política nacional de hidrocarburos, aspectos que esta Corte no ha dejado de lado al admitir medidas de naturaleza semejantes (CS, Fallos: 332:800, y sus citas). Ello aconseja —hasta tanto se dicte sentencia definitiva— mantener el estado anterior al dictado de la norma cuestionada (arg. CS, Fallos: 330:4953; 331:1611, entre otros).³⁴

f) *Causa “Enap Sipetrol” (2009) (34)*: en esta causa, en la que la actora había cuestionado la pretensión fiscal de la provincia demandada —contenida en una intimación de pago de \$1.266.371,71— de exigirle la declaración de una base imponible a los fines de la liquidación de regalías, de un precio superior al efectivamente facturado y cobrado, la CS —a través del voto unánime de los Dres. unánime Dres. Highton, Petracchi, Fayt y Argibay— hizo lugar a la medida cautelar peticionada por la actora, considerando para ello en lo que respecta al peligro en la demora que este “se advierte en forma objetiva si se consideran los efectos que provocaría la concreción del reclamo de pago de las diferencias en concepto de regalías que pretende la Provincia de Chubut, entre ellos la gravitación económica que parece vislumbrarse de las constancias agregadas al expediente, aspectos que esta Corte no ha dejado de lado al admitir medidas de naturaleza semejante (CS, Fallos: 314:1312; 330:1261). Ello aconseja —hasta tanto se dicte sentencia definitiva— suspender la aplicación de la disposición 1/2008 de la Subsecretaría de Combustibles”.

g) *Causa “Forestadora Tapebicué” (2008) (35)*: en esta causa, la CS tuvo oportunidad de hacer lugar a la prohibición de innovar solicitada por una empresa forestadora, con motivo de una resolución de AFIP que le había denegado la cancelación anticipada de obligaciones fiscales incluidas en un plan de facilidades de pago, ordenando a la AFIP que se abstuviera de perseguir el cobro de los im-

puestos nacionales diferidos por la actora en su condición de inversionista de un proyecto promovido bajo el régimen de franquicias tributarias de la ley 22.021. En lo que atañe al recaudo del peligro en la demora, sostuvo la CS que “se advierte en forma objetiva si se consideran los efectos que provocaría la ejecución de los impuestos diferidos con más los intereses que se pretenden aplicar como consecuencia de la decisión administrativa impugnada y de la res. 222/2007 de la Dirección Regional Tucumán (fs. 28/31), entre ellos su gravitación económica, aspecto que esta Corte no ha dejado de lado al admitir medidas de naturaleza semejante (conf. CS, Fallos: 314:1312; 330:1261, entre otros)”. “En efecto”, agregó la CS, “la intimación efectuada a la demandante mediante la nota externa 373/08 (AG SEPO) agregada a fs. 104/105, demuestra suficientemente la clara intención de la AFIP de perseguir el cobro de aquellos tributos, y acredita, asimismo, el carácter inminente de las acciones que por este instituto cautelar se pretenden evitar. Ello aconseja —hasta tanto se dicte sentencia definitiva— impedir el cobro compulsivo que la demandada estaría habilitada a ejercer en supuestos que cabe calificar de ordinarios (CS, Fallos: 314:547). A ese efecto, *se tiene en cuenta el grado de perturbación que podría traer aparejado el inicio de la ejecución, y frente a ella la decisión que se adopta, si no le asistiese razón a la actora, solo demorará la percepción del crédito por parte del Fisco Nacional*” (el destacado es propio).

VI. Nuestra opinión sobre el dictamen de la Procuración

De la lectura del dictamen de la Procuración no surge expresa o tácitamente, a nuestro juicio, que el fallo cautelar de Cámara a que este se refiere amerite la utilización de la doctrina de la gravedad institucional que aquel propugna, habida cuenta de que esa resolución judicial —siempre de acuerdo con el dictamen de la Procuración— no pareciera comprometer los intereses de la comunidad toda o bien la buena marcha de las instituciones sino solo, con la posible salvedad de su gran significación económica a la que seguidamente aludiremos, los de las

(34) “Enap Sipetrol Argentina SA c. Chubut, Provincia del s/ medida cautelar”, CS, 29/12/2009.

(35) “Forestadora Tapebicué SA c. AFIP”, CS, 22/12/2008, Fallos 331:2878.

partes involucradas en el proceso. Máxime si se considera que dicho fallo cautelar, parafraseando a la CS en las causas “Chevrón” y “Forestadora Tapebicuá” antes mencionadas, “solo demorará la percepción del crédito que se invoca”.

En este sentido, entendemos que el dictamen de la Procuración hace referencia a un fallo cautelar que, si no fuera por su relativa gran significación económica (más de \$1000.000.000, a tenor del informe contable aportado por la parte actora que menciona el dictamen de la Procuración), se asemejaría a la mayoría de las medidas cautelares ordenadas contra la AFIP, que solo involucran los intereses de las partes, tal como lo evidencian las escasísimas oportunidades en que la CS, especialmente en los últimos 20 años, ha aplicado la doctrina de la gravedad institucional para revisar medidas cautelares en materia tributaria, según surge de lo expuesto en el acáp. IV.2 precedente.

Consideramos opinable que pueda entenderse configurado un supuesto de gravedad institucional para revisar una medida cautelar en la instancia extraordinaria atendiendo a la sola significación económica del fallo cautelar de que se trate, sin considerar qué porcentaje de la recaudación se está afectando mediante el fallo en cuestión o, de otro modo, cómo afecta el fallo en cuestión los intereses de la comunidad. Pero aun cuando se interpretara que la gran significación económica del fallo cautelar a que se refiere el dictamen de la Procuración configura un supuesto de gravedad institucional, ello determinaría como consecuencia ineludible la improcedencia de descalificar dicho fallo por no haberse acreditado mínimamente el recaudo del peligro en la demora, que es justamente lo que propugna el dictamen de la Procuración con base en la doctrina de la arbitrariedad de sentencia de la CS.

En este orden de consideraciones, cuadra apuntar que *no podría razonable y simultáneamente afirmarse que la sola significación económica de una pretensión fiscal configure un supuesto de gravedad institucional pero*

no, al mismo tiempo, el peligro en la demora necesario para el otorgamiento de una medida cautelar dirigida contra ella, habida cuenta que es claro que si la demora en el ingreso de tributos a la AFIP compromete, por su cuantía, los intereses de toda la comunidad o bien la buena marcha de las instituciones del Estado, va de suyo que la carencia de la medida cautelar en cuestión debe tener consecuencias irreparables para el contribuyente peticionante de esta. Máxime si se consideran los precedentes de la CS en materia de peligro en la demora mencionados en el acáp. V, en los que parece haberse tenido por acreditado tal recaudo con menores elementos probatorios que los considerados en el fallo cautelar cuya revocación postula el dictamen de la Procuración, esto es, sin siquiera considerar o exigir un informe contable como el aportado por la actora en la causa “Tabacalera Sarandí” que se comenta.

En suma, disentimos con el dictamen de la Procuración pues, más allá de que este no se compadece con la tendencia más restrictiva para la utilización de la doctrina de la gravedad institucional en materia tributaria evidenciada por la CS en los últimos años (ver acáp. IV.2), que compartimos, a nuestro juicio:

i) el fallo de Cámara que confirmó la cautelar no configura un supuesto de gravedad institucional, excepto que se fundara esta última en la gran significación económica de las consecuencias del fallo cautelar, lo que el dictamen de la Procuración no ha hecho;

ii) si por hipótesis se justificara la existencia de gravedad institucional con base en la gran significación económica de las consecuencias del fallo cautelar, ello impediría, como lógica consecuencia, descalificar dicho fallo por no haberse acreditado el peligro en la demora, como lo postula el dictamen de la Procuración; y

iii) sin perjuicio de lo dicho en (ii) precedente, el estándar aplicado en el dictamen de la Procuración para la configuración del recaudo del peligro irreparable en la demora

no ha sido el seguido por la CS en numerosas causas, algunas muy recientes (ver acáp. V), en las cuales parece haberse tenido por acreditado tal requisito con menos elementos de prueba y ante reclamos fiscales de menor significación económica que los que

presenta el caso “Tabacalera Sarandí” analizado en el dictamen de la Procuración.

Por lo expuesto, hacemos votos para que los miembros de la CS no compartan el criterio del dictamen de la Procuración.

Thomson Reuters

NOTA A FALLO

Thomson Reuters

Recalificación de pasivos financieros como aportes de capital en el impuesto a las ganancias

Juan Ramírez Oyhanarte^(*)

Nicolás Malumión^(**)

En el trabajo se explora la causa “Transportadora de Energía SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” del 26/12/2019 de la CSJN, en donde se analizan casos de recalificación de pasivos financieros como aportes de capital por parte del Fisco y se establecen criterios a los cuales este deberá ceñirse.

I. Introducción

El 26 de diciembre de 2019, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“CS”) dictó sentencia en la causa “Transportadora de Energía SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” (CAF 39109/2014/3/RH2) (1). Remitiendo íntegramente al dictamen de la Procuración General de la Nación emitido el 29 de junio de 2017 (el “dictamen”), la CS hizo lugar al recurso de queja interpuesto por la contribuyente, revocó la sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (“Cámara”) y ordenó dictar un nuevo pronunciamiento con arreglo al fallo dictado.

(*) Abogado con Orientación en Derecho Tributario y Diploma de Honor (Facultad de Derecho, UBA). Especialización en Derecho Tributario (Facultad de Derecho, UBA) (trabajo final pendiente).

(**) Abogado y doctor en Derecho de la UBA. Autor de obras sobre los aspectos legales y fiscales del *leasing*, fideicomiso, derivados financieros, obligaciones negociables y oferta pública.

(1) Con remisión a lo resuelto en la sentencia objeto de comentario, la CS, en la misma fecha, resolvió declarar inoficioso expedirse sobre el recurso de queja presentado por el Fisco en “Transportadora de Energía SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” (CAF 39109/2014/2/RH1).

Esta sentencia, que, reiteramos, recepta íntegramente el dictamen, aporta elementos sustanciales para el análisis de futuros casos de recalificación de pasivos financieros como aportes de capital por parte del Fisco y establece criterios a los cuales este deberá ceñirse. Sin perjuicio de la existencia de anterior jurisprudencia tanto del Tribunal Fiscal de la Nación (“TFNac.”) como de la Cámara sobre el tema, podemos entender que el reciente fallo dictado por la CS, por las pautas que se desprenden de él y al emanar del máximo tribunal nacional, constituye un muy importante precedente en la materia.

II. La deducción de intereses y diferencias de cambio en el impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias (“IG”) permite que los sujetos del art. 73 —anterior art. 69— de la Ley de Impuesto a las Ganancias (“LIG”) deduzcan intereses y diferencias de cambio correspondientes a deudas financieras en moneda extranjera. Por el contrario, los aportes de capital representan una participación en una sociedad medida en pesos y sin intereses. En otras palabras, las deudas en moneda extranjera permiten deducir los intereses y diferencias de cambio, mientras que los aportes de capital no lo permiten.

Esta diferencia se presenta relevante en el caso de compañías vinculadas, en la que un socio o accionista de una sociedad local podría financiar a esta última mediante aportes de capital o préstamos, dando lugar a negocios jurídicos distintos con tratamientos diferentes en el IG.

Particularmente en relación con períodos fiscales transcurridos desde el año 2002, en que la variación del valor de la moneda nacional ha tornado más relevantes estas diferencias de tratamiento —situación que persiste—, comenzaron a darse discusiones entre contribuyentes y el Fisco que, en ciertos casos, consideró que determinadas operaciones de préstamo entre una sociedad y sus accionistas no constituían mutuos sino aportes de capital, impugnando la deducción de diferencias de cambio e intereses; ello, por aplicación del denominado “Principio de Realidad Económica” receptado en el art. 2º de la ley 11.683 de Procedimientos Fiscales.

En este marco, el 21 de noviembre de 2005, el Fisco emitió la Instrucción General (AFIP) 747/2005 en la que plasmó pautas internas de seguimiento a fin de determinar en qué casos se está ante un aporte de capital y no un pasivo financiero; pautas que ha seguido regularmente en las fiscalizaciones sobre estos casos. En esta Instrucción General, el Fisco enunció criterios vinculados con la inexistencia de instrumentos de fecha cierta, la ausencia de plazo de devolución y falta de repago, ausencia de voluntad de obtener la devolución de los montos entregados por parte del accionista, desproporción entre el monto del crédito y los activos amortizables y la falta de documentación respaldatoria del ingreso de los fondos al país. A su vez, a fin de diferenciar futuros aumentos de capital de préstamos, se agregó que debía tenerse en cuenta la intención de las partes (si se espera una participación societaria o la devolución de los montos), la existencia de vocación de permanencia respecto de los fondos y la sujeción al riesgo empresarial por parte del accionista.

Asimismo, en ocasiones (como en el caso del fallo objeto de comentario) el Fisco

ha invocado como sustento de estos ajustes una circunstancia adicional, sosteniendo que para la existencia de un contrato es necesaria la concurrencia de intereses opuestos y que, si se trata de intereses concurrentes o paralelos (como sucedería, a su entender, en el caso de vinculación entre las partes), no hay contrato sino acto complejo, de tal manera que la falta de independencia de la sociedad deudora en relación con el contrato impediría concluir que pueda existir un mutuo, trayendo a colación, aún sin citarlo, consideraciones que en este sentido hizo la CS en el fallo “Parke Davis” (2).

Por otra parte, en ciertos casos el Fisco ha considerado a la ausencia de garantías sobre los préstamos acordados entre compañías vinculadas como un indicio de la inexistencia de un real préstamo.

El fallo comentado establece principios aplicables a varios de estos elementos de análisis.

III. Los hechos de la causa

En síntesis, Companhia de Interconexão Energética (“CIEN”), accionista controlante extranjero de Transportadora de Energía SA (“TESA”), realizó préstamos en dólares a esta última empresa y las circunstancias que sobrevinieron fueron las siguientes: (i) el incumplimiento de los plazos originales; (ii) prórroga de plazos originales; (iii) realización de pagos parciales; y (iv) capitalización de intereses adeudados. En otras palabras, la típica necesidad de reprogramación de pagos por circunstancia emergentes de la inestabilidad económica y financiera argentina.

Frente a esta situación, el Fisco realizó un ajuste en el IG, correspondiente al período fiscal 2002, impugnando las deducciones realizadas por la contribuyente en concepto de diferencias de cambio e intereses por considerar que las operaciones mencionadas no constituían mutuos sino aportes de

(2) CS, Fallos: 286:97, “Parke Davis y Cía. de Argentina SAIC s/ recurso de apelación impuesto a los réditos, de emergencia y sustitutivo”, sentencia del 31/07/1973.

capital. La consecuencia fue una importante reducción del quebranto declarado respecto de dicho período.

Se desprende del dictamen que el ajuste del Fisco tuvo los siguientes argumentos centrales: (i) la contribuyente carecía de interés contrapuesto por ser controlada en un 99,99% por el acreedor; (ii) ningún tercero independiente hubiera prestado desde el exterior las sumas acordadas en función del capital de la compañía (el mínimo legal) ni hubiera refinanciado los créditos de la manera acordada y (iii) la devolución de las sumas quedaba condicionada al éxito comercial de la contribuyente.

IV. El fallo del TFNac. y de la Cámara

El TFNac. confirmó el ajuste practicado por el Fisco. Según el dictamen, los fundamentos de la decisión fueron los siguientes:

i) Las operaciones se asimilan a un aporte de capital en la medida que el compromiso de devolución era laxo, condicionado a la existencia de utilidades, con plazos que se prorrogaron largamente, manifestando una vocación de permanencia de los fondos, sin que se respetaran las cláusulas contractuales sobre mora.

ii) Los plazos para cancelar capital e intereses no fueron respetados y se capitalizaron estos últimos, “sin que pueda considerarse ese hecho como un pago al no haberse puesto a disposición del acreedor la suma involucrada”.

iii) Las sumas prestadas por el accionista del exterior eran muy significativas en relación con el capital social (mínimo legal), lo que demostraría que la devolución estaba relacionada con el éxito empresarial de la contribuyente.

iv) No correspondía hacer lugar al planteo de aplicación del principio de las correcciones simétricas con respecto a los pagos del IG vinculados con los intereses abonados al accionista del exterior porque no se encontraban probados suficientemente.

La sentencia del TFNac. fue apelada por la contribuyente y, a su turno, confirmada parcialmente por la Cámara. Conforme al relato del dictamen, este último tribunal sostuvo que los agravios se vinculaban con los hechos y valoración de la prueba, cuestiones que, como principio, no son susceptibles de revisión por la Cámara, salvo arbitrariedad, resaltando que la contribuyente no había demostrado que se verificara esta circunstancia. Adicionalmente, la Cámara destacó que no se había acreditado la falta de vocación de permanencia, que las sucesivas prórrogas acordadas avalaban las conclusiones del TFNac. y que la contribuyente no había brindado explicaciones que permitieran sustentar lo alegado en cuanto a que la imposibilidad del pago oportuno de los créditos se debió a una mala situación económico-financiera. Por último, la Cámara sí hizo lugar al planteo subsidiario de la contribuyente y resolvió que debían computarse los pagos realizados en concepto de retenciones a beneficiarios del exterior.

La sentencia fue objeto de recurso extraordinario federal, que fue rechazado por la Cámara, lo que motivó la presentación de recurso de queja ante la propia CS.

V. Análisis del fallo de la CS

A continuación, se analizan los distintos argumentos del dictamen a los que remite la CS para revocar la sentencia recurrida.

V.1. Circunstancias sobrevinientes y el principio de realidad económica

En cuanto a la falta de pago en plazo del capital y de los intereses invocada por el Fisco, en el dictamen se sostiene que “del mero incumplimiento de un acuerdo no se puede derivar sin más y sin considerar las circunstancias de cada caso, una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto, ya que ello importaría, derechamente, dejar librada la sustancia jurídica de todo acto a lo que pudiera suceder a la postre”.

Asimismo, se hace hincapié en que los tribunales anteriores no permitieron a la contribuyente producir medidas de prueba ten-

dientes a acreditar las razones de la falta de pago en los términos acordados, a la vez que la decisión recurrida se apoyó en la falta de acreditación de los motivos de los incumplimientos. En función de ello, se concluye que la sentencia recurrida es arbitraria.

Más allá de las particularidades del caso, el criterio que emerge del fallo es que debe realizarse un análisis integral de los hechos que ocurran durante el devenir de la ejecución de los contratos en función de lo que ellos revelen con respecto a su verdadera sustancia económica, lo que solamente puede entenderse como la voluntad económica efectiva y original de las partes en los términos del art. 2º de la ley 11.683, es decir, el acto económico que las partes quisieron verdaderamente alcanzar. Si, como sostiene la CS, por un lado, debe rechazarse como principio general que la naturaleza de un acto quede librada a lo que pueda suceder en el futuro y, por el otro, deben analizarse los hechos de cada caso, las circunstancias sobrevinientes que permitirían atribuirle a un determinado negocio una naturaleza diferente de la que corresponde a su estructura formal solamente podrían ser aquellas que revelen concretamente que la sustancia del acto no era la que las partes plasmaron formalmente sino otra.

En este sentido, se desprende del fallo que en estos casos es necesario realizar un análisis integral de los hechos y circunstancias, sin que ninguna en particular y en forma independiente de las demás pueda válidamente sustentar una pretensión de recalificar la operación. Así, el incumplimiento de condiciones de pago de créditos obtenidos por sociedades de sus socios no es una circunstancia que, por sí misma, permita recalificarlos como aportes de capital. Esto último requiere analizar las demás circunstancias del caso para determinar si el incumplimiento es relevador o no de una sustancia económica diversa.

Entonces, si las circunstancias sobrevinientes analizadas integralmente no permiten concluir que las situaciones o relaciones económicas efectivamente realizadas, perseguidas o establecidas por el contribuyen-

te son diferentes de aquellas a la que se refiere la estructura formal de la operación, de manera tal que esta última constituya manifiestamente una forma jurídica que el régimen jurídico no ofrece para canalizar la intención económica de las partes, sino que se deben a razones diferentes, no es posible sustentar válidamente un ajuste de este tipo en aquellas circunstancias.

Por último, desde este aspecto de análisis, es clave garantizarle al contribuyente amplitud de prueba a fin de acreditar todas las circunstancias relevantes del caso, que puedan tener impacto la evaluación de los hechos.

V.2. Existencia de pagos parciales

El fallo de la CS, mediante su remisión al dictamen, destaca que en las decisiones anteriores se omitió tomar en cuenta la existencia de cancelaciones parciales de capital realizadas por la contribuyente. Al respecto, sostiene que “[e]stos pagos (...) obligarían —cuanto menos— a segmentar la recalificación del contrato cuestionado (...)”. Posteriormente, se destaca que “se ha desestimado el valor cancelatorio del pago de los intereses que TESA [la contribuyente] alegó haber realizado por medio de su capitalización”.

En consecuencia, un segundo aspecto del fallo es que, a los fines de analizar la naturaleza de la operación, es relevante la existencia de pagos ya sea de capital o intereses, o bien, de otros modos de cancelación de obligaciones, sin que pueda prescindirse de estos hechos en caso de haber ocurrido.

Se desprende del fallo, por un lado, que estas circunstancias son relevantes para la determinación de la naturaleza del acto y, por otro, que en ningún caso podría practicarse un ajuste comprensivo de la totalidad de la operación en caso de que hayan existido pagos. Es decir, la existencia de pagos del préstamo impediría, como mínimo en la parte correspondiente, toda recalificación.

Por otro lado, la inexistencia de pagos (por no haber existido por o por haberse producido incumplimientos) no necesariamente

deriva en una conclusión favorable sobre la procedencia de la recalificación, puesto que, tal como surge de lo expuesto en el punto anterior, ello debe ser analizado en conjunto con todas las circunstancias del caso para determinar si efectivamente esto revela una sustancia económica diferente del ropaje formal del acto.

En este sentido, lo que surge del fallo es que, por un lado, la existencia de pagos es un elemento relevante para determinar la sustancia de la operación y, por el otro, que estos son determinantes y concluyentes respecto de la parte abonada. En cambio, la inexistencia de pagos no lo es por sí misma y debe ser evaluada junto con el resto de las circunstancias.

V.3. Proyección de la vinculación entre las partes sobre todos los aspectos de análisis

Por otro lado, en el dictamen se critica la desestimación del valor cancelatorio del pago de intereses por medio de su capitalización y se destaca que para ello el Fisco entendió que de conformidad con el art. 18 de la LIG (actual art. 24) debía existir una real puesta a disposición de los fondos. Al respecto, se afirma que “este aserto omite el hecho de que CIEN [el accionista del exterior] es controlante al 99,99% de TESA [el contribuyente], por lo cual no se advierte óbice para que aquella elija el momento en que podrá hacerse con las acciones que quedaron a su disposición al tiempo de ser emitidas, al estar en manos de su propia controlada”.

En síntesis, lo que dice el dictamen es que si el argumento es que no puede considerarse que haya habido pago de intereses puesto que ellos se capitalizaron y las acciones no fueron puestas a disposición, ello carece de relevancia si existe control, dado que el accionista del exterior puede determinar en cualquier momento la voluntad de la controlada a fin de que ello ocurra.

Lo que se pone de manifiesto, entonces, es que la existencia de vinculación entre las partes involucradas determina que todo análisis deba hacerse contemplando esta

circunstancia. Esto es de particular importancia por sus implicancias en otros aspectos vinculados con este tipo de ajustes, que si bien no han sido objeto de tratamiento en el caso resultan relevantes. En particular, entendemos que esta cuestión debe ser considerada en relación con (i) las formalidades de los contratos y (ii) la existencia de garantías en operaciones financieras; dos elementos que el Fisco ha considerado en esta clase de ajustes.

V.3.a. Falta de documentos con fecha cierta

En cuanto a las formalidades de los contratos, el Fisco ha dado especial relevancia a la inexistencia de documentos de fecha cierta. Sin embargo, y sin perjuicio de ser recomendable la instrumentación con fecha cierta de operaciones financieras desde este punto de vista, la realidad es que este tipo de instrumento destinado a dar seguridad a la relación jurídica entre las partes, en el caso de un acto entre accionista controlante y sociedad controlada, se presenta como de una importancia relativa.

