

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 INCLUYE
VERSIÓN DIGITAL

Director General
HUMBERTO J. BERTAZZA

Coordinador
ADALBERTO R. DALMASIO

TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL

SEPTIEMBRE 2020 | N° 83

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

ISSN: 2545-7950
RNPI: En trámite

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

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

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

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

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

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

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

Se terminó de imprimir en la 1ra. quincena de septiembre 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 relación teleológica entre las ganancias y los gastos deducibles <i>Humberto P. Díez - Germán J. Ruetti</i>	5
Efectos fiscales de la exclusión del monotributo <i>Humberto J. Bertazza</i>	13
Consecuencias fiscales derivadas de transferencias de negocios en estado de <i>distress</i> <i>Sergio Caveggia - Marina Kulik</i>	19
El ajuste por inflación impositivo ya resulta de aplicación para el cierre diciembre 2020 <i>Richard L. Amaro Gómez</i>	23
Comentarios sobre los métodos alternativos de resolución de conflictos aplicables a cuestiones tributarias <i>Gastón Vidal Quera</i>	28
Anticipos de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales del período fiscal 2020 <i>Valeria Gallardo</i>	35
Efectos impositivos del ATP en las empresas beneficiarias <i>Gerardo Lisanti</i>	42

APLICACIÓN PRÁCTICA

Anticipos de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales del período fiscal 2020 <i>Sebastián Ceci Uroz</i>	49
--	----

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Claves jurisprudenciales <i>Ana I. Do Nizza</i>	59
--	----

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

CONVENIO MULTILATERAL

Declaración jurada anual del Convenio Multilateral. Aspectos generales y prácticos <i>Damián Casalnuovo</i>	69
--	----

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Análisis de Informes Técnicos

Jurisprudencia administrativa CABA <i>Jorge Saverio Martinata</i>	81
--	----

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Opinión

Régimen temporario de facilidades de pago para mipymes afectadas por la pandemia en la provincia de Buenos Aires <i>Ricardo H. Ferraro</i>	85
---	----

Jurisprudencia administrativa y judicial <i>Hernán A. Colli</i>	90
--	----

PROVINCIA DE RÍO NEGRO

Opinión

Legitimación del agente de recaudación para controvertir la constitucionalidad del gravamen que debe percibir <i>Laura Loureiro - María Marta Peralta - María Eugenia Bianchi</i>	103
--	-----

PROVINCIA DE TUCUMÁN

Opinión

¿Es inconstitucional el Régimen de Retención del TEM de la municipalidad de San Miguel de Tucumán? Análisis del reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia provincial <i>Gabriela Figueroa</i>	113
---	-----

ACTUACIÓN PROFESIONAL

LABORAL Y PREVISIONAL

Opinión

Nueva Ley de Teletrabajo

Álvaro Iriarte 123

Últimas novedades sobre el Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción

Mirta N. Userpater 129

Thomson Reuters

Thomson Reuters

TRIBUTARIO NACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

La relación teleológica entre las ganancias y los gastos deducibles

Humberto P. Diez (*)

Germán J. Ruetti (**)

En el trabajo se analiza cómo la relación teleológica que debe ponderarse entre los gastos y las ganancias del sujeto empresario no puede implicar censuras en ámbitos de decisión internos de aquel en la conducción de sus negocios, como tampoco expandir las causales de impugnación del cómputo del gasto cuando tales erogaciones son ciertas, veraces e importan una plausible conexión entre la ganancia y lo necesario que debe afrontar el contribuyente para obtenerla.

I. Introducción

En recientes pronunciamientos de diversas salas de la CNFed. Cont. Adm. se han establecido importantes lineamientos doctrinarios en torno al concepto de “gasto deducible” en el impuesto a las ganancias, a partir de un criterio finalista que atiende a una razonable interpretación del texto legal y frena —de este modo— el avance del organismo recaudador que ha procurado censurar las decisiones empresariales mediante la objeción de la deducción de gastos a partir de lo que entendía eran gastos “inútiles” o “impertinentes” para la generación exitosa de rentas gravadas.

El tribunal de alzada en los litigios tributarios efectúa un meduloso análisis del concepto de “gasto necesario y vinculado” a la obtención de ganancia gravada teniendo en miras una conexión razonable, no estrecha y respetuosa de las decisiones empresariales.

Con base en ello, revoca las determinaciones de oficio y desecha así exigencias ajenas al texto de las normas legales involucradas —criterio fiscal que venía siendo confirmado por el TFNac.— en las que se impugnaba el gasto computado por el contribuyente no ya por su falta de veracidad o sustancia, sino porque no resultaba “exitoso” o “pertinente” en relación al giro empresarial.

En estos fallos se recepta un criterio teleológico —la finalidad económica del gasto en el desarrollo de la actividad empresarial— ajeno a cualquier censura fiscal que implique un avance en la toma de decisiones que resulten inherentes al giro económico de los contribuyentes y respecto de los cuales no puede afectarse su deducibilidad sin con ello desatender el recto alcance de las disposiciones de la ley del tributo.

En consonancia con esta temática, se abordará el contenido de fondo de la circu-

(*) Contador público nacional (UBA). Especialista en Tributación (FCE, UNLP). Profesor titular regular de Teoría y Técnica Impositiva II en la Facultad de Ciencias Económicas (UBA) y de Técnica y Legislación Tributaria en la Facultad de Ciencias Económicas (UNLP). Autor de los libros *Impuesto al Valor Agregado, Blanqueo, Ilícito tributario* y demás libros de la especialidad. Socio de Humberto Diez & Asociados.

(**) Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Profesor de grado de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UBA). Profesor de posgrado de Derecho Penal Tributario (Derecho UBA) y Procedimiento Tributario (FCE UNLP). Socio de Humberto Diez & Asociados.

lar 5/2014 (1) dictada por el organismo recaudador y en la cual se “aclara” (2) —en el marco de la ley de impuesto a las ganancias— la imposibilidad de deducir las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de dólar bolsa o dólar MEP, lo cual traduce un evidente exceso de la función ejecutiva del Fisco y, lo que es más grave, incurre en serios vicios en lo que respecta al alcance del concepto de gastos deducibles en la técnica del gravamen.

II. El caso “D-Sport”: procedencia de la deducción de los gastos incurridos en la compra de automóviles por una empresa intermediaria con base en un criterio empresarial no censurable por el organismo recaudador

La Sala I de la CNFed. Cont. Adm. revoca la sentencia del TFNac. que, a su turno, había confirmado la determinación de oficio del impuesto a las ganancias (3).

En efecto, el TFNac. había ratificado el criterio fiscal expuesto en la determinación de oficio (4) al considerar que los vehículos

adquiridos por el contribuyente nunca integraron su patrimonio ni representaron para aquel un costo. Resaltó que la actora no ofreció prueba para demostrar que la realización de esas erogaciones se encontraba vinculada a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas.

El tribunal administrativo destacó que los rodados fueron adquiridos por cuenta y orden de dos entidades deportivas y que la recurrente se circunscribió a entregar los vehículos a las entidades, revistiendo el carácter de intermediaria, sin soportar gasto alguno fuera de los previstos en los acuerdos de comercialización de espacios publicitarios que celebró con aquellas entidades deportivas.

La Cámara revoca lo decidido con respecto a ese ajuste y, fundamentalmente, a esa concepción cerrada del concepto de gastos deducibles.

Sostiene que se encuentra acreditado que las transferencias gratuitas de los vehículos en favor de las entidades deportivas no respondieron a una liberalidad, sino que obedecieron al cumplimiento de las obligaciones asumidas por la actora en los contratos firmados con los clubes deportivos, e *identificadas con su giro comercial* (“esponsorización y *marketing* deportivo”).

En tal sentido, remarca que es el contribuyente —y no el organismo recaudador— quien está en *mejores condiciones* de demostrar que el gasto resulta necesario en el ejercicio de su actividad, por ser él quien conoce de manera precisa las erogaciones inherentes y los gastos necesarios para desarrollar su actividad económica. Con base en este razonamiento, la potestad revisora e inspectora del organismo recaudador “se circunscribe a constatar la veracidad del gasto y no al cumplimiento de la finalidad que tuvo en miras el sujeto pasivo al realizarlo”.

tral de análisis de la Cámara que, finalmente, desecha la tesis fiscal.

(1) Publicada en el B.O. el 19/11/2014.

(2) Sobre el cuestionable uso (o abuso) normativo de estas “aclaraciones” del organismo recaudador que involucran cuestiones sustantivas del tributo, ver: BARBATO, José Daniel, “La Circular: ¿Un instrumento legislativo de moda en materia tributaria?”, publicado en *El Derecho*, 28/5/2015, p. 1 y ss.

(3) CNFed. Cont. Adm., Sala I, autos “D-SPORT S.A. (TF 47978-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, 30/7/2020.

(4) En la etapa administrativa se produjo una mutación en la argumentación del organismo recaudador. Así, en la “vista” la improcedencia del cómputo de la deducción se fundó en que —con independencia de lo convenido en los instrumentos privados— correspondía la impugnación del gasto porque se trataba de bienes que debían ser considerados como activos, más aún cuando los mismos fueron cedidos gratuitamente. En cambio, en el “acto determinativo de oficio”, el juez administrativo sostuvo que le asistía razón al contribuyente en cuanto a que la adquisición de los vehículos no representaba ni un bien ni un activo; sin embargo, mantuvo el ajuste al considerar que la actora no había demostrado que se trate de un gasto efectuado para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas por el impuesto. Es este el punto cen-

El tribunal judicial interpreta en sus justos términos el —entonces— art. 17 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (5) en cuanto dispone que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos “necesarios” para obtenerla o, en su caso, para “mantener y conservar” la fuente que las produce, siempre y cuando su deducción sea admitida por el texto legal, y en la forma en que esta lo disponga.

Por su parte, el —entonces— art. 80 (6) ratifica el concepto de que los gastos cuya deducción se autoriza —con las restricciones expresamente contenidas— son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto.

Para la Cámara, todo gasto que se *vincule* con el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto, siempre que se pueda demostrar esa *relación*, podrá deducirse de las ganancias alcanzadas con el gravamen.

Vemos aquí la clara interpretación de las normas referidas a la deducción de los gastos a partir de una conexión entre la renta y el gasto que entiende de tinte razonable, posible, no estrecha y, en definitiva, de connotación finalista con arreglo a la cual la finalidad del gasto en el contexto económico de la actividad no debe ser objeto de reproche fiscal.

Señala también que la impugnación que realice la administración fiscal de los gastos deducidos por el contribuyente respecto de las ganancias gravadas no puede ser realizada de manera dogmática, pues esa posición desvirtuaría la capacidad económica que el legislador pretendió alcanzar con el gravamen.

La Cámara destaca que el concepto de “necesidad” que exige la ley para admitir la deducción del gasto es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones, ya que sería muy peligroso que el organismo fiscal en cada erogación de-

termine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto, quitando al empresario la flexibilidad que precisa en el manejo de su negocio, y que hace que muchos de los gastos en que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha realizado.

No es correcto el criterio fiscal que objeta la deducción de los gastos con sustento en la falta de éxito del negocio jurídico realizado con posterioridad a la erogación.

Con base en los razonamientos jurídicos expuestos y apreciados en el contexto de los hechos, el tribunal de alzada revoca el ajuste pues los gastos realizados por el contribuyente (i) se encontraban facturados a su nombre, (ii) se vinculaban con su actividad comercial y con la obtención de ganancias gravadas; y, finalmente, (iii) no se advierten desproporcionados con relación a sus rentas.

III. El caso “Loma Negra”: la protección judicial de la finalidad económica del gasto

A su turno, la Sala IV de la Cámara Federal revoca la sentencia del TFnac. que había confirmado la pretensión fiscal (7).

En este caso, la cuestión en debate por recurso de revisión y apelación limitada requería dilucidar si la salida de dinero en favor del sindicato y/o de los trabajadores de las empresas transportistas constituía o no una deducción admitida en la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias del contribuyente, en concepto de gasto necesario para el giro de la empresa (criterio sostenido por la actora); o si, por el contrario, se lo debía calificar como una liberalidad en los términos del art. 88, inciso i), de la ley del impuesto a las ganancias (8) conf. la tesitura del or-

(7) CNFed. Cont. Adm., Sala IV, autos “LOMA NEGRA CIA. S.A. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, 11/8/2020.

(8) Actualmente, art. 92, inciso i) de la ley en su texto ordenado en 2019.

(5) Actual art. 23 de la ley en su texto ordenado en 2019.

(6) Actual art. 83 de la ley en su texto ordenado en 2019.

ganismo recaudador que fuera confirmada —luego— por el TFNac.

El TFNac. entendió que los pagos en cuestión habían sido efectuados por el contribuyente por cuenta y orden de terceros —esto es, las empresas que les prestaban servicios de transporte de cargas que en su carácter de empleadoras eran las reales destinatarias del reclamo salarial— circunstancia que además explicaría el derecho a reclamar y repetir que se reservó Loma Negra contra las referidas sociedades.

Sostuvo que tales gastos no podían ser considerados como vinculados al propio giro comercial del contribuyente apelante; máxime cuando los recibos de pago entregados a cada uno de sus beneficiarios habían sido extendidos por las empresas transportistas empleadoras y destinatarias de los reclamos salariales que fueron la única causa de las referidas erogaciones.

Al igual que el caso anterior, la Cámara revoca esta decisión e introduce nuevamente conceptos fundamentales sobre el alcance del “gasto necesario” en la técnica del tributo.

En efecto, para la Cámara el hecho de que los desembolsos hayan sido realizados por cuenta y orden de las empresas transportistas en su calidad de “destinatarias reales del reclamo salarial” es insuficiente para subsumirlos en el concepto de “liberalidad”, puesto que, a cambio del pago, la actora consiguió levantar las medidas sindicales que habían bloqueado sus plantas de producción y dejó de ser destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó.

Destaca entonces que, de acuerdo con el criterio de “finalidad económica” del gasto, surge claro que las erogaciones impugnadas por el organismo recaudador estuvieron dirigidas a la obtención de ganancias gravadas o bien a mantener o conservar su fuente productora.

Por ello, tras un repaso de las normas del tributo referidas al concepto de gasto deducible y demás deducciones especiales

que se admiten en las cuatro categorías de ganancias, señala que del juego armónico de todas estas disposiciones legales se desprende que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas —y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos— la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, “sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto asignado por el contribuyente” (9).

A ello añade —como en el anterior pronunciamiento— que el control a cargo del organismo recaudador no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata.

Cita la buena doctrina con arreglo a la cual el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresaria y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad (10).

(9) El tribunal cita un precedente de su sala, in re “Gelblung Samuel c/DGI”, sentencia del 14/2/2012. También la sala IV, in re “Trucco Pedro Agustín c/DGI” del 18/6/2013, expuso esta misma tesis al señalar que “del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, surge que el criterio que cabe seguir en este aspecto es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el art. 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente”.

(10) Conf. JARACH, Dino, “Impuesto a las Ganancias”, Cangallo, Buenos Aires, 1980, p. 73.

Por tal motivo, “la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia” (11).

Por último, la Cámara recuerda fallos de la CS que han fijado precisiones similares al criterio de la Sala. Así, memora la causa “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ DGI” (sentencia del 26/8/2014), en la que el Alto Tribunal sostuvo que el gasto puede considerarse vinculado al giro del negocio de la sociedad, en la medida en que resulta una herramienta utilizada para lograr una mayor eficiencia en el cumplimiento de su objeto social.

Memora que el Alto Tribunal ha señalado que la ley de impuesto a las ganancias “no mantuvo un criterio riguroso —particularmente en las ganancias de la tercera categoría— en cuanto al carácter ‘necesario’ de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de los mismos” (12).

(11) Conf. JARACH, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 552.

(12) Fallos: 304:661, donde desestimó el criterio fiscal que había calificado como “liberalidad” el pago de un plan de pensión por parte de la empresa Pan American Energy respecto de los exempleados de Amoco -empresa antecesora en el proceso de reorganización llevado a cabo entre las dos sociedades. Para así resolver, sostuvo que “una eventual negativa de la accionante a cumplir con los compromisos derivados de ese plan, la hubiera expuesto al riesgo cierto de reclamos por parte de los exempleados que ya gozaban del beneficio o a la posible denuncia de los contratos laborales de los empleados provenientes de Amoco con sustento en los arts. 242, 246 y cctes. de la LCT. Al ser ello así, resulta inexacto sostener, como lo hizo el a quo, que el correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas del plan de pensión no reportaba beneficio alguno a la accionante. En efecto, por el contrario -y como surge de lo expuesto- la observancia de esas obligaciones por parte de Pan American Energy, lejos de constituir una liberalidad, la vista, se llega a la conclusión de que los gastos efectuados son deducibles”.

Por todo y de acuerdo con el criterio de finalidad económica del gasto, admite la deducción de las erogaciones impugnadas por el organismo recaudador en tanto estas estuvieron dirigidas a la obtención de ganancias gravadas, o bien a mantener o conservar su fuente, circunstancia que sellaron la suerte adversa de la pretensión fiscal.

IV. La correspondencia finalista de los gastos con relación a las ganancias. La postura fiscal sobre la conexión absoluta y cerrada entre ambos componentes del tributo constituye una ilegítima censura de las decisiones empresariales

El impuesto a las ganancias disciplinado en nuestra ley vigente constituye una imposición directa sobre la renta neta de los sujetos pasivos.

Esto significa que las ganancias o rentas brutas, para satisfacer las exigencias de tributación del legislador, deben ser reducidas a ganancias netas, primero, y ganancias netas sujetas al impuesto, luego. El concepto de ganancia neta se obtiene restando de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerlas o, en su caso, mantener y conservar la fuente productora de esa renta, en la medida que tales deducciones se encuentren admitidas en la ley (13).

Parece una redundancia señalar actualmente este elemental diseño de imposición a la renta, sin embargo los fallos recientes objeto de estas notas muestran que la cuestión no estaba zanjada ni mucho menos.

De estos pronunciamientos se advierte que el organismo recaudador ha desviado aquellas simples líneas estructurales del impuesto al inmiscuirse en decisiones económicas que hacen a la pertinencia o éxito del gasto en la generación de la ganancia, lo cual resulta extraño al presupuesto de gasto deducible contenido en las normas del tributo.

(13) JARACH, Dino, “Impuesto a las Ganancias”, cit., ps. 72 y ss.

El concepto de gasto deducible se encuentra íntimamente vinculado al principio de autonomía de gestión de empresa, conf. al cual corresponde al sujeto titular de la actividad apreciar la oportunidad y necesidad de sus gastos, de manera que al fisco solo le corresponde una labor de fiscalización en lo que atañe a su existencia y veracidad.

En la interpretación del concepto se debe estar a lo que la ley dice, y no a lo que ni siquiera se vislumbra en el texto de la ley (14).

No seguir estas pautas conduce al absurdo de afirmar que una empresa solo estaría en condiciones de computar los gastos realizados con motivo de su actividad comercial, si y solo si durante el ejercicio de que se trate obtiene ganancias —como una suerte de “gasto exitoso”—, lo cual es inconcebible para el desarrollo de cualquier técnica tributaria del impuesto a las ganancias.

La obtención o no de ganancias durante el ejercicio fiscal no tiene ningún tipo de incidencia en la deducibilidad o no de los gastos que se hayan efectuado para generarla, obtenerla o mantenerla (15).

Por otra parte, existe en el concepto de la ley un respeto a un componente de estricto carácter comercial, que permite únicamente al sujeto empresario tomar las decisiones que considere más acertadas para realizar

los gastos referidos al giro habitual de sus negocios. Castigar al contribuyente por los gastos que decide realizar —por su poca pertinencia o no utilidad— es una función que excede de manera evidente las potestades de verificación y fiscalización con las que cuenta el organismo recaudador para auditar los tributos declarados por el contribuyente.

No quedan dudas entonces de que la ley autoriza la deducción de gastos en la medida en que estos estén destinados a obtener, mantener y conservar ganancias. Y es, con ese horizonte, que “habrá que ponderar en cada caso concreto si procede o no la deducción de un gasto, atendiendo a que el mismo vaya objetivamente dirigido a la obtención del ingreso y a que, más que inevitable o imprescindible, sea habitual o frecuente en el *contexto empresarial* en que se desarrolle la actividad” (16).

La American Tax Court, en “Churchman vs. Commissioner”, estableció como criterio rector que el fundamento más importante para distinguir un gasto deducible de aquel que no lo es radica principalmente en que el contribuyente tenga expectativas e intención de obtener, a través de dicho gasto (*expense*), una ganancia (*profit*), siendo irrelevante si finalmente tiene éxito en ese procedimiento (17).

La tesis expuesta es acorde a los principios, reglas y normas del impuesto a las ganancias sobre la relación teleológica de ingresos y gastos donde se aprecia una relación causal razonable y no estrecha entre ambos conceptos cuando alude a que los gastos tienen que estar “destinados” a obtener, mantener y conservar, y no nece-

(14) Como regla general, para que la base del impuesto sea la renta neta, se deben deducir todos los gastos inherentes a la actividad que la produce, debiendo tomarse dicho término en su sentido más lato, con la sola restricción de que pueda demostrarse una relación de causalidad, aunque sea indirecta, entre el gasto y la actividad destinada a obtener renta. Por ello, “el criterio de causalidad a emplear debe ser amplio: gastos necesarios no es sinónimo de gastos imprescindibles” (FERNÁNDEZ, Luis O., “Impuesto a las Ganancias”, La Ley, Buenos Aires, ps. 188 y ss.).

(15) “La deducción no debe depender de la efectiva obtención de renta pues, aunque el producto sea un quebranto, la causa de aquella es la intención del contribuyente en el momento de efectuar la erogación y no el resultado final obtenido” (FERNÁNDEZ, Luis O.: “La imposición sobre la renta personal y societaria”, La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 188).

(16) PÉREZ ROYO, “Manual del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas”, Marcial Pons, 1ª edición, Madrid, p. 157.

(17) En el caso reseñado, se trataba de la deducción de los gastos efectuados por una contribuyente para dedicarse a la pintura, a pesar de que todavía no había vendido sus cuadros. La Tax Court avaló en su totalidad la deducción de los gastos realizados en pintura, porque la contribuyente firmemente creía que algún día podría llegar a obtener una ganancia por la venta de sus cuadros (68, T.C. 696, 1997).

sariamente “deben” obtener, mantener y conservar rentas.

El organismo recaudador no puede objetar la deducción de los gastos en la determinación del impuesto a las ganancias y exigir como requisito probatorio que la empresa demuestre la cantidad en que “aumentaron” sus ganancias con motivo de haber incurrido en aquellos, porque la obtención o no de renta durante un ejercicio fiscal no tiene ningún tipo de incidencia en la deducibilidad o no de los gastos que se hayan efectuado para generarla o mantenerla.

V. Críticas a las conclusiones expuestas por el organismo recaudador en la circular 5/2014 referidas al tratamiento de las pérdidas provocadas por diferencias de cambio negativas

Por su conexión con la temática sustancial abordada en los fallos y en estas notas, entendemos de indudable relevancia traer a colación lo expresado por el organismo recaudador en la citada circular.

En efecto, aquella circular 5/2014, dice: “se aclara que no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de ‘dólar bolsa’ o ‘dólar MEP’, con títulos públicos, en razón de que las mismas no se encuentran vinculadas con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas por dicho impuesto, ni cumplen con los requisitos legales para ser consideradas pérdidas extraordinarias en tanto no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito. Dichas pérdidas surgen de las diferencias negativas resultantes de comparar el valor de adquisición de títulos públicos en pesos con el valor de liquidación en moneda extranjera por la venta de dichos títulos convertidos en pesos a la fecha de esta última”.

Más allá de introducirse en cuestiones que hacen al concepto de gasto deducible, lo cierto es que desde lo que constituye el objeto del impuesto a las ganancias vigente, no se está —estrictamente— en presen-

cia de un gasto, sino del cómputo de una pérdida causada por la venta de valores.

La referida circular pretende establecer la “imposibilidad” de deducir las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de dólar bolsa o dólar MEP. Esta operatoria consiste en un negocio jurídico perfectamente lícito y admitido por nuestro ordenamiento legal, con arreglo al cual la persona adquiere en moneda de curso legal títulos públicos nominados en moneda extranjera y, luego, los vende con la intención de hacerse de las divisas correspondientes.

Esta operación de valores importa la existencia de una diferencia de cambio entre el precio de compra de los títulos públicos y su precio de venta donde se produce la conversión y/o liquidación.

Lo primero que puede apreciarse es que la “causa” jurídica que motivara el dictado de la circular es conjetural al señalar que tiene por fin “castigar” la maniobra detectada consistente en la compra de pesos de títulos públicos y su posterior conversión a moneda extranjera o dólar billete pues esta se efectúa con el *único propósito* de generar una pérdida contable y fiscal para “evadir el pago del impuesto a las Ganancias”.

No existe ningún elemento concreto y probado que una transacción permitida por el ordenamiento jurídico que puede generar rentas alcanzadas por el impuesto, por el solo hecho de provocar una diferencia de cambio negativa natural en lo que hace a las variables de los valores y divisas negociadas, pase a ser una “maniobra de evasión”.

En segundo lugar, hay que señalar que ese resultado negativo no resulta deducible en el impuesto a las ganancias importa un exceso en la potestad aplicativa de la administración, al pretender legislar sobre los alcances estructurales del impuesto a las ganancias.

Solo el legislador nacional define el concepto de gasto deducible, con los alcances

y la interpretación de su texto tal como ha sido sentado por la CNFed. Cont. Adm., por resultar de su letra y del indudable propósito del primero.

La circular se da “de patadas” con el concepto teleológico que subyace en las normas de la ley referidas a la deducibilidad de los gastos, pues traduce un capricho consistente en castigarlo por no haber producido en forma efectiva una ganancia.

La inexistencia de rendimiento o ganancia en esa operatoria no excluye la procedencia de la deducción o su tratamiento como pérdida, cuando los hechos y el contexto propio del giro comercial pueden llevar a resultados positivos como negativos. Aceptar uno y negar el otro a los fines de la determinación del gravamen, es afectar ilegítimamente la esfera de decisión de la persona.

Por todo, las pérdidas derivadas de la diferencia de cambio en el negocio en trato son procedentes y aplicables dentro de la técnica liquidatoria del tributo en la medida que se relacionen con la actividad comercial del contribuyente.

VI. Comentarios finales

Los fallos que se han comentado presentan una elocuente riqueza conceptual en torno a la técnica de nuestro impuesto a las ganancias y pone en su lugar el sentido que cabe acordar a las normas que disciplinan el alcance y extensión de los gastos deducibles.

Son dos pronunciamientos recientes, de diversas salas del máximo órgano judicial de revisión de la materia tributaria —a excepción de la instancia extraordinaria— y por ello reflejan un indudable interés al fijar las pautas interpretativas de la imposición a la renta neta.

La doctrina judicial sentada en los fallos pone en evidencia también los serios reproches constitucionales y la errática posición técnica expuesta por el organismo recaudador en la circular 5/2014. Lo que en ese texto se “aclara” en materia de pérdidas por diferencias de cambio negativas no tiene ningún anclaje o apoyatura en las normas de la ley de impuesto a las ganancias (18).

La relación teleológica que debe ponderarse entre los gastos y las ganancias del sujeto empresario no pueden implicar censuras en ámbitos de decisión internos de aquel en la conducción de sus negocios, como tampoco expandir las causales impugnativas del cómputo del gasto cuando tales erogaciones son ciertas, veraces e importan una plausible conexión entre la ganancia y lo necesario que debe afrontar el contribuyente para obtenerla.

(18) La utilización de una circular, como fuente de derecho, no puede reemplazar en modo alguno al legislador y esto acaece cuando se le otorga a una ley un alcance que la misma no tiene (BARBATO, José Daniel, "La Circular: ¿Un instrumento legislativo de moda en materia tributaria?", publicado en El Derecho, 28/5/2015).

Efectos fiscales de la exclusión del monotributo

Humberto J. Bertazza (*)

Se busca mostrar en el trabajo los aspectos más destacados referidos a cómo los contribuyentes del monotributo pueden quedar excluidos de este.

I. El tema

El contribuyente del *monotributo* puede quedar excluido al verificarse la existencia de distintas causales, como, p. ej., que la suma de los ingresos brutos exceda el máximo establecido por la categoría máxima disponible o porque los depósitos bancarios sean superiores a los ingresos brutos, debidamente depurados, admitidos por la categoría máxima disponible, entre otros. Tal exclusión es automática y opera desde la fecha de su verificación.

En esta nota, analizaremos los aspectos más destacados referidos al tema.

II. Aspectos procedimentales

La exclusión de pleno derecho se realiza en forma sistémica, al verificarse alguna de las causales previstas expresamente, por lo cual se da de baja a la inscripción y corresponde dar el alta al Régimen General.

Tal exclusión será notificada en el domicilio fiscal electrónico del contribuyente y a través del portal (1) accediendo al servicio “Monotributo-Exclusión de pleno derecho” se puede conocer los motivos de la exclusión (2).

La nómina de excluidos se publica el primer día hábil de cada mes y puede ser consultada accediendo al portal con la clave fiscal.

En caso de disconformidad (3), el contribuyente puede apelar ante la AFIP dentro de los 15 días posteriores a la notificación, ingresando con clave fiscal “Monotributo-Exclusión de pleno derecho” opción “Presentación del recurso de apelación art. 74, dec. 1397/1979”.

Como constancia de tal transmisión efectuada, el sistema emitirá un acuse de recibo y le asignará un número de solicitud, considerándose admitido formalmente el recurso.

Una vez realizada la transmisión electrónica aludida, el solicitante deberá ingresar en el servicio “Monotributo-Exclusión de pleno derecho”, opción “Consultar estado de apelación art. 74, dec. 1397/1979” del citado sitio web, a efectos de verificar el ingreso de la información y el número de presentación asignado, como así también el estado del trámite (4).

En caso de comprobarse errores, inconsistencias o archivos defectuosos, el recurso se rechazará automáticamente, generándose una constancia de tal situación (5).

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

(1) Art. 53, RG 4309/2018, ID 17153431.

(2) ID 17139088.

(3) RG 2487 y 3328.

(4) ID 17141137.

(5) ID 17143186.

Esta situación es contraria al principio de defensa en juicio, pues en tales circunstancias la AFIP debería requerir al contribuyente el aporte de las pruebas correspondientes.

Este recurso no produce efectos suspensivos del acto administrativo, por lo que el contribuyente puede también recurrir a la justicia para solicitar una medida cautelar de no innovar.

Con posterioridad, la AFIP comenzará el procedimiento de determinación de oficio, por las sumas no ingresadas en el régimen general, que puede ser apelada ante el TFNac., sin pago previo de las sumas determinadas e intimadas.

La exclusión de derecho también se puede originar en controles que son realizados por una inspección. Si como consecuencia de ello se detecta la presencia de alguna causa de exclusión, el funcionario debe notificar de tal circunstancia, poniendo las pruebas a disposición del contribuyente. En ese momento o dentro de los 10 días posteriores, se podrá presentar formalmente el descargo.

Como consecuencia de ello, el juez administrativo interviniente evaluará el descargo, dictando resolución con la exclusión del régimen o su archivo, según el caso.

III. Efectos tributarios

Al configurarse las causas previstas legalmente, el contribuyente se notifica de la exclusión del monotributo, que muchas veces tiene efectos retroactivos, pues ese momento estará dado por aquel en que se han configurado tales causales.

Surgen aquí, una serie de consecuencias que analizaremos seguidamente.

III.1. Deudas por inclusión en el régimen general

El contribuyente ha emitido facturación como monotributista, por lo que se encontrará que tiene una contingencia concreta en

el IVA y en el Impuesto a las ganancias, con más los intereses resarcitorios.

Por lo tanto, luego de dar el alta en el IVA y en ganancias, deberá presentar las declaraciones juradas pendientes.

En este sentido, debe señalarse que en el caso de un profesional adherido al monotributo al que se le regulan una cierta suma que determina que se ha excedido del tope legal, corresponderá considerar que los efectos de la exclusión se consideran retrotraídos al momento en que se produce la situación automática. Por tal razón, dicho importe quedará incluido en el régimen general, esto es, por el total de ese monto, se deberá tributar el IVA y el impuesto a las ganancias (6).

Ante ello, corresponde considerar una serie de cuestiones.

III.2. Refacturación del IVA

Si el contribuyente del monotributo emitió oportunamente las facturas "C", podrá emitir ahora, las facturas "A" (aunque resulten extemporáneas) para lo cual, deberá previamente emitir la nota de crédito "A" sin IVA, para anular todas las facturas "C", dejando debida nota de su fundamentación y, luego, deberá emitir la factura "A" con IVA, con lo que habrá refacturado todas las "C" emitidas oportunamente.

Su cliente no tendrá inconveniente alguno para computarse el crédito fiscal, a pesar de ser emitidas en forma extemporánea, por así permitirlo la AFIP (7).

Esto, en el caso que su cliente sea inscripto, para lo cual deberá "negociar" la operación.

Otro tema distinto se presenta si las operaciones realizadas oportunamente por el monotributista ahora excluido, se han realizado con consumidores finales, en cuyo caso estos no podrán computar el crédito fiscal.

(6) ID 946723 del 18/11/2005 e ID 930103 del 17/11/2005.

(7) Dictamen 39/2007 y 55/2009 (DAT).

En este caso, surge un tema adicional, al determinarse el IVA por dichas operaciones a consumidores finales, esto es sobre qué importe debe aplicarse la alícuota del 21%.

En la práctica, la AFIP viene sosteniendo que el 21% se debe incluir sobre el monto total de la operación, pues al ser monotributista estaba excluido del IVA.

Sin embargo, cierta jurisprudencia del TFNac. (8), contraria a la pretensión del Fisco, ha interpretado que el valor de las facturas (tipo "C") emitidas por el monotributista excluido ya contenían el IVA, como consecuencia del proceso de formación de precios, a pesar de no estar discriminado.

Siendo ello así, no se debe aplicar el 21% sobre el monto total de la facturación a consumidores finales, sino que debe recurrirse a otra operación matemática que consiste en dividir primero el importe de la factura por 1.21 y luego multiplicarlo por 21%.

De esta forma, la incidencia del IVA en estos casos no será del 21% sino del 17,36%.

III.3. El cómputo del crédito fiscal

Otro aspecto que debe analizarse es la posibilidad para el monotributista excluido de computarse como crédito fiscal en el IVA, del impuesto incluido en sus facturas de compra, a pesar de no estar discriminado el impuesto, pues en tal oportunidad era monotributista.

El monotributista excluido contará, como respaldo de sus operaciones de compra, facturas tipo "B" o eventualmente tickets, obviamente sin discriminación del IVA.

Debe destacarse aquí que cierta jurisprudencia (9) convalidó la posibilidad del cómputo de crédito fiscal IVA, a pesar de no cumplir el requisito legal, en cuanto a la necesidad del IVA discriminado.

(8) TFNac., "Jofre, Alberto F." y "Gallardo, Claudio A.".

(9) TFNac., "Osterrieth, Stella Maris" y "Riso, María de los Ángeles".

Sin embargo, el TFNac. tiene también una línea opuesta (10) al concluir sobre la impropiedad del cómputo del crédito fiscal IVA por adquisiciones anteriores a la fecha en que se produce el cambio del régimen.

III.4. Multa por omisión

Otro aspecto a considerar es el que se vincula a la aplicación de la multa por omisión, por falta de presentación de declaración jurada y del ingreso del saldo resultante, desde el momento de cambio de régimen.

El TFNac. (11) ha convalidado tal posición ya que la omisión imputada por el Fisco está referida al IVA y no al monotributo, que no exige presentación de declaraciones juradas.

III.5. Nueva facturación

Otro de los efectos, se refiere al cambio del régimen de facturación, pues no podrá emitir más la factura tipo "C" como lo hacía anteriormente o la emisión de comprobantes con controlador fiscal.

De esta manera, pasará a utilizar la factura tipo "A", discriminando el IVA, en el caso de que el cliente fuera un responsable inscripto o factura tipo "B" en el caso que se facture a consumidores finales o a monotributistas.

IV. Baja del monotributo y alta del régimen general

Una vez que el contribuyente consintió la baja, debe proceder a su instrumentación a través del Sistema Registral, dentro de los 15 días hábiles administrativos de producida la causal de exclusión.

Una vez dentro de esa opción, hay que elegir el ítem Registro Tributario y, a su vez, dentro de este, debe seleccionarse la opción F 420/T Baja de impuestos/Régimenes.

(10) TFNac., sala "D" del 23/04/2019, "Scali, Teresa".

(11) TFNac., sala "D" del 23/04/2019, "Scali, Teresa".

A su vez, corresponderá solicitar el alta en los distintos impuestos (Ganancias, IVA) y en el Régimen de la Seguridad Social (Autónomos).

V. Cuotas abonadas después de la exclusión

Los pagos realizados con destino al *monotributo*, tanto por el componente impositivo como previsional, abonado con posterioridad a la exclusión son sin causa y, por lo tanto, podrán ser imputados como pago a cuenta de los tributos adeudados por el régimen general.

Ello, puede ocurrir como consecuencia que los pagos sean anteriores a la toma de conocimiento de la exclusión del monotributo, que a su vez tiene efectos retroactivos.

Para ello, deben reimputarse tales pagos y, de continuar un excedente, deberá aplicarse contra el IVA y el impuesto a las ganancias (en ese orden) mediante la presentación del formulario de declaración jurada F. 399 con la dependencia de la AFIP correspondiente (12).

A su vez, el componente previsional se computará como pago a cuenta de autónomos.

VI. Reingreso al monotributo

En caso de exclusión, el contribuyente no podrá optar nuevamente por el monotributo hasta después de transcurridos 3 años calendarios posteriores al de sucedido el hecho (13).

VII. Algunos antecedentes

VII.1. Inmobiliarias que administran propiedades

En este caso se utilizan cuentas recaudadoras en las que se depositan fondos propios y de terceros, lo cual plantea la duda si

(12) Art. 63, RG 4309/2018.

(13) ID 5096836, art. 21, ley 26.565.

la exclusión del monotributo por depósitos bancarios, se refiere a uno u otro.

En todos los casos que se emplean fondos de terceros, debe considerarse que el límite de ingresos se refiere únicamente a los que sean propios del contribuyente.

Sin embargo, es de advertir que esa situación puede no ser detectada por el procedimiento sistémico y, por lo tanto, se corre el riesgo de la exclusión, que será discutido con posterioridad en el recurso de apelación.

VII.2. Deducción de honorarios de terceros

La participación de honorarios de un tercero debe restarse del monto de los depósitos bancarios, en la medida que el pago se realice por medios bancarizados, como cheques nominativos o transferencias bancarias.

Además, tiene que cumplirse el requisito de que el gasto tiene que corresponder a un concepto indispensable para la realización de la actividad económica del contribuyente.

VIII. Algunos antecedentes jurisprudenciales

VIII.1. Demostración de la realidad económica

La Alzada (14) dejó sin efecto la exclusión de derecho a un monotributista, por haber efectuado gastos superiores al 40% de los ingresos brutos máximos (15), en razón de haberse constatado que, por el ejercicio de su profesión de abogado, compartía el gasto de sueldos y cargas sociales de la secretaria que prestaba servicios en el Estudio para ambos profesionales (16).

(14) CNFed. Cont. Adm., sala IV del 04/02/2020, "Alitiz, Nicolás J."

(15) Art. 8º para la categoría I, conforme el art. 20, inc. k) de la ley 26.565.

(16) Se verán imposibilitados de constituir una sociedad por las restricciones de la ley 23.187.

De tal forma, la Cámara, al dejar sin efecto lo decidido en primera instancia, consideró la valoración armónica y conjunta de la prueba que otorga veracidad al argumento del actor para desvirtuar el criterio fiscal.

VIII.2. Reingreso al monotributo por falta de actualización de los parámetros

Un caso muy interesante se origina en Tucumán (17), en que un contribuyente es excluido del monotributo por la causal de excesivo costo laboral (18). Ello, pues el costo laboral tuvo un incremento del 24% para contrarrestar el efecto inflacionario de los asalariados, mientras que los topes de ingreso por categoría no tuvieron ese mismo aumento (19).

La actora promueve una acción contenciosa administrativa contra la AFIP, para obtener la revocación del acto administrativo por el cual se excluyó al contribuyente del monotributo, pese a lo cual fue rechazado el planteo.

La Cámara al revocar tal decisión y disponer el regreso del contribuyente como monotributista, advirtió tal situación en cuanto a la falta de actualización de los parámetros.

En tal sentido, destacó la Alzada que la AFIP no había cumplido con la medida dispuesta por el art. 52 de la ley 26.565, en cuanto a la adecuación de los parámetros, con lo cual el Fisco no se atuvo al principio de la realidad económica, al actualizar esos valores a través de la RG 3529, recién en el año 2013, o sea, dos años y medio después de haberse configurado la causal de exclusión.

Por lo tanto, la Cámara revoca la resolución del *a quo*, ordenando mantener a la accionada en el monotributo.

(17) Cámara Federal Contencioso Administrativo de Tucumán, 20/12/2018, "González, Juan Martín".

(18) Art. 20, ley 26.565, art. 20, inc. k.

(19) Hasta el dictado de la RG 3529.

VIII.3. Confirmación de la exclusión de pleno derecho

El TFNac. tuvo oportunidad de analizar el tema en una causa (20) en que se excluyó al contribuyente del monotributo, en razón que, en una inspección fiscal, se determinó que, los importes correspondientes a tarjetas de crédito superaban el importe tope fijado para permanecer en el régimen.

En tal sentido, el TFNac. concluye confirmando la resolución apelada, ante la falta de elementos de la empresa destinados a descartar la postura fiscal.

VIII.4. Incompetencia del TFNac. respecto de un recurso de apelación ante la exclusión del monotributo

El TFNac. (21) determinó que no es competente para entender en un recurso de apelación contra el acto administrativo de la AFIP que dispone la exclusión de derecho de un monotributista.

Obviamente, distinto es el caso, cuando la AFIP procede a determinar de oficio el IVA, como consecuencia de dicha exclusión.

Otros antecedentes del TFNac. también se expidieron sobre su incompetencia en las causas de exclusión del monotributo (22), en razón de no ser una sanción, ni resultar de un procedimiento de determinación de oficio.

En sentido contrario aparece el *leading case* "Sutura" (23), con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 25.865, en razón de la equivalencia entre la exclusión de derecho y la determinación de oficio.

(20) TFNac., sala "D" del 23/04/2019, "Scali, Teresa".

(21) TFNac., sala "A" del 15/10/2002, "Scali, Teresa".

(22) TFNac., sala "D" del 04/12/2002, "Estévez, Carlos y Seraffín" y TFNac., sala "A" del 11/12/2003, "Mellino, Antonio".

(23) TFNac., sala "A" del 27/04/2006, "Sutura, Ricardo F".

VIII.5. Improcedencia de la medida cautelar contra la exclusión en el monotributo

También la Alzada (24) resolvió desestimar el recurso de apelación interpuesto por la recurrente contra la sentencia de la instancia anterior, que había rechazado la medida cautelar solicitada tendiente a suspender los efectos de una resolución administrativa por medio de la cual se dispuso la exclusión del contribuyente en el régimen.

Para ello, la Cámara concluyó en el sentido que, en la causa, no se configuraban los requisitos para la procedencia de las medidas cautelares, o sea, verosimilitud en el derecho y peligro en la demora (25).

VIII.6. Exclusión del monotributo por adquisición de moneda extranjera que no se condice con sus ingresos brutos declarados

En esta causa (26), la Cámara dispuso que el actor debe ser excluido de pleno derecho

(24) CNFed. Cont. Adm., sala V del 22/12/2015, "Fortunati, Silvia H."

(25) Art. 230, Cód. Proc. Civ. y Com.