Esto ya ha sido destacado por el TFNac. en la causa “Compañía Ericsson SACI” (3), fallo en el que, frente al cuestionamiento de la falta de instrumentación de un préstamo por parte del Fisco, se sostuvo que “los acuerdos llevados a cabo por entidades vinculadas, por su propia naturaleza, pueden no estar revestidos de los requisitos formales que sí observarían empresas independientes”.

Es decir, lo que puede ser principio general en la contratación entre partes independientes, en el caso de compañías vinculadas puede no darse justamente por la existencia de vinculación, sin que ello necesariamente signifique que no se está ante una efectiva operación de préstamo.

Por otro lado, en relación con esta cuestión, desde el punto de vista de la legislación argentina, el art. 558 del Cód. Com. establecía que el mutuo está sujeto a las leyes

(3) TFNac., sala C, “Compañía Ericsson SACI s/ recurso de apelación s/ impuesto a las ganancias”, sentencia del 15/08/2007.

mercantiles cuando la cosa prestada es destinada al uso comercial o tiene lugar entre comerciantes y su art. 208 disponía que los contratos comerciales pueden justificarse por medios de prueba diversos (incluyendo sus libros, confesión de parte y testigos), sin limitación a los instrumentos privados de fecha cierta.

Por su parte, el art. 2246 del Cód. Civil establecía que “[e]l mutuo puede ser contratado verbalmente; pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa del valor de diez mil pesos”. Ahora bien, en primer lugar, esta limitación no debía considerarse aplicable a los mutuos que deban considerarse comerciales; en segundo lugar, conforme a los arts. 1190 y 1191 del Cód. Civil, aún en este caso sí son admisibles todos los medios de prueba cuando existe principio de prueba por escrito (4) y, en tercer lugar, esta norma no ha sido replicada en el Código Civil y Comercial, de tal manera que la limitación (relativa) en cuanto a la prueba no rige ya actualmente.

Por otro lado, con respecto a los instrumentos privados con fecha cierta, actualmente el art. 317 del Cód. Civ. y Com. establece lo siguiente: “[l]a eficacia probatoria de los instrumentos privados reconocidos se extiende a los terceros desde su fecha cierta. Adquieren fecha cierta el día en que acontece un hecho del que resulta como consecuencia ineludible que el documento ya estaba firmado o no pudo ser firmado después”.

En consecuencia, en función del fallo comentado y demás antecedentes mencionados, entendemos que en estos casos la inexistencia de un instrumento privado de fecha cierta no puede determinar sin más que deba calificarse a una determinada operación como aporte de capital, particularmente en la medida que pueda acreditarse con otros elementos la existencia de

una operación de préstamo y, al respecto, el principio es la amplitud de prueba.

A su vez, en caso de que exista instrumento, no se requiere que sea un instrumento público y, en caso de ser instrumento privado, este adquirirá fecha cierta como consecuencia de cualquier hecho que constituya consecuencia necesaria de la existencia previa del documento, por ejemplo, la existencia de pagos de capital y/o intereses, así sean parciales, o la registración contable de los pasivos.

V.3.b. Ausencia de garantías

Por otra parte, el Fisco ha también dado importancia a la ausencia de garantías en relación con este tipo de operaciones.

El principio que emerge del fallo comentado es que la existencia de vinculación entre el contribuyente y su accionista debe ser considerada a todos los efectos y no solamente respecto de algunos, especialmente aquellos que benefician al Fisco. Desde este punto de vista, en supuestos de vinculación, el otorgamiento de garantías resulta como principio superfluo. Si el accionista puede determinar la voluntad de la sociedad local, la presencia de garantías no aporta demasiado y, por lo tanto, su ausencia no significa que no exista voluntad de cumplimiento. En consecuencia, no constituiría un elemento que permita recalificar un préstamo.

Esta situación, naturalmente, no se presenta en la contratación con terceros independientes, en la que el otorgamiento de garantías tiene la función concreta de brindar una protección al acreedor que, en defecto de ellas, no existiría.

En esta línea, en la causa “Lexmark” (5) la Cámara sostuvo que “en el supuesto de las sociedades que integran un mismo conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares e incluso omitirse estipulaciones tales como la constitución de

(4) CNCiv., Sala I, “Catramados, Demetrio c. Felicetti, Isidoro N. s/ cobro de sumas de dinero”, sentencia del 05/07/2016.

(5) CNFed. Cont. Adm., Sala IV, “Lexmark Internacional de Argentina Inc. Sucursal Argentina c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 11/08/2015.

garantías para el caso de incumplimientos en los pagos”.

En el mismo sentido, el TFNac. explicó en la causa “Formex SA” (6) que “resulta irrelevante el hecho de que en las Actas de Asamblea y Directorio de las tres sociedades se analizara o no el impacto de los contratos, ni la conveniencia de generar un índice de endeudamiento elevado, como expone el Fisco, siendo que todo ello se intrascendente por tratarse de empresas vinculadas y ser Expofrut SA y San Formerio SRL los únicos socios de Formex SA, lo que también torna ineficaz que se exija en este caso en particular la constitución de garantía o aval para préstamos donde el mismo conjunto económico es deudor y acreedor a la vez (...)”.

El criterio del TFNac. fue confirmado posteriormente por la Cámara (7) afirmando que “desde la perspectiva de la relación que existe entre las compañías no resulta sospechoso (...) la falta de garantías reales sobre el inmueble involucrado”.

Entendemos que el reciente fallo de la CS sigue la línea de esta jurisprudencia, en el sentido de que el análisis de los distintos aspectos de la operatoria no puede hacerse sino desde la óptica de la existencia de vinculación, lo que determina que ciertas particularidades en cuanto a las modalidades de contratación que se expliquen por esa circunstancia no pueden llevar a conclusiones sobre la sustancia de la operación a los fines de su recalificación; ello sin perjuicio de lo expuesto en el punto que sigue.

V.4. La vinculación económica y el principio de la realidad económica

En este tipo de ajustes, el Fisco suele plantear que no hay intereses contrapuestos sino concurrentes y que, en consecuencia, no existe contrato sino acto complejo, lo que impide entender que pueda haber un mutuo, siguiendo algunas consideraciones del

fallo “Parke Davis” de la CS. Se desprende del dictamen que este argumento fue planteado por el Fisco en el caso.

El principio que emergió del fallo dictado en “Parke Davis” fue que la comprobación de la vinculación económica impedía directamente entender que pueda haber contrato entre controlada y controlante del exterior a los fines tributarios, con independencia del análisis de adecuación de las formas jurídicas escogidas respecto de la intención económica y efectiva de las partes.

Esta jurisprudencia, que se mantuvo entre 1973-1976, no resulta aplicable actualmente (8), en la medida que ya en el año 1976 y a través de la ley 21.481 se modificó el art. 14 de la LIG, introduciendo un principio que se mantiene en la actualidad, en los siguientes términos: “[l]os actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle serán considerados, a por todos los efectos como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes”.

Sin perjuicio de los cambios en la norma desde entonces, la legislación fiscal argentina expresamente consagra desde ese momento el principio según el cual, en la medida que las prestaciones y condiciones de un acto celebrado entre un sujeto local y un sujeto vinculado del exterior se ajusten a las prácticas normales de mercado entre entes independientes, dichas operaciones deben ser consideradas “a todos los efectos” como celebrados entre partes independientes. En consecuencia, ello impide que la mera vinculación permita prescindir de la existencia de un contrato entre dos partes.

Dicho esto, en el dictamen se sostiene que “[c]abe recordar aquí, como ha indicado V.E. en CS, Fallos: 335:121 (sic), ‘la relación de

(6) TFNac., Sala D, “Formex SA c. AFIP s/ apelación”, sentencia del 31/10/2012.

(7) CNFed. Cont. Adm., Sala III, “Formex SA - TF 31754-I c. DGI”, sentencia del 07/03/2014.

(8) TARSITANO, Alberto, “El conjunto económico y la teoría de la penetración en la doctrina tributaria de la Corte”, ED 115-566, Jurisprudencia General, Buenos Aires, 1986.

subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria' (Fallos 286:97)'.⁹

En este contexto, se invoca el fallo dictado por la CS en la causa "Fiat Concord" (9), sentencia en la que la CS resolvió el caso de disposición de fondos a favor de terceros (anterior art. 73, actual 76 de la LIG) entre sujetos vinculados que integran un conjunto económico (10). El principal punto de debate en estos casos era si los integrantes de un conjunto económico podían considerarse o no terceros en el marco de esta disposición. En dicha oportunidad, nuestro Máximo Tribunal sostuvo lo siguiente:

"Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, el hecho de que la disposición de fondos se efectúe —como ha ocurrido en el caso— entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

"En rigor de verdad, el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos. No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquellos como partes independientes en tanto se ajusten a las

(9) CS, Fallos: 335:131 (por error en el dictamen se conigna "Fallos 335:121"), "Fiat Concord SA c. DGI", sentencia del 06/03/2012.

(10) Por otro lado, no puede dejar de destacarse la cuestionable actitud del Fisco que, en el caso de préstamos entre sujetos vinculados ha planteado que no puede considerarse que haya partes independientes con intereses contrapuestos ni un contrato propiamente dicho, pero, respecto de la aplicación de las normas para disposición de fondos a favor de terceros (art. 73, actual art. 76, de la LIG) ha planteado que los sujetos integrantes de un conjunto económico son terceros y que, por lo tanto, se aplica la presunción correspondiente.

prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5º, ley 11.683; art. 1º de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 —BO 05/01/1977— y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 —BO 31/12/1973—; arts. 33, 63 y 64 de la Ley de Sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad.

"En efecto, como lo precisó este Tribunal, la '... relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria' (CS, Fallos: 286:97)" (el destacado es propio).

En consecuencia, la mera vinculación entre las partes no habilita a considerar que no existen intereses contrapuestos ni contrato de mutuo con dos partes en sus roles respectivos de deudor y acreedor, prescindiendo directamente de la forma jurídica elegida para instrumentar una operación económica y recalificarla. Ello es así puesto que la LIG no permite darle a una operación entre un sujeto local y un sujeto vinculado del exterior un tratamiento diferente del que se le daría a esta misma entre partes independientes, en la medida que las prestaciones y condiciones de los actos se ajusten a las prácticas normales de mercado. En caso de que ello no fuera así, además, la propia LIG establece cuáles son las consecuencias a los fines fiscales. En este sentido, la vinculación por sí misma no permite sustentar la recalificación de un préstamo. Es necesario para el Fisco, entonces, recurrir a otros elementos, debidamente acreditados.

En conclusión, la pretensión del Fisco de calificar jurídicamente un préstamo como aporte de capital por la existencia de control entre acreedor del exterior y deudor, sosteniendo que no hay intereses contrapuestos sino concurrentes, que no hay contrato sino acto complejo y líneas de razonamiento si-

milares, carecen de aplicación en nuestro sistema impositivo.

V.5. Aplicación de las normas sobre precios de transferencia y capitalización exigua

En el dictamen se hace hincapié en otro aspecto de importancia, vinculando con el anterior, que se refiere a la relevancia de las normas de precios de transferencia y de capitalización exigua. Al respecto, se formulan las siguientes consideraciones:

“Seguidamente, y como tercer punto —también encadenado en forma estrecha con lo anterior—, debo poner de manifiesto que el Fisco ha privado de toda relevancia al hecho de que, *precisamente por tratarse de dos empresas fuertemente vinculadas entre sí, se han respetado todos los lineamientos legales a fin de evitar la aplicación de normas correctivas de estas situaciones —las que, básicamente, buscan evitar el fraude fiscal—. De esta manera, los contratos fueron celebrados atendiendo las pautas relativas a la independencia de las partes—aportando los respectivos estudios de precios de transferencia— y las normas que regulan el problema de la infracapitalización. Debe ponerse de resalto que en momento alguno el Fisco cuestionó el accionar de ambas firmas desde estas perspectivas de las normas antifraude (...).*”

“En cuarto término, el Fisco basó su ajuste también en afirmar que se trata de un aporte de capital puesto que nadie hubiera prestado a TESA en las condiciones en que lo hizo CIEN, debido a que su capital social era de \$12.000.

“Por una parte, los hechos desmienten este aserto (...)

“Y, por otra, *que el capital social no necesariamente es el único índice de solvencia o capacidad de repago de una entidad, ya que para ello ha de tomarse en consideración también la cifra de su patrimonio neto, o bien la proporción entre activos corrientes y no corrientes, por ejemplo. Precisamente, y como se dijo, la ratio entre endeudamiento y su patrimonio neto resultaba inferior al legalmente previsto para considerar a la ope-*

ración como una capitalización exigua y, por lo tanto, para proceder al ajuste fiscal desde este ángulo.”

Las implicancias del extracto citado son de gran importancia, puesto que en esta clase de ajustes el Fisco suele recurrir a la introducción de sospechas sobre la base de elementos vinculados con las condiciones de las operaciones (comparando con otras entre partes independientes, ya sea en particular o en abstracto) y la capacidad de repago del contribuyente (relacionando los montos de los préstamos con el capital social o patrimonio neto), pero sin introducirse en los regímenes de precios de transferencia y capitalización exigua, aplicando sus respectivas normativas. El principio que emerge del fallo en este punto es que no pueden ignorarse las normas de precios de transferencia, ni los estudios de precios de transferencia presentados por el contribuyente, ni los criterios sentados por el legislador en materia de limitación a la deducción de intereses y el cumplimiento de ellos por parte de aquel, si se pretende sustentar el ajuste en este tipo de elementos.

En este sentido, el fallo destaca que las operaciones fueron realizadas atendiendo a las pautas relativas a la independencia entre las partes, que el contribuyente aportó los estudios de precios de transferencia y que el Fisco no realizó ninguna impugnación desde la perspectiva de las normas de precios de transferencia. Ello, entonces, implica que si se trata de justificar el ajuste en la comparación de las condiciones de los préstamos con lo que el Fisco entiende hubieran sido en caso de tratarse de partes independientes, el ajuste debe realizarse en función de la normativa de precios de transferencia. Lo expuesto, además, remite a una importante cuestión sobre la carga de la prueba en estos casos.

Recordemos que en materia de ajustes con sustento en las normas de precios de transferencia la jurisprudencia ha sostenido que la carga de la prueba pesa sobre la AFIP-DGI, de tal manera que las meras argumentaciones del Fisco Nacional no resultan suficientes para cuestionar procedimientos que

emergen de los estudios de precios de transferencia sin que la AFIP-DGI aporte conclusiones fundadas en una tarea de investigación seria, en forma justificada (11). Al respecto, se ha afirmado que “el esfuerzo probatorio llevado a cabo por la parte actora desde que se confirió la vista en el procedimiento administrativo posicionó al organismo fiscal en la obligación de agotar los medios a su alcance para justificar la decisión” (12) y que si el contribuyente acredita que las operaciones se ajustan a condiciones de mercado, la carga de la prueba se invierte, de tal manera que el Fisco debe realizar un esfuerzo que permita superar las pruebas aportadas por el contribuyente (13).

En cuanto a las normas de capitalización exigua, sin perjuicio de los cambios que han sufrido a lo largo de los años, “[s]e ha señalado que la expresión equivalente ‘subcapitalización’, refiere a supuestos en que los socios, en lugar de realizar aportes de capital, financian a la sociedad a través de préstamos, lo que supone que la sociedad tenga unos fondos propios (capital y reservas) anormalmente reducidos en relación con su pasivo total, ya que gran parte de este son deudas con los socios [agregando que] [s]e trata de casos en que un tercero independiente (un banco ajeno al grupo, p. ej.) en condiciones normales de mercado, no habría realizado el préstamo o lo habría hecho por una cantidad inferior” (14). Asimismo, se ha explicado que “el fenómeno consiste en la erosión de la base imponible del gravamen a través de la utilización excesiva del capital ajeno, principalmente proveniente de empresas vinculadas, circunstancia que genera intereses deducibles a los fines de determinar el

gravamen en lugar de dividendos cuyo pago no produce una disminución de la materia imponible” (15).

Sobre el punto, el fallo destaca que existen varios índices de solvencia y que la relación entre endeudamiento y patrimonio neto no permitía sostener que resultarían aplicables las normas de capitalización exigua, por lo que no se podía justificar el ajuste desde este punto de vista. En otras palabras, si el legislador estableció criterios en materia de deducción de intereses, estos criterios no pueden ser ignorados por el Fisco.

En definitiva, lo que entendemos expone el fallo es que la LIG contiene normas específicas dirigidas a evaluar estas situaciones y determinar cuándo y de qué manera deben ser corregidas. Es decir, el legislador ha receptado mecanismos destinados a determinar, por un lado, cuándo una operación entre sujetos vinculados no se ajusta a condiciones de mercado y por lo tanto se justifica una corrección a los fines del tratamiento en el IG y, por el otro, respecto de operaciones de financiamiento en particular, en qué casos cuando se trata de sujetos vinculados se justifica una limitación de la deducibilidad de intereses a fines de evitar la erosión de base imponible y cuál es el mecanismo de limitación. Se trata de las normas relativas a precios de transferencia y capitalización exigua.

En consecuencia, si respecto de una operación dada se respetan las pautas correspondientes a ambos regímenes, que son las que el propio legislador ha establecido a fines de evitar situaciones indeseables, de fraude o abuso en estos supuestos específicos, no sería procedente limitar la deducción de intereses y diferencias de cambio con sustento en los elementos cuya evaluación debe hacerse desde la óptica de estas normas, dado que la normativa vigente, fuera de los supuestos que cada régimen contempla, admite su deducción plena. De otra

(11) CNFed. Cont. Adm., Sala III, “Toyota Argentina SA”, sentencia del 08/11/2012 y TFNac., Sala A, “Boehringer Ingelheim SA”, sentencia del 13/04/2012.

(12) CNFed. Cont. Adm., Sala II, “Oleaginosa Moreno Hnos. SACIFIA”, sentencia del 05/09/2013.

(13) CNFed. Cont. Adm., Sala II, “Daimler Chrysler Argentina SA (TF 204936-I) c. DGI”, sentencia del 13/11/2012.

(14) REIG, Enrique J. — GEBHARDT, Jorge — MALVITANO, Rubén H., “Impuesto a las Ganancias”, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012, 12ª ed., ps. 441-442.

(15) LORENZO, Armando — BECHARA, Fabián — CALCAGNO, Gabriel A. — CAVALLI, César M. — EDELSTEIN, Andrés M., “Tratado del Impuesto a las Ganancias”, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2007, 2ª ed., p. 125.

manera, se estarían vulnerando las normas de la LIG.

Las consideraciones del fallo llevan a concluir que si a los fines de calificar a la operación en función de su sustancia económica se recurre al análisis de las prestaciones y sus condiciones y a su comparación con otras entre partes independientes y/o al análisis de la capacidad de repago del préstamo en función de algún índice, ello remite, necesariamente, a la aplicación de las normas sobre precios de transferencia y capitalización exigua, y, si dichas normas han sido respetadas, no es posible justificar la recalificación de la operación como aporte de capital y proceder a un ajuste con sustento en aquellos elementos.

V.6. La aplicación del principio de la realidad económica y la carga de la prueba

En relación con la aplicación del principio de la realidad económica, se introducen elementos destacables. Al respecto, se sostiene lo siguiente:

“Y para la aplicación del instituto se requiere que existan motivos serios por los cuales quepa dejar de lado la configuración de un determinado negocio jurídico para reencuadrarlo en aquel otro que mejor se adecue a la sustancia económica del asunto o a la auténtica intención jurídica de las partes intervinientes, circunstancias que, por lo ya expuesto, considero que no se hallan en la presente especie.

“Además, también ha dicho con firmeza esa Corte, en Fallos 319:3208, “Autolatina Argentina SA (TF 12463-I) c. Dirección General Impositiva”, del 27/12/1996, que ‘sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la ‘realidad económica’, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la realidad tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o de legalidad (...) supondría paralelamente un necesario menoscabo al de seguridad jurídica (...), e importaría prescindir de la ‘necesidad de que el Estado prescri-

ba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria ‘(...)’.

“En resumen, y a modo de colofón, considero que los argumentos del Fisco que intentan sustentar la ‘falta de intención de devolución de los fondos’, o la ‘vocación de permanencia’ de ellos en el patrimonio de TESA [la contribuyente] se asientan en afirmaciones de la AFIP sin respaldo suficiente en documentos, dichos o hechos comprobados de las partes (...)”.

Esta sección presenta un contenido nutrido y relevante. Por un lado, se refiere a los casos en que corresponde aplicar el denominado principio de realidad económica. En segundo lugar, destaca la limitación que encuentra este principio en normas tributarias expresas que dan tratamiento a determinadas circunstancias. Por último, aborda la carga de la prueba en estos casos.

Así, luego de destacar la falta de impugnación por parte del Fisco con apoyo en las normas de precios de transferencia y capitalización exigua, se hace hincapié en que la aplicación del principio de la realidad económica, por un lado, requiere de motivos serios que permitan apartarse de las formas elegidas por los contribuyentes y encuadrar la operación conforme a su real sustancia y, por el otro, no puede desvirtuar lo establecido en normas que regulan concreta y específicamente una determinada realidad tributaria puesto que, en caso contrario, existiría afectación del principio de reserva de ley en materia tributaria.

Esto implica, por un lado, consolidar la jurisprudencia de la CS según la cual la aplicación del denominado principio de la realidad económica no puede llevar a prescindir de normas que dan expreso tratamiento a determinadas operaciones económicas puesto que ello resultaría violatorio del principio de reserva de ley (en el caso, las que permiten la deducción de intereses y diferencias de cambio de pasivos financieros) y, por otro, refuerza lo expuesto en el punto anterior en cuanto a que si el Fisco se apoya

en elementos vinculados con la modalidad o condiciones de las prestaciones en comparación con las usuales entre partes independientes o en elementos vinculados con la relación entre la deuda y algún índice como capital, patrimonio neto, etc., no puede recurrirse al principio de realidad económica de manera tal que se prive de virtualidad a las normas específicas aplicables a esos fines.

En consecuencia, el Fisco debe aportar elementos serios en caso de que pretenda calificar una operación conforme a su realidad económica, no bastando una mera sospecha y, a su vez, en caso de que ciertos elementos se encuentren sujetos a una regulación específica, el organismo debe ceñirse a ella.

En este punto, recordemos que anteriormente, en la causa “Consortio de Empresas Mendocinas Potrerillos SA” (16), la CS (por mayoría) sostuvo lo siguiente en relación con la aplicación del principio de la realidad económica:

“Que, en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica (...) faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar ‘la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de las partes (...), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, ‘debe darse prioridad a las estructuras utilizadas por los particulares’, como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia (con-

fr. en similar sentido, CS, Fallos 328:130 y 329:1812)”.

Por otro lado, se sostiene que los argumentos del Fisco se asientan en afirmaciones sin respaldo suficiente. Si bien en el caso se concluye que existe arbitrariedad de sentencia en parte porque la decisión se apoyó en falta de prueba a la vez que se impidió la producción de dicha prueba al contribuyente, se introduce el principio de que si el Fisco alega elementos a fin de recalificar un negocio debe sustentarlos en prueba suficiente.

En este sentido, el fallo no pone en cabeza del contribuyente la exclusividad de responsabilidad de rebatir las conclusiones del Fisco, sino que, a la vez que insiste en garantizar el derecho de defensa del contribuyente, atribuye al Fisco la responsabilidad de sustentar probatoriamente argumentos dirigidos hacia la recalificación de un negocio.

Se desprende del dictamen que, si el Fisco alega la falta de intención de devolución de los fondos o su vocación de permanencia, debe acreditarlo. Es decir, si se consideró que los argumentos sobre la “falta de intención de devolución de los fondos” o de la “vocación de permanencia” “se asientan en afirmaciones de la AFIP sin respaldo suficiente”, entonces, el Fisco debe invocar circunstancias serias que determinen apartarse de la forma y recalificar el negocio y acreditarlas, no bastando su mera argumentación. En este sentido, no puede alcanzarse la mera sospecha de la existencia de una sustancia económica diferente a la que refleja la estructura formal del acto o de una intención oculta de las partes sino que, como mínimo, debe acreditarse la existencia de circunstancias que revelen claramente que las formas jurídicas utilizadas por las partes para encauzar su intención económica y efectiva no son, en forma manifiesta, las que ofrece el derecho privado, de tal manera que pueda considerarse que son inadecuadas respecto de dicha intención.