(26) CNFed. Cont. Adm., sala II del 22/05/2018, "Castiglione, Héctor C."

en el monotributo, dado que adquirió moneda extranjera que no se condecía con sus ingresos declarados y mientras que los instrumentos acompañados no lograron acreditar que las divisas fueron adquiridas en nombre y representación de su suegra.

IX. Suspensión de la exclusión del monotributo

Dada la magnitud de los acontecimientos económico financieros que afronta el país, el PEN encomendó a la AFIP la adopción de medidas tendientes a amortiguar su impacto negativo.

En tal sentido, la AFIP (27) dispuso suspender hasta el 29/02/2020 el procedimiento sistémico vigente (28).

Es importante destacar que tal suspensión se refiere exclusivamente a los procedimientos sistémicos y no a los presenciales.

Con posterioridad, la RG 4684 (del 10/03/2020) extendió dicho plazo hasta el 30/04/2020.

(27) RG 4600 del 01/10/2019.

(28) RG 4309.

Consecuencias fiscales derivadas de transferencias de negocios en estado de *distress*

Sergio Caveggia (*)

Marina Kulik (**)

Este escenario de recesión o depresión económica obliga a muchas empresas a intercambiar bienes o negocios para poder transformar sus estrategias comerciales y continuar desarrollándose. La situación descrita promueve transacciones cuya principal característica radica en la diferencia existente entre el precio de los bienes y su valor futuro. A aquellos activos o líneas de negocio que exteriorizan un descuento significativo respecto de su valor futuro se los denomina "activos en distress".

I. Introducción

La recesión actual y el escenario de crisis sanitaria que experimenta la economía argentina dan lugar a transacciones de diversa índole y características que no se verifican en momentos de mayor actividad o crecimiento económico.

Claramente, el formato y precios negociados en momentos de expansión de los mercados son muy distintos a los acuerdos que se cierran en situaciones de recesión o depresión económica.

La transformación que están experimentando los modelos estratégicos y operativos empresarios, obliga a las compañías a disponer de activos o líneas de negocio para enfocar sus recursos en su actividad central o adquirir o desarrollar tecnología para mejorar la propuesta de valor a su base de clientes.

El Banco Mundial, en sus últimas publicaciones, ha augurado que el 2020 será el primer año desde el final de la segunda

guerra mundial en que el Producto Bruto global decrecerá en un 5% aproximadamente. Argentina, en particular, define por estos meses si su economía se contraerá en doble dígito en el mismo período.

Las causas que originan semejante devaluación se basan en particularidades específicas de la macroeconomía local pero también en los efectos que ha provocado el aislamiento obligatorio dispuesto por las autoridades competentes.

Existe entonces un escenario de recesión o depresión económica que, no obstante, obliga a muchas empresas a intercambiar bienes o negocios para poder transformar sus estrategias comerciales y continuar desarrollándose. Justamente, los embates provocados por la crisis sanitaria, lejos de producir una desaceleración de la actividad de transformación o innovación, genera la necesidad de doblegar esfuerzos para subsistir en el mercado "pos-COVID-19".

La situación descrita promueve transacciones cuya principal característica radica en la diferencia existente entre el precio de los bienes y su valor futuro. Aquellos activos o líneas de negocio que exteriorizan un descuento significativo respecto de su valor

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

(**) Tax Director en EY.

futuro, se los denomina activos en *distress*. Esta es una expresión anglosajona que define serios problemas de solvencia para recuperar el valor del activo o bien.

En términos generales podemos definir al precio de un bien como el importe que se paga por su adquisición. El precio depende de la oferta y la demanda y suele ser volátil. Por el contrario, el valor de un bien se basa en la subjetividad y no depende de la oferta y demanda en un determinado momento. Distintos sujetos pueden asignar distinto valor a un bien ya que este depende de las expectativas de los ingresos futuros y del riesgo implícito del activo.

En la coyuntura actual encontramos compraventas de líneas de negocios por precios muy bajos producto de las circunstancias descritas precedentemente. No obstante, el valor asignado a dicho negocio puede representar una diferencia sustancial respecto del precio pagado. En estas transacciones se generan pérdidas significativas de un lado del mostrador mientras se originan expectativas de ganancias del otro lado.

Es importante aclarar que pueden existir diferencias de valor producidas por conductas fraudulentas o connivencia entre las partes de una transacción. Existe abultada jurisprudencia que ha considerado casos en los cuales se han acordado transferencias a precios simulados y no formarán parte de este artículo (1). Tampoco se mencionará normas contables que regulan este tipo de transacciones en forma particular.

A continuación, intentaremos abordar las consecuencias derivadas del impuesto a las ganancias para luego definir algunos parámetros en materia del impuesto al valor agregado.

II. Impuesto a las ganancias

En general, el precio y el valor de un determinado bien suelen estar relacionados o coordinados. No obstante, el precio pagado en una transacción debería ser, ge-

neralmente, menor al valor esperado. De lo contrario, la operación no sería atractiva para el comprador. Nadie pagaría un precio mayor al valor futuro que le asigna al activo. Desde luego existen excepciones a esta definición basadas fundamentalmente en cuestiones estratégicas o escenarios de burbuja en determinados mercados. Pero, al final del día, el valor esperado debería ser siempre mayor al precio.

En los escenarios de *distress* que nos convocan en esta oportunidad, la diferencia entre ambos conceptos es significativa y allí radican las dudas sobre el tratamiento tributario a dispensar a esas diferencias entre precios bajos y valor esperado mayor.

El propio art. 2º, inc. 2 del texto legal establece que "...a los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas...

"2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y estas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior..."

El artículo e inciso referidos definen a la teoría del balance. Es decir, todo incremento patrimonial generado en determinado periodo fiscal por parte de sujetos empresa y determinadas actividades, será considerado renta gravada.

La cuestión en debate radica en determinar si la diferencia entre el valor asignado al bien y el precio pagado por este, constituye ganancia gravada en el período fiscal en el que se configura el incremento patrimonial o, por el contrario, el comprador debe aferrarse al precio efectivamente pa-

(1) Entre otros, CS, 03/06/2014, Miracle Mile SA.

gado (2) por el activo adquirido por menor que aquel precio sea.

El Fisco Nacional ha intentado gravar el mayor valor de un activo adquirido por considerarlo un incremento patrimonial en exceso del precio pagado. Dicha línea de pensamiento podría aplicarse si existe un enriquecimiento a título gratuito. En otras palabras, ante un incremento patrimonial por el cual no existió un sacrificio económico, existe, potencialmente, una renta gravada por el valor de mercado de ese bien.

Ahora bien, dicha interpretación no es aplicable cuando existe un precio negociado y determinado entre las partes intervinientes en la operación y este obedece a circunstancias de mercado que lo soportan. En otras palabras, si no existe un comportamiento ilícito, no puede aplicarse la teoría del incremento patrimonial por sobre el sacrificio económico efectuado. Es importante aquí remarcar la importancia que supone contar con el soporte técnico que ha llevado a las partes a acordar un precio menor al valor futuro. La excepcionalidad que supone el escenario actual debe impulsar a las partes intervinientes en transacciones con estas características a redoblar los esfuerzos para preconstituir prueba que demuestre la situación imperante al momento de la operación y todo documento y asistencia de terceros que fundamente con rigor técnico, la valuación de cada uno de los activos o negocios transferidos.

Nuestra Corte Suprema tuvo oportunidad de expedirse en un caso (3) particular relacionado con la adquisición de redes de gas a frentistas por un precio menor al costo que, en definitiva, habían erogado estos por la obra de conexión. En apretada síntesis el Supremo Tribunal se definió por el “sacrificio económico” que la distribuidora tuvo que erogar (bajo la modalidad de descuento en metros cúbicos) más allá de que

(2) La Ley del Impuesto a las Ganancias se define por el costo de adquisición o sacrificio económico efectuado.

(3) CS, 02/09/2014, Gas Natural Ban SA.

el costo incurrido por el frentista fuera superior a la erogación citada (4).

Sin perjuicio que el caso citado refiere a una industria regulada, es importante enfatizar que, de todos modos, no se puede desplazar el reconocimiento del hecho imponible más allá de sus límites legales. En efecto, si el precio pactado y, por lo tanto, el sacrificio económico generado resulta inferior al valor del bien, la diferencia no verifica el hecho imponible en el impuesto a las ganancias. En otras palabras, no existe incremento patrimonial según el inc. 2 del art. 2° de la ley. Existirá ganancia gravada al momento y en el período fiscal en que dicho mayor valor se genere a través de la enajenación o transferencia del bien en cuestión.

La conclusión expuesta se extrapola a ejemplos de adquisición de acciones o activos. Y dentro de estos últimos se pueden incluir, sin pretender ser taxativo, a los bienes de uso, inventarios, intangibles, entre otros. En materia de créditos por venta cedidos por debajo de su valor nominal, nos encontraremos ante un descuento devengado y gravado en el impuesto en cuestión.

Desde el punto de vista del contribuyente vendedor, si el precio fijado resulta inferior al costo incurrido oportunamente, se producirá un quebranto fiscal. Dicho quebranto será considerado ordinario o específico dependiendo del activo enajenado y según los lineamientos del art. 25 de la ley.

III. Impuesto al valor agregado

En materia de impuesto al valor agregado, existen determinados hechos imponibles que deben analizarse a la luz de precios menores al valor de los activos en cuestión.

En lo que aquí interesa, el artículo 10 de la ley del gravamen dispone: “El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido

(4) En la misma línea se pronunció el TFN, Sala C, 23/03/2005, in re, Camuzzi Gas del Sur SA.

por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, estos serán considerados según lo dispuesto en el artículo 12. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que este es el valor computable, salvo prueba en contrario...”

El concepto de “valor corriente en plaza” no debe marginar al precio definido por los contratantes. Salvo, desde luego, simulación o ilicitud en el comportamiento de las partes. En otras palabras, si el precio negociado obedece a condiciones de mercado imperantes al momento de la operación, será justamente este último el valor corriente en plaza del bien en cuestión. No está demás enfatizar la necesidad del soporte documental que avale los precios en estas circunstancias. La jurisprudencia ha tenido oportunidad de expedirse al respecto y se ha pronunciado en esta misma línea (5).

Merece una mención especial, el caso de transferencia de créditos por venta a un menor valor que su valor nominal. Actualmente, existen transacciones en las cuales el vendedor resigna parte del valor de los créditos por venta en aras de concretar la transacción. En estas circunstancias, se transfiere el crédito por venta a un menor valor a su valor facial o nominal.

La cuestión radica en dirimir si nos encontramos ante una operación financiera en la cual deba aplicarse lo mencionado en el art. 48 del Decreto Reglamentario por las operaciones de compra y descuento, “...me-

dante el endoso o cesión de pagarés, letras, prendas, papeles comerciales, contratos de mutuo, facturas, etc.”

Más allá de las particularidades de cada caso, parece razonable concluir que, ante la venta de una línea de negocios en *distress* producto de una situación económica y financiera comprometida que incluya créditos por venta como parte del capital de trabajo cedido, nos encontremos ante una operación financiera que se encontrará gravada por el Impuesto. Corresponde aclarar que, en este caso, nos referimos a créditos por venta que no revisten la condición de incobrables ya que, en este último caso, el tratamiento en el IVA es diferente.

En este caso, el hecho imponible se verifica en cabeza del cesionario del crédito y, como tal, debe liquidar el débito fiscal correspondiente al descuento obtenido. Por su parte, el cedente del derecho computará el crédito fiscal de IVA contra futuras ventas gravadas con el impuesto. El nacimiento del hecho imponible se producirá al momento de la cesión si es que no existen intereses pactados. De lo contrario, y por la parte de los intereses, el hecho imponible nacerá al momento de su percepción o del vencimiento para el pago del precio, lo que ocurra antes. De todas maneras, al igual que en el caso de las quitas concursales, el IVA se convierte en un punto de discusión ante la necesidad de financiarlo justamente en escenarios donde existen mayores apremios de liquidez. De todos modos, en el caso de las quitas concursales, la jurisprudencia ya ha tenido oportunidad de definirse por la no gravabilidad de este tipo de operaciones (6).

(5) CS, 27/12/1996, Autolatina Argentina SA.

(6) Entre otros, CS, 03/03/2015, Celulosa Campana SA.

El ajuste por inflación impositivo ya resulta de aplicación para el cierre diciembre 2020

Richard L. Amaro Gómez (*)

El objetivo de la presente colaboración es analizar qué sucede para el ejercicio en curso con cierre diciembre de 2020, donde tenemos inflación acumulada de enero 2020 a julio 2020, con referencia al ajuste por inflación impositivo. Y en lo particular, qué sucede para el ejercicio en curso con cierre diciembre de 2020.

I. La ley de reforma tributaria y contra reforma tributaria. Leyes 27.430 y 27.468 (1)

Recordemos que fue precisamente la ley de reforma —ley 27.430— aprobada por el Congreso de la Nación el 27 de diciembre de 2017 y publicada en el BO el 29 de diciembre de ese mismo año, la que promovió el retorno condicionado del ajuste integral por inflación impositivo.

Decimos que la aplicación del ajuste integral por inflación estaba condicionada dado que la ley de reforma a través del art. 65 incorporó al art. 95 (actual art. 106) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en sus dos últimos párrafos, que el mecanismo de ajuste integral por inflación resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del IPIM, acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al 100%.

No obstante, el art. 95 (actual art. 106) de la ley estipulaba que para el primer ejercicio iniciado el 1 de enero de 2018, la inflación acumulada de los 12 meses debía ser superior a 1/3 (33,33%) y en el segundo ejercicio, la inflación acumulada debía ser superior a 2/3 (66,67%) en los 24 meses.

Lo expuesto se puede visualizar en el siguiente cuadro:

Ley 27.430 (B.O.: 29/12/2017)

Ejercicio	Coefficiente de inflación	Inflación acumulada
1° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	33,33%	12 meses
2° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	66,67%	24 meses
3° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	100,00%	36 meses

(*) Profesional independiente.

(1) AMARO GÓMEZ, Richard L., "El proyecto con media sanción que modifica el ajuste integral por inflación". Publicado en: La Ley Online.

Sin embargo, el 4 de diciembre de 2018 se publicó en el Boletín Oficial la ley 27.468, mediante la cual se introducen modificaciones en lo que respecta a la aplicación del ajuste por inflación del Impuesto a las Ganancias, en otras cuestiones.

En sentido, se cambiaron los parámetros en la aplicación del ajuste por inflación para los tres primeros ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018, tal como se resume en la siguiente tabla:

Ley 27.468 (B.O.: 04/12/2018)

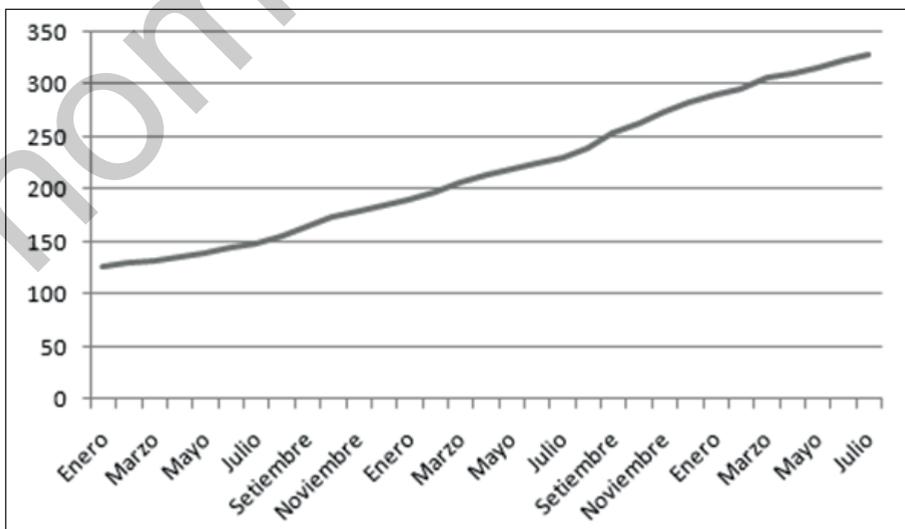
Ejercicio	Coefficiente de inflación	Inflación acumulada
1° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	55,00%	12 meses del ejercicio
2° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	30,00%	12 meses del ejercicio
3° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	15,00%	12 meses del ejercicio
4° ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018	100,00%	36 meses

II. Evolución de la inflación en ejercicios pos reforma tributaria

Desde el 1 de enero de 2018 la inflación en nuestro país se mantuvo siempre en alza, en algunos meses con mayor o menor desaceleración respecto de meses anteriores. Lo que implica que en ciertos cierres de ejercicio se superaron los umbrales ampliamente.

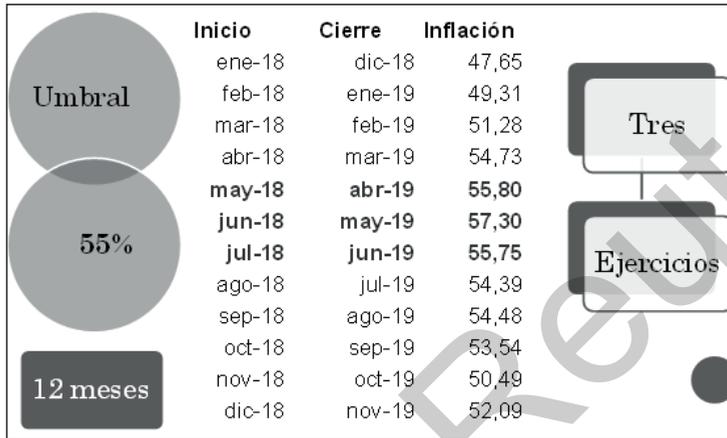
En este marco, lo evolución de la inflación la podemos ver en el siguiente gráfico:

Evolución de la inflación IPC: enero 2018 a julio 2020



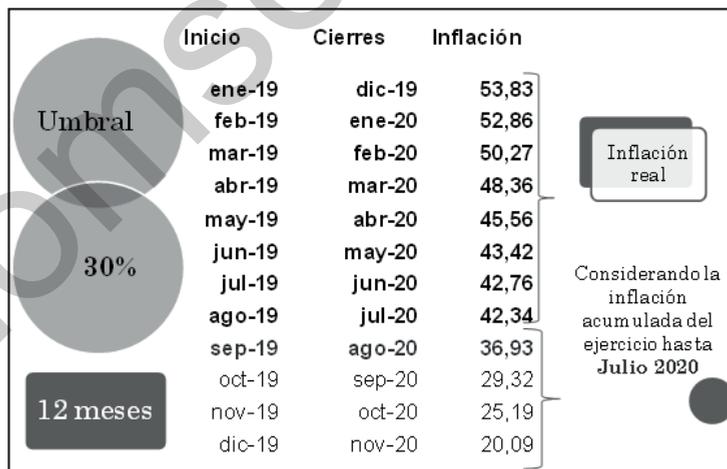
En función de lo expuesto y a continuación, nos proponemos realizar un análisis de cómo evolucionó de la inflación de cada uno de los ejercicios pos reforma tributaria - ley 27.430:

1. *Primer ejercicio* cerrado a partir del 1 de enero de 2018:



Véase que para estos cierres que constituyen el primer ejercicio posreforma, el AXI impositivo solo resultó de aplicación para los cierres *abril, mayo y junio 2019*. El resto quedaron al margen de su aplicación habida cuenta de que había un umbral muy alto.

2. *Segundo ejercicio* cerrado a partir del 1° de enero de 2018:



Para estos cierres y considerando que a la fecha de redacción de este artículo solo se conoce el IPC hasta julio de 2020, podemos concluir:

a) Con la información histórica, el AXI impositivo aplica a los *cierres diciembre 2019 a julio 2020*.

b) Con la inflación acumulada a julio de 2020, el AXI impositivo también aplica al ejercicio con *cierre agosto 2020*.

c) En los ejercicios con cierre septiembre, octubre y noviembre 2020, teniendo en cuenta la inflación acumulada a julio de 2020, aún no se supera el umbral del 30%.

3. Tercer ejercicio cerrado a partir del 1° de enero de 2018:

	Inicio	Cierres	Inflación	
Umbral 15% 12 meses	ene-20	dic-20	15,75	Considerandola inflación acumulada del ejercicio hasta julio 2020
	feb-20	ene-21	13,20	
	mar-20	feb-21	10,97	
	abr-20	mar-21	7,38	
	may-20	abr-21	5,79	
	jun-20	may-21	4,19	
	jul-20	jun-21	1,90	
	ago-20	jul-21		
	sep-20	ago-21		
	oct-20	sep-21		
	nov-20	oct-21		
	dic-20	nov-21		

Lo medular del presente gráfico es que, observando la inflación acumulada a julio de 2020, *para el cierre diciembre 2020 ya se superó el umbral del 15%*, por lo cual, ya resulta de aplicación el AXI impositivo.

Este no es un tema menor, si tenemos en cuenta que la mayor parte de las sociedades (de capital y de personas) tienen cierre diciembre. Sin dejar de mencionar a las explotaciones unipersonales, ciertos auxiliares de comercio y determinados fideicomisos que también tiene dicho cierre ya que el ejercicio es el año calendario.

En definitiva y si no hay cambios de legislación, al ejercicio en curso con cierre diciembre 2020, resultará de aplicación el ajuste por inflación, constituyendo en el segundo año consecutivo ya que para el cierre diciembre 2019 también resultado procedente.

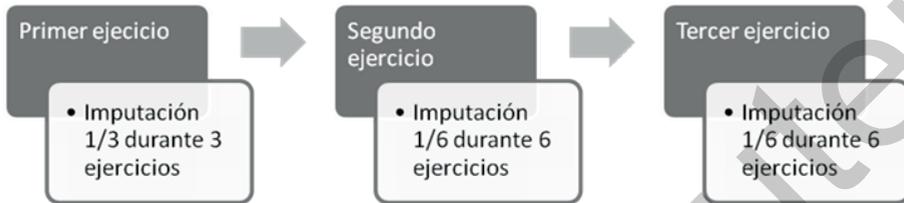
III. Diferimiento para los ejercicios de transición

Finalmente, no queremos que el lector olvide que la ley 27.468/2018 estableció también para los tres primeros ejercicios pos reforma tributaria el tratamiento de transición. Esto quiere decir que:

- tiene umbrales de aplicación del AXI impositivo especiales y,
- todo el AXI impositivo determinado de esos ejercicios, sean ganancias o pérdidas, no se pueden computar en un 100% en los respectivos ejercicios de su generación.

A su vez, a este panorama se agregó la ley 27.541, más conocida como ley de emergencia económica, que para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018 modificó las normas de diferimiento.

En resumidas cuentas, recordemos que la imputación del AXI impositivo de cada ejercicio de transición, en la medida que resulte aplicable, es el siguiente:



En consecuencia, para el cierre diciembre 2020 en la liquidación impositiva vamos a tener que considerar:

- el 1/6 del AXI impositivo del ejercicio que cerró en diciembre 2019 y,
- el 1/6 del AXI impositivo del propio ejercicio 2020.

IV. La reflexión final

Como reflexión final podemos decir que, si la ley no se modifica, pareciera ser que para todos los ejercicios que constituyan segundo cierre, será de aplicación el AXI impositivo. Y con relación al tercero donde el umbral es demasiado bajo, 15%, me atrevo a vaticinar que a la gran mayoría de los ejercicios también le será de aplicación el AXI impositivo.

En definitiva, el contexto económico actual nos hace pensar que el AXI impositivo llegó para instalarse en la determinación del impuesto a las ganancias, dado que los parámetros o umbrales han quedado cortos. Solo esperemos que la ley no se modifique nuevamente.

Comentarios sobre los métodos alternativos de resolución de conflictos aplicables a cuestiones tributarias

Gastón Vidal Quera ^(*)

En el artículo se hará referencia al instrumento que está actualmente vigente a nivel nacional en el marco de la ley 11.683: el acuerdo conclusivo voluntario y, también, referencia a algunos métodos alternativos que se conocen en otras legislaciones internacionales, algunas de las cuales podrían ser implementadas en nuestro país con voluntad política en la materia, para dar una opinión con la finalidad de contribuir al debate del tema y su agenda en temas tributarios.

I. Presentación del tema

A raíz de la denominada pandemia por el COVID-19 los Estados van a necesitar más fondos para, además de afrontar gastos de salud directos e indirectos que han surgido y van a surgir con motivo de esta, también para poner en marcha las economías nacionales y regionales luego del parte de la actividad por tantos días.

Es por ello que dentro de las posibilidades que se le presentan a los fiscos para contar con fondos se presentan las de dictar planes de pago o moratorias para obtener mayor recaudación. Muchas jurisdicciones han decidido avanzar por esos caminos que, mediante la condonación de multas e intereses, se logra mayor recaudación en formas más rápida. Esos instrumentos si bien se pueden utilizar con normalidad en la medida que sean dictados por ley o con facultades concretas, acarrear en muchos casos injusticias dadas por el hecho de quien abonó el impuesto en tiempo y forma, puede considerar que a quien no lo hizo, pero con posterioridad obtuvo una

quita de intereses o de multas. Se erosiona la confianza entre el Fisco y el contribuyente, siendo instrumentos necesarios de política tributaria para el corto plazo pero que erosionan la cultura tributaria **(1)**.

De tal manera, un instituto que en este momento puede ser explorado y analizado en este tiempo, para recuperar el cúmulo o stock de deuda con la que cuentan los Fiscos o dar la posibilidad de terminar contiendas tributarias, es la utilización de métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios. Por un lado, es una herramienta que puede servir para poner fin a largos conflictos tributarios, y por el lado del Estado acceder a una recaudación en contiendas que pueden demandar tiempo, esfuerzos de medios humanos y materiales del Estado.

De esa manera puede haber instrumentos que permitan no transitar íntegramente el procedimiento de determinación de oficio, las instancias de defensas recursivas,

(1) Se trata de un tema que da para analizarlo en detalle y uno de los cuales puede surgir el nacimiento de una nueva Argentina.

(*) Profesional independiente.

sino poder obtener una vía diferente para terminar la contienda.

Estos métodos alternativos, se sostiene que presentan ventajas como la reducción del nivel de litigiosidad, la recomposición de las relaciones entre el ciudadano y el Estado, favorecen la celeridad y economía en la resolución de los conflictos, fortalecen la seguridad jurídica y estimulan la atracción de inversiones, incrementan la recaudación. Como desventajas se cede la supremacía administrativa en la determinación tributaria, pero con fines a una mayor participación ciudadana, seguridad jurídica, afecta el principio de igualdad por cuanto implican una solución singular para cada contribuyente (2).

Es por ello que haré referencia al instrumento que está actualmente vigente a nivel nacional en el marco de la ley 11.683: el acuerdo conclusivo voluntario, del cual no se conocen antecedentes.

También se hará referencia a algunos métodos alternativos que se conocen en otras legislaciones internacionales, algunas de las cuales podrían ser implementadas en nuestro país con voluntad política en la materia, para dar una opinión con la finalidad de contribuir al debate del tema y su agenda en temas tributarios.

II. El Acuerdo Conclusivo Voluntario previsto en la ley 11.683

La ley 27.430 (3) dispuso una amplia reforma del sistema tributario argentino con vigencia a partir del año 2018, introduciendo cambios en la ley 11.683. Así incorporó el instituto del "Acuerdo Conclusivo Voluntario", algo que no existía y es absolutamente novedoso. Se lo reguló como una herramienta de aplicación exclusiva por parte de la Administración Federal de Ingresos Pú-

blicos ("AFIP") agregando a continuación del art. 16 de la ley 11.683 el siguiente texto:

"Previo al dictado de la resolución prevista en el segundo párrafo del art. 17 de esta ley, el Fisco podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad, o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.

"El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen.

"El órgano de conciliación emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.

"El órgano de conciliación colegiado podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia.

"El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal.

"Si el contribuyente o responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario.

"El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá Título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del art. 92 de esta ley.

(2) "Resolución de controversias en materia tributaria", MARTINOLI, Carol, "Cuadernos del Instituto AFIP 2009", <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C05.pdf>.

(3) BO 29 de diciembre de 2017.

“La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos.

“El acuerdo homologado no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedentes, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho, en questo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión.

“Este procedimiento no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario”.

En resumen, a instancias de la AFIP, cuando se trate de un caso novedoso, complejo o que por su trascendencia requiera una solución conciliatoria, se abrirá esta instancia voluntaria.

Esta tiene lugar antes de dictarse la resolución de determinación de oficio, pero el contribuyente no puede cuestionar los términos del acuerdo que le ofrece la AFIP. Solamente puede aceptarlos o rechazarlos íntegramente. En el primer caso, se entenderá totalmente aceptado por las partes, constituirá título ejecutivo en caso de incumplimiento y la AFIP no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo, ni cuestionarlos en otro fuero, salvo que compruebe tratarse de hechos falsos. Si el contribuyente rechaza los términos del acuerdo, el procedimiento de determinación de oficio sigue su trámite normal hacia el dictado de la resolución de determinación de oficio. Cabe considerar que esta instancia se abre luego que se contestó la vista del procedimiento de determinación de oficio.

Por regla general, el acuerdo homologado no podrá ser opuesto en otros procedimientos como un antecedente de la AFIP. No se aplica cuando corresponda la apli-

cación de la Ley Penal Tributaria, es decir tomando el delito de evasión simple si el ajuste es mayor a \$1.500.000 por impuesto y por período fiscal (4). Esto es lógico ya que no se podría formular un acuerdo para poner fin a un litigio cuando está en juego si la conducta del contribuyente fue delictual o no.

Las normas del Acuerdo Conclusivo Voluntario evidencian estar inspiradas del Modelo de Código Tributario del CIAT que, con el objetivo de favorecer el cumplimiento voluntario de reclamos fiscales, incluyó en el art. 133 de su versión del año 2015 esa nueva forma de terminar las fiscalizaciones tributarias (5). En el comentario a ese artículo se dispone que “estos mecanismos buscan establecer una relación de mayor igualdad entre la Administración Tributaria y el obligado tributario... propiciar la imparcialidad administrativa, reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica... se parte así de que la concreción y cuantificación de la obligación tributaria puede no ser unívoca, admitiendo diversas interpretaciones y soluciones, la voluntad de las partes puede producir efectos para despejar la incertidumbre. P. ej., cuantificar un elemento de la base imponible con relación al valor del mercado”.

Se destaca del Modelo del CIAT que, a diferencia del legislado en nuestro país, el propio contribuyente es quien puede pedir se abra esta instancia de acuerdo conclusivo, contemplando una instancia de dialogo con una participación mucho más activa durante todo el proceso. Se dispone de una figura novedosa en el modelo del CIAT que es la del “mediador institucional público” que puede ser solicitado por cualquiera de las partes en el proceso que se reglamente. Tiene la misma finalidad que es la de lograr un acuerdo con una forma alternativa de terminar la contienda fiscal.

(4) Art. 1º de la Ley Penal Tributaria (texto según ley 27.430).

(5) https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf.

A la fecha el instituto del acuerdo conclusivo voluntario no ha sido reglamentado por parte del Poder Ejecutivo ni tampoco se han dictado normas o ha sido de aplicación por parte de la AFIP en casos que se conocen pese a su recepción legal del 2018. Se ha generado polémica en torno al novedoso instituto cuya finalidad evidente es no dilatar determinados procesos y llegar a una recaudación rápida por parte del Fisco.

Cabe citar algunos puntos de vista en el tema.

Goyeneche y Pierri exponen que el objetivo señalado por la reforma para la introducción del instituto fue la resolución alternativa al contencioso judicial de los conflictos tributarios, con el fin de evitar el dispendio de recursos en el contencioso judicial y la confrontación del contribuyente con la Administración Tributaria, destacando que los acuerdos en la fase de investigación de la relación fisco contribuyente evitaría la concentración de esfuerzos en la contienda para lograr la paz jurídica a través de una solución consensuada y permitiría la tempestividad en la recaudación de los recursos públicos (6).

Melzi, por su parte, clasifica el acuerdo conclusivo voluntario como una "interesante novedad" (7) y destaca la opinión de Berliri de que cuando no existe certeza plena del derecho de cada una de las partes, "la transacción rodeada de las necesarias garantías de transparencia y seguridad puede desempeñar un papel relevante en la solución de conflictos, en plazos rápidos y con costos apropiados". Melzi cita también la opinión de Asorey, para quién la mediación facultativa entre el Fisco y los contribuyentes "puede permitir el ahorro de

importantes gastos de litigio, que ni las partes quieren tener, ni los jueces a veces pueden resolver".

Por su parte, autores como Chacra expresaron que el acuerdo conclusivo puede ser una solución satisfactoria y apta para disminuir de modo sensible la litigiosidad y agilizar la percepción de los recursos públicos (8).

En esta línea: "La creciente complejidad del ordenamiento jurídico tributario producto de la proliferación de normativa, así como el carácter cambiante y muchas veces ambigua de esta puede ser referida como principal causante de situaciones litigiosas entre fisco y contribuyente. Un sistema tributario complejo, que recibe constantes modificaciones y no está cristalizado es susceptible de tener diversas interpretaciones, que derivan en controversias entre los actores en cuestión. Surge entonces la necesidad de contar con mecanismos alternativos de resolución de controversias, rol que consideramos podría ser desempeñado potencialmente por el ACV recientemente introducido en nuestro ordenamiento tributario y otros institutos similares pasibles de ser legislados en el futuro" (9).

He tenido la oportunidad de sostener que se trata de un instituto novedoso que no estaba previsto anteriormente a la ley 27.430, y cuya finalidad evidente es no dilatar determinados procesos y llegar a una recaudación rápida por parte del Fisco (10).

En publicaciones de la AFIP encontramos interés en desarrollar esta temática. Se ha indicado que "... los mecanismos alternativos constituyen una herramienta

(6) GOYENECHÉ, C. P. Eugenio — PIERRI, Fernando M. (2018), "El Acuerdo Conclusivo Voluntario", Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/20tributario/Fernando_Pierri_y_Eugenio_Goyeneche.pdf.

(7) MELZI, Flavia I. (2017), "Proyecto de Reforma de la Ley de Procedimiento Tributario", LLOnline AR/DOC.3121/2017.

(8) CHACRA, Andrés (2018), "Nuevos Mecanismos de Resolución de Controversia en el Proyecto de Reforma Tributaria", ADLA, 2018-1, 3. Cita Online: AR/DOC/3171/2017.

(9) Diario Ámbito Financiero, 22 de enero de 2019, HELLER, Natalia, "Acuerdo Conclusivo Voluntario: una herramienta con claroscuros".

(10) VIDAL QUERA, Gastón, "Comentario a la Ley Nacional 27.430", ADLA, 2018-2, 128. Cita Online: AR/DOC/81/2018.

útil para la administración de ciertas situaciones de conflictividad tributaria caracterizadas principalmente por un estado de incertidumbre, ya sea en cuanto a la *determinación de los hechos o en cuanto a su calificación jurídica...* estas vías alternativas generan un espacio de comunicación en el cual las partes colaboran en la búsqueda de un acuerdo que permita superar el conflicto” (11) (la bastardilla me corresponde).

También se puede sostener en contra de este tipo de formas alternativas de terminación que el acuerdo conclusivo voluntario no es una buena medida pues puede permitir el uso político de la AFIP, ya que la herramienta puede ser usada en forma discrecional para determinados casos y con una selección de los casos a los que se la aplique. Al final se enumeran una serie de ventajas y desventajas que han sido desarrolladas.

Sin embargo, en este caso deben analizarse los beneficios generados por la implantación de tal herramienta y si estos compensan eventuales situaciones puntuales de discusión y el riesgo de uso político por parte de la AFIP.

Un uso adecuado puede ser una herramienta que sirva para terminar contiendas tributarias, respetando los derechos del contribuyente y poder llegar a una recaudación con anterioridad.

III. Referencia a métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios en otros países

Existen métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios “alternativos” en otros países.

En todos estos temas siempre surge el planteo de la indisponibilidad del crédito tributario y el principio de legalidad. Es decir, que debe prevalecer la posibilidad de

que el crédito tributario se cancele o termine por los métodos que establece la ley, siendo el pago el más importante, o la posibilidad de introducir otros mecanismos como la realización de un acuerdo conclusivo o, incluso con la intervención de un tercero, un mediador, algo ajeno a nuestra tradición jurídica en la cual está tan arraigado el principio de legalidad.

El Código Tributario Nacional de Brasil prevé, desde su versión original del año 1966, la posibilidad de que la ley permita, en las condiciones que establezca, que los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria celebren transacción que, mediante concesiones mutuas, importe en determinación de litigio y consecuente extinción del crédito tributario. Se contempla la transacción como método de conclusión de contiendas tributarias. En ese país existe la posibilidad de un acuerdo entre el fisco y contribuyentes, en determinadas condiciones, mediante concesiones mutuas (12).

Cabe recordar que en nuestro derecho la transacción es un contrato por el cual “... las partes, para evitar un litigio, o ponerle fin, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones dudosas o litigiosas” (13). La transacción no es una manera de extinguir relaciones tributarias en Argentina. Mediante la Ley 13.988, de 14 de abril de 2020 se reglamentaron algunos casos de transacción tributaria aplicables en Brasil en todo ámbito federal, aplicables a tributos federales, pero no provinciales (estadales) ni municipales.

La doctrina brasileña cita algunos municipios brasileños que adoptan hace muchos años la posibilidad de realizar transacciones a fin de poder mejorar la recuperación de créditos tributarios. En tal sentido, se referencia los Estados de Pernambuco y de Río Grande do Sul, como los municipios de Campinas, Angra dos Reis, Belo Horizonte, Curitiba y Río de Janeiro que tiene esa ma-

(11) "Mecanismos alternativos de resolución de controversias en materia fiscal: La opinión de referentes clave acerca de su introducción en el sistema tributario argentino", GARCÍA ARAOZ, Lucas, Cuadernos del Instituto AFIP 2009, <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C05.pdf>.

(12) Agradezco la información investigada y aportada por la abogada Natalia Ribeiro Nobre Saraiva.

(13) Art. 1641, Cód. Civ. y Com. de la Nación.

nera de celebrar el cierre de esos conflictos (14).

Hay otros países con culturas tributarias similares en donde existen estos mecanismos alternativos.

En el caso de Colombia la conciliación y terminación por mutuo acuerdo en materia tributaria rige en fase administrativa y judicial con la posibilidad de reducir la deuda tributaria si es aceptada por el contribuyente y con el control y aprobación de un Comité de Defensa Judicial y de Conciliación, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (15).

En Venezuela existen diversos mecanismos alternativos de prevención y solución de controversias en materia fiscal, destacándose la transacción judicial y el arbitraje tributario (16).

Existen estudios que destacan la posibilidad de celebrar de acuerdos entre los Fiscos y los contribuyentes durante el procedimiento de inspección, en donde se contemplan diversos métodos de resolución alternativos que se aplican en otros países (17):

- En Portugal se permite el arbitraje fiscal inmediatamente después de la determinación de oficio.

- En México existe la posibilidad de negociación durante el procedimiento de inspección, así como la posibilidad de celebrar un acuerdo conclusivo para poner fin al reclamo fiscal.

(14) GODOY, Arnaldo Sampaio de Moares (2010), "Transação tributária: Introdução à Justiça Fiscal Consensual", Fórum, Belo Horizonte, Brasil, p. 60.

(15) http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0707_GoyaMS.pdf

(16) Conforme Código Tributario Orgánico vigente.

(17) EY, Ernst — Young (2019), "Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro". Recuperado de <https://www.etc.org.br/2020/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>, 2019, ps. 43.

- En Australia hay varios medios alternativos de resolución de conflictos en la fase administrativa.

- En Estados Unidos, existe la posibilidad de acuerdos durante la inspección y también después de la determinación de oficio.

- En India hay un medio alternativo de solución de conflictos para casos complejos antes del acto administrativo de la Autoridad Tributaria.

- En Alemania existe la posibilidad de celebrar acuerdos informales durante la inspección luego ratificados con el pago de las obligaciones.

Por lo tanto, es importante reconocer que a nivel mundial existe la posibilidad de suscribir acuerdos que puedan reducir el nivel de litigios entre los Fiscos y los contribuyentes, que permitan acelerar la recaudación del Estado. Siempre que este sea regulado resguardando los derechos de los contribuyentes y protegiendo el derecho del Fisco para recaudar.

IV. A modo de cierre

Como cierre del tema, la idea de esta colaboración es aportar argumentos para una discusión en esta temática de métodos alternativos para ponerle fin a contiendas tributarias.

A modo de ideas y colaboraciones a este debate, hay que considerar que en materia tributaria rige muy fuerte el principio de legalidad o de reserva de ley. Por ende, hay una zona en donde la voluntad o la negociación no puede entrar, ya que lo que prevalece es el hecho imponible y la medida del crédito tributario. Sin embargo, en la medida en que este se respete, como también los derechos de los contribuyentes se puede analizar la aplicación de figuras como el acuerdo conclusivo voluntario esencialmente para esos casos en los cuales se dificulte cuantificar la base imponible, o cuando se trate de situaciones que, por su naturaleza, novedad, complejidad, o trascendencia se puedan aplicar este tipo de soluciones.

Cabe considerar que en materia aduanera ya existe la denominada transacción de tributos aduaneros, aunque debe ser realizada ante un juez competente y para determinadas facetas, no deja de ser una alternativa a la solución de controversias **(18)**.

Como ventajas de este tipo de formas alternativas está el hecho que se puede lograr reducir la litigiosidad y la duración de los conflictos tributarios, evitando los costos asociados a él; lograr acuerdos en un menor plazo que permitan recaudar y además, no obligar al contribuyente a litigar. También generan una nueva forma de relacionarse y un trato más equitativo entre el Fisco y el contribuyente.

(18) Art. 787, Cód. Aduanero. "En las condiciones previstas por este Código, la obligación tributaria solo se extingue por:... d) la transacción en juicio".

Dentro de las desventajas surge que se debilita la preeminencia de la Administración, derivada de su capacidad legal para decidir en forma unilateral la aplicación de la ley y que aumentaría la percepción de corrupción desde la ciudadanía ya que en cuestiones fiscales las ideas de negociación y consenso pueden ser asociadas con las de negociados y connivencia. Se podrían aplicar estos mecanismos con fines solo recaudatorios con efectos similares a las moratorias **(19)**.

Lo adecuado sería que se proceda a reglamentar esta facultad que le dio el Congreso a la AFIP para que lo aplique en casos concretos y poder ver los resultados que surgen. Su aplicación en casos concretos con un uso serio, no discrecional ni político es lo único que permitirá sacar conclusiones si un instituto como ese puede funcionar en la cultura tributaria de nuestro país.

(19) Conforme autor cita 2.

Anticipos de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales del período fiscal 2020

Valeria Gallardo (*)

La idea del artículo es recordar los puntos más importantes a tener en consideración al momento de confeccionar los cálculos para los anticipos del ejercicio 2020.

I. Introducción. Normas aplicables

Si bien el cálculo de los anticipos del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales no trae aparejada demasiada complejidad, el presente artículo tiene por objeto recordar los aspectos más importantes a considerar en el cálculo de estos para el período fiscal 2020.

Para el caso del impuesto a las ganancias, se deberán tener en cuenta los aspectos reglamentados por el Fisco mediante la RG (AFIP) 4034-E. En tanto, para el impuesto sobre los bienes personales, se aplica lo dispuesto por la RG (AFIP) 2151.

Si bien los anticipos del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales para las personas humanas y sucesiones indivisas tienen diferente procedimiento de cálculo, poseen algunas particularidades en común. Ellas son:

1. Cantidad de anticipos: se ingresan cinco anticipos, según el art. 2°, inc. b) de la RG (AFIP) 4034-E para el impuesto a las ganancias y según el art. 21 de la RG (AFIP) 2151 para el impuesto sobre los bienes personales.