Al respecto y en sentido coincidente con el fallo objeto de comentario, ya se había expedido el TFNac. en alguna oportunidad, por ejemplo, en la causa “Delta

(16) CS, Fallos: 340:1513, “Consortio de Empresas Mendocinas Potrerillos SA (TF 24.929-I) c. DGI”, sentencia del 31/10/2017.

Dock SA" (17), en la que, luego de señalar que el contribuyente había probado la existencia de un préstamo mediante la acreditación de la procedencia, aplicación y devolución de fondos, atribuye al Fisco particular responsabilidad a fines de sustentar pretensiones recalificadoras.

En consecuencia, entendemos que el fallo sienta el principio de que pesa sobre el Fisco la carga de acreditar los hechos (que deben revestir seriedad) que revelen una manifiesta falta de adecuación entre sustancia y forma y, por lo tanto, permitan prescindir de la figura de préstamo utilizada por los contribuyentes a fin de recalificar la operación. Agregamos que el análisis de la actividad probatoria del Fisco debe ser particularmente estricto si este invoca (ya sea en forma expresa o implícita) la existencia de una simulación.

VI. Conclusión

Sin perjuicio de que la CS no agrega argumentos al dictamen del año 2017, el fallo hace una remisión total a sus consideraciones creando un precedente del máximo tribunal nacional que debe necesariamente ser tenido en cuenta tanto por el Fisco como el resto de los tribunales. Conforme a las conclusiones que emergen del análisis realizado de este precedente, destacamos que,

(17) TFNac., Sala A, "Delta Dock SA s/ recurso de apelación - impuesto a las ganancias", sentencia del 31/05/2012.

para recalificar una deuda como aporte de capital, el Fisco (i) no podría apoyarse simplemente en la existencia de vinculación entre las partes, sosteniendo que no es posible que existan intereses contrapuestos y, por lo tanto, un mutuo con dos sujetos en sus roles de deudor y acreedor; (ii) debe contemplar la existencia de vinculación a todos los efectos para analizar tanto las características de la operación como de los hechos sobrevinientes; (iii) debe contemplar la existencia de pagos, así sean parciales, puesto que se trata de un elemento relevante que, cuanto menos, impide toda recalificación respecto de la parte pagada; (iv) si pretende apoyarse en las condiciones y modalidades de la operación y su comparación con otras, debe recurrir a las normas de precios de transferencia y aportar elementos que desvirtúen concretamente los estudios de precios de transferencia presentados por el contribuyente; (v) si intenta sustentar el ajuste en la capacidad de repago de la deuda en función de determinado índice, no puede prescindir del criterio legislado en materia de limitación a la deducción de intereses para sujetos vinculados y (vi) toda pretensión de aplicar el principio de realidad económica debe sustentarse en motivos serios, pesando sobre el Fisco la carga de aportar pruebas suficientes.

A la fecha, la Cámara tiene a estudio el expediente a fines de dictar la sentencia correspondiente conforme a lo resuelto por la CS.

Thomson Reuters

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Reseña de jurisprudencia

Gabriela Figueroa^(*)

I. Corte Suprema. Competencia del fuero federal. Procedencia. Derechos de publicidad y propaganda

Autos: “DIRECTV Arg. SA c. Municipalidad de Maipú”. CS, sentencia de fecha 02/07/2020.

El caso: La actora inició acción declarativa de certeza a fin de obtener el cese de la incertidumbre en que dice encontrarse a consecuencia de la pretensión de la Municipalidad de Maipú —Mendoza— de percibir el cobro de los “derechos de publicidad y propaganda”, la que considera ilegítima por vulnerar los principios constitucionales contenidos en los arts. 4º, 17, 28, 31, 75, inc. 13 y 18, 121 y 126 de la CN y las normas federales que regulan la radiodifusión. A su entender, es irrazonable exigir a la empresa el ingreso de la tasa por servicios que jamás fueron prestados. La sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza —confirmando la sentencia del *a quo*— sostiene la incompetencia del fuero para conocer en la causa. La empresa apela el decisorio por vía de recurso extraordinario al Supremo Tribunal de Justicia de la Nación.

Doctrina del fallo: La Corte declara admisible el recurso y considera la causa de competencia del fuero federal, sustentada en el Dictamen (1) de la Procuración, que expresó: “Así entonces, a mi modo de ver, las cuestiones debatidas en estas actuaciones resultan sustancialmente análogas a las examinadas en las causas publicadas en CS, Fallos: 329:3459 y 4667, Y en las sentencias *in re*: D.603, L.XLVI, ‘Directv Argentina SA c. Municipalidad de Lanús s/ acción

declarativa de certeza’, del 11 de octubre de 2011, D.168, L.XLVIII, ‘Directv Argentina SA c. Municipalidad de San Francisco s/ acción declarativa de certeza’, del 26 de mayo de 2013 y ‘Direct TV Argentina SA c. Municipalidad de Río Tercero s/ acción meramente declarativa de derecho’, del 27 de noviembre de 2014”.

II. Tucumán. Corte Suprema. Inconstitucionalidad del Tributo Económico Municipal (TEM). Improcedencia

Autos: “Banco Itaú Argentina SA c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”. Sala Laboral y Contencioso Administrativo de CSJ Tucumán, sentencia de fecha 19/05/2020.

El caso: La entidad bancaria solicita la declaración de inconstitucionalidad del TEM cuyo cobro pretende el municipio, con fundamento en que la norma de la Constitución Provincial (t.o 2006) que permite a los Municipios generar recursos propios sancionando impuestos, tasas y contribuciones, encuentra su límite en las normas nacionales, más precisamente en el art. 9º de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en tanto identifica al TEM como un verdadero impuesto análogo al IVA y el impuesto sobre los ingresos brutos, motivando un supuesto de doble imposición. La Sala I de la Cámara Contencioso Administrativa rechaza la pretensión siguiendo los vastos antecedentes existentes en la jurisprudencia local sobre la materia, motivando el recurso de casación interpuesto por la actora, que resuelve el Supremo Tribunal en la sentencia que se reseña.

Doctrina del fallo: La Corte ratifica el pronunciamiento de Cámara, considerando que —como bien se observa en el dictamen fiscal— la impugnación intentada por la actora en la instancia extraordinaria apunta,

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

(1) Dictamen de Procuración suscripto por la Dra. Laura Monti en fecha 17/12/2019.

paradójicamente, contra una decisión que es enteramente consecuente con la solución hermenéutica que ese Tribunal fijó a partir del fallo dictado en la causa “Fridrij, Daniel A.” (2).

Con base en sus extensos antecedentes, concluye: “... dado que el poder de imposición nace de la competencia provincial, municipal o nacional, según el caso, y que, simultáneamente, existen dispositivos normativos que tienen como objetivo lograr la coordinación entre los diversos niveles de gobierno en un estado federal como el nuestro, es claro que la inconstitucionalidad de un determinado tributo no puede provenir de la mera existencia de una múltiple imposición sobre una determinada fuente de riqueza, sino del análisis de las competencias concretas para imponer el tributo en cuestión y, además, de la demostración de la existencia de una superposición irriata a la distribución del poder de imposición establecida en la Constitución Provincial y Nacional; lo cual implica una carga probatoria en cabeza del contribuyente referida a la acreditación de su propia condición de contribuyente de los tributos objetados y, además, la existencia de una presión fiscal indebida sobre una misma fuente de riqueza que se traduzca, en definitiva, en la existencia de una imposición de índole confiscatoria. En ese contexto resulta determinante para el rechazo de la demanda de autos la falta de acreditación de una efectiva situación confiscatoria cuyo origen fuera la gabela municipal atacada que la Cámara le achaca a la parte actora, toda vez que la pretendida vulneración de las diversas disposiciones y compromisos asumidos por la Provincia al suscribir al Régimen de Coparticipación Federal no se produce —como equivocadamente insiste la quejosa— por el solo hecho de que exista una superposición impositiva, sino que precisa para su configuración que el contribuyente se vea afectado por una fuerte presión tributaria que exceda su capacidad de pago, arremeta en contra de su patrimonio y le impida ejercer lucrativamente su actividad”.

(2) “Fridrij, Daniel A. c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ inconstitucionalidad” (Sentencia 1220 del 02/12/2014), Corte Suprema de Justicia de Tucumán.

III. Santa Fe. Ingresos brutos. Exención tributaria. Entidad de bien público. Recurso de inconstitucionalidad. Improcedencia. Mera discrepancia

Autos: “Asociación Transportistas Unidos de Elortondo c. Provincia de Santa Fe —recurso contencioso administrativo— s/ queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”. CS Santa Fe, sentencia de fecha 23/12/2019.

El caso: La demanda interpuesta pretende el reconocimiento a la entidad de la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos dispuesta en el art. 159, inc. b) del Código Fiscal (actual art. 212, inc. b)], pues afirma cumplir con las condiciones subjetivas prescriptas en la norma, denunciando la inexistencia de finalidad de lucro y capacidad contributiva en la actividad que despliega, siendo irrazonable y confiscatorio que el legislador pretenda gravar su actividad, en oposición a la interpretación de la norma que realiza el fisco provincial. El Cámara rechazó la demanda y desestimó el recurso extraordinario interpuesto en contra aquella decisión, dando lugar a la queja que en autos se resuelve.

Doctrina del fallo: La Corte provincial ratifica lo decidido por el tribunal inferior y rechaza la queja considerando que expone una mera discrepancia con los fundamentos de hecho y derecho del pronunciamiento.

En su sentencia, el Supremo Tribunal de Santa Fe destaca el pronunciamiento de la Cámara y señala que se encuentra en línea con los criterios sentados por la jurisprudencia de la Corte de la Nación en distintos supuestos en los que se encontraba en debate el acceso a la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la ley 20.628. En ese sentido, concluye: “Al no tratarse —para la Cámara— en el supuesto de la actora de una asociación cuya actividad —vinculada a la facilitación de operaciones de transporte en favor de sus asociados, percibiendo por ella una comisión— pueda subsumirse en alguna otra de las clases de tareas señaladas, el *a quo* analizó si el desempeño de la entidad podía o no encuadrarse como ‘de bien público’, arribando finalmente a una respuesta negativa sobre

ese interrogante atento a que su labor no redundaba en un beneficio para la comunidad sino que representaba un ‘interés sectorial’. Pues bien, lo cierto es que el planteo de la actora, según el cual se produce en el caso una violación del principio de reserva legal en materia tributaria y el apartamiento de precedentes de la Corte nacional —entre otros agravios conexos—, resulta insuficiente para franquear la instancia extraordinaria a la que pretende acceder, por cuanto se traduce en una mera discrepancia con el criterio interpretativo de la Cámara interviniente”.

IV. Salta. Municipalidad de San Ramón de la Nueva Orán. Contribución por publicidad y propaganda. Determinación de oficio. Nulidad. Procedencia

Autos: “Tarjetas Cuyanas SA (Tarjeta Nevada) c. Municipalidad de San Ramón de la Nueva Orán s/ recurso de apelación”. STJ Salta, sentencia de fecha 09/12/2019.

El caso: La firma impugna el procedimiento de determinación de deuda de la contribución por publicidad y propaganda efectuada por el fisco municipal, denunciando serios vicios en el procedimiento llevado a cabo. En primer lugar, señala haber sido intimada a presentar las declaraciones juradas en un plazo inferior al previsto en el Código Municipal, y más aún, que se trató de una “mera invitación” sin conferirse la “vista” en sentido estricto, como lo dispone la normativa municipal. Asimismo, indicó que la determinación se realizó aplicando ordenanzas no vigentes en los periodos fiscales en pugna. El juez *a quo* hizo lugar a la demanda de nulidad, siendo el decisorio recurrido por el municipio, dando lugar a la sentencia bajo reseña.

Doctrina del fallo: El Supremo Tribunal provincial rechaza la apelación de la municipalidad, confirmando la sentencia, en el siguiente tenor: “... frente a una supuesta omisión del contribuyente de presentar sus declaraciones juradas correspondientes a la contribución que incide sobre la propaganda y publicidad, el municipio se encuentra facultado para determinar de oficio tal obligación (art. 36, CTM) correspondiendo dar vista de ella al contribuyente por el térmi-

no de 15 días para que alegue sus defensas y acompañe las pruebas que hagan a su derecho (art. 39, CTM). En la especie, el otorgamiento de un plazo de 10 días por parte de la Municipalidad (v. documentación reservada en Secretaría —fs. 2 del expte. 203-46.823—) constituyó un apartamiento de lo dispuesto en la normativa aplicable. Además, la res. 54/2012 resultó gravemente viciada, toda vez que, como lo señala la sentencian- te, no se efectuó una determinación del tributo reclamado de conformidad al procedimiento establecido a tal efecto, sino tan solo una invitación a regularizar el pago de una deuda sin intervención alguna de la actora, afectando de ese modo su derecho de defensa, en virtud de lo cual corresponde la declaración de su nulidad (...) tal como lo sostuvo la jueza de grado. Que, en tales condiciones, los agravios de la recurrente no logran desvirtuar los fundamentos señalados por la sentencian- te respecto a los defectos que exhibe la determinación de oficio realizada por la demandada. Puntualmente no rebaten lo referido a las diferencias de valor de las unidades tributarias que debieron aplicarse, ni a la exención prevista en el Código Tributario Municipal para el pago de la contribución por publicidad y propaganda reclamada por la actora”.

V. Mendoza. Exención en impuestos provinciales. Entidades sin fines de lucro. Denegación. Procedencia

Autos: “Fundación de Prestadores de Salud Mendoza (FUNPRESAME) c. Administración Tributaria Mendoza p/ acción procesal administrativa”, STJ Mendoza, sentencia de fecha 01/02/2019.

El caso: La actora impugna el rechazo del goce de la exención en los impuestos provinciales que solicitó por revestir la calidad de entidad privada de bien común, no gubernamental y sin fines de lucro cuya actividad consiste en la atención de personas carenciadas, con discapacidades o adicciones que las colocan en situación de vulnerabilidad, tratándose de beneficiarios con necesidades sanitarias insatisfechas, conforme lo previsto en el art. 74, inc. d) del Código Fiscal Provincial, que dispone la exención que reclama.

Doctrina del fallo: El Supremo Tribunal provincial rechazó la demanda por considerar que no se probó en autos que la Fundación desarrolle exclusivamente las actividades previstas en la norma fiscal que dispone la exención. Cabe precisar que, en lo atinente al goce de exenciones de impuestos para las entidades sin fines de lucro, la sentenciante cita la jurisprudencia surgida de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar aquella que se encuentra prevista en la Ley del Impuesto a las Ganancias, y en ese sentido, afirma: “A dicha conclusión me conduce, tanto la consideración de la letra de la ley como su espíritu, teniéndose especialmente presente que la carga tributaria tiene como objetivo la sustentación del bienestar general, y por ello las sustracciones al pago de los impuestos deben ser analizadas por el Juezador con prudencia y a la luz de la doctrina judicial reseñada. Giuliani Fonrouge (citado por Ábalos, comentario al art. 74) señala que las exenciones suponen una limitación a los principios constitucionales de generalidad e igualdad (art. 16, CN y art. 32, Const. de Mendoza) por lo que las normas que las establezcan son taxativas y deben ser interpretadas en forma estricta. Es en este sentido, que atendiendo a que la exención se dirige, en definitiva, a actividades de la atención de sectores vulnerables, puede concluirse que no ha acreditado en estos autos la accionante que su objeto se dirija en forma exclusiva, o ni siquiera en forma principal a dicho objeto. Por lo cual tampoco resulta aplicable la morigeración jurisprudencial de la interpretación literal restrictiva (STJ Mendoza, Fallos 296:253, 308:2554, entre otros), puesto que el propósito de la ley es la atención de sectores vulnerables por parte de quien es sujeto exento, circunstancia que en el caso no ha quedado acreditada”.

VI. Tucumán. Ingresos brutos. Agentes de retención. Inconstitucionalidad de la designación. Vulneración del principio de igualdad. Procedencia

Autos: “INGECO SA c. Provincia de Tucumán —DGR— s/ inconstitucionalidad”. Sala III de la sala Contencioso Administrativa de Tucumán, sentencia de fecha 27/05/2020.

El caso: La actora demanda la inconstitucionalidad de su designación como agente de retención del impuesto sobre los ingresos brutos, con fundamento en la violación del derecho constitucional de igualdad en tanto otras empresas dedicadas a idénticas actividades no soportan la carga pública impuesta a ella.

Doctrina del fallo: La Cámara hace lugar a la demanda y declara inconstitucional la mentada designación, siendo destacable en el decisorio el rechazo categórico a las defensas opuestas por la Provincia, relativas a que la adhesión de la firma a planes de pago previo al inicio de la demanda de inconstitucionalidad, implicó el consentimiento del régimen y por tanto la renuncia al derecho de cuestionarlo constitucionalmente, argumento reiteradamente expuesto por el fisco provincial en controversias similares a la de autos.

De plano, la Cámara rechaza aquel argumento, con el siguiente tenor: “... en cuanto a determinar cómo impacta la adhesión al régimen de facilidades de pago en la posibilidad de iniciar una acción de inconstitucionalidad, esta sala tiene dicho que la renuncia a determinados derechos, y más aún la renuncia genérica e indeterminada (ya que no se vincula el objeto del proceso con el período tributario por el cual la actora se habría adherido al régimen de facilidades de pago), como la que aquí invoca la demandada, debe estar formulada explícita y concretamente, atento la significación jurídica y legal que desencadena. Es que habilitar una renuncia a todo derecho del particular a exigir un control de constitucionalidad, excede los fundamentos en los que se cimantan los sistemas de regularización tributaria, y que vienen dados por la concesión recíproca de esfuerzos en aras de un beneficio también mutuo, pero siempre delimitado por los montos y por los períodos a que se refiere. Lo contrario, que sería exigir y reconocer una renuncia sine die a todo planteo de constitucionalidad, no se condice con la acotación de los beneficios acordados y mucho menos con el interés común en la vigencia de la supremacía constitucional, solo asegurada por la existencia de mecanis-

mos de control jurisdiccional (ver, p. ej., sentencia 822 del 26/12/2017 *in re* 'La Paz SA c. Provincia de Tucumán —DGR— s/ inconstitucionalidad'. Vale aclarar que, si bien este pronunciamiento fue dejado sin efecto por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, la razón por la cual la Corte casó la sentencia fue porque esta sala 3ª rechazó la defensa de acto administrativo firme)".

Con relación a la vulneración del principio de igualdad, concluye: "Pero ese agravio viene acompañado de otra cuestión también determinante: que paralelamente la DGR eximió tácitamente de desempeñar esa carga pública a otros sujetos que desarrollan la misma actividad que la accionante y que, en algunos casos, registran como fecha de alta de dicha actividad los años 1999, 2002, 2012, 2013 y 2014, sin que al 07/05/2020 conste que estas personas, que compiten con INGECO SA en el rubro, hayan sido designadas agentes de retención (...) En suma, se desprende que la conducta desplegada inicialmente por la Dirección General de Rentas de la Provincia al dictar la RG 59 del 26/08/1998, y posteriormente con el tiempo mantener el comportamiento de no designar agentes de retención a otros competidores del mismo rubro, configura una clara violación al principio de igualdad tributaria. Este principio debe ser respetado incluso en el acto de la designación de agentes de retención, en tanto ellos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. Por todo lo ponderado, cabe concluir que la RG 59/1998, aquí cuestionada, está afectada del vicio que se le imputa en la demanda, o sea que en la especie se vulneró el principio de igualdad consagrado en el art. 16 *in fine* de la CN que dispone: 'La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas'".

VII. La Pampa. Ejecución fiscal. Responsables solidarios. Procedimiento. Ausencia de notificación. Lesión al derecho de defensa. Inhabilidad de título. Procedencia

Autos: "Dirección General de Rentas - DGR c. ALCON SA y otros s/ apremio". Sala III de la Cámara en lo Civil, Comercial, Laboral y de Minería, sentencia de fecha 20/04/2020.

El caso: Los responsables solidarios demandados oponen excepción de inhabilidad del título objeto de la ejecución iniciada por la Dirección de Rentas provincial, denunciando que nunca fueron fehacientemente notificados del procedimiento de determinación llevado en contra de la firma ALCON SA, considerando tal hecho una patente vulneración al ejercicio de su derecho de defensa. El juez de la primera instancia hizo lugar a las excepciones planteadas, excluyendo del apremio a aquellos responsables, decisión que fue apelada por el fisco provincial y motiva la resolución que se reseña.

Doctrina del fallo: En su decisorio, la Cámara sostiene que la coartación del derecho de defensa que invocan los responsables encuentra acogida en el principio de la legalidad en materia tributaria: "... como bien se expresa en la primera parte del dictamen del Ministerio Público Fiscal (ver opinión a fs. 280/291), la cuestión aquí roza el principio de legalidad, no en su faz extrínseca (i.e. en la necesidad de enunciar y prescribir el tributo por medio de una ley formal), sino en su aspecto intrínseco, por vinculación con el tercero responsable por deuda fiscal ajena y sus garantías de defensa, con posibilidad de explicación o descargo frente al ejercicio del poder tributario. Ello no es un dato menor —como lo juzga acertadamente el Juez de la instancia de grado—, no habiendo la recurrente rebatido adecuadamente ese argumento, pues la falta de aseguramiento del más elemental escenario defensivo al que alude el sentenciante, claramente compromete la efectiva y real posibilidad de control individual y ciudadano, no ya de la potestad legal de determinar las fuentes de los recursos fiscales, sino del derecho al ejercicio de una razonable respuesta, frente al método o procedimiento utilizado para hacer efectiva la recolección compulsiva o la recaudación".

Sostiene el tribunal superior que el fisco no desplegó un procedimiento de determinación legal y legítimo, vedando el derecho de defensa de los responsables solidarios a quien pretende ejecutar en autos por la deuda determinada a la SA, confirmando los argumentos del *a quo* para hacer lugar

a las excepciones opuestas, y concluyendo: “La responsabilidad fiscal por deuda ajena tiene previsión legal, sin embargo, a ella no se llega sin dar chance sería de una adecuada defensa para el sujeto involucrado, como parece pretenderlo en su memorial la DGR ejecutante. Es que ‘con la limitación de los derechos individuales que produce la reglamentación, el régimen impositivo es una de las principales formas de riesgo de ejercicio abusivo del poder’ (SOLÁ, Juan V., ‘Tratado de Derecho Constitucional’, Ed. La Ley, 2009, t. II, p. 474), limitación que la propia normativa resguarda al exigir la vista previa de la determinación a los terceros involucrados y

con ella, el adecuado ejercicio del derecho de defensa. Las particulares circunstancias de este asunto judicializado, a juzgar por todo lo obrado en el Expediente Administrativo 730/14, es evidente que encontraron a la DGR ejecutante respecto de las partes apeladas, en una zona de desborde en el tramo final de su actuación, con forzado apresuramiento procedimental, en un comportamiento que hizo patente y ostensible la situación de irrazonabilidad sobreviniente a la norma por la práctica administrativa llevada a cabo en forma incompleta a los fines de poder ejecutar en lo inmediato a los terceros”.

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Importante fallo del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires en materia de sistemas de recaudación de ingresos brutos

Gastón Vidal Quera^(*)

Si bien se analiza el fallo del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires en la causa "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: New First Class SRL c. GCBA s/ amparo", del 05/02/2020, se amplía el concepto de cómo se resolvieron las complicaciones que acarrear los regímenes de retención de ingresos brutos, en el caso sobre acreditaciones bancarias (SIRCRESB).

I. Introducción

El Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires dictó una importante sentencia el pasado 5 de febrero en la causa "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: New First Class SRL c. GCBA s/ amparo" (expte. 15845/18) en la cual se resolvió un tema de actualidad como son las complicaciones que acarrear los regímenes de retención de ingresos brutos, en el caso sobre acreditaciones bancarias (SIRCRESB).