2. Importe mínimo de cada anticipo: el importe mínimo es de \$ 1.000, según lo dispuesto por el art. 6°, inc. b) de la RG (AFIP) 4034-E para el impuesto a las ganancias y según el art. 23 de la RG (AFIP) 2151 para el impuesto sobre los bienes personales.

3. Procedimiento para reducción de anticipos: se puede pedir la reducción de los anticipos conforme la norma establecida en el Título II de la RG (AFIP) 4034-E para el impuesto a las ganancias y según el Capítulo B del Título III de la RG (AFIP) 2151 para el impuesto sobre los bienes personales.

4. La AFIP pondrá anualmente a disposición de los contribuyentes, a través del "Sistema de Cuentas Tributarias", los importes de los anticipos a ingresar calculados en función del procedimiento descripto.

II. Disposiciones específicas

II.1. Impuesto a las ganancias

Se deberán tener en cuenta los aspectos reglamentados por el Fisco mediante la RG (AFIP) 4034-E. Las disposiciones varían de acuerdo si se trata de sujetos sociedades o personas humanas y sucesiones indivisas.

(*) Profesional independiente.

Concepto	Sujetos art. 73, Ley de Ganancias	Personas humanas y sucesiones indivisas
Cantidad de anticipos	Cantidad total: 10 anticipos Primer anticipo: 25% de la base de cálculo. Nueve restantes: 8,33% de la base de cálculo.	5 anticipos iguales del 20% de la base de cálculo.
Monto mínimo de anticipo	\$ 500	\$1.000
Base de cálculo	<p>Del monto del impuesto determinado por el período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar los anticipos, se deducirán los siguientes conceptos:</p> <p>i) La reducción del gravamen que proceda en virtud de regímenes de promoción regionales, sectoriales o especiales vigentes, en la proporción aplicable al ejercicio por el cual se liquidan los anticipos.</p> <p>ii) Las retenciones y/o percepciones que resulten computables durante el período base indicado excepto las que revistan carácter de pago único y definitivo.</p> <p>iii) Los pagos a cuenta sustitutivos de retenciones, conforme a las normas que los establezcan, computables en el período base.</p> <p>iv) El impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil efectuadas en el curso del período base indicado, que resulte computable como pago a cuenta del impuesto.</p>	<p>Al resultado neto antes de las deducciones personales del período fiscal inmediato anterior al de imputación de los anticipos, las deducciones personales que hubieran sido computadas en dicho período, actualizadas por el coeficiente que surge de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE).</p> <p>Luego, a la ganancia neta sujeta a impuesto resultante, se le aplicará la alícuota del impuesto que corresponda en función del tramo de la escala del art. 94 de la LIG actualizada por el mencionado coeficiente.</p> <p>Luego, del monto del impuesto determinado por el período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar los anticipos, se deducirán los conceptos que se detallan a continuación:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La reducción del gravamen que proceda en virtud de regímenes de promoción regionales, sectoriales o especiales vigentes, en la proporción aplicable al ejercicio por el cual se liquidan los anticipos. 2. Las retenciones y/o percepciones que resulten computables durante el período base indicado, excepto las que revistan carácter de pago único y definitivo. 3. Los pagos a cuenta sustitutivos de retenciones, conforme a las normas que los establezcan, computables en el período base. 4. El impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de "gasoil" efectuadas en el curso del período base indicado, que resulte computable como pago a cuenta del gravamen del impuesto sobre los combustibles líquidos y al dióxido de carbono. <p>No será deducible el impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de "gasoil" efectuadas en el ejercicio por el cual se liquidan los anticipos.</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. El pago a cuenta que resulte computable en el período base, en concepto de gravámenes análogos pagados en el exterior.

II.1.a. Ejemplo práctico de liquidación de anticipos de personas humanas

Se trata de un contribuyente que obtiene rentas de tercera categoría por participación en una empresa unipersonal y por la participación del 66,67% en una Sociedad Colectiva. La renta bruta por ambas actividades durante el periodo fiscal 2019 asciende a \$ 1.658.941,71.

Como deducciones generales puede computar el pago de la medicina prepaga por \$ 77.006,73 (límite del 5% de la ganancia neta), Autónomos por \$ 32.958,05 y el alquiler de la casa habitación con el límite establecido en la LIG por \$ 85.848,09.

No tiene esposa ni hijos a cargo; por lo que solo puede deducir MNI y Deducción Especial. Sufrió Retenciones por el periodo fiscal 2019 por \$ 176.754,76.

Para calcular la base de los anticipos 2020 debemos partir de la ganancia neta del periodo fiscal 2019 y luego detraer las deducciones personales actualizadas por Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIpte) para el periodo fiscal 2020 (1). En tal sentido, el MNI y la deducción especial a computar por cada concepto serán de \$ 123.861,17. Luego, determinamos el impuesto aplicando la escala del art. 94 de la LIG. Por último, detraemos el importe de las retenciones del periodo fiscal 2019 y llegamos a la base de cálculo de los anticipos, que en nuestro caso es de \$ 151.868,10; por lo que el monto de cada anticipo para el periodo fiscal 2020 será de \$ 30.373,62.

El esquema de lo analizado es el siguiente:

Anticipos 2020

Total rentas de tercera categoría. Participación empresa unipersonal y sociedad colectiva	1.658.941,71
Deducciones generales (toma las mismas declaradas en el período 2019)	
Autónomos	32.958,05
Alquiler casa habitación	85.848,99
Medicina prepaga con límite 5% utilidad	77.006,73
	<hr/>
	195.813,77

(1) Para las actualizaciones de los valores fue utilizado el índice RIpte a octubre del 2019, con valor de 1,44277964. Además, los valores fueron redondeados para que no superen los dos decimales.

CONCEPTO DEDUCIBLE	IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN \$
Ganancias no imponibles [Artículo 30, inciso a)]:	123.861,17
Cargas de familia [Artículo 30, inciso b)]	
1. Cónyuge:	115.471,38
2. Hijo:	58.232,65
Deducción Especial [Artículo 30, inciso c), Apartado 1]	247.722,33
Deducción Especial [Artículo 30, inciso c), Apartado 2]	594.533,62

Anticipos 2020 (continuación)

Deducciones personales (toma los montos del período 2020)

MNI	-123.861,17
Deducción especial de tercera categoría	-123.861,17
	-247.722,34
	1.215.405,60
Impuesto determinado	328.622,86
Retenciones 2019	-176.754,76
Base de cálculo	151.868,10
Monto de cada anticipo	30.373,62

Observaciones: Una vez presentada la DDJJ en el sitio web de la AFIP, el Sistema de Cuentas Tributarias calcula automáticamente el monto del anticipo según el esquema planteado.

II.2. Impuesto sobre los bienes personales

Para poder determinar la base de cálculo de los anticipos para el periodo fiscal 2020, primero debemos recordar que para el período 2019, a través de la escala del dec. regl. 99/2019, se establecieron alícuotas diferenciales para aquellos sujetos que posean bienes en el exterior al 31/12/2019, a saber:

Valor total de los bienes del país y del exterior		El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el MNI no computado contra los bienes del país pagará el %
Más de \$	a \$	
0	3.000.000, inclusive	0,70
3.000.000	6.500.000, inclusive	1,20
6.500.000	18.000.000, inclusive	1,80
18.000.000	En adelante	2,25

Esto se aplicará a aquellos sujetos que no hayan ejercido la opción de repatriación. El importe de la repatriación debió representar, por lo menos, un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior.

El sujeto que decidió no repatriar deberá computar, en primer lugar, el mínimo no imponible para los bienes en el país y proceder a utilizar la escala del art. 25 de la ley 23.966 para determinar el impuesto sobre dichos bienes (sin considerar los bienes del exterior sujetos a la alícuota diferencial y sin considerar las acciones y participaciones societarias sujetas al régimen de responsabilidad sustituta del art. 25.1 de la ley).

Luego, deberá aplicar la escala del art. 9° del dec. 99/2019 para determinar el impuesto sobre los bienes del exterior:

a) Para situarse en esta escala considerará el valor total de bienes en el país y en exterior (sin restar el MNI de \$ 2.000.000). De ahí surgirá qué importe porcentual se deberá aplicar.

b) Luego, al total de bienes en el exterior, si queda un remanente de MNI, se restará, y a este resultante se aplicará el porcentaje que se determinó precedentemente.

Con relación al valor total de bienes en el país, la primera interpretación fue considerar que ello se refería a bienes gravados, pero el criterio del Fisco es otro, ya que el aplicativo está tomando bajo este concepto al total de bienes gravados, exentos y no alcanzados. Este punto es muy cuestionable, ya que, si la letra de la ley no los considerara base imponible para el cálculo del impuesto en el país, tampoco debería considerarse para situarnos en la escala del art. 9° del dec. 99/1999. Del mismo modo, el decreto no expresa claramente que el término “bienes en el país” sean “todos” los bienes. La interpretación del aplicativo no se ajusta a derecho, y pretende gravar las acciones y participaciones societarias del país que están exentas en la declaración jurada de la persona humana, pues tributa a través del responsable sustituto. Respetar el aplicativo significaría una doble imposición en el gravamen.

II.2.b. Ejemplo práctico de cálculo de anticipos 2020 por el sistema de cuentas tributarias

El contribuyente posee bienes sujetos a impuesto en el país, incluidos bienes del hogar por \$ 3.500.000 y bienes en el exterior que no fueron repatriados por \$16.000.000. El impuesto arroja un impuesto determinado de \$ 367.500, según el siguiente detalle:

Liquidación impuesto - bienes en el país	
Total bienes sujetos a impuesto	3.500.000
Mínimo no imponible	2.000.000
Base imponible	1.500.000
Impuesto determinado	7.500
Liquidación del impuesto- bienes en el exterior	
Total bienes sujetos a impuesto	16.000.000
Mínimo no imponible	0
Base imponible	16.000.000
Impuesto determinado (alícuota del 2,25% se suman ambas bases imponibles)	360.000
Total impuesto determinado 2019	367.500

Para el periodo 2020 el sistema determina 5 anticipos de \$ 73.500. Si el cálculo de la base se realiza sobre la totalidad del impuesto determinado por los bienes del país y del exterior, el fisco no debería exigir al contribuyente efectuar otro pago a cuenta.

Sin embargo, existe adicionalmente un pago a cuenta por tenencia de bienes en el exterior del 0,5%, que en el ejemplo práctico es de \$ 80.000; lo que genera una mayor carga fiscal (anticipos más pago a cuenta) por lo que el contribuyente para el período fiscal 2020 adelantará un impuesto en exceso respecto del determinado en el período 2019.

Lamentablemente este pago a cuenta no puede detrarse de la base de cálculo porque no es un pago sustitutivo de retenciones, tal como lo expresa el punto 3 inc. iii) de la RG (AFIP) 4034-E cuando se refiere a la metodología a seguir para el recálculo de base para anticipos.

II.3. Novedades de último momento

No obstante lo expuesto, antes del cierre de este artículo, la AFIP informó a las entidades participantes de los espacios de diálogo que “en respuesta a las diversas dudas planteadas con relación al cálculo de los anticipos de bienes personales, se aclara que los mismos se encuentran determinados por el artículo 22 de la RG AFIP 2151; es decir, aplicando el 20% sobre el monto del impuesto determinado en el período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar los anticipos, de la suma —de corresponder— la suma computada como pago a cuenta de los gravámenes similares pagados en el exterior”.

Sin perjuicio de ello, si el contribuyente considera que la suma a ingresar en concepto de anticipo superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma, podrá optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación que practique, es decir, que podrá solicitar reducción de anticipos conforme se verá en el capítulo siguiente.

Asimismo, acará que el cálculo de los anticipos es único e igual para todos los contribuyentes, no tomando en consideración hechos futuros (v.gr. repatriación de activos en el exterior, depósito en cuentas exentas de dinero en efectivo, donación de bienes gravados, entre otros).

III. Régimen de reducción opcional de anticipos

El régimen opcional de reducción de anticipos para ganancias se encuentra reglamentado en la RG (AFIP) 4034-E y por resolución general (AFIP) 2151 cuando se trata de bienes personales.

Se puede ejercer esta opción cuando los contribuyentes consideren que la suma a ingresar en concepto de anticipo superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma.

Las personas humanas podrán solicitarlo a partir del tercer anticipo y los sujetos comprendidos en el art. 69 de la LIG a partir del quinto anticipo inclusive.

No obstante, podrán ejercer esta opción a partir del primer anticipo cuando el contribuyente considere que la suma total a ingresar en tal concepto, por el régimen general, superará en más del 40% el importe estimado de la obligación del período fiscal al cual es imputable.

A los efectos de hacer uso de la opción, los contribuyentes deberán:

1. Ingresar al sistema “Cuentas Tributarias”.
2. Seleccionar la transacción informática denominada “Reducción de Anticipos”, en la cual, una vez indicado el impuesto y el período fiscal, se consignará el importe de la base de cálculo proyectada. La transacción emitirá un comprobante —F. 1154— como acuse de recibo del ejercicio de la opción.

Cuando no se cumpla alguno de los requisitos, el sistema impedirá la presentación de la solicitud, desplegando un mensaje con el motivo del rechazo.

3. Efectuar, en su caso, el pago del importe del anticipo que resulte de la estimación practicada, mediante transferencia electrónica de fondos.

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

A los fines de realizar el ejercicio de la opción de reducción de anticipos, los contribuyentes y responsables deberán cumplir con los siguientes requisitos:

a) Constituir y/o mantener ante esta Administración Federal el Domicilio Fiscal Electrónico

b) No tener presentada una solicitud de reducción de anticipos del mismo impuesto y período dentro del plazo de 45 días corridos.

c) No registrar falta de presentación de declaraciones juradas determinativas y/o informativas del impuesto a las ganancias, con vencimiento desde el primer día del mes de enero del año anterior a la fecha de la solicitud.

Si al momento de realizarse la opción no se hubiera efectuado el ingreso de anticipos vencidos, estos deberán abonarse sobre la base de los importes determinados en el ejercicio de la opción, con más los intereses que correspondan, calculados sobre el importe que hubiera debido ser ingresado conforme al régimen del gravamen; del mismo modo si surgen diferencias de importes entre el anticipo recalculado en base a la proyección estimada en uso de opción de reducción y el que en hubiese correspondido ingresar de no haberse hecho uso de la opción.

Efectos impositivos del ATP en las empresas beneficiarias

Gerardo Lisanti (*)

En el trabajo se analiza el impacto financiero real de dichos beneficios, teniéndose en cuenta la existencia de los efectos impositivos de cada una de ellas, particularmente sobre el impuesto a las ganancias.

I. Antecedentes

Con fecha 1 de abril del 2020, el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) dictó el dec. 332/2020 por medio del cual se establecieron una serie de medidas económicas, que tuvieron y tienen hasta el día de hoy, un evidente impacto impositivo en las empresas beneficiarias.

Dicho decreto estableció el marco general para una serie de beneficios destinados a paliar los efectos negativos sobre la economía real provocados por el COVID-19, los cuales se englobaron mediante el título “Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción para empleadores y Trabajadores” (ATP).

Bajo el “paraguas” del ATP, se estipularon las siguientes medidas: a) subsidios para el pago de parte de salarios a los empleados en relación de dependencia, denominado a los fines del precitado decreto como “Salario Complementario” (SC); b) reducción del 95% en las contribuciones de seguridad social con destino al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIPA).

A continuación, brindaremos un detalle de cada una de ellas.

(*) Máster en Economía del Desarrollo y la Cooperación Internacional. Máster en Economía y Finanzas Internacionales (Università di Roma Tor Vergata). Contador público (UBA). Diploma al Mérito Académico Magna Cum Laude. Abogado (UNLZ). Consultor y asesor de empresas y emprendedores.

II. El Salario Complementario

II.1. Pautas para su percepción

El Salario Complementario es un subsidio destinado a cubrir parte de los sueldos del personal en relación de dependencia de aquellas empresas que: 1) no tengan como actividad principal aquellas consideradas como actividades esenciales; y 2) hubiesen registrado caídas nominales en su facturación.

Con respecto a al punto 1), fue también el PEN quien estableció taxativamente cuales eran las actividades esenciales exentas de los efectos del Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio (ASPO), y que aquellas empresas que las realizaran quedarían automáticamente excluidas de los beneficios en el marco del ATP.

Quizás, la lógica utilizada para excluir a estas empresas, por el solo hecho de realizar determinadas actividades, parece ser desacertada por cuanto el hecho de no haberse visto interrumpido su funcionamiento por las disposiciones del ASPO, no necesariamente implica que su situación en el marco de la pandemia fuera mejor que el año pasado. Claramente, podría darse el caso que una empresa con actividad principal considerada esencial haya realizado ventas por importes menores durante el 2020 comparadas con el 2019, tanto en términos reales como nominales.

En cuanto al punto 2), referido a la necesaria disminución en el monto de ventas, es menester poner de relieve que estas han de ser consideradas respecto de un mes determinado del año 2020 comparadas con igual mes del año 2019. En el caso de registrarse una reducción, la empresa resulta beneficiaria de una cobertura en forma de subsidio por los sueldos de la totalidad de sus empleados.

Dicho subsidio es equivalente al 50% del salario neto de cada empleado, el cual comenzó teniendo como piso mínimo un salario mínimo vital y móvil (SMVM), y un techo máximo de dos SMVM; vale la pena mencionar que a partir de los sueldos del periodo Julio 2020, el máximo paso a ser equivalente a uno con 50/100 (1,5) SMVM.

Ahora bien, amerita mencionar que el requisito de disminución en las ventas se refiere a “caída nominal”. La crítica que merece este punto es que no tiene en cuenta el efecto de la inflación, con lo cual podrían existir casos de caída de ventas en términos reales, pero que, al no tener reducción nominal, son automáticamente excluidas de este beneficio. Lo correcto hubiese sido establecer como requisito la caída de ventas en términos reales, deflactando las ventas 2020 por el Índice de Precios al Consumidor, a igual mes del 2019, para que no se vea alterada la comparabilidad entre los periodos por efecto de la inflación.

Veamos en el siguiente cuadro las posibles combinaciones y sus efectos en la percepción del SC:

Actividad esencial	Caída nominal de ventas	Caída real de ventas	Percibe ATP
SÍ	SÍ	SÍ	NO
SÍ	NO	NO	NO
SÍ	NO	SÍ	NO
NO	SÍ	SÍ	SÍ
NO	NO	NO	NO
NO	NO	SÍ	NO

II.2. Impacto impositivo

Analicemos ahora cuál es el impacto impositivo en aquellas empresas que sí reciben el ATP. Como dijimos anteriormente, el Salario Complementario (en adelante SC) implica una cobertura en forma de subsidio en parte de los sueldos que pagan las empresas.

En cuanto al tratamiento que el SC tiene a los efectos del cálculo de los aportes y las contribuciones de la seguridad social, de obra social, de aseguradora de riesgos del trabajo y sindicales, resulta ser que se encuentra sujeto al pago de todos aquellos conceptos, al igual que cualquier concepto remunerativo que abone la empresa.

A su vez, dicho subsidio representa un ingreso imponible a los efectos del cálculo del impuesto a las ganancias, tanto si el empleador es una persona humana como jurídica. Por otro lado, la porción de los sueldos que pagan las empresas, representa una pérdida deducible del impuesto a las ganancias.

Más allá de que el SC represente un ahorro de tipo económico y financiero para los empleadores, se debe tener en cuenta que ese ahorro no es equivalente al 100% del SC. En el caso de sociedades, el impacto financiero es del 70%, pues el SC reviste el carácter legal de

subsidio, y, por ende, se le debe tributar el 30% en concepto de alícuota del impuesto a las ganancias. En el caso de las personas humanas, esa alícuota dependerá de la escala de ingresos imponible, dado que para estos sujetos la alícuota es variable.

En la fórmula, para obtener el impacto financiero real de SC, deberíamos efectuar el siguiente cálculo, en donde:

“S”: Monto Salario Complementario; “g”: Alícuota Impuesto a las Ganancias; “F”: Impacto Financiero Nominal Real.

$$F = [S - (S \times g)]$$

Supongamos, por ejemplo, que una SA tiene 5 empleados, con sueldos netos constantes de \$ 50.000 cada uno, lo que hace un total neto de \$ 250.000. Aplicando la alícuota del 50%, resulta que en concepto de Salario Complementario esa empresa tendrá un ahorro en el pago de sueldos por \$125.000. Luego sobre esos \$ 125.000 deberá tributar \$ 37.500 en concepto de impuesto a las ganancias (30% de \$ 125.000), con lo cual el ahorro real para la empresa pasa a ser de \$ 87.500.

Utilizando la fórmula sería: $[\$ 125.000 - (\$ 125.000 - \$ 37.500)] = \$ 87.500$

Teniendo en cuenta lo expuesto, si bien financieramente en el *cash flow* de corto plazo tendremos una disminución en los egresos durante los meses en el que se perciba el S.C., al fin del ejercicio fiscal, tendremos un mayor egreso representado por el impuesto a las ganancias calculado sobre el monto total del subsidio percibido.

II.3. Reducción del 95% en las contribuciones de la seguridad social destinadas al SIPA

Esta reducción en las contribuciones aplica solo para determinadas actividades taxativamente enumeradas por el PEN, las cuales fueron consideradas con una afectación “crítica” a raíz de la pandemia. El único requisito exclusivo y excluyente es realizar como actividad principal una de aquellas.

Por lo expuesto, una empresa puede ser beneficiaria del Salario Complementario si cumple con los requisitos de concesión de aquel, y si además realiza una de las actividades críticas también se beneficiará con la reducción del 95% en las contribuciones de la seguridad social destinadas al SIPA.

Ahora bien, no debe confundirse “contribuciones de la seguridad social” con “contribuciones de la seguridad social destinadas al SIPA”, ya que las primeras abarcan a las segundas; puntualmente las destinadas al SIPA representan en promedio un 52,54% de las contribuciones de la seguridad social.

En el caso de que quisiéramos representar este beneficio en fórmula sería así:

Monto Reducción Contribuciones: “R”; Sueldos Brutos: “SB”; Porcentaje Contribuciones de la Seguridad Social: “css”; Porcentaje Contribuciones de la Seguridad Social destinadas al SIPA: “csipa”; Porcentaje de reducción: 95%.

$$R = SB \times css \times csipa \times 95\%$$

Veámoslo con un ejemplo. Supongamos que una empresa realiza la actividad de servicios mayoristas de agencias de viajes, que es una de las consideradas críticas, y que abona sueldos brutos por \$ 100.000; las contribuciones de la seguridad social serán por un monto de \$ 9.390 (\$ 100.000 x 9,39%), de los cuales las destinadas al SIPA equivaldrán a \$ 4.933,50 (\$ 9.390 x 52,54%) y de estas se obtendrá una reducción de \$ 4.686,83 (\$ 4.933,50 x 95%).

Así las cosas, tomando como base el sueldo bruto, el beneficio resultará ser por un equivalente al 4,69% del total de las remuneraciones brutas imponible (\$ 4.686,83 / \$ 100.000 x 100), representando un alivio financiero directo. No obstante, debe tenerse en cuenta que esas sumas al tratarse de una reducción no podrán deducirse del impuesto a las ganancias al final de ejercicio.

III. Préstamos a tasa subsidiada

A partir del mes de agosto 2020, mediante la res. gral. 4792, la AFIP habilitó la posibili-

dad de acceder a un nuevo beneficio para aquellas empresas que hubieran experimentado aumentos nominales en sus ventas 2020/2019, de hasta el 30% como máximo, consistente en la obtención de créditos subsidiados para el pago de salarios.

Dichos créditos, cuentan con un periodo de gracia de 3 meses, con tasa fija, a devolver en 12 cuotas iguales mensuales y consecutivas, con un monto tope equivalente al 120% del SMVM por cada trabajador que integre la nómina hasta el 31 de mayo del 2020.

En cuanto a la tasa de interés de aquellos, estará determinada según cual haya sido el aumento nominal de las ventas interanuales, tal como se muestra en el cuadro a continuación.

Aumento de facturación	Tasa interés nominal anual
más de 0% hasta 10%	0%
desde 10% hasta 20%	7,50%
desde 20% hasta 30%	15%

Aquí, vale la misma crítica que la hecha con respecto al requisito para acceder al Salario Complementario, es decir se tiene en cuenta las variaciones nominales de ventas, cuando en realidad debería haberse considerado las oscilaciones en términos reales, es decir, deflacionadas.

A partir de un aumento de la facturación superior al 10%, el préstamo deberá ser restituido abonando intereses, con lo cual dichos intereses podrán ser descontados como gasto financiero del impuesto a las ganancias.

Así dependiendo de la tasa, y suponiendo el caso de una persona jurídica que tributa impuesto a las ganancias a una alícuota del 30%, tendremos que descontar de dicha tasa de interés la porción que impactará en un ahorro sobre dicho tributo y consecuentemente su efecto financiero en el medio plazo.

De tal forma, el impacto financiero real de dichos intereses deberá ser calculado de la siguiente manera:

En donde: tasa de interés: "i"; alícuota impuesto ganancias: "g"; impacto financiero real: "f":

$$f = [i - (i \times g)];$$

Veamos cómo aplica a cada caso según la tasa de interés del préstamo:

a) en el caso que el interés fuera del 7,5%, el impacto financiero real será del 5,25%: $[7,5\% - (7,5\% \times 30\%)]$;

b) en el caso que el interés fuera del 15%, el impacto financiero real será del 10,5%: $[15\% - (15\% \times 30\%)]$. En base a lo expuesto, podemos ver que, si ponderamos la tasa de interés por la porción imputable en el impuesto a las ganancias, el impacto financiero de medio plazo de estas se ve morigerado al poder ser deducidos los intereses impositivamente.

IV. Conclusiones

A lo largo de este artículo hemos analizado los antecedentes normativos que sirven de basamento para los beneficios del salario complementario y la reducción del 95% en las contribuciones con destino al SIPA.

Realizamos una crítica a la exclusión de los beneficios del Salario Complementario a ciertas empresas por el mero hecho de realizar cierto tipo de actividades catalogadas como esenciales.

También mereció una objeción la forma de comparar el parámetro referido a la disminución de las ventas del año 2020 con respecto al año 2019, para el SC La crítica surge, puesto que la comparación se realiza sobre valores nominales sin tener en cuenta el efecto inflacionario, cuando se lo debió haber establecido sobre valores reales, es decir deflacionados, para que no se viera afectada la comparabilidad de ambos periodos.

Por otro lado, mencionamos también la posibilidad de acceder a los créditos a tasa subsidiada para aquellos empleadores con aumento en sus variaciones nominales de ventas 2020/2019 de hasta el 30%. También efectuamos una crítica, respecto a la comparación de valores nominales de diferentes años como requisito para acceder a los créditos, en los que no se tiene en cuenta el efecto de la inflación.

Analizamos además el impacto financiero real de dichos beneficios, teniendo en cuenta la existencia de los efectos impositivos de cada una de ellas, particularmente sobre el impuesto a las ganancias.

En síntesis, lo cierto es que, al momento de efectuar proyecciones financieras, tendremos que ponderar no solo los efectos inmediatos de los beneficios obtenidos por la empresa en el marco del ATP, sino también sus costos y beneficios positivos para así lograr una planificación financiera consistente.

APLICACIÓN PRÁCTICA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Anticipos de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales del período fiscal 2020

Sebastián Ceci Uroz^(*)

En el artículo se analizan los puntos más importantes a tener en consideración al momento de confeccionar los cálculos para los anticipos del ejercicio 2020, teniéndose en cuenta también qué ocurre desde el punto de vista procedimental cuando este no se paga.

I. Introducción

A partir de agosto comenzaron a operar los vencimientos de los anticipos de impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales del período 2020. Si bien la normativa establece taxativamente que vencen en el mes de agosto, debido a la superposición con el vencimiento de las DDJJ se esperaba una norma que modificara al menos el vencimiento del anticipo 1, aunque a la fecha no ha ocurrido.

Adicionalmente, la AFIP publicó en su página web el día 14/08/2020 una aclaración indicando que los anticipos de bienes personales se determinarán de acuerdo con el art. 22 de la RG (AFIP) 2151, es decir 5 anticipos que se obtienen aplicando el 20% del monto de impuesto determinado en el período fiscal anterior (1).

Por lo tanto, al día de elaboración de este artículo, los vencimientos operan de la siguiente manera:

ANTICIPO	TERMINACIÓN DE CUIT	VENCIMIENTO
1	0-1-2-3	13/08/2020
	4-5-6	14/08/2020
	7-8-9	18/08/2020
2	0-1-2-3	13/10/2020
	4-5-6	14/10/2020
	7-8-9	15/10/2020

(*) Profesional independiente.

(1) www.afip.gov.ar/genericos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx?id=25605558.

ANTICIPO	TERMINACIÓN DE CUIT	VENCIMIENTO
3	0-1-2-3	14/12/2020
	4-5-6	15/12/2020
	7-8-9	16/12/2020
4 (*)	0-1-2-3	15/02/2021
	4-5-6	16/02/2021
	7-8-9	17/02/2021
5 (*)	0-1-2-3	13/04/2021
	4-5-6	14/04/2021
	7-8-9	15/04/2021

(*) Los vencimientos de los anticipos 4 y 5 son estimados.

II. Anticipos de impuesto a las ganancias

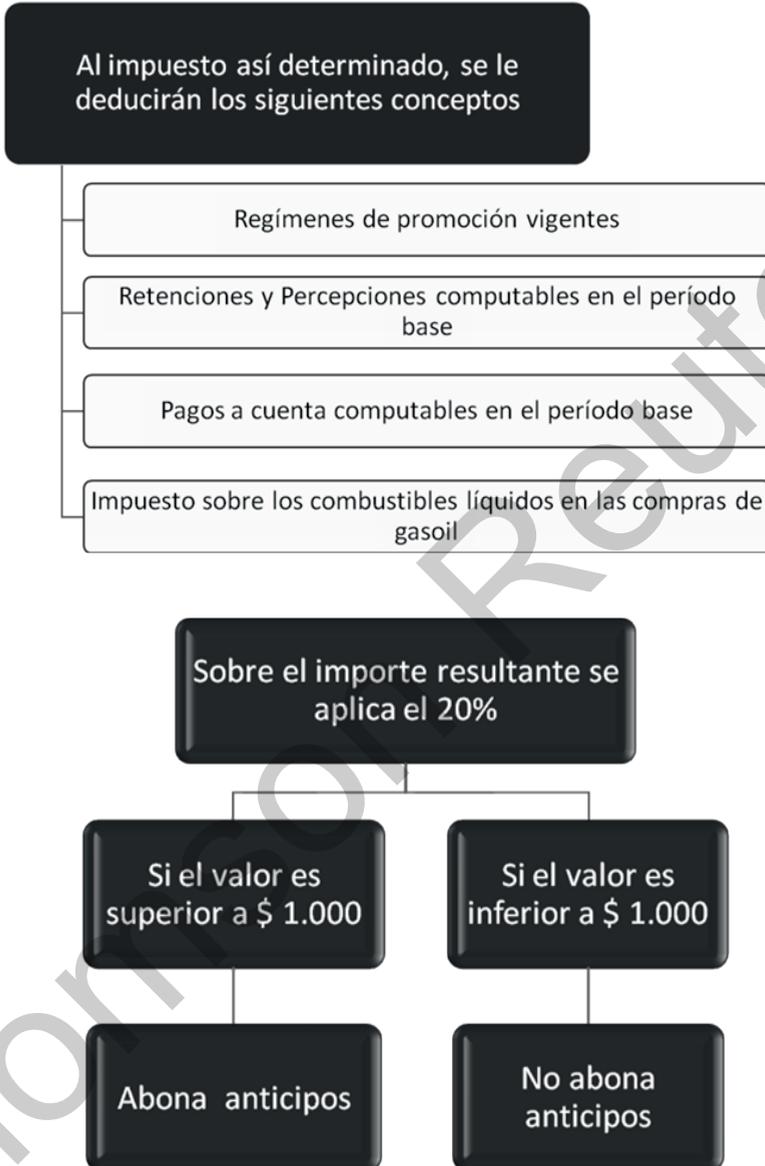
La RG (AFIP) 4034 E (2) estableció la forma en que se deben liquidar estos anticipos.

Dicha resolución establece que el importe de cada uno de los ellos se determinará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

Al resultado del período 2019, se le restarán las deducciones personales que se hayan computado en ese período actualizadas por el coeficiente RIPTE

A dicho monto, se le aplicará la alícuota del impuesto que corresponda en función de la escala del art. 90

(2) Modificada por la RG (AFIP) 4522 - BO 12/07/2019.

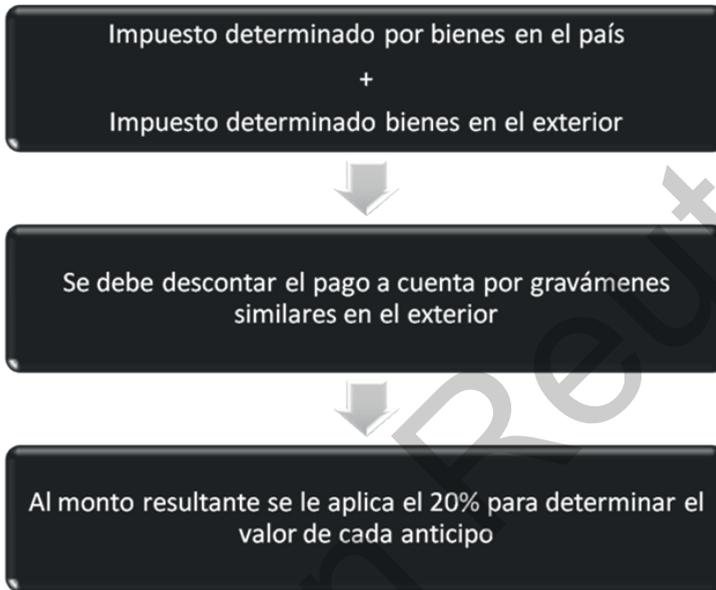


III. Anticipos de impuesto sobre los bienes personales

Para calcular cada uno de los anticipos del impuesto sobre los bienes personales se debe partir del impuesto determinado del período 2019 neto de pagos a cuenta y al resultante de dicho importe se le aplica el 20%. Si el monto supera \$ 1.000 se deberán ingresar anticipos.

Lo que parece una simple cuestión matemática puede complicarse con algunas cuestiones que desarrollaremos más adelante.

Veamos un esquema práctico de liquidación de anticipos:



III.1 Aspectos para tener en cuenta

En el período 2019 se liquidó el impuesto aplicando alícuotas progresivas según el valor de los bienes al 31/12/2019. Por lo tanto, los titulares de bienes en el país deben tributar sobre el valor total de los bienes en el país que excedan el mínimo no imponible de \$ 2.000.000.-

Por otra parte, los contribuyentes con bienes en el exterior que no hubieran repatriado fondos que representen al menos el 5% de los activos del exterior deben tributar según las alícuotas diferenciales establecidas en el dec. 99/2019.

En el art. 9° de dicho decreto se establecen las siguientes alícuotas diferenciales para los tenedores de bienes en el exterior:

Valor total de los bienes del país y del exterior		El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el mínimo no imponible no computado contra los bienes del país pagarán el %
Más de	Hasta	
0	\$ 3.000.000, inclusive	0,70%
\$ 3.000.000	\$ 6.500.000, inclusive	1,20%
\$ 6.500.000	\$ 18.000.000	1,80%
\$ 18.000.000	en adelante	2,25%

Al momento de la publicación de la norma no quedaba claro a qué se refería el decreto con “Valor total de los bienes en el país y en el exterior”. Algunas interpretaciones decían que se trataba del valor de los bienes gravados ya que así lo considera la ley para el caso de los bienes en el país.

Esta cuestión, como tantas otras veces, quedó aclarada con la publicación del aplicativo (en este caso vía web) donde para calcular la alícuota a aplicar para los bienes en el exterior toma el total de bienes gravados, exentos y no gravados.

Ejemplo práctico

Veamos un ejemplo práctico con la liquidación del impuesto de un sujeto que no repatrió fondos del exterior:

Bienes en el país gravados: \$ 2.277.233 (incluyendo bienes de uso personales)

Bienes en el país exentos/no grav.: \$ 23.752.500

Bienes en el exterior gravados: \$ 4.147.172

Bienes en el exterior exentos/no grav.: \$ 0,00

Solución:

- Bienes sujeto a impuesto en el país	2.277.233
- Mínimo exento	(2.000.000)
- Base Imp. Bs. en el país	277.233

Impuesto determinado para bienes en el país	1.386 (aplica tasa del 0,5%)
---	------------------------------

- Bienes sujeto a impuesto en el ext.	4.147.172
- Mínimo exento	Ya aplicado para bienes en el país
- Base Imp. Bs. en el exterior	4.147.172

Impuesto determinado para bienes en el exterior	93.311 (aplica la tasa del 2,25% última escala del dec. 99/2019)
---	--

IMPUESTO DETERMINADO TOTAL	94.697
ANTICIPOS 20%	18.940

Como podemos ver, para determinar la alícuota a aplicar por los bienes en el país toma el total de bienes gravados en el país mientras que para tomar la alícuota por los bienes en el exterior toma el total de bienes gravados, exentos y no gravados en el país y en el exterior.

III.2. Cuentas tributarias. Pago a cuenta

Hemos notado que el Sistema de Cuentas Tributarias liquida los 5 anticipos de Bienes Personales y además agrega un pago a cuenta por los bienes en el exterior cuyo vencimiento opera juntamente con el anticipo 1. Si sumáramos los 5 anticipos y el pago a cuenta

nos da como resultado que el monto a ingresar supera el monto base de cálculo de anticipos. Teniendo en cuenta lo publicado por AFIP en su página web (mencionado al principio de este trabajo) consideramos que no se debe ingresar dicho pago a cuenta y solo corresponde ingresar los montos de los anticipos.

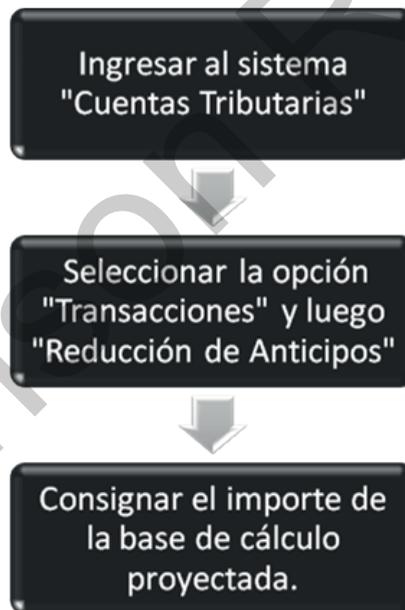
IV. Reducción de anticipos

Cuando un contribuyente estime que el pago de sus anticipos será superior al monto a abonar por el impuesto podrá solicitar la reducción de estos.

Esta opción se puede ejercer a partir del tercer anticipo, aunque si se proyecta que el total a abonar por estos adelantos supera en más del 40% al impuesto estimado, se podrá ejercer la opción de reducción a partir del primer anticipo.

Con la particularidad que tiene el año 2020 donde se registró una caída de la economía, en gran parte por la cuarentena obligatoria, es de suma importancia realizar la estimación del impuesto de este año y analizar si estamos en condiciones de solicitar la reducción.

Pasos para solicitar la reducción de anticipos:



Condiciones para la solicitud de reducción de anticipos

- Deberá estar constituido el Domicilio Fiscal Electrónico.
- Efecto: a partir del primer anticipo que venza con posterioridad a haber realizado el trámite de opción. Significa que, si el trámite lo solicitamos una vez vencido el primer anticipo, tendrá efectos a partir del segundo, aunque se cumpla con la diferencia del 40%.
- Se deberán conservar los papeles de trabajo a disposición de la AFIP. No es necesario presentarlos al momento de la solicitud, pero la AFIP podrá requerirlos tiempo después.

- El importe ingresado en exceso, correspondiente a la diferencia entre los anticipos originales y los que se hubieran estimado, deberá imputarse a los anticipos a vencer. Si quedara un remanente se podrá utilizar para compensar la DDJJ.

V. Sanciones por no cumplir con los anticipos

Los anticipos son exigibles hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la DDJJ, el que fuera posterior, según lo establecido en la ley de procedimiento tributario (3).

Sin embargo, la justicia determinó que al operar el vencimiento del impuesto se extingue la facultad del fisco para exigir el pago de los anticipos (4). Por lo tanto, luego del vencimiento de la DDJJ no podrán exigirlos, pero el fisco podrá reclamar los intereses resarcitorios de los anticipos no ingresados que se encontraban vencidos con anterioridad a la presentación de la DDJJ, aún luego de presentada dicha DDJJ.

La AFIP recibió lo establecido en el fallo “Damiano” estableciendo que “los intereses resarcitorios devengados por la falta de pago o por el pago extemporáneo de los anticipos podrán exigirse aún después del vencimiento del plazo general, pero se liquidarán hasta este momento, con prescindencia de que el contribuyente y/o responsable presentare la declaración jurada y, en su caso, con abstracción del resultado que arrojaré la misma” (5).

(3) Ley 11.683, art. 21.

(4) CS, 06/10/1981, “Francisco Vicente D. SA s/apelación”.

(5) Instrucción (DGI) 342/1982.

Por otra parte, la Sala V de la CCont. Adm. en el fallo “Pistrelli Henry Martin y Asoc. SRL” (6), determinó que la AFIP no puede pretender el pago del anticipo cuando ya se ha presentado la DDJJ. Por lo tanto, si no existe obligación de pagar el anticipo por desaparición de su condición (por presentación de la declaración jurada) tampoco existe mora, por lo que no correspondería el pago de los intereses. En igual sentido se pronunció recientemente la Procuración General de la Nación en la causa Oleoducto Trasandino Argentina SA (7).

En conclusión, podrían darse dos situaciones:

- El anticipo no se ingresó y venció antes de la presentación de la DDJJ: el anticipo quedó subsumido en dicha DDJJ por lo que no podrá reclamarse. Sin embargo, corresponderá ingresar intereses resarcitorios desde el vencimiento del anticipo hasta la fecha de vencimiento de la DJJ.

- El anticipo venció luego de la presentación de la DDJJ: el anticipo no se ingresa ya que “desapareció” al presentar la DDJJ y tampoco corresponden intereses resarcitorios. Esta opinión no es compartida por la Sala I de la CCont. Adm. (8).

(6) CNAF, sala V, 04/12/2018, “Pistrelli Henry Martín Asociados SRL c. EN - AFIP-DGI s/DGI”.

(7) Recurso de queja N° 1, 21/10/2019, “AFIP c. Oleoducto Trasandino Argentina SA s/ Ejecución fiscal — AFIP”.

(8) CNAF, sala I, 09/08/2018, “Pistrelli Henry Martín Asociados SRL c. EN - AFIP-DGI s/DGI”.

Thomson Reuters

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Claves jurisprudenciales

Ana I. Do Nizza^(*)

I. Impuesto a la ganancia mínima presunta

I.1. Asociación civil sin fines de lucro que tiene por objeto la organización, administración y mantenimiento de los espacios comunes de un barrio privado

Carece de razonabilidad exigir un tributo sobre una base imponible ficta por medio de la presunción de que los activos de la asociación civil, por su mera existencia, son susceptibles de generar una renta cuando ellos carecen de esa aptitud porque responden a una finalidad sustancialmente ajena a la percepción de una ganancia.

Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Asociación Civil Los Castores (TF 30363-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 10 de junio de 2020.

Hechos: El TFNac. revocó la resolución de la AFIP en virtud de la cual se determinó de oficio el impuesto a la ganancia mínima presunta por los ejercicios fiscales 2001 a 2004.

Para así decidir, tuvo en cuenta que en el caso, a fin de llevar adelante la organización, la administración y el mantenimiento del barrio residencial “Los Castores”, la desarrolladora —Nordelta SA— constituyó la asociación civil y le transfirió a título gratuito inmuebles destinados a espacios de circulación y de esparcimiento, constituyendo, con carácter permanente y continua, una servidumbre real y gratuita de esos inmuebles y disponiendo que la totalidad de las parcelas no podían ser objeto de disposición de dominio.