Se abordó un tema de mucha actualidad con el que se encuentran los contribuyentes y en la presente se abordará el fallo, pero en forma previa se hará un planteo general del problema que se presenta en todas las jurisdicciones y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

II. Problemas del impuesto sobre los ingresos brutos: los regímenes de recaudación y la generación de saldos a favor

En forma preliminar, cabe recordar que todas las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires han establecido en los últi-

mos años múltiples regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos en la fuente, consistiendo estos, por citar algunos, en los regímenes generales sobre pagos a proveedores y prestaciones de servicios, de percepción por ventas de bienes o pagos a proveedores y prestadores de servicios, de retención sobre acreditaciones bancarias (locales o el conocido "SIRCRESB"), de retención sobre operaciones realizadas mediante sistemas de tarjetas de compras o de crédito, de percepciones en la Aduana, entre muchos otros que han proliferado en la materia.

La aplicación conjunto de estos sistemas de recaudación —muchos de ellos sobre un mismo ingreso, operación o concepto económico—, con sistemas y exigencias locales para atenuar alícuotas o producir la exclusión que no son fáciles de cumplir por parte de los contribuyentes en los casos particulares, generan en casos concretos acumulación de saldos a favor del impuesto sobre los ingresos brutos que no pueden ser absorbidos ni trasladados, en muchos casos en años, ya que exceden ampliamente la obligación tributaria que liquida el contribuyente. El fallo que se comentará aborda esta temática.

(*) Profesional independiente.

Es decir, en muchísimos casos el contribuyente tiene un crédito mayor al impuesto que debe abonar, con el cual no puede hacer nada y que, en contextos inflacionarios, es un dinero que se le va licuando. Este es un tema no menor en un país en que la inflación de los últimos años fue de un promedio anual de entre un 30% a un 40% ya que muchas veces esos saldos a favor quitan capital de trabajo a las empresas y particulares.

No existe hasta el presente un sistema que, frente a la existencia de un saldo a favor por parte de un contribuyente, el mismo Fisco por sus padrones informáticos los excluya en forma automática de todos los regímenes, sin necesidad de petición, hasta que se consume el saldo a favor. Es algo que es de lógica pura, que debería aplicarse pero que al presente no se ha instrumentado.

Es más, incluso el Superior Tribunal los ha encuadrado como verdaderos “empréstitos forzosos” (1), ello debido a que esas retenciones generan en forma automática abultados y permanentes saldos a favor, con “apropiación ilegal por parte del fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos” (2), palabras con una precisión que me eximen de mayores comentarios.

En el último tiempo adicionalmente han proliferado padrones o regímenes de Riesgo Fiscal, situación que tiene lugar frente a la detección de ciertos parámetros objetivos, con las consecuencias que ello acarrea para los sujetos pasivos, como ser el agravamiento de alcúotas para las retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos (3). El hecho objetivo, por diversas causas como incumplimientos a deberes formales o materiales, acarrea el agravamiento de las condiciones de retención o percepción, lo

(1) STJ Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sentencia del 12/11/2008, “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c. GCBA s/ amparo”.

(2) STJ Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 12/12/2014, “Minera IRL Patagonia SA c. GCBA s/ amparo” (voto del Dr. José Osvaldo Casás).

(3) Res. 918/AGIP/2014 de la AGIP.

que en principio que carece de sentido y tiene una clara finalidad recaudatoria.

El otro tema relacionado con el anterior, como ya se adelantó, es la generación de un saldo a favor permanente que no puede ser absorbido por el contribuyente.

Existe jurisprudencia relacionada con la devolución de los saldos a favor, en donde los contribuyentes han intentado distintas alternativas procesales, echando mano a las diversas acciones que la legislación le ofrece para obtener la devolución tal el caso de acciones de amparo, declarativas y otro tipo de procesos, pero no son tan claras ni uniformes los resultados que han obtenido con las acciones intentadas. Es un camino que no es fácil para nada para el contribuyente.

Muchas veces se ha descartado la intervención directa de la justicia, al reclamarle al contribuyente el agotamiento de la instancia administrativa como requisito para acceder a la justicia, o la existencia de otras vías más idóneas que las intentadas en forma directa, y no excepcionales tal el caso del amparo o la acción declarativa de certeza (4).

En el caso se admitió el amparo como veremos para que sea excluido del padrón de retenciones hasta que se consume el saldo a favor, pero no se hizo lugar a la repetición de este.

III. El fallo del Tribunal Superior

III.1. Los hechos del caso

El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante “GCBA”) presentó queja por recurso de inconstitucionalidad denegado contra el fallo de la sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario que denegó la concesión del recurso de inconstitucionalidad. Así llega al Superior Tribunal que admite la queja y abre el recurso.

(4) Ver desarrollo en VIDAL QUERA, Gastón, “Cuestiones conflictivas de tributación local”, Ed. Errepar, 2019.

Se destaca que la empresa New First Class SRL inició una acción de amparo con dos objetos:

a) para que se ordenase al GCBA-AGIP que dejase sin efecto su inclusión en el “módulo de Contribuyentes” del Sistema de Recaudación de Control y Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB) y,

b) se dispusiese la devolución de las sumas que consideraba ilegalmente retenidas con más sus intereses

Se trata de una agencia de remises que ejerce la actividad de “intermediación” entre el pasajero que solicita el viaje y los remiseros que prestan el servicio de transporte con vehículos propios. Entre ellos se celebra un contrato de comisión, por el cual la empresa percibía el 25% de lo facturado por el vehículo y el 75% restante de la recaudación quedaba para el propietario del automotor.

Sin embargo, por el régimen de retenciones sobre acreditaciones bancarias (SIRCRESB) desde noviembre de 2014 hasta la actualidad la alícuota es del 1%, pero destacó en la demanda que las retenciones se aplicaban sobre el 100% de lo ingresado en las cuentas de la empresa, cuando debería serlo solo sobre el 25%, pues el 75% restante pertenecía al propietario del vehículo. Esa situación provocaba la acumulación en forma permanente de saldos a favor (5). Se planteó que debería aplicarse el art. 187 del CF (t.o. 2012) que establece una base imponible reducida para los comisionistas o cualquier otro tipo de intermediarios. Asimismo, se solicitó una medida cautelar con la finalidad que le dejen de retener hasta que se consuma el saldo a favor.

El juez de primera instancia denegó la cautelar solicitada y el 13 de marzo de 2017 dictó la sentencia de primera instancia por la cual admitió parcialmente la acción de amparo y, en consecuencia, ordenó al GCBA que excluyese a la empresa del padrón de SIRCRESB hasta tanto fuese compensado el

crédito fiscal acumulado por ella y rechazó la devolución de las sumas solicitada.

Respecto del pedido de exclusión del padrón se transcribe el fallo ya que es importante conocer los hechos, ya que se “consideró que la actora fue incluida en el mencionado sistema en el cuarto trimestre de 2014 por no haber presentado las correspondientes declaraciones juradas y de tal modo se encuadró su situación en el art. 6° de la res. 918-AGIP-2013”. Agregó que la empresa actora inició dos reclamos mediante los procedimientos establecidos a tal fin, bajo los nros. 28.022 y 34.442. Al primero de ellos, se lo dio por concluido y con relación al segundo se informó con fecha 15 de diciembre de 2015 que se ‘generaría un expediente para sea consultado con otra área según normativa vigente’ (fs. 356) y que sería informado por esa vía. Sin embargo, a la fecha de dicha contestación (7 de enero de 2016) se informó que ese reclamo seguía en proceso. “De este modo se observa que si bien se han dictado normas específicas a los fines de contrarrestar los efectos negativos que generaban en los contribuyentes las normas del SIRCRESB (...) no es menos cierto que en las presentes actuaciones no se encuentra acreditado, a la fecha de este pronunciamiento, que la empresa actora haya tenido una solución a su reclamo en tal sentido. A ello cabe agregar que el saldo a favor acumulado que menciona en su demanda se encuentra corroborado con la pericia que obra a fs. 334/5. De allí se desprende que las DDJJ presentadas por la actora arrojan un saldo a favor al mes de abril de 2015 de cuatrocientos veinticinco mil ochocientos cuarenta pesos con veinticinco centavos...” (fs. 356). *Bajo esas circunstancias el a quo consideró aplicable la jurisprudencia del TSJ en cuanto señala que las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente, más aún cuando a través de esos institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario. Por ello, concluyó, “estimo procedente la pretensión de exclusión del padrón hasta tanto sea compensado el crédito fiscal acumulado por la parte actora” (lo destacado me corresponde).*

(5) Del fallo surge que ascendía a \$417.254,25 al mes de abril de 2015.

En cuanto al pedido de restitución de las sumas retenidas en aparente exceso, el juez rechazó tal pretensión pues excedía el marco del amparo citando jurisprudencia del Tribunal Superior (6).

III.2. La sentencia del Tribunal Superior

Por mayoría se rechazó el recurso presentado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (7).

Se dijo en el voto del Dr. Luis Francisco Lozano que la Cámara tuvo por probado que las retenciones originadas por el sistema SIRCREB habían generados en cabeza de la actora saldos a favor que “cuadruplicaban el impuesto determinado en las declaraciones juradas” y se rechazó el recurso del GCBA contra la sentencia que había ordenado la exclusión de la empresa del patrón SIRCREB, hasta que fuera compensado el crédito fiscal acumulado.

Respecto al argumento que con la prueba producida se encontraba acreditado que las retenciones de SIRCREB superaron la obligación tributaria sostuvo: “El GCBA no muestra haber puesto a la Cámara en la obligación de considerar una impugnación o procedimiento administrativo que hubiera llevado a revisar el monto determinado por el contribuyente o pudiera llevar a hacerlo. A su vez, tampoco explica por qué la decisión recurrida —que utiliza el impuesto a la sazón determinado para evaluar la legitimidad de las retenciones sufridas por el contribuyente— constituiría un obstáculo para el ejercicio futuro de las facultades de fiscalización que la ley acuerda al Fisco. Cabe reparar en que la decisión discutida excluye a la parte actora del sistema SIRCREB hasta tanto se produzca la compensación del crédito fiscal”.

(6) “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c. GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”

(7) Para mayor claridad sería de utilidad para conocer la doctrina del Tribunal un fallo de la mayoría y luego una disidencia como hace la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

También el GCBA impugna la vía del amparo, pero se sostiene con claridad que “... sus argumentos no acreditan la jurisdicción de este Tribunal para examinar lo decidido por los jueces de la causa acerca de la idoneidad del amparo como vía procesal para sustanciar este pleito. *En ese orden de ideas, el GCBA no ha acreditado que las reglas de organización del debate propias del proceso de amparo, que entiende mal aplicadas, hubieran proyectado efectos en la sentencia definitiva, o menoscabado de un modo significativo su derecho de defensa.* En su lugar, dirige sus agravios, exclusivamente, al análisis de una cuestión meramente procesal, cuya solución es ajena al ámbito del recurso interpuesto” (lo destacado me corresponde).

La Dra. Inés M. Weinberg sostiene que “la Cámara, al resolver, indicó expresamente que ‘la decisión se ciñó al análisis de los hechos probados a la luz de las constancias obrantes en la causa... Así, consideró que ‘... ante la inexistencia de elementos que acrediten que las DDJJ citadas hubiesen sido objeto de impugnación por parte del fisco local, puede sostenerse que la inclusión del contribuyente en el régimen impugnado se presenta ilegítima. En este sentido nótese que el saldo a favor que habría tenido la actora entre octubre de 2014 y abril de 2015 —con relación al ISIB— era de cuatrocientos diecisiete mil doscientos cincuenta y cuatro pesos con veinticinco centavos (\$417.254,25). Esto es, aproximadamente, cuatro [4] veces el impuesto determinado que consta en las declaraciones en poder de la parte demandada... no se advierte una intromisión del *ad quem* sobre las competencias del GCBA pasible de impedir el ejercicio de su potestad respecto de sus recursos, tal como así lo expresara la recurrente. En su contrario, la resolución ordenó la exclusión de la actora del padrón del régimen de retención ‘SIRCREB’ por un determinado tiempo, hasta tanto fuera compensado el crédito fiscal acumulado y que se le había retenido al contribuyente por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

Se rechaza también la improcedencia de la vía del amparo como sostenía el GCBA ya que “no explica el perjuicio concreto que

aquello le produce, omitiendo indicar las defensas o pruebas de que se habría visto privado, a raíz del trámite de la causa (cfr. CS, Fallos: 273:134), y que hubieran resultado pasibles de lesionar la garantía de la defensa en juicio que alega”.

El juez Santiago Otamendi coincidió y adhirió a los dos votos analizados anteriormente y agregó que en los que respecta a la vía del amparo como medio para discutir esta clase de asuntos que “... la inexistencia de otro medio judicial más idóneo o de la existencia de retenciones desproporcionadas en el SIRCREB en relación con el impuesto sobre los ingresos brutos debido por la contribuyente (todas ellas, valga recordar —y como expresamente reconoce el GCBA a fs. 70—, cuestiones de hecho, más allá de que su comprobación en la causa dé lugar, en último término, a la desaplicación de normas locales, fundada en jurisprudencia reiterada de este Tribunal que el GCBA no discute), cualquiera sea su acierto o error, trasunta una valoración posible de los hechos del caso, lo que impide descalificar el pronunciamiento de fs. 376/378 del principal como acto jurisdiccional a la luz de la conocida doctrina sobre arbitrariedad de sentencias”.

La jueza Marcela de Langhe dijo, coincidiendo con los Dres. Weinberg y Lozano, que la queja del GCBA resulta improcedente. Se destaca que “la impugnación constitucional del GCBA no demuestra la relación directa entre las cláusulas constitucionales presuntamente vulneradas y la sentencia recurrida, transformándose en una mera discrepancia con la forma en que la Cámara analizó cuestiones de hecho y prueba (relativas a las declaraciones juradas presentadas por el actor y la generación de permanentes saldos a favor del contribuyente por la aplicación de retenciones en el marco del SIRCREB), y determinó la condena adecuada para resolver la problemática denunciada por el amparista. Todas estas cuestiones resultan ajenas —como regla— al ámbito del recurso extraordinario local, y el recurrente tampoco demostró que el tratamiento conferido por la Cámara resulte insostenible”.

A su turno, finalmente está el voto de la Dra. Alicia E. C. Ruiz que fue el único en disidencia que resolvió hacer lugar a la queja y revocar la sentencia de Cámara.

Considera que “[e]l Gobierno plantea con éxito una cuestión constitucional ligada a la arbitrariedad del fallo recurrido y a la afectación del derecho de defensa”.

Sostiene que la sentencia “... es autocontradictoria y, por tanto, arbitraria. En efecto, si la actividad de intermediación no está acreditada en el expediente y, por tanto, no corresponde la devolución de las sumas retenidas, tampoco puede ordenarse la exclusión de la empresa del padrón del SIRCREB y la compensación de un crédito fiscal cuya existencia no fue demostrada. Esta circunstancia fue correctamente advertida en la apelación del GCBA y es suficiente, por sí, para dejar sin efecto la decisión de la Cámara que confirmó el fallo de grado. Por otra parte, el recurrente señala que la Cámara ... prácticamente tiene por probada la actividad de la actora, mientras que en sede administrativa recién la fiscalización ha comenzado y no se puede tener por cierta dicha actividad... Asiste razón al Gobierno en este punto. Los camaristas tuvieron en cuenta las declaraciones juradas de NFC, ciertos resúmenes de cuentas bancarias, y un informe emitido por un contador público. Luego, afirmaron que ‘... ante la inexistencia de elementos que acrediten que las DDJJ citadas hubiesen sido objeto de impugnación por parte del fisco local, puede sostenerse que la inclusión del contribuyente en el régimen impugnado se presenta ilegítima’. A partir de esas premisas, concluyeron que en diferentes períodos las retenciones efectuadas a través del SIRCREB habrían superado de forma significativa la obligación tributaria de la accionante”.

IV. Conclusión

El Superior Tribunal dictó una sentencia que me parece es muy relevante en el tema.

Por un lado, se confirmó que en la Ciudad el amparo es una vía idónea para tratar de discutir cuestiones relacionadas con

la inclusión en los padrones de regímenes de recaudación y la generación permanente de saldos a favor. Es un proceso que permite que se respete el derecho de defensa de los contribuyentes y también del GCBA demandado. Se reafirma y confirma una sana doctrina que permite acceder por amparo en estos temas, aunque siempre será necesario alguna petición previa en sede administrativa que no haya sido resuelta en forma favorable o de acuerdo con los intereses del contribuyente.

En rigor de verdad, estas cuestiones deberían ser resueltas en instancia administrativa algo que no siempre tiene lugar lo que obliga al contribuyente a litigar. Como dije antes algo que entiendo que no es tan difícil de aplicar es el hecho de que, si un contribuyente presenta declaraciones juradas con

saldos a favor, el propio sistema lo excluya hasta que agote tales saldos y no esperar a que se acumulen, obligándolo a litigar.

Por otra parte, discrepo de la jurisprudencia predominante que no hace lugar a la devolución de las sumas, ello en el entendimiento que excede el marco del proceso. La realidad es que, si no se inhiben las facultades posteriores de verificación y fiscalización de ninguna manera, el ente fiscal puede convalidar o controlar la fecha y monto de las retenciones y percepciones aplicadas y, luego de ello proceder a su devolución.

Caso contrario, se obliga a los contribuyentes a transitar largos pedidos de repetición que culminan con inspecciones y muchas veces no son contestados debiendo acceder por silencio a la justicia por denegatoria tácita.

PROVINCIA DE TUCUMÁN

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Reforma fiscal en Tucumán

Luis A. Comba (*)

En plena pandemia, la provincia de Tucumán ha realizado modificaciones al Código Tributario y en el artículo se analizan los aspectos más importantes de esos cambios.

I. Introducción

Se ha publicado en el BO de Tucumán (BOT 24/04/2020), la ley 9.235 que introduce modificaciones a su Código Tributario. La ley fue sancionada por la Legislatura provincial con fecha 17/03/2020. Es notable como en épocas de pandemia, la provincia de Tucumán avanza en medidas recaudatorias que privilegian la voracidad del Estado por recaudar, por encima de las necesidades reales de las empresas en general.

Comentaremos los dos aspectos que consideramos más significativos de la reforma (1).

II. Recargos automáticos para agentes de recaudación

El art. 91 del CTP contiene el instituto de la “presentación espontánea”, que libera de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones, a los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento de la Dirección.

Con la reforma se han incorporado al texto citado los siguientes párrafos:

(*) Titular del estudio Comba y Asociados.

(1) Los otros se vinculan con cuestiones de servicios digitales, base imponible para entidades financieras y compañías de seguros, en el impuesto sobre los ingresos brutos; y contratos por correspondencia y de bajo monto en el impuesto de sellos

“La simple mora en el ingreso de los tributos por parte de los agentes de retención, percepción o recaudación cuando el mismo se efectúe espontáneamente, hará surgir la obligación de abonar juntamente con aquellos el siguiente recargo, calculado sobre el importe original:

“1. Hasta diez días corridos de atraso: veinte por ciento (20%) del impuesto que se ingrese fuera de término.

“2. Hasta veinte días corridos de atraso: treinta por ciento (30%) del impuesto que se ingrese fuera de término.

“3. Hasta treinta días corridos de atraso: cincuenta por ciento (50%) del impuesto que se ingrese fuera de término.

“La aplicación del recargo por simple mora será automática y no requerirá acto administrativo alguno, debiendo hacerse efectiva juntamente con el pago del impuesto e intereses, identificándose la imputación a dicho concepto en la forma que disponga la Dirección General de Rentas.

“El recargo previsto dentro de los plazos establecidos por el presente artículo será liberatorio de las sanciones establecidas en los arts. 85 y 86 de este cuerpo legal”.

Este artículo había sido modificado con la reforma de la ley 9155 (BOT 21/01/2019) (2), donde se eliminó de su texto la expresión “y/o responsables”, con la cual la figura su-

(2) Reforma analizada en nuestro artículo “Modificaciones al procedimiento fiscal en la Provincia de Tucumán” - Revista Consultor Tributario - Marzo/19 — ERREPAR.

puestamente había quedado reservada de manera exclusiva a los contribuyentes, pretendiéndose limitar el beneficio a quienes actúan como responsables, ya sea por ser designados como agentes de retención, de percepción o de recaudación de tributos.

En el comentario referenciado señalamos que la reforma al eliminar la referencia a “responsables”, fue parcial e incompleta y absolutamente inconducente con el objetivo aparentemente perseguido, por cuanto se ha mantenido sin modificaciones el art. 73 del Código que sostiene:

“No es punible el que rectifique o complete declaraciones inexactas o incompletas, o salve omisiones espontáneamente, siempre que no se produzcan a raíz de inspección realizada u observación formal y notificada por parte de la Autoridad de Aplicación, salvo disposiciones especiales en contrario”.

Este art. 73 del CTP es general y comprende no solo a los contribuyentes, sino a los responsables tributarios, por lo cual subsiste la posibilidad de la eliminación de sanciones con base a esta normativa. Incluso esta disposición no incluye como causal de exclusión la referencia a “inspección inminente”, como lo hace el art. 91 que comentamos. Es evidente el error conceptual de la reforma, que introduce colisiones normativas que, seguramente, deberán ser resueltas en sede judicial.

A pesar de lo señalado corresponde hacer algunas referencias a los fines de entender la “lógica fiscal”, que insiste con reformas orientadas de esta manera con respecto a agentes de recaudación.

La Dirección General de Rentas de la Provincia modificó sustancialmente el sistema de recaudación tributaria y hoy estructuró un mecanismo para que el impuesto sobre los ingresos brutos se ingrese por vía de agentes de retención, recaudación y percepción (3). Sin temor a equivocarse uno po-

(3) Si bien esto lo han hecho las Direcciones de Rentas de todo el país, hay jurisdicciones que han sido pioneras y avanzadas es esta desnaturalización del sistema

dría simplificar el tema señalando que “hoy ya no se paga ingresos brutos, sino retenciones, percepciones y recaudaciones”.

La DGR ha realizado una impresionante traslación de funciones de la recaudación hacia las empresas en general, contribuyentes del gravamen. Con el avance la tecnología las Direcciones deberían hacer su trabajo, y no esperar que los agentes hagan el de ellas.

Como consecuencia directa de este accionar se han generado significativos saldos a favor para las empresas. Existe una deuda provincial que en general se oculta y que no se contabiliza en el presupuesto de cada jurisdicción.

Una cosa es que un sistema de retención, percepción o recaudación bancaria se utilice para detectar contribuyentes no inscriptos, donde se puede presumir la intención de evasión y otra muy distinta es que se lo use solo como un elemento recaudatorio. En este último caso el argumento que lo intenta justificar como “medio excepcional para luchar contra la evasión”, se pierde esencialmente y queda totalmente desvirtuado.

Se ha generado una *presión fiscal indirecta enorme*. Es importante este concepto. La *presión tributaria directa* surge de las alícuotas de impuesto fijadas y pueden existir discusiones de política fiscal a los fines de establecer la magnitud aceptable de estas, o de la conveniencia o no del gravamen. Pero, lamentablemente, hay una *presión fiscal indirecta* que no está determinada por el Poder Legislativo (4) y ni siquiera por el Poder Ejecutivo, sino por la misma Dirección General de Rentas, a través de las exigencias de administración del sistema para los designados agentes. Y por los costos que implica los saldos a favor que genera para los sujetos pasibles de la actuación de estos.

Estos mecanismos también constituyen una “sanción impropia”, porque el fisco los utiliza para “castigar” a los contribuyentes

(4) ¿Y el principio de reserva de ley? Los Poderes Legislativos no se preocupan de este tema aparentemente.

por cualquier tipo de omisión, incrementando la alícuota de retención, percepción o recaudación bancaria, que en los hechos aumenta sustancialmente la naturaleza gravosa de estos sistemas. Y cuando hablamos de omisión, hasta señalamos la existencia de meros incumplimientos formales. De esto también la DGRT ha abusado (5).

La reforma que comentamos continúa en esa línea de acción. Se pretende ahora, que la simple mora en el ingreso del tributo, retenido, percibido o recaudado, genere un recargo, además de los intereses resarcitorios por el pago fuera de término. Desde este punto de vista el recargo requerido constituye un agravamiento de la tasa de interés.

Todo esto sin ninguna evaluación de conducta, sin considerar la cantidad de tiempo de mora, las causas de esta, la actuación habitual del contribuyente, la espontaneidad de la presentación y cualquier otro motivo que pueda desvirtuar la posibilidad de una sanción (6).

La norma aplica este recargo sin necesidad de sumario previo. Sin necesidad de emitir acto administrativo alguno. Una verdadera sanción sin juicio previo. Absolutamente ilegal y alejada de los cánones de justicia. El art. 18 de la CN es letra muerta en Tucumán. El derecho de defensa ha fenecido. El castigo sin juicio previo también.

Ahora la simple mora en el ingreso, por parte de los agentes de retención, percepción o recaudación, cuando este se efectúe espontáneamente, hará surgir la obligación de abonar juntamente con aquellos un recargo, que reemplazará las eventuales multas por omisión o defraudación (arts. 85 y 86 del CT) y todo el procedimiento para su aplicación (sumario, descargo, resolución, recursos, justicia, etc.).

(5) La inconstitucionalidad de este proceder ha sido declarada en la causa, CCont. Adm. de Tucumán, Sala III, 11/12/2018, "Colombres, Federico J. A. c. Prov. de Tucumán - DGR s/inconstitucionalidad y repetición de pago".

(6) Piénsese en percepciones que pueden estar facturadas, pero no percibidas efectivamente

Este país necesita de las pymes y la política del Estado debería ser a favor de estas empresas y no constituir un elemento que las haga agonizar cada día más. Cualquier política propyme debería seguir la dirección opuesta a la que se legisla con la reforma. Incluso una pyme no debería ser agente de retención o percepción, porque en general no tienen la estructura adecuada para manejar estos sistemas. No están preparadas para ello.

En un impuesto de recaudación mensual. El fisco debería encargarse de percibir el tributo a los contribuyentes. Hoy los medios informáticos hacen que la emisión de comprobantes pueda ser conocida por el fisco provincial casi en línea. Solo se debe controlar el ingreso del tributo al emisor del comprobante. Los sistemas de retención, percepción y recaudación deberían estar reservados a la lucha contra la evasión. No ser un medio de recaudación.

III. Las señas y anticipos recibidos en el impuesto sobre los ingresos brutos

El art. 226 del CTP referido al impuesto sobre los ingresos brutos, contiene la normativa vinculada al periodo fiscal en que se imputarán los ingresos brutos, considerándose que esta se hará en función del devengamiento de estos, incluyendo en diferentes aparatos el momento en que este devengamiento se considera producido (7).

Se incorpora como último párrafo del artículo citado:

"Sin perjuicio de lo previsto con anterioridad, en los casos de recibirse señas o anticipos a cuenta, el gravamen se devengará, por el monto de estas, desde el momento en que tales conceptos se hagan efectivos".

(7) En el caso de venta de bienes inmuebles; en la venta de otros bienes; en los trabajos sobre inmuebles de terceros; en las prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios; en los intereses; en el caso de recupero total o parcial de créditos deducidos con anterioridad como incobrables; en las locaciones de bienes muebles o inmuebles; en los casos de cesión de inmueble no formalizada por contrato de locación y en otros casos no previstos específicamente

Esta disposición tiene vigencia desde el 1 de mayo de 2020 **(8)**.

En primer lugar, señalemos que la ley de coparticipación federal de impuestos (ley 23.548), establece en su art. 9°, inc. b), apart. 1, que “para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal”. Introducir una excepción al concepto de devengamiento implica apartarse de manera explícita de la normativa vigente, que es derecho intrafederal y que tiene supremacía por sobre la legislación local.

La Legislatura provincial ha olvidado el concepto de “federalismo de concertación”, que hace que las normas dictadas en este sentido prevalezcan sobre la legislación provincial. En la causa “Provincia de Santa Fe c. Estado Nacional” en acción declarativa de inconstitucionalidad, con fecha 24/11/2015, la CS sostuvo que “esa jerarquía superior que cabe reconocerle a los acuerdos intrafederales y a las leyes-convenio es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Constituyen, entonces, la máxima expresión del federalismo de concertación, condición de la que se desprende su virtualidad para modificar —siempre en el marco de la Ley Fundamental— las relaciones interjurisdiccionales y recíprocas entre la Nación y las provincias”.

Más allá de lo expresado, puede señalarse que es una cuestión altamente controvertida y puede ser tema de gran discusión desde el punto de vista fiscal. Por un lado, tiene un grado de razonabilidad cuando conside-

(8) El carácter de impuesto anual o de ejercicio, que pretenden darle los fiscos provinciales al impuesto sobre los ingresos brutos, con motivos ajenos a la estructura tributaria, sino por mera conveniencia fiscal (cómputo de prescripción, uso de saldos a favor, etc.), se pone en duda con estas fechas de vigencia en el medio del supuesto ejercicio fiscal.

ramos que el proceso inflacionario degrada el valor de la moneda y si el tributo se percibe mucho tiempo después del momento en que el contribuyente lo percibió efectivamente, el ingreso de este se hará en moneda depreciada, con evidente ventaja para el contribuyente. La justificación que lo haría válido sería considerar que se trata de una mera reexpresión monetaria del ingreso final del tributo que se exige. El problema no es de la norma sino de la inflación que aqueja al país.

Por otro lado, anticipar el impuesto al perfeccionamiento del devengamiento de la operación, como lo es un cobro a cuenta de esta, puede resultar cuestionable desde la realidad económica y jurídica del tributo, que grava el ejercicio de la actividad, que justamente aún no se habría producido efectivamente.

Lo que sin lugar a duda resulta inadmisibles es que cualquier seña o anticipo a cuenta de la operación perfeccione el hecho imponible. En este aspecto la solución legal existente en el IVA quizás es la que debiera haberse seguido. Recordemos que en la ley del impuesto al valor agregado se señala, en su art. 5°, que “cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos”.

Es decir, considerar las señas que congelan precio y no los meros anticipos o señas a cuenta, que no contengan esa característica y que, en general, corresponde a eventuales pago donde la prestación final se hará casi concomitante con el anticipo. Nadie otorga señas a largo plazo sin congelar parte del precio. No cualquier anticipo o seña debería generar el impuesto.

Hemos pasado, violando la ley de coparticipación, a un sistema de percibido y no de devengado.

ACTUACIÓN PROFESIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

FISCALIDAD INTERNACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Los ajustes de precios de transferencia de la economía digital en Argentina y Australia

A propósito del tratamiento de los activos intangibles en la RG (AFIP) 4717

Mariano F. Braccia (*)

El objetivo de este trabajo es analizar el tratamiento de los activos intangibles en la RG (AFIP) 4717. Asimismo, la administración tributaria de Australia publicó en enero de 2020 los acuerdos y planificaciones que podrían dar lugar a ajustes de precios de transferencia por no reflejar una remuneración de plena competencia para las empresas vinculadas australianas que desempeñan funciones de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de activos intangibles.

I. Introducción

La RG (AFIP) 4717 (BO 15/05/2020) sustituyó a la RG 1122 que establecía las formalidades, requisitos y demás condiciones en materia de precios de transferencia. Además, de la adecuación del régimen de información vigente, la nueva resolución se destaca por incorporar importantes aspectos sustantivos, en línea con las modificaciones en materia de precios de transferencia introducidas por el tít. I de la ley 27.430 y por el dec. 1170/2018, que modificó el decreto reglamentario del impuesto a las ganancias. Estos cambios tienen su origen en las recomendaciones de las Acciones 8-10 de Plan de Acción BEPS, incorporadas a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia en el año 2017 (en adelante, las “Directrices 2017”).

El objetivo de este trabajo es analizar el tratamiento de los activos intangibles en la RG (AFIP) 4717. Se trata de una cuestión ac-

tual y relevante pues involucra una de las áreas identificadas por las administraciones tributarias como de mayor riesgo fiscal. Prueba de ello es la alerta que la administración tributaria de Australia publicó en enero de 2020 —que se describe en este trabajo—, en la que se detallan los acuerdos y planificaciones que podrían dar lugar a ajustes de precios de transferencia por no reflejar una remuneración de plena competencia para las empresas vinculadas australianas que desempeñan funciones de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de activos intangibles (1).

Asimismo, la contribución de los sujetos locales al desarrollo y mejora de los intangibles de comercialización constituye una de las principales innovaciones del “Enfoque Unificado” del Pilar 1 del Marco Inclusivo BEPS, lo cual revela la trascendencia de es-

(1) ATO, “Taxpayer Alert on intangible assets”, TA 2020/1, 22/01/2020, <https://www.ato.gov.au/Business/Business-bulletins-newsroom/Public-advice-and-guidance/Taxpayer-Alert-on-intangible-assets/>.

(*) Especialista en Tributación Internacional.

tos ajustes de precios de transferencia de la economía digital.

II. La RG (AFIP) 4717 y las Directrices 2017: de la propiedad legal de los activos intangibles a las funciones DEMPE

El tratamiento de los activos intangibles en la RG (AFIP) 4717 tiene una clara inspiración BEPS, como consecuencia de las modificaciones introducidas en el cap. VI de las Directrices 2017 a instancias de las Acciones 8-10 BEPS. La principal innovación de dicho capítulo se refiere a la identificación de las funciones de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de activos intangibles (comúnmente conocidas —por sus siglas en inglés— como funciones DEMPE) al momento de evaluar la compensación de precios de transferencia de empresas asociadas.

Las Directrices 2017 establecen que el análisis de los casos relacionados con el uso o la transferencia de activos intangibles requiere, como primera medida, definir de forma precisa la operación efectiva. Para ello deben identificarse de manera exhaustiva las relaciones comerciales o financieras existentes entre las empresas asociadas, así como las condiciones y las circunstancias con relevancia económica inherentes a esas relaciones (2).

Las nuevas pautas para efectuar el análisis de comparabilidad y mejorar el reconocimiento de las operaciones establecidas en el art. 4º de la RG (AFIP) 4717 apuntan a identificar la operación efectiva. No obstante ser de aplicación general, tales pautas resultan especialmente relevantes en materia de activos intangibles, como se señalara en el párrafo precedente. El art. 4º mencionado dispone que “deberán tenerse en cuenta las relaciones comerciales y financieras entre las partes intervinientes y las condiciones determinantes de las operaciones objeto de comparación, atendiendo a la naturaleza de

aquellas, la conducta de las partes y lo pactado entre estas, considerando los elementos, condiciones o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de dichas transacciones y los que influyan en estas teniendo en vista el conjunto de vinculaciones económicas...” Agrega que “deberán ser también objeto de análisis aquellas operaciones por las que no se hubiese percibido ninguna remuneración ni aprovechamiento económico”, así como que “cuando el análisis de comparabilidad se lleve a cabo por ‘línea de negocio’, se considerará que los criterios seleccionados se aplicarán sobre todas las operaciones que guardan específica relación con un determinado segmento de la actividad”.

Para las Directrices 2017 es crucial determinar qué entidad o entidades dentro del grupo multinacional tienen derecho, en último término, a participar de los rendimientos que obtenga el grupo de la explotación de dichos activos intangibles. La principal innovación del cap. VI de las Directrices 2017 es establecer que la propiedad legal de un activo intangible no es determinante para atribuir a su titular la totalidad del producido de la explotación del activo intangible. Por el contrario, lo determinante es identificar qué entidad o entidades del grupo soportan, en última instancia, los costos, inversiones y demás cargas asociadas al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles, es decir, quiénes realizan las denominadas funciones DEMPE contribuyendo así al valor del activo intangible. En definitiva, las entidades que desarrollen funciones DEMPE tendrán derecho a ser compensadas por su contribución al valor del intangible a pesar de no ser sus propietarias legales (3).

Las consideraciones expuestas dan fundamento al art. 21 de la RG (AFIP) 4717 en cuanto dispone que “cuando el sujeto local contribuya en la cadena de valor de un activo intangible del que no sea titular, abone o no regalías por su uso, deberá establecerse la forma de retribución que remunera el de-

(2) OCDE, “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” (“Directrices”), julio 2017, cap. VI, para. 6.3.

(3) OCDE, “Directrices...”, ob. cit., cap. VI, para. 6.32.

sarrollo de funciones, el control o utilización de activos o la asunción de riesgos que inciden sobre tal contribución de valor”. Para hacer posible dicha retribución, el art. 21 citado establece que el procedimiento adoptado por el contribuyente deberá informarse en el Estudio de Precios de Transferencia, teniendo en cuenta el valor de mercado de la contribución al desarrollo o mejora de activos intangibles proveniente de actividades de investigación, desarrollo o similares (4).

Asimismo, el art. 21 establece que “si el sujeto local abonara regalías o retribuciones de cualquier tipo por la utilización de intangibles en los que tuviera participación en su desarrollo o mejora, en el Informe referido en el Anexo I [Estudio de Precios de Transferencia] se deberá justificar que el monto de aquellas se corresponde con el principio del operador independiente y que la transacción responde a dicho principio en condiciones comparables”.

Además, de la información del Estudio de Precios de Transferencia en el caso de operaciones con activos intangibles, el “Informe Maestro” deberá contener información sobre los activos intangibles del grupo (5).

(4) El Anexo I de la RG (AFIP) 4717 regula el “Estudio de Precios de Transferencia” en el que los contribuyentes del art. 44 deben hacer constar las justificaciones del análisis de las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia (art. 43). En particular, el pto. 11 del apart. A (“Contenido del informe”), establece que el Estudio debe contener “En el caso de operaciones con activos intangibles: a) La descripción de los riesgos asumidos, activos utilizados y funciones desempeñadas en los términos de esta resolución y lo dispuesto en el inc. b) del segundo párrafo del art. 32 del decreto reglamentario de la ley del tributo; b) El cumplimiento de lo dispuesto en el art. 229 del decreto reglamentario de la ley del gravamen; c) En relación con los gastos en concepto de ‘marketing’, publicidad y promoción de ventas realizados por el sujeto local, 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”.

(5) El Anexo II, pto. 3, de la RG (AFIP) 4717 requiere incluir información sobre la “3.1. Descripción general de las estrategias globales del Grupo de Empresas Multinacionales con relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de Investigación y Desarrollo (I+D) y el emplazamiento de la dirección de las mismas. 3.2. Listado

III. Gastos de *marketing*, publicidad y promoción. El “enfoque unificado” del Pilar 1 del Marco Inclusivo BEPS

La RG (AFIP) 4717 adopta el nuevo postulado de las Directrices 2017 según el cual el propietario legal de un activo intangible únicamente tendrá derecho a recibir la totalidad de los rendimientos que obtenga el grupo multinacional de la explotación del activo intangible si desempeña y controla todas las funciones DEMPE; aporta todos los activos, incluida la financiación; y asume todos los riesgos relacionados con las funciones DEMPE. Expresamente así lo establece la oración final del segundo párrafo del art. 23 al destacar que “... la propiedad legal de los activos intangibles no conlleva por sí sola la atribución de los beneficios derivados de su explotación”.

Cuando el propietario legal de los activos intangibles no cumpla con las condiciones mencionadas, los demás miembros del grupo multinacional, distintos del propietario legal, que desempeñen funciones DEMPE y utilicen activos o asuman riesgos relacionados deberán ser compensados con la totalidad o una parte importante de los rendimientos previstos de la explotación del activo intangible. Al respecto, el art. 34 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, incorporado por el dec. 1170/2018, establece: “Al realizarse el análisis de comparabilidad, si alguna de las partes de la operación fuese titular o licencianta sobre marcas, patentes u otros intangibles, deberá identificarse y valorarse tal extremo, aun cuando su uso o aprovecha-

de intangibles o conjunto de intangibles del Grupo de Empresas Multinacionales que sean significativos a efectos de precios de transferencia y de las entidades que sean sus propietarios legales. 3.3. Un listado de los acuerdos significativos sobre intangibles celebrados ente empresas vinculadas concretas, en particular, los acuerdos de reparto de costes, los acuerdos de servicios de investigación principal y los acuerdos sobre licencias. 3.4. Referencia general de las políticas de precios de transferencia seguidas por el grupo en relación con las actividades de Investigación y Desarrollo (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”.

miento económico no esté remunerado expresamente”.

Las Directrices 2017 establecen que para evaluar si las empresas asociadas que contribuyen al valor de un activo intangible propiedad de un tercero vinculado han percibido una compensación de plena competencia, es necesario considerar el grado y naturaleza de la actividad realizada; así como el importe y la forma de la compensación pagada en comparación con la actividad y compensación de entidades no vinculadas comparables. Una de las situaciones habituales relacionadas con las funciones DEMPE es el desarrollo y mejora de los activos intangibles de comercialización (marcas comerciales, nombres comerciales, listas de clientes, relaciones con clientes, los datos de propiedad exclusiva sobre el mercado y los clientes, etc.) por parte de empresas asociadas (6).

Una cuestión clave es determinar si el comercializador o distribuidor local debe recibir una compensación solo por los servicios de promoción y distribución, o si también debería ser compensado por incrementar el valor de las marcas comerciales y otros intangibles de comercialización como consecuencia de las funciones DEMPE. Las Directrices 2017 establecen que cuando el distribuidor soporta efectivamente el costo de sus actividades de comercialización, debe determinar la forma de compensarlo.

Se trata del caso del distribuidor que desempeña funciones, utiliza activos o asume riesgos que exceden de los que desempeña o asume un distribuidor independiente con derechos similares en beneficio de su propia actividad de distribución. Un distribuidor independiente en una posición similar demandaría normalmente una remuneración adicional al propietario de la marca comercial o del resto de activos intangibles, mediante una reducción en el precio de adquisición del producto, de las regalías pagadas, o mediante una participación en el beneficio asociado al incremento de valor de la

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

marca comercial u otros intangibles de comercialización (7).

El art. 22 de la RG (AFIP) 4717 regula este supuesto al establecer que “sin perjuicio de lo estipulado en el art. 20 (8), en relación con los gastos en concepto de *marketing*, publicidad y promoción de ventas realizados por el sujeto local, deberá tenerse particularmente en cuenta si dicho nivel de gastos se corresponde con el que hubieran realizado entidades independientes. En el caso en que aquellos excedan los que hubieran realizado partes independientes, podrán considerarse cuando constituyan una contribución a la cadena de valor del activo intangible”.

Cabe destacar que la problemática de precios de transferencia a la que apunta el art. 22 de la RG (AFIP) 4717 es la que dio lugar al tratamiento de las Cantidades B y C del “Enfoque Unificado” del Pilar 1 del Marco Inclusivo BEPS. La determinación de la remuneración de plena competencia del distribuidor/comercializador ha suscitado ajustes de precios de transferencia basados en los gastos excesivos de publicidad, *marketing* y promoción (*AMP expenses*) efectuados por el distribuidor local. El caso característico es el de las autoridades fiscales indias que han sostenido la existencia de una “transacción internacional” entre las partes vinculadas en razón de la existencia de estos gastos exce-

(7) OCDE, “Directrices...”, ob. cit., cap. VI, para. 6.78.

(8) El art. 92, inc. m), de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que no serán deducibles las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación. A propósito, el art. 229 del decreto reglamentario del impuesto establece que solo será deducible el 80% de tales retribuciones tanto para las empresas independientes como para las empresas vinculadas. Respecto de las empresas vinculadas, la limitación será aplicable sobre el precio normal de mercado entre partes independientes según lo establecido por el art. 17 de la ley. El art. 20 de la RG (AFIP) 4717 establece que la limitación prevista en el inc. m) del art. 92 de la ley “por parte de sujetos comprendidos en los puntos 2. y 3. del art. 2º de la presente, será aplicable en todas las operaciones de acuerdo con lo dispuesto por el art. 17 de la ley y por el art. 229 de su decreto reglamentario”.

sivos (9). Por tal motivo, el enfoque unificado del Pilar 1 evalúa el establecimiento de una remuneración fija para las actividades básicas de comercialización y distribución (Cantidad B) y una remuneración adicional cuando la jurisdicción de mercado demuestre que el distribuidor desarrolla actividades que van más allá de las básicas de comercialización y distribución, sujeta esta última a mecanismos mejorados de prevención y resolución de disputas (10).

IV. Acuerdos de investigación, desarrollo y mejora de procesos

Otras de las situaciones habituales identificadas por las Directrices 2017 para evaluar si las empresas asociadas que realizan funciones DEMPE han percibido una compensación de plena competencia se refiere a los acuerdos de investigación, desarrollo y mejora de procesos vinculados con los activos intangibles mercantiles de valor (*trade intangibles*), definidos por la negativa como todo intangible distinto del intangible de comercialización (p. ej., patentes).

Se trata del supuesto del miembro del grupo multinacional que desempeña funciones de investigación y desarrollo en virtud de un acuerdo contractual celebrado con una empresa asociada que es la propietaria legal de los activos intangibles. Las Directrices 2017 establecen que en estos casos la compensación apropiada por los servicios de investigación dependerá de todos los hechos y circunstancias del caso. A tal fin, deberá tenerse en consideración —entre otras cuestiones— si el equipo de investigación cuenta con las habilidades y la experiencia únicas que son per-

tinentes para la investigación, si asume riesgos, si usa sus propios intangibles o si otra parte asume el control y la gestión.

Dependiendo del caso, una compensación igual al reembolso de los costos incrementado en un pequeño margen (*cost plus*) no siempre reflejará el precio de plena competencia de las aportaciones del equipo de investigación (par. 6.79).

El art. 23 de la RG (AFIP) 4717 incorpora estos principios al establecer: “Cuando se evalúen actividades de investigación, desarrollo o similares, el valor de mercado de la contribución al desarrollo o mejora de activos intangibles deberá estimarse a partir de un análisis funcional que permita identificar y evaluar los riesgos involucrados y la magnitud y grado de importancia de las actividades ejercidas por el sujeto local.

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

En particular, el último párrafo del art. 23 citado se refiere al supuesto tratado en este acápite, en el que la investigación y desarrollo son realizados por “los sujetos locales bajo contrato”. La norma establece que “... se evaluará si el sujeto local participa en la toma de decisiones estratégicas, monitoreo de actividades de investigación y desarrollo, uso de activos tangibles e intangibles o controla los riesgos, a los fines de determinar la remuneración de mercado que correspondería atribuir al sujeto local y la posible contribución del sujeto local a la cadena de valor del activo intangible”.

Por otra parte, con relación al método de división de ganancias, el art. 32 de la

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

(10) Ver BRACCIA, Mariano F., “Intangibles de comercialización (segunda parte): los distribuidores con riesgos limitados en la discusión sobre la tributación de la economía digital” (inédito, para la Revista Impuestos).

RG (AFIP) 4717 establece: “Para la evaluación de las actividades de investigación y desarrollo, deberán tenerse en cuenta las diferencias en los tipos de actividades involucradas, su flujo de financiación, y la asignación o reparto de titularidades sobre la propiedad de los intangibles. Asimismo, corresponderá acreditar las diferentes formas de asunción de riesgo por cada una de las partes y los diferentes niveles en el rendimiento esperado, de acuerdo con lo que se estipularía entre sujetos independientes” (11).