Por consiguiente, concluyó que la presunción de lucro sobre los activos de su titularidad tergiversa la situación real de la asociación en la medida en que esos terrenos comunes no pueden generar ganancias al no poder ser comercializados en el mercado inmobiliario.

Con lo cual se advierte la inexistencia de “ganancias” y, por ende, la ausencia de la ficción legal prevista por el legislador como reveladora de capacidad contributiva, en los términos de los precedentes de la Corte Suprema “Hermitage SA” y “Diario Perfil SA”.

Disconforme, la AFIP interpuso recurso de apelación.

La sentencia: La Cámara confirma el fallo del TFNac.

Para así resolver señaló que en el caso surge clara la falta de “ánimo de lucro” de la asociación civil en cuestión, ya que: (i) el complejo residencial “Los Castores” integra el núcleo urbano “Nordelta”, (ii) de conformidad con la legislación vigente en la materia fueron donados con carácter gratuito los espacios comunes -áreas recreativas y espacios circulatorios- a la asociación civil, (iii) la asociación civil tiene por objeto la organización, la administración y el mantenimiento de los espacios comunes, (iv) los copropietarios del complejo residencial son los accionistas de esa asociación, (v) se estableció a favor de cada una de las propiedades o parcelas del complejo residencial una servidumbre real de uso perpetuo sobre las partes comunes, (vi) las partes comunes serán mantenidas por los socios, abonando proporcionalmente los gastos con las expensas comunes del complejo residencial y (vii) las parcelas residenciales y las áreas comunes constituyen una

(*) Abogada especialista en Derecho Tributario, UBA.

unidad indisoluble desde el punto de vista jurídico y funcional.

Recordó que en la causa “Servicio de Estacionamiento Ordenado SA”, pronunciamiento del 15 de agosto de 2017, había afirmado que el elemento material u objetivo del impuesto no sería la posesión o pertenencia de un activo, sino la utilidad que esos bienes pueden producir, aunque establecida por aplicación de un sistema presuntivo de base patrimonial, como forma de determinar el mínimo rendimiento empresarial esperado.

En tal sentido, concluyó que, aunque la asociación civil en cuestión no es beneficiaria de la franquicia tributaria prevista en el art. 20, inc. f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias y que, en consecuencia, tampoco se halla eximida en los términos de lo previsto en el art. 3º, inc. c), de la ley 25.063, lo cierto es que en el caso, se evidencia que aquella no obtiene lucro o ganancia con el desarrollo de la actividad que describe su objeto social, con lo cual en el caso no se observa la ficción legal prevista por el legislador como presupuesto de hecho del impuesto a la ganancia mínima presunta, esto es, que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresarial, al menos obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento.

Entendió así que, con cita a la causa “Caracoles SA”, pronunciamiento del 20 de septiembre de 2016, carece de razonabilidad exigir un tributo sobre una base imponible ficta por medio de la presunción de que los activos de la asociación civil, por su mera existencia, son susceptibles de generar una renta cuando ellos carecen de esa aptitud porque responden a una finalidad sustancialmente ajena a la percepción de una ganancia.

1.2. Declaración de inconstitucionalidad del impuesto. Necesidad de que el sujeto pasivo del gravamen registre pérdidas en sus balances contables y quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las ganancias. Improcedencia frente al registro simultáneo

de utilidad contable y ganancia impositiva compensada con quebrantos trasladables

Si bien respecto al registro simultáneo de utilidad contable y pérdida impositiva en un mismo período fiscal, la jurisprudencia no requiere demostrar el deterioro contable en los términos esgrimidos por AFIP, cuando en un mismo período fiscal arroje ganancias contables e impositivas que sean compensadas con quebrantos trasladables, dicha situación difiere sustancialmente del precedente “Hermitage” en el cual la Corte Suprema fulminó la constitucionalidad del tributo cuestionado en función de la inexistencia de ganancias, lo cual naturalmente excluye la compensación de quebrantos de períodos anteriores.

Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “SAISHA SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 5 de marzo de 2020.

Hechos: El TFNac. revocó la resolución de AFIP que había determinado de oficio el impuesto a la ganancia mínima presunta por el ejercicio 2008. Para así decidir, aplicó los lineamientos dispuestos por la CS en las causas “Hermitage SA” y “Diario Perfil SA” y señaló que la capacidad contributiva solo surgía de las leyes y reglamentos que rigen los distintos tributos y no de los estados contables, cuya confección responde a otro tipo de normas que definen reconocimientos de activos, pasivos, resultados y patrimonio neto como así también su forma de valuación y exposición.

En ese contexto, puntualizó que los resultados contables e impositivos consignados como “ganancia” o “pérdida” pueden no coincidir puesto que las fuentes y los objetivos de medicación difieren, pero para la medida y existencia de la renta solo debía atenderse a las normas del impuesto a las ganancias y no a las que rigen la confección de los estados contables.

En esa misma línea, precisó que la posibilidad de trasladar los quebrantos a ejercicios posteriores permitía concluir que la

ganancia neta imponible que un contribuyente pueda obtener no representaría capacidad contributiva hasta tanto no absorba a aquellos.

En virtud de ello, concluyó que en el caso, los quebrantos acumulados de la empresa frente a la ganancia neta imponible del período fiscal no habilitaban a tener por configurada capacidad contributiva alguna susceptible de imposición presunta.

Disconforme, contra dicha resolución, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación agraviándose de que, conf. la doctrina jurisprudencial que emana de los precedentes “Diario Perfil” y “Hermitage”, la declaración de inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta requiere que el sujeto pasivo del gravamen registre pérdidas en sus balances contables y quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las ganancias, circunstancia que no ha sido demostrada en la causa respecto al período fiscal 2008.

La sentencia: La Cámara hace lugar al recurso de apelación y revoca el fallo apelado.

Para así decidir recordó que en la causa “Diario Perfil SA”, el Máximo Tribunal consideró que las pérdidas en los balances contables de Diario Perfil SA y los quebrantos en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, constituían elementos probatorios suficientes para tener por acreditada la inexistencia de la renta presumida por la ley del gravamen discutido.

Sin embargo, en este caso los estados contables de la empresa correspondientes al período fiscal 2008 arrojaron ganancia y la declaración jurada del impuesto a las ganancias del referido ejercicio consignó un “resultado impositivo” positivo, que fue íntegramente compensado con quebrantos computables.

Por lo tanto, si bien respecto al registro simultáneo de utilidad contable y pérdida impositiva en un mismo período fiscal, este Tribunal tiene dicho que la jurisprudencia de la Corte Suprema no requiere demostrar el deterioro contable en los términos esgrimidos por AFIP, en el caso, el período fiscal

2008 arrojó ganancias contables e impositivas que fueron compensadas con quebrantos trasladables, de lo que se desprende que la situación examinada difiere sustancialmente del precedente “Hermitage” en el cual la Corte Suprema fulminó la constitucionalidad del tributo cuestionado en función de la inexistencia de ganancias, lo cual naturalmente excluye la compensación de quebrantos de períodos anteriores.

1.3. Declaración de inconstitucionalidad del impuesto. Necesidad de que el sujeto pasivo del gravamen registre pérdidas en sus balances contables y quebrantos en su declaración jurada del impuesto a las ganancias. Improcedencia frente al registro simultáneo de utilidad contable y ganancia impositiva en un mismo período fiscal

El resultado negativo en el impuesto a las ganancias declarando un quebranto general para un ejercicio no exhibe la contundencia que le atribuye el contribuyente, dado que ese resultado impositivo debe guardar correspondencia con la ausencia de una ganancia económica para que se tenga por probada la inexistencia de la renta que la ley del impuesto presume, y tener así encuadramiento en la doctrina que se desprende de los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil” ya que, en esos casos la Corte Suprema tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los períodos fiscales discutidos para declarar la inconstitucionalidad del IGMP.

Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Pampa Energía SA c/ EN-AFIP- DGI s/ proceso de conocimiento”, sentencia de fecha 03 de julio de 2020.

Hechos: Pampa Energía SA promovió una acción declarativa de inconstitucionalidad contra la AFIP con el objeto de que se arroje certeza acerca de la aplicación del impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente al período fiscal 2014.

El juez de primera instancia rechazó la demanda. Para así decidir sostuvo que de la pericia contable surgía que el estado contable especial correspondiente al 31/12/2014

tuvo un resultado positivo y que la declaración jurada del impuesto a las ganancias 2014 arrojó un quebranto general.

Sin embargo, concluyó que la determinación de un quebranto en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2014, no demostraba la falta de capacidad contributiva de la empresa, porque una cosa es probar la inexistencia de ganancias en un período determinado y otra, muy distinta, es acreditar que los activos sometidos al gravamen no tenían potencialidad de producir tales ganancias, citando en su apoyo el precedente de la Sala IV “Diario Perfil” de fecha 6 de diciembre de 2007, y que en los casos “Hermitage” y “Diario Perfil”, el Alto Tribunal para declarar la inconstitucionalidad del impuesto tuvo por acreditada la existencia de pérdidas contables en los períodos discutidos.

Disconforme con el fallo, la empresa interpuso recurso de apelación. Considera que el quebranto (resultado impositivo negativo) que arrojó la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2014 demostró su falta de capacidad contributiva para afrontar el impuesto a la ganancia mínima presunta en ese período.

Además, señala que el precedente de la Sala IV “Diario Perfil” —en el que se apoyó la sentencia apelada— fue revocado por la CS, quien señaló que la doctrina que surge de “Hermitage” no exige demostrar la imposibilidad de que los activos generen la renta presunta por la ley sino, simplemente, que la renta, en el período examinado no existió; y la renta a que hace referencia la Corte no es aquella que se determina mediante las reglas contables sino la que surge de aplicar a aquella las normas que regulan el impuesto a las ganancias.

La sentencia: La Cámara confirma la sentencia apelada.

Para así decidir, puso de relieve que el resultado contable para el período 2014 de la empresa no arrojó pérdida sino una ganancia y consideró a dicha circunstancia como

decisiva porque acredita la existencia de una renta por parte de Pampa Energía.

En tal sentido, remitió a lo resuelto por la Sala III en la causa “Pampa Energía SA c/ EN-AFIP-DGI”, pronunciamiento del 26 de marzo de 2020, donde se señaló que de lo que se trata es de indagar si la renta —presunta— ha existido o no, interrogante cuya develación requiere de la compulsión de los registros contables de la compañía durante los ejercicios comerciales en cuestión, entre los cuales se halla el estado de resultados, que estima los ingresos, gastos, beneficios y/o pérdidas; y cosa distinta es la dinámica que el ordenamiento contempla para cuantificar la materia imponible en el IG; aspecto que resulta ajeno a este asunto.

Concluyó así que, el resultado negativo en el impuesto a las ganancias declarando para el ejercicio 2014 un quebranto general no exhibe la contundencia que le atribuye la empresa, dado que ese resultado impositivo debe guardar correspondencia con la ausencia de una ganancia económica para que se tenga por probada la inexistencia de la renta que la ley del impuesto presume, con lo cual las presentes actuaciones no pueden tener encuadramiento en la doctrina que se desprende de los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil” ya que, en esos casos la Corte Suprema tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los períodos fiscales discutidos para declarar la inconstitucionalidad del IGMP.

II. Impuesto a las ganancias

II.1. Reorganización societaria en los términos del art. 77 de la LIG

Si la inscripción del acto societario aún no fue otorgada al momento en que el contribuyente formula la pertinente comunicación de la reorganización al ente recaudador, la presentación de las constancias que acrediten la iniciación de los trámites de inscripción ante las autoridades competentes es bastante para tener por cumplido el aludido recaudo, por lo que si los restantes requisitos están cumplidos, asiste al contribuyente el derecho de gozar

de los beneficios establecidos en los arts. 77 y 78 de la LIG.

Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Swiss Medical SA c/ EN-AFIP-DGI s/proceso de conocimiento”, sentencia de fecha 23 de junio de 2020.

Hechos: Swiss Medical SA demandó a la AFIP en cuanto denegó la reorganización societaria —fusión por absorción de Clínica Olivos SA— que informó en los términos del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por la falta de presentación de las constancias de inscripción de la reorganización y disolución de la sociedad absorbida en la IGJ, exigidas por el Anexo II de la RG 2513/08; solicitando así se ordene otorgarle, junto a Clínica Olivos SA, los correspondientes beneficios impositivos.

El juzgado de primera instancia rechazó la demanda. Para así decidir señaló que, si bien el 06/10/11 la empresa acreditó la iniciación de los trámites de inscripción de la reorganización y disolución de las sociedades, las prórrogas que solicitó expiraron antes de los dos años fijados por la normativa, sin haber cumplido la obligación de acompañar la totalidad de la documentación exigida por el régimen legal, en particular las respectivas constancias de inscripción en la IGJ, exigidas por el Anexo II de la RG 2513/08.

Disconforme contra ese decisorio, la empresa apela. Considera que la sentencia es contraria al criterio sentado por la CSJN en la causa “Loma Negra” (del 14/11/17), donde tuvo por cumplida la obligación de comunicación del art. 77 de la LIG, con las constancias que acreditaban la iniciación de los trámites de inscripción ante la IGJ.

En particular, puso de resalto que la emisión de las inscripciones, dependían de la propia IGJ, habiendo puesto en conocimiento del Fisco el inicio de los respectivos trámites de inscripción.

La sentencia: La Cámara hace lugar al recurso interpuesto y revoca el fallo apelado.

Para así decidir señaló que, resultaba aplicable al caso la doctrina sentada por la Corte Suprema en “Loma Negra CIASA c/ EN-AFIP DGI”, del 14/11/17, y que a partir de allí de desprendía que Swiss Medical SA cumplió con el sistema normativo de aplicación, y que, además, lo hizo dentro de los plazos reglamentarios.

Recordó que la Corte, en “Loma Negra”, concluyó que si la inscripción del acto societario aún no fue otorgada al momento en que el contribuyente formula la pertinente comunicación de la reorganización al ente recaudador, la presentación de las constancias que acrediten la iniciación de los trámites de inscripción ante las autoridades competentes es bastante para tener por cumplido el aludido recaudo, por lo que si los restantes requisitos están cumplidos, asiste al contribuyente el derecho de gozar de los beneficios establecidos en los arts. 77 y 78 de la LIG.

Puso de resalto que la situación de hecho analizada por la Corte en “Loma Negra” es análoga a la del presente caso ya que, en ambos casos, la contribuyente no logró finalizar el trámite pendiente, antes de que se emitieran las resoluciones fiscales que le rechazaron la comunicación de la reorganización, aunque, sí acreditó el inicio de tales trámites, ante la autoridad correspondiente.

Asimismo, aclaró que la presentación de la Multinota de fecha 6/10/2011 dando cuenta de la iniciación de los trámites de inscripción tampoco fue extemporánea, como afirma el Fisco, pues la empresa fue solicitando prórrogas; que el Fisco justificó, concediéndolas con arreglo a lo autorizado por el art. 6 de la RG 2513, con lo cual la convalidación fiscal de las prórrogas solicitadas, hicieron a la temporalidad de la presentación en trato.

Por último, hizo hincapié en que, al igual a lo que valoró la Corte en “Loma Negra”, la empresa finalizó los trámites ante la IGJ, ya que el 12/5/2015 la IGJ, expidió las respectivas inscripciones de fusión por absorción de “Swiss Medical SA” a “Clínica Olivos SA”, y de disolución sin liquidación de la empresa absorbida.

Thomson Reuters

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

CONVENIO MULTILATERAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Declaración jurada anual del Convenio Multilateral

Aspectos generales y prácticos

Damián Casalínuovo (*)

En el artículo se realiza un ejercicio práctico de la declaración jurada anual del CM 05.

I. Régimen general y regímenes especiales

El art. 2º del Convenio Multilateral (CM) nos expresa cuáles serán las bases para el cálculo de los coeficientes utilizados para la distribución de ingresos del contribuyente, siempre que se encuadre bajo el régimen general. Dichas bases corresponden al siguiente detalle:

- a) 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción.
- b) 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción.

Los gastos e ingresos a los que se refiere este artículo serán aquellos provenientes del último balance cerrado inmediatamente anterior al año calendario. Cabe mencionar que las res. gales. (CA) 25/1985 y 87/2003 nos habla de “estados contables confeccionados en moneda constante”, por lo que, para la determinación de los coeficientes, se utilizarán los gastos e ingresos ajustados por inflación provenientes del último balance comercial.

En caso de no confeccionar balances, se utilizarán los ingresos y gastos del año calendario anterior, los cuales serán expresados

en valores históricos, marcando la primera diferenciación entre un tipo de contribuyente y otro.

Por otra parte, en lo que respecta a los regímenes especiales, los cuales corresponden a actividades particularmente detalladas en los arts. 6º a 13 del CM, se definen bases fijas para la distribución de los ingresos del contribuyente que dependen de la actividad realizada. En estos casos la declaración jurada anual de Convenio Multilateral será solo a modo informativa en lo que respecta al “Resumen anual del período fiscal”, ya que no requiere la confección de coeficientes unificados para la distribución de las bases imponibles.

II. Determinación de los coeficientes unificados

II.1. Atribución de los ingresos

Antes de introducirnos de lleno en lo que respecta a la distribución de ingresos entre las distintas jurisdicciones, debemos definir que ingresos son los que serán considerados para el cálculo de los coeficientes. El Convenio Multilateral no desarrolla en profundidad en lo que respecta a que ingresos considerar, por lo que distintas resoluciones generales de la Comisión Arbitral fueron dando un poco de luz al tema. El primer interrogante se aclara en la RG CA 48/1994 que nos expresa que los coeficientes “se obtendrán computándose la totalidad de los

(*) Profesional independiente.

ingresos —exentos y gravados o gravados a tasa cero”. Posteriormente, la RG CA 6/2006 nos expresa lo siguiente: “Los ingresos y gastos computables deben ser considerados netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos u otros conceptos similares, según correspondan, con independencia de las circunstancias y del momento en que tales hechos se produzcan”.

Con estas aclaraciones, disponemos de un panorama más claro a la hora de considerar los ingresos que utilizaremos para el cálculo de los coeficientes.

A partir de estas bases, el nuevo interrogante nace con la asignación de cada uno de esos ingresos a las jurisdicciones que le corresponden. En por eso que aquí se distinguen dos tipos de operaciones. En primer lugar, encontramos lo que se llama “venta entre presentes” la cual es aquella que se realiza por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. De esta manera nos resulta comprensible interpretar que el ingreso se atribuye a la jurisdicción donde se desarrolla el hecho imponible.

Sin embargo, el Convenio Multilateral también contempla situaciones en la que la determinación de la jurisdicción donde se realiza el perfeccionamiento de la venta puede resultar un poco difusa. Es aquí donde nos encontramos con las operaciones llamadas “venta entre ausentes” que el art. 1º del CM distingue como las realizadas a través de “correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera”, a las cuales le podríamos adicionar correo electrónico, página web, portales de compra-venta, que resultan muy recurrentes en tiempos actuales. El Convenio Multilateral sostiene que mientras exista un gasto que otorgue sustento territorial al contribuyente en esa jurisdicción, el ingreso por dichas operaciones deberá ser asignado al domicilio del adquirente, entendiéndose este al que resulta de aplicar el orden de prelación otorgado por la RG CA 14/2017.

1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;

2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;

3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes;

4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente.

II.2. Atribución de los gastos

El concepto de gasto es desarrollado con mayor profundidad en el Convenio Multilateral, expresando enunciativamente aquellos que no deberán ser tenidos en cuenta para el cómputo de los coeficientes.

Los gastos se atribuirán a la jurisdicción con la cual haya una relación directa con la actividad que se desarrolla, independientemente del lugar donde se realice el pago. Desde ya, nos encontraremos con gastos que resulten complejo determinar a qué jurisdicción corresponden por su indivisibilidad, para estos casos deberá ser distribuido utilizando una estimación razonable la cual debe ser fundada. Cuando dichos gastos no representan más del 10%, llamados de escasa significación, podrán ser distribuidos en la misma proporción en que fueron distribuidos el resto de los gastos.

Con relación a los gastos de transporte, el art. 4º manifiesta que serán distribuidos en partes iguales entre las jurisdicciones donde se lleve a cabo el hecho imponible. Asignando un 50% al lugar de origen, y el 50% restante al destino final.

Otro caso en donde la asignación del gasto puede ser complicada de determinar es el caso de amortizaciones de bienes de uso que son explotados en más de una jurisdicción. En este caso, la RG CA 8/2008 nos expresa que deberán ser distribuidos en proporción a los ingresos de las jurisdicciones donde son utilizados.

Los sueldos y jornales y otras remuneraciones se encuentran soportados por la jurisdicción donde se prestan los servicios, independientemente del lugar donde se realiza el pago de haberes.

III. Ingresos no computables

Si bien el CM no ilustra cuales ingresos no deben ser computados para el cálculo de los coeficientes, la res. gral. 3/2017 de la Comisión Arbitral aclaro algunos puntos controvertidos con respecto al cómputo de ciertos ingresos. Entre los “no computables” podemos destacar los siguientes:

- *Los correspondientes a algunos de los regímenes especiales establecidos en los arts. 6º al 13 del Convenio Multilateral.*

- *Los correspondientes a la venta de bienes de uso.*

- *Los correspondientes a recupero de gastos, que cumplan con los siguientes requisitos:*

- *que sean gastos efectivamente incurridos por cuenta y orden de terceros;*

- *que el contribuyente no desarrolle la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos;*

- *que se encuentren correctamente individualizados, siendo coincidentes con los conceptos e importes de las erogaciones;*

- *que el circuito administrativo, documental y contable del contribuyente permita demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados.*

- *Los correspondientes a subsidios otorgados por el Estado nacional, provincial o municipal.*

- *Los correspondientes al recupero de deudores incobrables, por el valor equivalente al capital.*

- *Los correspondientes al recupero de impuestos, siempre que no sea el sujeto pasivo*

del impuesto, que se facture por separado y por el mismo importe.