V. Acuerdos y planificaciones fiscales de alto riesgo fiscal relacionadas con activos intangibles

En enero de 2020, la administración tributaria de Australia —*Australian Taxation Office*,

(11) El art. 29, inc. d), del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece respecto del método de división de ganancias que “Si las partes involucradas en la o las transacciones contribuyeran de forma relevante en la formación de activos intangibles o poseyeran activos intangibles involucrados en la o las transacciones, en tanto no existieran métodos más adecuados para la valoración de la operación como entre partes independientes, el contribuyente podrá utilizar —y en tal caso deberá informarlo anticipadamente— el método de división de ganancias conforme el siguiente procedimiento: (i) se determinará el resultado operativo global, esto es la suma de los resultados operativos de cada una de las partes involucradas en las transacciones;(ii) se establecerá, en primer término, la ganancia rutinaria de cada una de las partes vinculadas, es decir, sin tomar en cuenta la utilización de los bienes intangibles significativos, utilizando para ello el método de precios de transferencia que resulte más adecuado (no debiendo considerarse el de división de ganancias);(iii) la ganancia operativa global residual se distribuirá entre las partes vinculadas en la operación teniendo en cuenta, entre otros aspectos, los bienes intangibles significativos utilizados por ellas, siempre que (y en proporciones iguales a las que) razonablemente hubiesen sido utilizadas entre partes independientes en similares circunstancias”. Asimismo, el art. 29, inc. f), del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que se podrán utilizar otros métodos “cuando se tratare de la transferencia de activos intangibles valiosos y únicos o de activos financieros que no presenten cotización o transacciones comparables con o entre partes independientes, o se tratase de la inversión en activos únicos que no presenten comparables y cuya activación solo produzca resultados mediatos a través de la amortización de dichos bienes, en tanto por la naturaleza y características de las actividades no resulte apropiada la aplicación de ninguno de los métodos anteriores”, en la medida representen una mejor opción y se cuente con una adecuada documentación de respaldo.

ATO— publicó una alerta para los contribuyentes respecto acuerdos y planificaciones fiscales relacionadas con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de activos intangibles (12). Dichos acuerdos y planificaciones podrían dar lugar a ajustes de precios de transferencia por no reflejar una remuneración de plena competencia para las empresas vinculadas australianas que desempeñan funciones DEMPE.

Esta alerta se dirige a acuerdos que carecen de justificación comercial y/o sustancia, los cuales pueden ser atacados mediante las disposiciones de precios de transferencia —que en Australia receptan expresamente las Directrices— (13), la cláusula antiabuso general doméstica (GAAR) —que fue reformada en 2013 y que incluye una *multinational anti-avoidance law* (MAAL)— y las disposiciones del *Diverted Profit Tax* (DPT).

A continuación, se receptan dos ejemplos incluidos en la alerta de la ATO, los cuales demuestran el impacto de las funciones DEMPE respecto de activos intangibles en los ajustes de precios de transferencia.

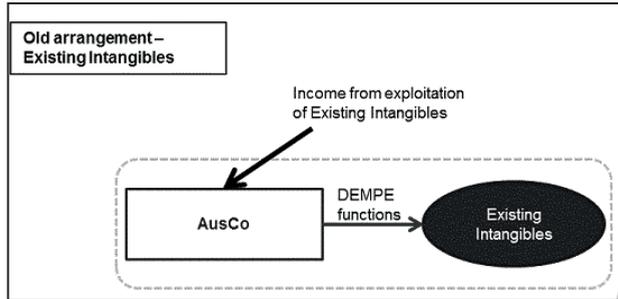
Ejemplo 1: Acuerdos que implican la bifurcación de activos intangibles y la calificación equivocada de las funciones DEMPE del sujeto local.

Una empresa australiana (AusCo) desempeña y controla todas las funciones DEMPE y aporta todos los activos y asume todos los riesgos relacionados con las funciones DEMPE de patentes valiosas, marcas, *know-how*, derechos de autor y activos similares (intangibles existentes). AusCo es la propietaria legal de los intangibles existentes y obtiene los ingresos de su explotación (14).

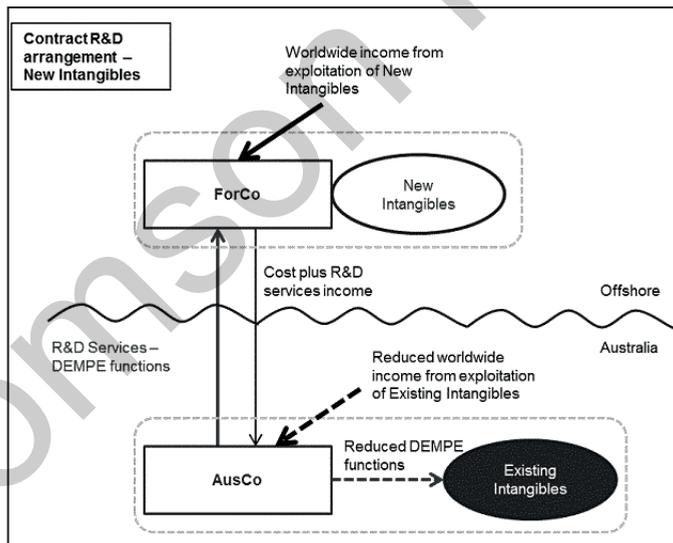
(12) ATO, “Taxpayer Alert on intangible assets”, TA 2020/1, 22/01/2020, <https://www.ato.gov.au/Business/Business-bulletins-newsroom/Public-advice-and-guidance/Taxpayer-Alert-on-intangible-assets/>.

(13) ITAA 1997 815-135[2](aa). Actualmente se encuentra en discusión la adopción de la última versión 2017 de la Directrices, sin perjuicio de que ya resultan de aplicación a nivel doméstico de las recomendaciones de los informes finales de las Acciones 8-10 BEPS.

(14) ATO, ob. cit. Todos los gráficos forman parte de la alerta.



AusCo celebra un contrato de investigación y desarrollo con una empresa vinculada del exterior (ForCo). AusCo se compromete a proporcionar a ForCo servicios asociados con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación (funciones DEMPE) de nuevos o futuros activos intangibles. Todos los nuevos intangibles producidos bajo el acuerdo son propiedad de ForCo, quien obtiene todos los ingresos generados por la explotación de los nuevos intangibles. Asimismo, los nuevos intangibles de ForCo están intrínsecamente vinculados a los intangibles existentes de AusCo, puesto que incluyen versiones actualizadas y mejoras de las patentes, marcas, conocimientos, derechos de autor y activos similares de estos últimos.



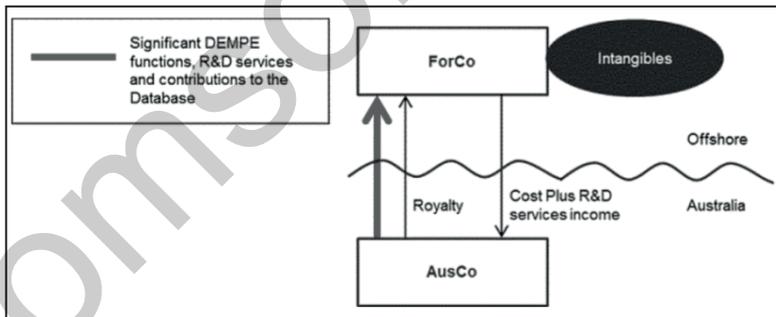
La compensación de AusCo es el reembolso de los costos incrementado en un pequeño margen (*cost plus*). El ejemplo cuestiona si se trata de una remuneración de plena competencia. A tal efecto, deben tenerse en cuenta las siguientes circunstancias relevantes: i) las funciones DEMPE, activos y riesgos de AusCo pasan a concentrarse en los nuevos intangibles propiedad de ForCo, motivo por el cual disminuye el valor de los intangibles existentes y el ingreso derivado por AusCo de la explotación de estos últimos; ii) AusCo continúa empleando el mismo personal especializado y utiliza su experiencia y activos asociados con los intangibles existentes en beneficio de los nuevos intangibles; iii) ForCo carece de suficientes activos y personal adecuadamente calificado para administrar, realizar o controlar

de manera adecuada las funciones DEMPE de los nuevos intangibles; y iv) aumenta el valor de los nuevos intangibles y los ingresos para ForCo como resultado de las funciones DEMPE realizadas por AusCo.

Para la ATO, la compensación de AusCo en virtud del contrato de investigación y desarrollo no es una remuneración de plena competencia porque no refleja el alcance o el carácter de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por AusCo en relación con los nuevos intangibles o la conexión entre los nuevos intangibles y los intangibles existentes de AusCo, que están intrínsecamente vinculados. Entre otras cuestiones, el acuerdo celebrado por AusCo revela una falta de justificación comercial o no es coherente con sus mejores intereses económicos teniendo en cuenta las opciones comerciales disponibles de manera realista. Asimismo, se destaca existencia de un propósito fiscal exclusivo o dominante en la planificación fiscal adoptada.

Ejemplo 2: Acuerdos que no reconocen adecuadamente las contribuciones de los sujetos locales a las funciones de DEMPE.

En este supuesto, AusCo le paga regalías a ForCo por el uso de patentes, marcas y conocimientos almacenados en una base de datos en línea. AusCo está obligada a registrar en la base de datos todos los conocimientos desarrollados y obtenidos por AusCo en el curso de sus operaciones en Australia, incluida toda la información y datos comerciales, científicos e industriales. Asimismo, AusCo realiza servicios de investigación y desarrollo para, o en nombre de, ForCo y recibe una remuneración basada en el costo más margen. Según el acuerdo, los intangibles son desarrollados, mejorados, mantenidos y protegidos principalmente por ForCo, quien obtiene los ingresos de su explotación. ForCo no tiene operaciones comerciales sustanciales y emplea un número limitado de personal adecuadamente calificado.



A diferencia del ejemplo anterior, en este AusCo utiliza los intangibles de ForCo en sus operaciones australianas, a la vez que contribuye al desarrollo y mejora de dichos intangibles al registrar y almacenar en la base de datos de ForCo todo el *know-how* derivado de proyectos australianos. AusCo realiza funciones DEMPE y asume los riesgos asociados como parte de las actividades de investigación y desarrollo con una dirección y supervisión mínimas de ForCo.

AusCo tiene derecho a una compensación que refleje parte del ingreso derivado por ForCo de la explotación global de los intangibles, ya que el valor de los intangibles de ForCo aumenta como resultado de las actividades de DEMPE realizadas por AusCo. La remuneración que AusCo acordó con ForCo no es consistente con las condiciones de plena competencia. El acuerdo entre estas empresas vinculadas puede no ser comercialmente racional

o consistente con sus mejores intereses económicos teniendo en cuenta las opciones comerciales disponibles de manera realista y lo que podría esperarse razonablemente que se acuerde entre partes independientes que operan en condiciones de independencia.

VI. Conclusiones

La RG (AFIP) 4717 sobre precios de transferencia implementa algunas de las principales modificaciones sustantivas y formales de las Directrices 2017 como resultado de las Acciones 8-10 del Plan de Acción BEPS. El renovado tratamiento de los activos intangibles en las Directrices 2017 se encontraba reflejado en las disposiciones relevantes del tít. I de la ley 27.430 y del dec. 1170/2018, que modificó el decreto reglamentario del impuesto a las ganancias. La reciente RG (AFIP) 4717 completa el marco normativo aplicable a los activos intangibles en materia de precios de transferencia.

Los acuerdos y planificaciones fiscales que involucran activos intangibles han dado lugar a ajustes de precios de transferencia en todo el mundo. La cuestión central radica en determinar si los sujetos locales que desempeñan funciones de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explota-

ción de activos intangibles reciben una remuneración de plena competencia. La nueva RG (AFIP) 4717 contempla la posibilidad de ajustes de precios de transferencia en el supuesto de gastos excesivos en *marketing*, publicidad y promoción de ventas realizados por el sujeto local. Esta cuestión referida a la determinación de la remuneración de plena competencia del distribuidor/comercializador constituye uno de los ejes principales del “Enfoque Unificado” del Pilar 1 del Marco Inclusivo BEPS, que distingue entre una remuneración fija para las actividades básicas de comercialización y distribución (Cantidad B) y una remuneración adicional sujeta a mecanismos mejorados de prevención y resolución de disputas (Cantidad C).

La nueva resolución regula también el tratamiento de los acuerdos de investigación, desarrollo y mejora de procesos celebrados con sujetos locales. La identificación de las funciones DEMPE, activos utilizados y riesgos asumidos por los sujetos locales constituye también un aspecto crucial de los nuevos ajustes de precios de transferencia de la economía digital. La alerta sobre activos intangibles publicada por la ATO a principio de 2020 brinda ejemplos del tipo de acuerdos y planificaciones fiscales implicados por este tipo de ajustes.

Thomson Reuters

LABORAL Y PREVISIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Régimen legal del contrato de teletrabajo

Mirta N. Userpater (*)

En el artículo se analizan los puntos más destacados de la nueva ley de teletrabajo.

I. Introducción

El *teletrabajo* es una modalidad de la era digital que surge con el avance tecnológico con tareas que se realizan en el domicilio del trabajador o en lugares distintos del establecimiento del empleador. Radica en el uso de tecnologías de la información y comunicación por parte de los teletrabajadores.

Nuestra legislación data entre 1929 y 1975, antes de la creación del fax, el celular, internet, la *notebook*, la PC y la generalización de la robótica. Las reformas lo único que lograron fue volver al texto legal original de 1975. No encontramos en el texto de la Ley de Contrato de Trabajo nada respecto a teletrabajo y *home office*. No contempla las nuevas formas de organizar el trabajo humano.

Solo en *Brasil*, *Colombia* y *Perú* existen leyes específicas que regulan el teletrabajo; en la *Argentina* y *Ecuador* cuentan con normas regulatorias del Ministerio de Trabajo, mientras que en *Bolivia* y *México* el teletrabajo forma parte de lo que se considera trabajo a domicilio. Varios países tienen proyectos de leyes en estudio, en algunos casos con propuestas que datan del año 2010 pero que no se han aprobado aún. En el caso de México, el proyecto de ley busca separar el trabajo a domicilio del teletrabajo, mientras que en Bolivia el proyecto limita el teletrabajo a grupos específicos de trabajadores (como personas con discapacidad, mujeres embarazadas o personas con problemas de salud) y propone que el trabajo a distancia

sea posible solo por un lapso de tres meses. Finalmente, otros países como *Uruguay* están todavía elaborando su regulación.

Ya sea con regulaciones o con proyectos de ley, en la región se entiende que el teletrabajador es un trabajador en relación de *dependencia* (asalariado) con los mismos derechos de una persona que trabaja en la empresa. Es decir, aplican las mismas escalas salariales, tienen los mismos derechos de protección ante el despido y los mismos beneficios de seguridad social. Una excepción se da en Chile, donde el Código del Trabajo excluye el teletrabajo de la limitación de la jornada de trabajo, lo cual implica que *no hay régimen horario* y, por lo tanto, no se generan horas extras.

En Argentina, julio 2020, representantes de la Unión Industrial Argentina (UIA), el Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina (IDEA), de ARGENCON, entidad que nuclea a empresas prestadoras de servicios de todos los verticales de la Economía del Conocimiento, y el CIPPEC (Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento), participaron en la reunión convocada por la Comisión de Trabajo y Previsión Social del Senado para el tratamiento del proyecto de ley de teletrabajo. El presidente de la comisión consideró que la media sanción de Diputados “establece pautas fundamentales para proteger el trabajo” y adelantó que el oficialismo pretende avanzar para que el Senado apruebe la regulación sin cambios.

No obstante, no parece razonable pretender aplicar regulaciones laborales propias de

(*) Profesional independiente.

la revolución industrial en plena era digital. El mundo empresarial y muchos profesionales de las ciencias económicas esperamos cambios urgentes en materia laboral y por supuesto otros también de gran importancia, para transformar la Argentina y lograr su posicionamiento en el mundo en cuanto a la ética, la responsabilidad, la justicia, el respeto a las opiniones, la tolerancia, el espíritu de servicio, el trabajo en equipo, la seguridad personal, la facilidad de comunicación, la capacidad para resolver problemas, el trabajo en blanco, respetar la vida privada...

Para todo ello y más, en materia laboral se crea un nuevo modelo de capital humano y de cultura organizacional, donde el foco está en maximizar los recursos, mejorar la producción, la retención de talento y conciliar la calidad de vida de los trabajadores con su empleo. Aquí es donde vemos claramente cómo se aplica la *estrategia laboral "win to win" (ganar para ganar)*, en la que todas las partes salen beneficiadas.

II. Análisis de lo que debería ser

En <https://www.argentina.gob.ar/trabajo/teletrabajo/que-es-encontramos-cuales-son-los-objetivos-de-la-reglamentacion>.

1. Generar una herramienta jurídica nacional para facilitar la aplicación del teletrabajo.
2. Definir el teletrabajo.
3. Definir las TIC.
4. Establecer un contrato individual con contenidos mínimos, fijando las condiciones, limitaciones y requisitos que correspondan.

El objetivo es incrementar la difusión de la temática, que cada vez más empresas y pymes puedan conocer, implementar y aplicar el teletrabajo en sus operaciones diarias enfatizando y teniendo en cuenta que es una forma de trabajo que incrementa la producción, genera empleo y mejora la calidad de vida de los trabajadores.

En esta regulación laboral el acento está puesto desde la perspectiva de los sindicatos

y del empleado. Pareciera no contemplarse el punto de vista de las empresas. De hecho, fueron escuchadas, pero no atendidas en sus reclamos y aportes.

II.1. Características del teletrabajo

- *Nueva cultura organizacional*: fomenta los espacios de aprendizaje, la comunicación transversal, incentiva equipos de trabajo interdepartamentales multidisciplinares, multiculturales, multigeneracionales y remotos con *horarios flexibles y trabajo por resultados*.

- *Contrato individual voluntario*: se puede armar un contrato que sea consensuado por ambas partes. Se sugiere armar un detalle de los derechos y obligaciones del empleado y el empleador, especificando aspectos de la implementación.

- *Trabajo por objetivos*: *el trabajo no será controlado por reloj*, ya que el concepto de presentismo está quedando obsoleto y aparece otro de disponibilidad y objetivo cumplido en busca de una mayor productividad. Esto contempla el derecho a la desconexión.

- *Horarios flexibles* (respetando la jornada laboral): el tiempo y habitualidad de trabajo se acuerdan previamente para que tanto jefes como pares conozcan la disponibilidad del teletrabajador y *si existe una rutina presencial o no*.

- *Distancia + ajenidad + TIC*: el trabajo se realiza remotamente en un domicilio ajeno al empleador o no, mediante la utilización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC).

- *Lugar de trabajo determinado o no*: el trabajo remoto puede tener una locación determinada o no, siempre y cuando exista el consenso de ambas partes.

- *Conectividad*: el lugar donde se desarrolle la jornada laboral debe tener buena conexión a internet para cumplir con las tareas asignadas.

- *Cobertura de ART*: los trabajadores deben tener cobertura de su jornada laboral

semanal, con horarios aproximados y mención de días presenciales. La sugerencia es cubrir 24/7 para que el empleado tenga mejor rango de cobertura.

- *Igualdad de derechos y obligaciones con el trabajador presencial*: el teletrabajador goza de los mismos derechos, beneficios y obligaciones de aquellos trabajadores que presten igual tarea en los establecimientos de la empresa; estos estarán sujetos a la legislación vigente y los Convenios Colectivos de Trabajo.

- *Respeto a la vida privada*: todos los sistemas de control destinados a la protección de los bienes e informaciones de propiedad de la empresa deberán salvaguardar la intimidad del trabajador y la privacidad de su domicilio.

- *Reversibilidad acordada*: en el contrato individual voluntario se sugiere que se mencione en forma taxativa el consenso entre trabajador y empleador para retornar al trabajo presencial o viceversa, retornar al trabajo remoto o conectado.

- *Herramientas de trabajo provistas por la empresa o el trabajador*: los equipos y herramientas necesarias para cumplir con la labor podrán ser provistos por la empresa/empleador y el trabajador será responsable por su correcto uso y mantenimiento, como sucede en cualquier puesto de trabajo. En el caso consensuado en que el trabajador utilice su propio equipamiento, se sugiere a la empresa/empleador compensar la totalidad de los gastos y/o amortizaciones que genere su uso.

II.2. Cómo lo aplico al trabajo

Se recomienda firmar un acuerdo entre las partes, empleador y trabajador, mediante un contrato individual en el cual se expresen:

- La voluntad del trabajador para realizar sus tareas remotamente con definición del lugar de prestación de tareas.

- El tiempo y la habitualidad.

- Detalle de equipamiento, amortización y compensación de gastos.

- Forma de monitoreo, teniendo en cuenta la preservación de la vida privada del trabajador.

- Plazos de preaviso respecto a la reversibilidad con la posibilidad de que ambas partes lo soliciten. La sugerencia de este plazo de preaviso es 1 mes.

- Derecho a la desconexión digital a fin de garantizar, fuera del tiempo de trabajo, el descanso, permisos y vacaciones, así como su intimidad personal o familiar.

II.3. Algunos principios para el trabajador

- No todos los oficios y/o profesiones son teletrabajables.

- Se necesita fuerte autodisciplina y autocontrol.

- Dominio de las TIC.

- Facilidad para comunicarse con sus pares y superiores.

- Autogestión del tiempo.

- Desarrollo de las habilidades blandas.

Derechos:

- Trabajar en un ambiente sano y seguro.

- Conocer los riesgos asociados a su tarea.

- Recibir capacitación sobre métodos de prevención.

- Recibir elementos de protección personal y colectiva.

- Cobertura de la ART de su empleador.

- Recibir asistencia médica.

- Recibir los pagos mensuales en caso de accidente o enfermedad profesional y la indemnización en los casos que corresponda.

- Recibir la recalificación laboral cuando corresponda.

Obligaciones:

- Denunciar ante su empleador o la ART los accidentes de trabajo o enfermedades profesionales.

- Comunicar a su empleador, la ART o la SRT cualquier situación de riesgo relacionada con el puesto de trabajo o establecimiento en general.

- Participar de acciones de capacitación y formación sobre salud y seguridad en el trabajo.

- Utilizar correctamente los elementos provistos por el empleador.

- Realizar los exámenes médicos periódicos.

II.4. Empleador

Responsabilidades:

- Formar o contar con jefes, gerentes y directivos que tengan capacidad para manejar equipos mixtos, remotos y presenciales.

- Poder tomar decisiones teniendo en cuenta el contexto del trabajo.

- Trabajar por objetivos y resultados.

- Tener en cuenta que las metas se van a cumplir bajo la órbita del teletrabajo, lo cual requiere una dinámica diferente.

- Manejar herramientas tecnológicas, diseñar estrategias y planes de trabajo para facilitar la comunicación e integración de los equipos.

- Analizar puestos de trabajo y perfiles adecuados para el teletrabajo.

Objetivos:

- Lograr eficacia de la empresa en su implementación.

- Obtener resultados positivos y analizar los que no fueron cumplidos.

- Desarrollar una cultura organizacional sólida de trabajo por objetivos y resultados.

- Visibilizar al teletrabajador y el trabajo en equipo, la responsabilidad de la organización y sus líderes.

- Buscar mejorar la productividad.

- Medir la efectividad de la modalidad por medio de entrevistas a los teletrabajadores, jefes, pares y analizar los resultados obtenidos.

- Desarrollar estadísticas con base en la información recolectada.

- Conciliar vida familiar, social y laboral para estimular al grupo de trabajo.

- Posicionar a la empresa como vanguardista con las innovaciones tecnológicas y el mercado laboral, para lograr mayor competitividad.

- Utilizar mecanismos de monitoreo, cuidando la privacidad del trabajador.

- Cumplimiento de metas por objetivos.

II.5. Ventajas del teletrabajo para el teletrabajador y la organización

- Ahorra tiempo y costos al evitar el desplazamiento entre el domicilio y el trabajo.

- Reduce la congestión de tráfico y las emisiones de carbono.

- Concilia la vida familiar, social y laboral.

- Puede reducir el espacio de trabajo en instalaciones de la empresa o facilitar la existencia de otros espacios con diferentes costos.

- Busca incrementar la productividad.

- Disminuye la tasa de ausentismo laboral.

- Optimiza el tiempo de trabajo.

- Aumenta la motivación mediante la formación profesional.

- Ayuda a retener talentos.
- Facilita la inclusión de grupos vulnerables.
- Acompaña la Revolución 4.0.

También facilita la continuidad laboral del trabajador luego de sus licencias por maternidad y/o parental, evitando la pérdida del ingreso de su salario al solicitar excedencia.

Algunas de estas cuestiones ya las tratamos en el artículo “Claves para un teletrabajo productivo”.

III. Análisis de lo que finalmente parece que será

III.1. Concepto, derechos y obligaciones de los teletrabajadores

Este régimen legal tiene como objetivo establecer las pautas mínimas para regular una nueva modalidad de contratación, el teletrabajo. En tanto lo específico será tratado para cada actividad en el marco de las negociaciones colectivas respetando los principios de orden público establecidos en la Ley de Contrato de Trabajo.

Se incorpora al Título III de la LCT, el art. 102 bis capítulo VI, que nos trae el concepto del contrato de teletrabajo:

Habrá contrato de teletrabajo cuando la realización de actos, ejecución de obras o prestación de servicios en, los términos del arts. 21 y 22 de la LCT, sea efectuada total o parcialmente en el domicilio de la persona que trabaja, o en lugares distintos al establecimiento o establecimientos del empleador mediante la utilización de las TIC.

Recordamos que el art. 21 se refiere al Contrato de Trabajo, que es un acuerdo de voluntades donde resalta que será determinado o indeterminado de tiempo a cambio de una retribución por haber puesto el trabajador su fuerza de trabajo a disposición del empleador.

Mientras que el 22 refiere a la relación de trabajo. Esta consiste en la ejecución de las

prestaciones a cargo de las partes; una de ellas —el trabajador— debe realizar actos, ejecutar obras, o prestar servicios, mientras que la otra —el empleador— debe pagar la remuneración devengada.

En el teletrabajo se tendrán “los mismos derechos y obligaciones que las personas que trabajan bajo la modalidad presencial, y su remuneración no podrá ser inferior a la que percibían o percibirían bajo la modalidad presencial”. La equidad respalda a la materia salarial, derechos individuales y colectivos.

III.2. Jornada laboral y derecho a la desconexión digital

Esta debe ser pactada por “escrito de trabajo de conformidad con los límites legales y convencionales vigentes, tanto en lo que respecta a lo convenido por hora como por objetivos”. “Las plataformas y *software* utilizados por el empleador a los fines específicos del teletrabajo, y registrados según lo establecido en el art. 18, deberán desarrollarse de modo acorde, a la jornada laboral establecida, impidiendo la conexión fuera de la misma”.

Se trata de un esquema demasiado rígido que puede atentar contra la dinámica de la actividad. Sería apropiado habilitar mecanismos que permitan el acceso por fuera de la jornada, con previo acuerdo y las autorizaciones correspondientes.

El derecho que le asiste al teletrabajador a no ser contactado y a desconectarse de los dispositivos digitales y/o tecnologías de la información y comunicación, fuera de su jornada laboral y durante los períodos de licencias. No podrá ser sancionado por hacer uso de ese derecho.

El empleador no podrá exigir a la persona que trabaja, la realización de tareas, ni transmitirle comunicaciones, por ningún medio, fuera de la jornada laboral.

III.3. Tareas de cuidado

Entendiendo que la extensión y horario de la jornada laboral se establece por escrito en

el contrato que inicia la relación, el hecho de que el trabajador tenga a su cargo el cuidado de personas menores de 13 años, personas con discapacidad, o adultos mayores, solo debería autorizar la modificación del horario correspondiente a la jornada de trabajo en situaciones sobrevinientes. Pues, si fuesen anteriores, estas habrían sido tenidas en cuenta a la hora de acordar el horario original. Esto se debe a que es deseable garantizar cierta regularidad de la jornada, en particular para no entrar en contradicción con otras disposiciones de esta misma norma como el art. 3º. Allí se establece que quienes ejerzan el teletrabajo gozarán de los mismos derechos y obligaciones que las personas que trabajan bajo la modalidad presencial. Tampoco se determina de qué forma compensará las horas el trabajador, que tenga personas a cargo para su cuidado, si interrumpe su jornada laboral.

El no cumplimiento de este punto podrá ser tomado como un acto discriminatorio de los empleadores.

III.4. Voluntariedad y reversibilidad

El traslado de trabajo presencial a modalidad de teletrabajo, salvo casos de fuerza mayor debidamente comprobada, debe ser voluntario y por escrito.

Además, este consentimiento dado por el trabajador podrá ser revocado en cualquier momento de la relación. En tal caso, el empleador deberá otorgar tareas en el establecimiento en el cual las hubiera prestado anteriormente o, en su defecto, en el más cercano al domicilio del dependiente.

El proyecto, de forma expresa, prevé que el incumplimiento de esta obligación será considerado violatorio del deber de ocupación (art. 78 de la LCT), y habilitará al trabajador a considerarse en situación de despido o accionar para el restablecimiento de las condiciones oportunamente modificadas.

Según CAME, esto no solo impide las facultades de dirección y organización que tiene el empleador (arts. 5º, 64, 65, y ss., LCT),

sino que supone además que el empleador debe contar con infraestructura de reserva, lo que atenta contra la eficiencia y previsibilidad en la gestión de cualquier empresa. En virtud de ello, consideramos que el principio de reversibilidad debe quedar a cargo del empleador, debiendo este justificar los motivos que llevan a realizar la modificación. Tras ello, eventualmente el trabajador podría tener la potestad de demostrar, mediante motivos fundados, por qué no puede cumplir con ello.

“No parece razonable que esa reversibilidad sea unilateral” de parte del trabajador “sin aviso previo”, debe ser una decisión “bilateral consensuado y con un plazo de adecuación” ya que de no ser así “podría generar contingencias que desalienten” el teletrabajo.

III.5. Elementos de trabajo

Si bien lo planteado en el artículo es de difícil control por parte del empleador (no es posible controlar el debido uso de las herramientas de trabajo por parte del empleado ya que está prestando tareas en su domicilio), existen mecanismos que podrían utilizarse para poder corregir la conducta de un empleado cuando, de manera recurrente, sufra roturas de las herramientas provistas. Sería conveniente establecer que dichos dispositivos (en especial las computadoras y teléfonos celulares) no puedan ser utilizadas para uso personal, ni revistan carácter remuneratorio. Esto para evitar los cuestionamientos que hoy existen en la Justicia del Trabajo, donde se interpreta que el uso de dichas herramientas para fines particulares representa pagos no registrados.

III.6. Compensación de gastos

El teletrabajador tendrá derecho a compensar mayores gastos por consumo de conectividad u otros servicios. Esa compensación estará exenta del pago de impuesto a las ganancias.

Se dispone que los sistemas de control deberán contar con participación sindical, a fin de salvaguardar la intimidad de la perso-

na que trabaja bajo la modalidad de teletrabajo y la privacidad de su domicilio.

El empleador no podrá utilizar *software* de vigilancia que viole la intimidad del teletrabajador, garantizando la protección de los datos utilizados y procesados por este para fines profesionales.

III.7. Capacitación

Deberá dictarse capacitación en forma presencial o virtual dentro del horario de trabajo.

III.8. Derechos colectivos

Los teletrabajadores serán considerados a fin de la representación sindical como parte del conjunto de los trabajadores presenciales.

III.9. Representación sindical

Sera ejercida por la Asociación sindical de la actividad donde presta servicios en un todo de acuerdo con la ley 23.551 de Asociaciones Sindicales. Tendrán derecho a elegir y ser elegidos.

La ajenidad física con relación al personal que presta tareas de manera presencial en la empresa le quita sentido a su representación (salvo que la empresa no cuente con personal que preste tareas de manera presencial, y toda la dotación esté contratada bajo la modalidad de teletrabajo).

III.10. Higiene y seguridad laboral

Establece que los accidentes ocurridos en el lugar, jornada y en ocasión laboral se consideraran accidentes de trabajo, en los términos del art. 6º, inc. 1º de la ley 24.557 de Riesgos del Trabajo.

Delega a la Autoridad de Aplicación el dictado de normas relativas a la seguridad e higiene en el ámbito laboral y la inclusión en el listado [art. 6º, inc. 2º), LRT] de las enfermedades profesionales causadas por esta modalidad de prestación de tareas.

No distingue entre accidentes acontecidos en el hogar de aquellos que se producen en el espacio del trabajo, muy difícil debido a la doble función de la vivienda.

III.11. Sistema de control y derecho a la intimidad. Protección de la información laboral

Los sistemas de control de protección de los bienes y de las informaciones de propiedad del empleador deberán contar con participación sindical a fin de salvaguardar la intimidad de la persona y la privacidad de su domicilio.

¿Cuál sería el alcance?

III.12. Prestaciones transnacionales

Se aplicará al contrato la ley donde se lleve a cabo las tareas o la del domicilio del empleador, según sea más favorable para la persona que trabaja.

La contratación de personas extranjeras que no residan en el país deberá ser autorizada por el Ministerio de Trabajo de la Nación, y los convenios colectivos definirán el tope máximo para este tipo de contrataciones.

La limitación manifestada puede violar el principio de territorialidad y la libertad de contratación.

III.13. Registración de empleadores

El Ministerio de Trabajo deberá registrar a las empresas que desarrollen la modalidad de teletrabajo, acreditando el *software* o plataforma a utilizar y la nómina del personal que desarrolle estas tareas.

III.14. Vigencia

El MTEySS será Autoridad de Aplicación y deberá reglamentar esta ley dentro de los 90 días.

Entraría en vigencia dentro de los 90 días de finalizado el aislamiento social, preventivo y obligatorio.

El 14/11/2011 la res. de la Superintendencia de Riesgos del Trabajo 1552/2012 había definido que se entiende por teletrabajo.

Esta resolución fue derogada el 17/03/2020 por la res. SRT 21/2020.

A continuación, se exponen las dos resoluciones:

“Art. 1º — Se entiende por teletrabajo a la realización de actos, ejecución de obras o prestación de servicios realizado total o parcialmente en el domicilio del trabajador o en lugares distintos del establecimiento o los establecimientos del empleador, mediante la utilización de todo tipo de Tecnología de la Información y de las Comunicaciones.

“Art. 2º — Establécese, en relación con los trabajadores que se desempeñen bajo la modalidad de teletrabajo que el empleador deberá notificar a la Aseguradora de Riesgos del Trabajo (ART) a la que estuviera afiliado, la localización de los teletrabajadores, según el siguiente detalle:

— Lista de trabajadores (apellido, nombres y CUIL);

— Lugar y frecuencia de teletrabajo (cantidad de días a la semana);

— Posición o tareas asignadas a los trabajadores (administrativas, ventas, otras).

“Art. 3º — Establécese que el empleador deberá proveer a los teletrabajadores de los siguientes elementos:

— UNO [1] silla ergonómica.

— UNO [1] extintor portátil contra incendio (matafuego de 1 kg. a base de HCFC 123).

— UNO [1] botiquín de primeros auxilios.

— UNO [1] almohadilla para ratón (pad mouse).

— UNO [1] Manual de Buenas Prácticas de Salud y Seguridad en Teletrabajo, cuyos contenidos mínimos se encuentran dispo-

nibles en el link: http://www.trabajo.gob.ar/difusion/teletrabajo/100924_manual-buenas-practicas.pdf.

“Art. 4º — Establécese que el empleador, previo consentimiento del trabajador y notificando fecha y hora cierta de visita, puede verificar las condiciones del lugar determinado por el trabajador para la ejecución de su tarea, a través de un profesional del área de Higiene y Seguridad de la Empresa, quien puede ser acompañado por un técnico de la ART o un representante de la Entidad Gremial.

“Art. 5º — La evaluación de las condiciones generales de trabajo se efectuará conforme lo determine la Coordinación de Teletrabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación.

“Art. 6º — La presente resolución entrará en vigencia a partir del día 1º de noviembre de 2012.”

Res SRT 21/2020, 17/03/2020.

“Art. 1º.— Establécese que los empleadores que habiliten a sus trabajadores a realizar su prestación laboral desde su domicilio particular en el marco de la emergencia sanitaria dispuesta por el decreto 260 de fecha 12 de marzo de 2020 deberán denunciar a la Aseguradora de Riesgos de Trabajo (ART) a la que estuvieran afiliados, el siguiente detalle:

“Nómina de trabajadores afectados (Apellido, Nombre y CUIL).

“Domicilio donde se desempeñará la tarea y frecuencia de la misma (cantidad de días y horas por semana).

“El domicilio denunciado será considerado como ámbito laboral a todos los efectos de la ley 24.557 sobre Riesgos del Trabajo.

“Art. 2º.— Establécese que la res. de esta Superintendencia de Riesgos del Trabajo (SRT) 1552 de fecha 8 de noviembre de 2012 no resulta aplicable a los supuestos de excepción previstos en el art. 1º de la presente.”

La nueva fase del ATP y las proyecciones de futuro

Daniel G. Pérez (*)

Como se verá en el desarrollo de este trabajo, las medidas del ATP se extienden en el tiempo pero se ajustan las condiciones, con lo cual nos hallamos frente a un problema complejo, dado que la situación económica se va profundizando, con alto impacto en la pospandemia.

I. Aspectos introductorios

La continuidad de las medidas sanitarias, últimamente renovadas, con cierta flexibilización a partir del dec. 605/2020 (BO 18/07/2020) y con distintos alcances regionales y con pautas escalonadas (fundamentalmente respecto del AMBA) hasta el día 2 de agosto, ha implicado también (e implicará por lo menos en el futuro cercano) la extensión de las medidas de apoyo o salvataje establecidas por el dec. 332/2020.

En realidad, y como ya estaban en tránsito para el mes de junio las medidas de salvataje y ya se vislumbraba la extensión del aislamiento y/o distanciamiento, las últimas disposiciones respecto del ATP se conocieron el día sábado 27 de junio a través de la decisión administrativa 1133 del Comité de Evaluación y Monitoreo del ATP (acta 15), para continuarse y terminar por definirse por las Decisiones Administrativas 1183 (BO 06/07/2020); 1250 (BO 13/07/2020) y 1258 (BO 13/07/2020).

Como veremos en el desarrollo de este trabajo, las medidas se extienden en el tiempo (por lo menos el devengado junio y seguramente julio) pero, se ajustan las condiciones, con lo cual nos hallamos frente a un problema complejo, dado que, la situación económica se va extendiendo y profundizando.

(*) Máster Universitario en Dirección y Gestión de los Sistemas de Seguridad Social. Universidad de Alcalá (España) y Organización Iberoamericana de la Seguridad Social (OISS). Socio del Estudio Pérez & Fiocco.

También tendremos que decir que, las condiciones económicas del futuro, digamos: post pandemia, se muestran como realmente complejas y en algunos casos alarmantes.

II. ¿Hasta cuándo el ATP?

Como estamos ya acostumbrados, desde el inicio del Programa de Asistencia, las novedades solo se van anunciando mes a mes. Siempre se vislumbra la continuidad, pero hasta último momento no se sabe con precisión por cuántos períodos más se extenderá.

Por lo pronto, las normas citadas en la introducción extienden las medidas solo por el mes de junio de 2020 (con la excepción del crédito a tasa cero), pero también se entiende que, habiéndose profundizado y prorrogado las regulaciones de orden sanitario, también se profundizará —en la misma medida— el ATP.

Respecto del devengado junio, como ya es sabido, la posibilidad de ingresar al programa ATP como servicio en la página de la AFIP, tuvo como fecha tope el 3 de julio, en virtud de lo que determinara la RG (AFIP) 4746 (BO 25/06/2020).

Esto provocó —en la práctica— que el proceso de control y carga por las autoridades de aplicación se demorara y que recién en la segunda semana del mes de julio se comenzaron a notificar las procedencias y los montos y al final de la segunda

quincena de este mismo mes, se comenzaron a efectuar las transferencias a las cuentas de los trabajadores, con lo cual, seguramente y dadas las condiciones económicas el programa, se extenderá —por lo menos— respecto de los salarios del mes de julio.

Respecto de los créditos a tasa cero para autónomos y monotributistas la DA 1133/2020 (Acta 15), recomienda que, dichos beneficios se extiendan hasta el 31/07/2020 y se solicita a la AFIP que, considere las posibles modificaciones, con la finalidad de ampliar el universo de efectivos beneficiarios, en procura de aumentar la extensión de esta herramienta. Se complementan las regulaciones a través de la Decisión Administrativa 1183 (BO 06/07/2020) y la RG (AFIP) 4748 (BO 29/06/2020) por la que, la Administración Fiscal, reglamentó los aspectos operativos.

III. El subsidio por salarios. Requisitos y condiciones para el devengado junio. Actividades afectadas en forma crítica

Por lo pronto y como novedad, se efectúa, en virtud de las situaciones críticas regionales una nueva clasificación de las actividades: (i) por la afectación crítica y (ii) en función de la situación regional; estas nuevas clasificaciones a los efectos de la asignación de los subsidios.

Se determina que, las actividades incluidas en el Clasificador de Actividades (F.883), y que figuran dentro de las Actas 4, 5 y 13, dentro de determinados puntos especiales, se priorizarán de distinta forma, respecto de los meses anteriores.

Esas actividades serían: (i) Actividades Culturales, de Turismo y de Salud (incluidas en el anexo embebido del Acta 4); (ii) Códigos relacionados con los servicios de alojamiento, hospedaje y camping (punto 2.3. del Acta 5) y (iii) Actividades de cinematografía (Códigos 591110; 591120; 591200 y 591300, Punto 6 del Acta 13).

Respecto de estas actividades, y con independencia tanto de la cantidad de trabajadores de la nómina como del lugar del te-

rritorio en el cual desarrollen su actividad, no se generan diferencias en cuanto a las características de lo que se había establecido para los meses de abril y mayo, especialmente referido a los límites inferiores y superiores: 1 (un) SMVM y 2 (dos) SMVM, respectivamente.

O sea, en términos generales, para las actividades señaladas y en la medida que califiquen en función del monto de facturación comparable, no habrá diferencias con respecto a los meses de abril y mayo.

Dudas: Como la técnica de redacción es tan precaria e inexacta y se han cometido errores muy gruesos, nos queda la duda de si las actividades “críticas” aquí señaladas son las que incluyen solamente esos puntos o se han olvidado de aquellas que estaban incorporados en los listados del Acta 1 (DA 483/2020) que se las agrupaban en “actividades críticas” y “no tan críticas”; situación que debería ser aclarada.

En este caso, las diferencias, se podrán analizar una vez que todos los subsidios hayan sido liquidados.

IV. Actividades desarrolladas en lugares bajo ASPO (Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio)

En este aspecto se produce una novedad en cuanto a la clasificación de actividades. Se adopta, por primera vez, la regionalización, como parámetro atado al otorgamiento del subsidio.

En el caso de empleadores que desplieguen sus actividades en las regiones incluidas en el ASPO (1) y con independencia de la cantidad de trabajadores con que contaran, sin tener en cuenta las actividades “críticas” señaladas en el punto ante-

(1) Los decs. 520/2020 (BO 08/06/2020) y 576/2020 (BO 29/06/2020) disponen situaciones especiales de regionalización. El último de los mencionados establece a partir del 01/07 y hasta el 17/07 clasificando a las provincias, municipios o departamentos de acuerdo con la mayor o menor incidencia en circulación de la pandemia y las identifica como ASPO o DISPO.

rior, también recibirán para los salarios del mes de junio igual tratamiento que para mayo y en lo que hace a las diferencias en estas nuevas clasificaciones los máximos y mínimos seguirán variando entre 1 (uno) y 2 (dos) SMVM.

V. Actividades desarrolladas en lugares para DISPO (Distanciamiento Social Preventivo y Obligatorio)

En este caso, se refiere a empleadores cuyas actividades se desarrollan en las regiones identificadas con el criterio regional denominado DISPO, para las cuales con independencia de la cantidad de trabajadores que tengan en su nómina y sin considerar las “actividades críticas”, se les otorga como subsidio un monto por cada trabajador involucrado que, no puede exceder de 1 (un) SMVM.

Estas son las diferencias fundamentales entre las distintas categorías.

De todos modos, el Acta 17 contenida en la DA 1183/2020, vino a precisar algunas cuestiones respecto de esta nueva regionalización. En el marco de esta medida de extensión, este Acta 17, recomienda complementar los criterios contenidos en el Acta 15 del Comité de Evaluación, con relación al cálculo del Salario Complementario del mes de junio de 2020, al efecto de precisar cuestiones relativas a la identificación de las distintas áreas geográficas del país donde los trabajadores, según su estatus sanitario, se desarrollaron durante gran parte del mes de junio bajo los regímenes de “distanciamiento social, preventivo y obligatorio” o de “aislamiento social, preventivo y obligatorio” (arts. 9º y 15 del dec. 520/2020).

En tal sentido, la Jefatura de Gabinete propone que, cuando un mismo código postal se encuentre asociado a más de un área geográfica y, concomitantemente, concurren los regímenes de “distanciamiento social, preventivo y obligatorio” y de “aislamiento social, preventivo y obligatorio” se aplique el procedimiento previsto en el punto 4, inc. b) del acta 15; o sea las regulaciones referidas

a la región bajo el ASPO (Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio).

Finalmente expresa el acta 17 que, en virtud de haber detectado que ciertas áreas geográficas tienen un límite territorial distinto conforme la descripción que efectúen los Organismos Nacionales o Provinciales, se propone que, a los efectos del subsidio del salario complementario, prevalezca la identificación realizada por el organismo de jurisdicción provincial.

VI. Situaciones con actividades en distintas jurisdicciones

Obviamente, hay innumerable cantidad de empleadores que desarrollan actividades en más de una jurisdicción, ahora divididas entre ASPO y DISPO. Estas son las razones, por las cuales la Administración Fiscal, solicitara a los empleadores mediante nota remitida a los domicilios fiscales electrónicos, requiriendo la actualización de los datos de domicilios de explotación y domicilios de prestación del servicio y, en todo caso, modificarlos en lo pertinente en los sistemas registral y “Mi registro” o “Mi Simplificación”.

En virtud de ello y en la medida en que no se trate de las actividades “críticas”, las que, por propia definición, no tienen limitaciones regionales, podrá suceder que, respecto de los trabajadores localizados en regiones de DISPO, el subsidio sea menor que aquel que fuera concedido en los meses de abril y mayo.

Puede suceder también (y esto es importante) que, habiendo trabajadores localizados en zonas DISPO y que, por falta de actualización de los datos, se otorguen subsidios correspondientes a zonas ASPO, se producirá un otorgamiento indebido del subsidio, con la consecuente caducidad de la parte que corresponda, el efecto de su devolución y una eventual sanción por el ocultamiento o falsedad de los datos.

Este es un tema más importante, por lo cual se recomienda la permanente actuali-

zación de datos en el sistema registral y en el sistema de “mi simplificación registral”.

VII. Condiciones de admisibilidad. Base de cálculo

Respecto de las condiciones de admisibilidad de los empleadores, además, de las situaciones descritas respecto de la actividad, se mantiene como parámetro la variación de hasta el 5% (cinco por ciento) positivo respecto del período comparado, el que, en este caso, es el comprendido entre mayo de 2019 y mayo de 2020.

Es importante tener en cuenta que, puede haber empleadores que, teniendo la actividad encuadrada entre aquellas pasibles de ser consideradas para el subsidio, no han cumplido en otros meses, los parámetros de facturación. Empero, al cambiar el comparable, la facturación bien puede ahora respetar los parámetros, con lo cual, resultaba trascendente haber cargado los datos necesarios hasta el día 03/07/2020.

Misma precaución deberá tenerse respecto de los salarios del mes de julio. En ese caso y como es habitual de este programa, la comparación de facturación también cambia de mes comparativo. En el supuesto de los salarios de julio el período de comparación será *junio 2019-junio 2020*. Se deberá tener en cuenta, entonces, en cuanto se abra la posibilidad de acceder al sistema ATP cargar los datos pertinentes o modificar los anteriores, en casos de haber detectado errores.

Hay que tener en cuenta que, en cada mes, las autoridades de aplicación revisan los datos anteriores, por lo cual, se producen casos de reconocimiento de subsidios de meses anteriores al vigente.

Respecto del mes de junio y para el caso de empresas que iniciaron sus actividades entre el 01/01/2019 y el 30/11/2019, por ser consideradas iniciadas en forma reciente, la comparación del mes de mayo de 2020 se efectuó respecto del mes de diciembre de 2019, porque suponía un monto mayor de facturación.

Respecto de las empresas que iniciaron su actividad a partir del 01/12/2019, al igual que aquellas que iniciaron sus actividades durante el año 2020, no se consideró (como en otros meses) variación y por lo tanto todas ellas fueron potencialmente objeto del subsidio, sin otra limitación.

VIII. Mes base de remuneraciones y nuevo límite

Como ha sucedido en las oportunidades anteriores y a los efectos del cálculo del 50% de la remuneración neta del trabajador, para establecer el subsidio, a medida que avanza el período a otorgar, también avanza la base de cálculo. Por ende, para los subsidios relativos al mes de junio, la base estipulada han sido las remuneraciones devengadas en el mes de abril de 2020.

La novedad es que no quedan comprendidos en los parámetros del subsidio los salarios de los trabajadores que superen los \$140.000 (pesos ciento cuarenta mil), cuando hasta el mes de mayo este límite era de \$250.000 (pesos doscientos cincuenta mil). Obviamente, a medida que avanza el tiempo y que el gasto asociado se vuelve mayor, es esperable que el salario máximo a cubrir vaya bajando proporcionalmente.

IX. Condiciones posteriores. Nueva condición

Recordemos que, respecto de los subsidios del mes de mayo, se operaron dos situaciones distintas: (i) respecto de los empleadores de más de 800 trabajadores el cumplimiento de las “condiciones” se extendió a los 24 (veinticuatro) meses siguientes a la finalización del ejercicio económico en que fue otorgado el beneficio y, (ii) para el resto de los empleadores, o sea los que contaban hasta 800 trabajadores al mes de febrero de 2020, las condiciones deben cumplirse durante el ejercicio económico en que fue otorgado el subsidio y por los 12 (doce) meses siguientes.

Respecto de los subsidios de mayo y para el cómputo de la plantilla de personal, se tuvieron en cuenta las extinciones

de las relaciones laborales (de cualquier naturaleza, agregamos) ocurridas hasta el 26/05/2020.

Esto, resulta algo importante; p. ej., para los empleadores que contaban al mes de febrero de 2020, con más de 800 trabajadores y modificaron su nómina entre el 20/04/2020 y el 26/05/2020. En dicho ejemplo, esta última fecha es la válida para el conteo.

Para el mes de junio, como era lógico suponer y para el cómputo de la plantilla a considerar, debieron detraerse las extinciones de las relaciones laborales ocurridas hasta el 24/06/2020, sobre la primigenia base del 29/02/2020. Es de suponer también que, de la misma forma, los organismos tomarán en consideración la situación inversa y computarán las adiciones o incorporaciones (si lo hubiera) hasta la misma fecha.

X. Nueva condición

Como habíamos adelantado, se ajustan ciertas condiciones.

Uno de los temas complejos en toda esta normativa asociada es, la falta de aclaración del significado y contenido que este programa atribuye de la “distribución de utilidades”.

Desde ya, y como es tanto en sentido jurídico como usual, se podría suponer la utilización de interpretaciones apegadas al inasible principio de la realidad económica y que podrían reputarse como distribuciones de utilidades a ciertos honorarios, gastos, remuneraciones, anticipos o disposiciones de fondos que —en todo caso— generarían a través de tales interpretaciones (muchas veces exigidas) la caducidad de los subsidios.

Algunas de estas presunciones tuvieron su respuesta a partir del Acta 15 y para el subsidio para el mes de junio. Cabe aclarar algo muy importante: las nuevas condiciones operan para los subsidios correspondientes

a los meses por los cuales fueron fijados. En el ejemplo, las nuevas condiciones del Acta 15 se aplican con exclusividad para los subsidios del mes de junio.

Se agrega como condición, respecto de los empleadores que cuentan con una nómina superior a los 800 trabajadores que, no podrán incrementar los honorarios, salarios o anticipos a los miembros de los órganos de administración más de un 5% (cinco por ciento) en términos nominales de su valor en pesos, respecto del último monto establecido por el plazo de vigencia a que se refieren las otras condiciones ya conocidas. Quedan incluidos dentro de la limitación los pagos adicionales, bonificaciones u honorarios extraordinarios vinculados al cumplimiento de determinados resultados.

Tengamos en cuenta que, la imposibilidad de las situaciones condicionadas puede abarcar hasta tres cierres de ejercicios económicos. Pongamos por ejemplo ejercicios cerrados al 31/12/2019 (una gran cantidad de empresas cierran sus ejercicios al 31/12); esto implica —p. ej.— y bajo todas las formas que se han plasmado, la imposibilidad de distribución de utilidades (reales o presuntas) por los ejercicios cerrados al 31/12/2019; 31/12/2020 y 31/12/2021 y 31/12/2022.

Esta situación de la nueva condición es tan compleja y de tal magnitud que, merecía por sí sola un trabajo completo; pero, para tener una idea de las limitaciones desarrollamos un cuadro con todas las situaciones relacionadas con las retribuciones por distintos conceptos desde el punto de vista de la legislación comercial, impositiva y previsional que, permite visualizar la problemática que se podría presentar al tomar en consideración distintos supuestos que podrían involucrar unas formas de distribución de utilidades al solo efecto de este complejo ATP.

| | | | | |
|--|---|--|---|---|
| <p>ARTÍCULO 261 LEY 19.950 Retribuciones o remuneraciones</p> | <p>LEYES 18.037 Y 18.038 Relación de dependencia o autonomía</p> | <p>Conformación de la relación de dependencia Mayor base remunerativa Decreto 333/93 No se considerarán como remuneración los honorarios que no excedan 25% de las utilidades debidamente contabilizadas y que no se encuentren registrados como remuneración o gasto Res. (GGR.A.N.Se.S) 443/92</p> | <p>LEY 24.241 Actividad trabajador autónomo</p> | <p>LEY 20.628 Honorarios del directorio (deducido)</p> |
| <p>Monto máximo de las retribuciones por todo concepto, incluye sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico administrativas de carácter permanente, no podrá exceder el 25% de las ganancias.</p> | <p>Se considera que se encuentran en relación de dependencia (excluidos Presidente y Vice) Cuando exista cumplimiento de tareas técnico administrativas ajenas a la función de dirección y retiros efectuados y no descontados de los Honorarios asignados a los miembros del Directorio (art. 261 Ley 19.550) Decreto 2104/93 Ídem 333/93 – salvo prueba en contra</p> | <p>La incorporación es voluntaria al SUP en calidad de trabajador dependiente por las asignaciones que perciban en la misma sociedad por actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia</p> | <p>Los honorarios por el ejercicio del cargo deducible (art. 91 inc. J) no incluyen otros conceptos (sueldos honorarios) los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate (art. 142 DR dos últimos párrafos)</p> | <p>Tratamiento de los excesos No computable según juego normativo (art. 91 LIG. 222 y 223 del DR)</p> |
| <p>TEORÍA DEL ÓRGANO</p> | <p>TEORÍA DE LA ACTIVIDAD</p> | <p>TEORÍA DEL ÓRGANO</p> | <p>TEORÍA DE LA ACTIVIDAD</p> | <p>TEORÍA DEL ÓRGANO</p> |
| <p>Impuesto al valor agregado Fallo "Trode Luis" TFN 3-99 Exentos</p> | <p>Fallo "Garat Luis" 9-99 Grav.</p> | <p>TEORÍA DEL ÓRGANO</p> | <p>TEORÍA DE LA ACTIVIDAD</p> | <p>TEORÍA DEL ÓRGANO</p> |

XI. El único beneficio tributario. La postergación o reducción de las contribuciones al SIPA

En realidad, el único que puede ser considerado como “beneficio” de carácter tributario es el establecido por el inc. a) del dec. 332/2020 y que se refiere a la postergación o reducción de las contribuciones al SIPA (Sistema Integrado Previsional Argentino) del 95% de la alícuota que corresponda al SUSS (18% o 20,40%, de acuerdo con la ley 27.541).

El art. 6° del decreto, según versión por el dec. 376/2020 (BO 20/04/2020), operó en la distinción de ambos presupuestos de este beneficio tributario, aclarando en dos incisos: la postergación (inc. a) y la reducción (inc. b)).

Claramente, entonces, este beneficio de carácter tributario se encuentra desdoblado: o bien se produce respecto de determinados sujetos la postergación en el ingreso de la porción de la contribución con destino al SIPA; o, para ciertos otros sujetos la posibilidad de una importante reducción en el montante de la alícuota.

Por su parte, el art. 7°, en relación con el inc. a) del art. 6°, es decir la “postergación” viene a instruir (solicitar) a la Administración Fiscal para la fijación de plazos especiales para el ingreso diferido de las contribuciones patronales con destino al SIPA devengadas durante los meses de marzo y abril y, además, expresa “... facilidades de pago respecto de las mismas...”

Respecto del mes de marzo la RG 4693 (BO 09/04/2020), estableció en el art. 4°, para los sujetos inscriptos en el programa y que figuraran el listado de empleadores beneficiados, la postergación del vencimiento por el plazo de 60 (sesenta) días; o sea, los vencimientos que iban a comenzar el 16/04, se prorrogaron para comenzar el 16/06 (según el nro. de CUIT) y ninguna facilidad de pago se estableció para su ingreso.

Respecto del devengado del mes de abril por la RG (AFIP) 4711/2020 (BO 11/05/2020), el art. 4° dispuso que, para los sujetos cuya

actividad principal se encontraba incluida en listado de actividades, pero que, no resultaban alcanzados por el beneficio de reducción de contribuciones gozaban del beneficio de postergación del vencimiento de las contribuciones al SIPA del devengado abril de 2020. En este caso la postergación fue similar a la operada para el devengado marzo, y las obligaciones respecto del SIPA del devengado abril, con vencimiento en mayo, se postergaron para julio; o sea 60 (sesenta) días también; pero —de todos modos— ninguna facilidad al respecto se generó reglamentariamente.

Lo importante que trajo la RG 4711, fue la creación de una nueva versión del SICOSS y su similar en la versión “en línea” (versión 42, *release* 3). Como producto de las mismas normas, la postergación o reducción, se refieren con exclusividad a la porción del SIPA, solo uno de los subsistemas integrantes del SUSS. La nueva versión separa e identifica claramente a ese subsistema de los demás, lo que permite —de esta forma— identificar claramente la porción diferida o reducida.

No obstante, ello, la autoridad de aplicación no había avanzado en la posibilidad de facilidades de pago para el ingreso de las obligaciones, sino tan solo la postergación.

Pero las normas que analizaremos en este espacio —RG 4734/2020 y RG 4757/2020— tratan algunos aspectos referidos al beneficio tributario que contiene el inc. a) del art. 2° del mentado decreto en cuanto a la posibilidad de facilidades de pago de las contribuciones postergadas.

Ahora sí, la RG (AFIP) 4734/2020 (BO 05/06/2020), disponiendo el alcance de las medidas relacionadas con los beneficios que estamos describiendo, viene a establecer las situaciones relativas a las obligaciones de seguridad social correspondientes al devengado mayo de 2020.

Misma situación y con la misma estructura se produce respecto del devengado junio de 2020, el que es reglamentado por la RG (AFIP) 4757 (BO 08/07/2020).

Respecto de los empleadores incluidos en listado que, tengan acceso al beneficio de reducción de la contribución con destino al SIPA, la nueva reglamentación reitera la vigencia del aplicativo SICOSS versión 42, *release* 5, (y la versión “en línea”) y la caracterización de dichos sujetos con el código “461 - Beneficio Dto. 332/2020 Reducción de Contribuciones S.S.”, en el sistema registral, con similar situación respecto del devengado abril.

Respecto de la postergación en el ingreso y siguiendo el temperamento adoptado por sus anteriores RG 4693 y RG 4711/2020, postergan el ingreso de la porción del SIPA, por el plazo de 60 (sesenta) días, comenzando el ingreso (y según el nro. de CUIT) a partir del mes de agosto de 2020, identificando a dichos sujetos con el código: “460 - Beneficio Dto. 332/2020 Postergación pago de contrib. S.S.”, en el “Sistema Registral”.

Respecto del devengado junio, la RG 4757/2020, viene a postergar el ingreso de las contribuciones al SIPA también por los mismos 60 (sesenta) días que, en las oportunidades anteriores, con lo cual el vencimiento se difiere para el mes de septiembre de 2020, con la misma identificación registral.

Pero, la novedad a partir de estas nuevas normas reglamentarias es la recepción de lo que le había solicitado el dec. 332/2020: un régimen de facilidades de pago asociado al beneficio de postergación.

Esta medida es la que describiremos en lo sucesivo.

XII. Régimen de facilidades de pago

Las nuevas reglamentaciones vinieron a establecer un régimen de facilidades de pago aplicable para la cancelación de las contribuciones patronales con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) de los períodos devengados marzo, abril, mayo y junio de 2020, cuyos respectivos vencimientos —como ya habíamos analizado en el punto anterior— habían sido prorrogados a través del art. 4º de la resolución general 4693 (devengado marzo), por el art. 4º de la

RG 4711 (devengado abril), por el art. 4º de RG 4734 para el mes de mayo y por el art. 3º respecto del mes de junio.

Es decir: como en el mes de junio comenzaron a vencer las primeras obligaciones postergadas que, corresponden al devengado marzo, se entendió, dada la continuidad de la medida de aislamiento, la retracción de la economía y las dificultades financieras de los empleadores para afrontar el pago de sus obligaciones que, resultaba oportuno introducir las facilidades de pago que había insinuado el dec. 332/2020.

En cuanto al alcance, pueden acceder al régimen de facilidades de pago aquellos empleadores alcanzados por el beneficio de postergación de pago de las contribuciones patronales con destino al SIPA dispuesto por las normas citadas anteriormente y que cuenten con el código de caracterización “460 - Beneficio Dto. 332/2020 Postergación pago de contribuciones S.S.” vigente en el período a regularizar.

Debemos seguir recalcando que, tanto la postergación, como ahora el régimen de facilidades de pago se refieren en forma exclusiva a solo uno de los subsistemas integrantes del SUSS (Sistema Único de Seguridad Social), el correspondiente al subsistema previsional (SIPA) de las leyes 24.441 y 26.425, no abarca a los restantes subsistemas: ley 24.714 (Asignaciones Familiares), ley 24.013 (Fondo Nacional de Empleo), ley 19.032 (INSSJP), ni mucho menos a los integrantes del Sistema de Salud (leyes 23.660 y 23.661).

XIII. Adhesión

La adhesión al presente régimen podrá efectuarse desde y hasta las fechas que se indican a continuación, según el período devengado que se regulariza:

- Devengado marzo de 2020, cuyo vencimiento comienza a operar desde el 16/06: desde el 9 de junio y hasta el 31/07/2020, inclusive.

- Devengado abril de 2020, cuyo vencimiento comienza a operar a partir del 16 de julio: desde el 1º de julio y hasta 31 de agosto de 2020, inclusive.

- Devengado mayo de 2020, cuyo vencimiento opera a partir del 16 de agosto: desde el 1º de agosto y hasta el 30 de septiembre de 2020, inclusive.

- Devengado junio de 2020, cuyo vencimiento opera a partir del 16 de septiembre, desde el 1º de septiembre y hasta el 31 de octubre de 2020.

Expresa la norma en análisis que la cancelación mediante el presente plan de facilidades no implica reducción de intereses, así como tampoco la liberación de las pertinentes sanciones.

Esto es claro, por cuanto, como las obligaciones comienzan a vencer en junio (marzo) julio (abril) y agosto (mayo) y septiembre (junio), la presentación al régimen una vez vencidas las obligaciones (en todos los casos comienzan a vencer el día 16 de cada mes), se generan intereses resarcitorios, distintos a los intereses de financiación y la posibilidad de la aplicación de sanciones; fundamentalmente aquellas relacionadas con la mora en el ingreso de obligaciones (ley 17.250; RG [AFIP] 1566, texto sustituido en 2010 y sus modificaciones).

XIV. Características del plan

- La cantidad máxima de cuotas a otorgar será de 8 (ocho).

- Las cuotas serán mensuales, iguales y consecutivas, excepto para la primera de ellas, a la que se le adicionarán los intereses financieros desde el día de la consolidación del plan hasta su vencimiento, y se calcularán aplicando las fórmulas que se consignan en el “micrositio” denominado “Mis Facilidades”. Obviamente, como se explicara en el punto anterior, estos intereses financieros, son los que corresponden a la “espera” que produce el plan y son distintos de aquellos resarcitorios que se producen por el ingreso al plan con posterioridad al vencimiento de

la obligación; por ello, es muy importante la adhesión al plan con anterioridad al vencimiento de la obligación sustantiva, la que se produce, como antes señalamos a partir de los días 16, de cada mes (junio, julio o agosto), según el mes devengado que se trate.

- El importe de cada una de las cuotas será igual o superior a mil pesos (\$1000).

- La tasa de financiación se calculará tomando de base la Tasa Efectiva Mensual equivalente a la Tasa Nominal Anual (TNA) canal electrónico para clientes que encuadran en las normas sobre “Depósitos e inversiones a plazo” (BCRA), para depósitos a plazo fijo en pesos en el Banco de la Nación Argentina a 180 (ciento ochenta) días, vigente para el día 20 del mes inmediato anterior al correspondiente a la consolidación del plan, más un uno por ciento (1%) nominal anual.

XV. Requisitos y adhesión

- Poseer domicilio fiscal electrónico constituido conforme a lo previsto en la resolución general (AFIP) 4280. En caso de haber constituido el domicilio fiscal electrónico sin declarar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular, deberán informar estos últimos requisitos. El “domicilio fiscal electrónico” se perfecciona con la totalidad de datos requeridos y, por supuesto, es domicilio válido para toda notificación. Las notificaciones surten efecto a partir de ser enviadas al domicilio fiscal electrónico.

- Tener presentadas las declaraciones juradas determinativas de las obligaciones de los recursos de la seguridad social, por período fiscal, con anterioridad a la solicitud de adhesión al régimen. Esto es muy importante, la presentación de las DD.JJ. determinativas, sin perjuicio de ser un requisito para adhesión al plan, son la principal obligación formal respecto de la exteriorización de la obligación del contribuyente. La falta de presentación de las DD.JJ. merece, diferentes sanciones y, como este régimen es solamente de facilidades de pago, no hay posibilidad de regularizar dichas sanciones, ni

que estas resulten condonadas, no estamos frente a un régimen moratorio que implica la condonación de las sanciones.

- Declarar en el servicio “Declaración de CBU” la Clave Bancaria Uniforme (CBU) de la cuenta corriente o de la caja de ahorro de la que se debitarán los importes correspondientes para la cancelación de cada una de las cuotas.

- Tener vigente en el período a regularizar la caracterización con el código “460 - Beneficio Dto. 332/2020 Postergación pago de contrib. S.S.” en el “Sistema Registral”. El hecho de no contar con el código respectivo, invalida la posibilidad de acceder a las facilidades de pago.

- Es importante destacar que, respecto de estos planes, no existen las limitaciones o diferencias respecto del sistema de percepción de riesgo “SIPER”, en todos los casos y para todos los sujetos, los requisitos, la cantidad de cuotas y los intereses de financiación son exactamente iguales.

En cuanto a la solicitud de adhesión, lo importante es que, se debe realizar un plan de facilidades de pago independiente por cada período devengado que se pretenda regularizar

Se puede descargar, a opción del contribuyente, el formulario de declaración jurada N.º 1003 junto con el acuse de recibo de la presentación realizada.

La solicitud de adhesión al presente régimen no podrá ser rectificada y se considerará aceptada, siempre que se cumplan en su totalidad las condiciones y los requisitos previstos en esta resolución general.

La inobservancia de cualquiera de los requisitos establecidos determinará el rechazo del plan, en cuyo caso el importe ingresado en concepto de cuotas no se podrá imputar a la cancelación de las cuotas de un nuevo plan.

Sin perjuicio de lo establecido respecto del rechazo, se podrá efectuar hasta la fe-

cha tope de vencimiento de la adhesión en cada caso; o sea: el 31 de julio, 31 de agosto o 30 de septiembre de 2020, según se trate de los períodos devengados marzo, abril o mayo de 2020, respectivamente, una nueva solicitud de adhesión por las obligaciones que corresponda incluir; es decir, el rechazo de un plan no impide volver a presentarlo, cumpliendo las obligaciones y requisitos establecidos normativamente; p. ej., presentando las DD.JJ. omitidas, si tal fuere el requisito incumplido.

XVI. Ingreso de las cuotas

La primera cuota del plan de pagos vencerá el día 16 del mes siguiente a las fechas mencionadas como tope para la adhesión al plan (31/07; 31/08; 30/09 o 30/10, según el período regularizado) y las cuotas subsiguientes vencerán el día 16 de cada mes y se cancelarán, al igual que la primera, mediante el procedimiento de débito directo en cuenta bancaria.

En caso de que a la fecha de vencimiento general fijada en los párrafos anteriores no se hubiera efectivizado la cancelación de la respectiva cuota, se procederá a realizar un nuevo intento de débito directo de la cuenta corriente o caja de ahorro el día 26 del mismo mes.

Las cuotas que no hubieran sido debitas oportunamente, así como sus intereses resarcitorios que devengue su falta de pago, podrán ser rehabilitadas por sistema. El contribuyente podrá optar por su débito directo el día 12 del mes inmediato siguiente al de la solicitud de rehabilitación, o bien, por su pago a través de transferencia electrónica de fondos mediante la generación de un Volante Electrónico de Pago (VEP), considerando que, esta funcionalidad estará disponible una vez ocurrido el vencimiento de la cuota en cuestión.

La solicitud de rehabilitación de la cuota impaga no impedirá la caducidad del plan de facilidades de pago, en caso de verificarse la existencia de alguna de las causales establecidas por la misma norma, en el pla-

zo que medie hasta la fecha prevista para el pago de la aludida cuota.

XVII. Caducidad de los planes. Efectos

La caducidad de los planes de facilidades de pago operará de pleno derecho y sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de este Organismo, cuando se produzca la falta de cancelación de 2 (dos) cuotas, consecutivas o alternadas, a los 60 (sesenta) días corridos posteriores a la fecha de vencimiento de la segunda de ellas, o la falta de ingreso de la cuota no cancelada a los 60 (sesenta) días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota del plan.

Operada la caducidad —situación que se pondrá en conocimiento del contribuyente a través de su Domicilio Fiscal Electrónico—, el Organismo quedará habilitado para disponer el inicio de las acciones judiciales tendientes al cobro del total adeudado mediante la emisión de la respectiva boleta de deuda.

Los contribuyentes y responsables, una vez declarada la caducidad del plan de facilidades, deberán cancelar el saldo pendiente de deuda mediante transferencia electrónica de fondos. El saldo pendiente de las obligaciones adeudadas será el que surja de la imputación generada por el sistema y podrá visualizarse a través del servicio con Clave Fiscal “Mis Facilidades”, accediendo al “Detalle” del plan, menú “Seguimiento”, seleccionando las opciones “Impresiones” y “Detalle Deuda Impaga”.

XVIII. Procedimiento de cancelación anticipada

La adhesión permite solicitar por única vez, la cancelación anticipada total de

la deuda comprendida en cada plan de facilidades de pago, a partir del mes en que se produzca el vencimiento de la segunda cuota. Dicha solicitud deberá realizarse mediante el servicio con Clave Fiscal denominado “Presentaciones Digitales”, implementado por la resolución general 4503 y su complementaria, seleccionando el trámite “Planes de Pago. Anulaciones, cancelaciones anticipadas totales y otras”, e informando el número de plan a cancelar en forma anticipada.

Si se optara por la cancelación anticipada total mediante el procedimiento de débito directo, el sistema “Mis Facilidades” calculará el monto de la deuda que se pretende cancelar —capital más intereses de financiamiento—, al día 12 del mes siguiente de efectuada la solicitud, fecha en la cual será debitado de la cuenta corriente o caja de ahorro habilitada, en una única cuota.

A efectos de la determinación del importe de la cancelación anticipada, se considerarán las cuotas vencidas e impagas y las no vencidas, sin tener en cuenta el resultado del débito directo de la cuota del mes en que se realiza la solicitud.

Si no pudiera efectuarse el ingreso del importe de la cancelación anticipada total, no existirá posibilidad de continuar cancelando las cuotas. No obstante, ello, el contribuyente podrá solicitar la rehabilitación de la cancelación anticipada, para ser debitada el día 12 del mes siguiente o abonada mediante un Volante Electrónico de Pago (VEP).

Dicha solicitud de rehabilitación no impedirá la caducidad del plan de facilidades de pago, en caso de verificarse la existencia de alguna de las causales establecidas y descriptas en el punto anterior.

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 |