A los recién mencionados podemos sumar el caso de las exportaciones, el cual es aclarado en la RG CA 2/2018, que interpreta que tanto los ingresos y gastos provenientes de esta actividad, no estarán alcanzados para el cómputo de los coeficientes unificados.

IV. Gastos no computables

Por su parte, a diferencia de los ingresos, los gastos no computables si se encuentran enumerados dentro del CM en el art. 3º. Entre ellos podemos encontrar:

- *El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado.*

- *El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización.*

- *Los gastos de propaganda y publicidad.*

- *Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera).*

- *Los intereses.*

- *Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.*

A su vez, las resoluciones generales fueron ampliando el concepto de gastos no computables, a los cuales podemos incorporar los siguientes:

- *Diferencias de cambio y Valor Patrimonial Proporcional, ya sean resultados negativos o positivos, siempre y cuando no se trate de diferencias de cambio por compra-venta de divisas (RG CA 5/2017).*

- Deudores incobrables (RG CA 5/2012).
- Gastos relacionados a exportaciones o regímenes especiales.

V. Aplicación del nuevo coeficiente

La res. gral. (CA) 10/2019 nos indica que cuando no fuera posible contar con la información necesaria para la determinación de los coeficientes unificados al momento de ingreso del primer anticipo del año (enero), se deberá aplicar provisoriamente el coeficiente unificado del año anterior para los tres primeros anticipos (enero, febrero y marzo), aplicando recién en el cuarto anticipo (abril) el nuevo coeficiente y realizando los ajustes correspondientes a los meses anteriores.

Dicha resolución incorpora la posibilidad de tomar los nuevos coeficientes desde el primer mes del año calendario. Por el análisis de la norma, se podría entender que aquellas sociedades que cierran ejercicio en los primeros nueve meses del año, no deberían tener inconvenientes en contar con la información para la determinación de los nuevos coeficientes desde el primer anticipo, ya que se presume que disponen del tiempo necesario para la confección del balance comercial que servirá de base para el cálculo. Con respecto a los cierres posteriores a septiembre, se debería analizar cada caso en particular ya que no existe una fecha cierta de exigibilidad dentro de ese periodo. Para aquellos que no presentan balances, resulta difícil poder disponer de la información desde el inicio, debido al poco tiempo operativo desde el cierre y el vencimiento del primer anticipo.

A continuación, se presenta un caso de aplicación.

Empresa: Ron Wood SA.

Actividad: venta al por menor de equipos de audio y video.

Último cierre comercial: 30/11/2019.

La empresa tiene su casa central en la calle Brandsen 805, Ciudad Autónoma de Buenos Aires. A 50 metros de la sede central, posee un local comercial a la calle.

Además, disponen de un depósito ubicado en el partido de San Martín, Pcia. de Buenos Aires, en donde también se pueden adquirir productos.

A modo de incrementar sus ventas en el interior del país, la empresa contrató un vendedor ubicado en la ciudad de Rosario.

A su vez, dispone de una página web desde la cual se puede adquirir mercaderías desde todo el país.

Se pide establecer los coeficientes unificados para el año 2020.

Estados contables al 30/11/2019

Ingresos por venta de mercaderías	56.450.570	(1)
Costo de mercadería y productos vendidos	- 21.548.621	(2)
Resultado bruto	34.901.949	

Gastos de administración	-	4.623.599	Anexo
Gastos de comercialización	-	4.275.814	Anexo
Resultados financieros y por tenencia	-	995.620	(3
Otros ingresos		1.140.588	(4
Impuesto a las ganancias	-	6.774.068	
Resultado del ejercicio		19.373.436	

Referencias:

1) Ingresos según detalle:

Ventas por mostrador local CABA:	24.444.859
Ventas por mostrador depósito Bs. As.:	10.985.350
Ventas por exportaciones a Uruguay:	680.599
Ventas por medio de vendedor en Santa Fe:	3.580.456
Ventas por página web:	
- a Santa Fe, flete a cargo del vendedor:	4.541.002
- a Córdoba, flete a cargo del vendedor:	12.218.304
TOTAL:	56.450.570

2) Existencias al inicio:

Compras:	19.456.238,00
Existencias al cierre:	6.471.875,00
	21.548.621

3) Corresponde al siguiente detalle:

RECPAM:	- 687.082
Diferencia de cambio	99.458 *
Intereses pagados:	- 209.080 **
	- 995.620

* Corresponden a la tenencia de moneda extranjera.

** Corresponden a un préstamo solicitado en Banco Ciudad, sucursal Caballito.

4) Corresponde al resultado de venta de un montacargas ubicado en el depósito de Bs. As.

Anexo de gastos según balance comercial cerrado al 30/11/2019

Concepto	Total	Gtos. Administración	Gtos. Comercialización	
Amortización de bienes de uso	271.665	190.854	80.811	a)
Sueldos y cargas sociales	3.350.531	2.512.898	837.633	b)
Honorarios a directores	560.000	560.000		c)
Alquileres	1.273.202		1.273.202	d)
Seguros	814.994	814.994		e)
Propaganda y publicidad	552.385		552.385	f)
Servicios públicos	333.242	199.945	133.297	g)
Tasas e impuestos	985.450	344.908	640.543	h)
Gtos. de representación	134.021		134.021	i)
Deudores incobrables	80.594		80.594	j)
Fletes	543.330		543.329	k)
	8.899.413	4.623.598,84	4.275.813,53	

a) Las amortizaciones son las admitidas por el impuesto a las ganancias. Corresponde al siguiente detalle:

- Muebles y útiles de la sede central (CABA):	150.000
- Utilitarios afectados a CABA y Bs. As.:	121.665
	<u>271.665</u>

b) Según detalle:

- Personal administrativo y vendedores que brindan servicios en CABA:	2.010.004*
- Personal del depósito en Bs. As.:	699.947
- Vendedor en Santa Fe:	640.580
	<u>3.350.531</u>

*220.000 corresponden a un empleado asignado a la actividad de exportación

c) Corresponden al director de la sociedad, que posee su oficina en la sede central.

d) Corresponde al alquiler del local comercial en CABA.

e) Los bienes asegurados se encuentran en el depósito en Bs. As.

f) Campaña publicitaria en un radio local de la ciudad de Córdoba.

g) Según detalle:

- Servicio de luz y agua sede central y local comercial CABA:	216.607,27
- Servicio de luz y agua depósito Bs. As.:	116.634,69
	<u>333.241,96</u>

h) Corresponde al impuesto a los ingresos brutos, ABL, inmobiliario y tasas municipales.

i) Corresponde a un gasto realizado en la ciudad de Córdoba.

j) Corresponde a un crédito enviado a incobrable por cumplirse las condiciones según la Ley de Impuesto a las Ganancias.

k) Según detalle:

- Traslado de mercaderías desde depósito Bs. As. a Santa Fe: 244.499

- Traslado de mercaderías desde depósito Bs. As. a Córdoba: 298.832

543.330

Descripción	NO COMPUTABLE	COMPUTABLE	901 CABA	902 BS. AS.	904 CÓRDOBA	921 SANTA FE	TOTAL	
INGRESOS	1.821.187	55.769.971	24.444.859	10.985.350	12.218.304	8.121.458	57.591.158	
Ingresos por ventas	680.599	55.769.971	24.444.859	10.985.350	12.218.304	8.121.458	56.450.570	
Ventas mayoristas	0	0	0	0	0	0	0	
Ventas minoristas	0	35.430.209	24.444.859	10.985.350	0	0	36.110.808	a)
Ventas por corredores, comisionistas	0	3.580.456	0	0	0	3.580.456	0	a)
Ventas entre ausentes	0	16.759.306	0	0	12.218.304	4.541.002	20.339.762	b)
Exportaciones	680.599	0	0	0	0	0	0	c)
Ingresos por servicios	0	0	0	0	0	0	0	
Otros ingresos	1.140.588	0	0	0	0	0	1.140.588	
Intereses plazo fijo, caja de ahorros, etc.	0	0	0	0	0	0	0	
Intereses financieros	0	0	0	0	0	0	0	
Ventas bienes de uso	1.140.588	0	0	0	0	0	1.140.588	d)
Otros ingresos	0	0	0	0	0	0	0	
Ingresos por regímenes especiales	0	0	0	0	0	0	0	
Art. 6°	0	0	0	0	0	0	0	
Art. 7°	0	0	0	0	0	0	0	
Art. 8°	0	0	0	0	0	0	0	
Art. 9°	0	0	0	0	0	0	0	
Art. 10	0	0	0	0	0	0	0	
Art. 11	0	0	0	0	0	0	0	
Art. 12	0	0	0	0	0	0	0	
Art. 13	0	0	0	0	0	0	0	

Declaración jurada anual del Convenio Multilateral

Descripción	NO COMPUTABLE	COMPUTABLE	901 CABA	902 BS. AS.	904 CÓRDOBA	921 SANTA FE	TOTAL	
COEFICIENTE DE INGRESOS		1	0,4383	0,1970	0,2191	0,1456		
GASTOS	31.523.004	6.694.719	3.708.201	1.940.253	283.437	762.829	38.217.723	
Compras	21.548.621	0	0	0	0	0	21.548.621	
Compras de mercadería de reventa	21.548.621	0	0	0	0	0	21.548.621	e)
Cuadro de gastos	9.974.383	6.694.719	3.708.201	1.940.253	283.437	762.829	16.669.102	
Sueldos y cargas sociales	220.000	3.130.531	1.790.004	699.947	0	640.580	3.350.531	c)
Honorarios de directores y síndicos	366.266	193.734	193.734	0	0	0	560.000	f)
Servicios públicos (luz, gas, teléfono, etc.)	0	333.242	216.607	116.635	0	0	333.242	
Publicidad y propaganda	552.385	0	0	0	0	0	552.385	e)
Impuestos, tasas y contribuciones	985.450	0	0	0	0	0	985.450	e)
Gastos de representación	0	134.021	0	0	134.021	0	134.021	
Alquileres	0	1.273.202	1.273.202	0	0	0	1.273.202	
Seguros	0	814.994	0	814.994	0	0	814.994	
Transportes y fletes	0	543.330	0	271.665	149.416	122.249	543.330	g)
Impuesto a las ganancias	6.774.068	0	0	0	0	0	6.774.068	e)
Deudores incobrables	80.594	0	0	0	0	0	80.594	h)
Amortizaciones bienes de uso	0	271.665	234.653	37.012	0	0	271.665	i)
Intereses por operaciones financieras	209.080	0	0	0	0	0	209.080	e)
Diferencia de cambio	99.458	0	0	0	0	0	99.458	j)
RECPAM	687.082	0	0	0	0	0	687.082	k)
COEFICIENTE DE GASTOS		1	0,5539	0,2898	0,0423	0,1139		

Referencias:

a) Venta entre presentes art. 2° CM, se atribuye el ingreso a la jurisdicción donde se realiza la actividad.

b) Venta entre ausentes arts. 1° y 2° CM; RG (CA) 14/2017.

c) El ingreso y los gastos por exportaciones se considerara como no computables RG (CA) 2/2018.

d) Ingreso no computable RG (CA) 3/2017.

e) Gasto no computable art. 3° CM.

f) Utilidad del ejercicio según balance comercial: 19.373.436

Tope admitido para el cómputo: 1%

193.734

Honorarios a directores según Anexo de Gastos: 560.000

Tope permitido 193.734

Honorarios a directores no computables: 366.266

g) Los gastos de transporte se distribuyen en partes iguales entre las jurisdicciones de origen y destino art. 4° CM.

	TOTAL	PBA	CÓRDOBA	SANTA FE
Trayecto Bs. As. - Santa Fe	244.499	122.249	-	122.250
Trayecto Bs. As. - Córdoba	298.832	149.416	149.416	-
	543.330	271.665	149.416	122.250

h) Gasto no computable RG (CA) 5/2012.

i) Amortizaciones distribuidas en base a la proporción de ingresos de las jurisdicciones que comparten la utilización.

	Importe	Porcentaje	Amort. Utilitarios
Ventas en CABA	24.444.859	68,99%	83.942
Ventas en Bs. As.	10.985.350	31,01%	37.723
	35.430.209	100,00%	121.665

j) Gasto no computable RG (CA) 5/2017.

k) No existe un pronunciamiento oficial de la CA al respecto pero se entiende que al no referirse a ingresos o gastos inherentes a la actividad de la sociedad, deberían ser considerados como no computables.

	CABA	BS. AS.	CÓRDOBA	SANTA FE	TOTAL
INGRESOS (IMPORTE)	24.444.859	10.985.350	12.218.304	8.121.458	55.769.971
COEFICIENTE DE INGRESOS	0,4383	0,1970	0,2191	0,1456	1,0000
GASTOS (IMPORTE)	3.708.201	1.940.253	283.437	762.829	6.694.719
COEFICIENTE DE GASTOS	0,5539	0,2898	0,0423	0,1139	1,0000
CÁLCULO DE COEFICIENTES	$(0,4383+0,6496)/2$	$(0,1970+0,2898)/2$	$(0,2191 + 0,0423)/2$	$(0,1456+0,1139)/2$	
COEFICIENTE UNIFICADO	0,4961	0,2434	0,1307	0,1298	1,0000

Thomson Reuters

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Análisis de Informes Técnicos

Jurisprudencia administrativa CABA

Jorge Saverio Marinata (*)

I. Impuestos sobre patentes y vehículos en general. Responsabilidad de terceros frente al fisco y tratamiento de la deuda en instancia de cobro judicial. Análisis del informe técnico IF-2019- 15161625-GCA-BA-DGANFA

I. Hechos: Un contribuyente del impuesto sobre patentes solicita a la Autoridad de Aplicación que desista del cobro de la deuda reclamada en sede judicial, en concepto del impuesto de patentes.

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

En primer lugar y a modo de antecedente, la contribuyente ilustra que los vehículos involucrados fueron entregados a un tercero mediante un poder general de administración, para ser utilizados como taxímetros, siendo administrados por la locataria, quién además asumió la carga de pagar el impuesto de patentes.

Luego agrega que dicha administradora también fue fehacientemente intimada a la devolución de los vehículos involucrados, sin que se hubiere concretado.

Finalmente informa que la firma que administrara dichos autos de alquiler vendió

los vehículos y las licencias involucradas, generando la denuncia policial acompañada entre los antecedentes de la causa, por retención indebida y defraudación.

Puesto el planteo a tratar, de las consultas realizadas desde la Autoridad de Aplicación a la Dirección Nacional del Registro de la Propiedad Automotor, se informa que el titular de los vehículos involucrados es el requirente de marras, sin acreditar en autos cambio de titularidad alguna.

Agrega que la normativa fiscal no grava el uso sino la radicación de los vehículos en CABA, constituida por su inscripción en el Registro de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios en Jurisdicción CABA, arts. 360 y 361 del Cód. Fiscal (t.o. 2019), concordante con legislación de años anteriores.

Asimismo, el art. 365 del referido Código incorpora como sujetos pasivos del impuesto de patentes sobre vehículos en general y obligados al pago, a los titulares de dominio, inscriptos en ese carácter en el Registro de la Propiedad Automotor, hasta que soliciten y obtengan la baja fiscal pertinente.

Pasando a tratar el planteo del contribuyente, este se reduce a solicitar el desistimiento de la deuda que el fisco local reclama judicialmente por los dominios involucrados, advirtiendo que por aplicación del artículo 5° del dec. 2033/03, dicha auto-

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

ridad de aplicación ha perdido competencia legal para resolver el planteo formulado, atento encontrarse radicado este en sede judicial.

III. Conclusión: Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que no corresponde hacer lugar al planteo formulado.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

II. Impuesto sobre los ingresos brutos. Tratamiento del personal contratado bajo el ámbito ministerial de cultura. Análisis del informe técnico IF-2019-28194068-GCABA-DGANFA

I. Hechos: Un agente de recaudación, formula consulta al área técnica para que informe el comportamiento fiscal a seguir frente al personal contratado para tareas administrativas, mantenimiento edilicio, maestranza, etc., dentro de la ex Secretaría de Cultura.

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

En primer lugar, el área interviniente destaca que, como antecedente, el art. 143 inc. 20° del Cód. Fiscal (t.o. 2011) y ccdtes. de años anteriores (actual art 180 inc. 17° del Código Fiscal —t.o. 2011—), otorga una exención de pago, para los ingresos de personas humanas que desempeñen actividades culturales y/o artísticas en el ámbito de la ex Secretaría de Cultura, atento ser “indispensables para que esta última pueda llevar a cabo el cumplimiento de sus fines específicos impuestos por la Constitución de la Ciudad ... no solo son partícipes del hecho cultural en toda la complejidad de

su dimensión, sino que están realizando tareas propias del Estado ... todas confluyen sin excepciones, al sostenimiento de la función cultural...”

En dicho marco, el art. 180, inc. 17° del Cód. Fiscal (t.o. 2019) que otorga el beneficio, lo limita cuando ilustra que este no alcanza a las personas humanas que no tengan residencia en el país, o que no registren una residencia de por lo menos cinco años, ni tampoco alcanza a las actividades de intermediación, producción, organización, representación y demás figuras similares de quienes realizan las manifestaciones culturales, provengan de personas humanas o jurídicas.

Por ello entiende que, al no modificar con el citado beneficio el sentido y espíritu del legislador, confirmando la exención a personas que prestan un servicio personal en el ámbito de la cultura, no existe motivo para considerar excluidas del beneficio a todas aquellas personas humanas que desempeñen actividades en el referido ámbito ministerial, bajo la modalidad contractual de obra o de servicios, en tanto proveen al sostenimiento del accionar general del citado organismo, ante lo cual el área técnica adhiere al criterio interpretativo definido por la Dirección de Exenciones.

III. Conclusión: Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que en el caso planteado y por el impacto del beneficio de exención, no corresponde al agente efectuar la retención involucrada en la operación de pago.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Régimen temporario de facilidades de pago para mipymes afectadas por la pandemia en la provincia de Buenos Aires

Ricardo H. Ferraro (*)

El objetivo de abordar este tema es ver cómo se pueden mitigar los efectos de la pandemia y sus consecuencias económicas, facilitando el pago de las obligaciones vencidas o devengadas respecto de determinados tributos.

I. Introducción

La excepcional situación que desató la pandemia del COVID-19 generó una emergencia sanitaria que provocó la decisión de disponer el aislamiento preventivo y obligatorio el que impactó de pleno en la actividad económica, de por sí alicaída previamente, profundizando la recesión, el desempleo y por ende el consumo más allá del IFE y el ATP.

Este estado de excepción perjudicó el ingreso y la rentabilidad empresarial y por ende se reflejó de inmediato en la recaudación de impuestos tanto nacionales como provinciales y municipales. Razón por la cual los diferentes fiscos debieron tomar y seguirán tomando medidas excepcionales. Entre ellas, la provincia de Buenos Aires, a través de su Agencia de Recaudación

(ARBA), dictó la res. norm. 49/2020 instrumentando el Régimen Especial de Regularización para deudas vencidas entre el 01/03/20 y el 30/11/2020.

El objetivo de este es mitigar los efectos de la pandemia y sus consecuencias económicas, facilitando el pago de las obligaciones vencidas o devengadas en el lapso mencionado a cierto sector del universo de contribuyentes y respecto de determinados tributos.

La mencionada resolución tiene carácter temporario, no estipula ni quitas ni condonaciones, pero si la deuda se cancela hasta en 12 cuotas no son de aplicación los intereses de financiación.

II. Vigencia

El régimen regirá desde el 18 de agosto hasta el 31 de diciembre de 2020, ambas fechas inclusive, aunque entendemos que de persistir las actuales condiciones de emer-

(*) Coordinador general del suplemento "Novedades Fiscales" del diario *Ámbito Financiero*.

gencia debería ser prorrogado o sustituido por otro con mayores beneficios.

III. Impuestos alcanzados

Los tributos regularizables no comprenden todo el espectro de los que administra la Agencia de Recaudación bonaerense, solamente incluye:

- Impuesto sobre los ingresos brutos.
- Impuesto inmobiliario —únicamente en su componente básico respecto de los inmuebles de las plantas urbana edificada y rural—.
- Impuesto a los automotores —únicamente en lo referente a vehículos automotores, excluyendo a aquellos que tributen de conformidad al inc. A) del art. 44 de la ley 15.170 (Impositiva para el año 2020)—.

En todos los casos, siempre que no se encuentren en instancia de fiscalización, de determinación o de discusión administrativa, ni en proceso de ejecución judicial.

La exclusión dispuesta con relación al impuesto a los automotores respecto del inc. A) del art. 44 de la ley 15.170 involucra a los automóviles rurales, autoambulancias y autos fúnebres que tributan en función de una tabla progresiva. No obstante, el citado inciso establece que también quedan sometidos a progresividad vehículos que encontrándose encuadrados en el inc. B del mismo artículo (camiones, camionetas, *pick-ups*, *jeeps* y furgones) tengan carácter santuario o deportivo o que no se pueda acreditar su afectación al desarrollo de actividades económicas. A manera de recordatorio cabe indicar que este inc. A) otorga un descuento del 20% para vehículos que no superen los 5 años de antigüedad de contribuyentes que se encuentren inscriptos en el código 492120 del Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIIB-18), es decir “Servicios de transporte automotor de pasajeros mediante taxis y remises; alquiler de autos con chofer”.

Ahora bien, respecto del impuesto inmobiliario y a los automotores, en su parte regularizable, la norma exige que los bienes que generan esos tributos deben estar asociados a la CUIT del contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos. Más precisamente expresa en su art. 2º: “...solo podrán acogerse al régimen establecido en la presente Resolución, quienes revistan el carácter de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y tengan asociados a su CUIT los bienes con relación a los cuales se hubieran generado dichas deudas.

“Asimismo, cuando un objeto determinado se encuentre vinculado tributariamente a más de un titular, todos ellos deberán revestir el carácter de contribuyentes del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos...”

IV. Deudas comprendidas

Se encuentran incluidas deudas vencidas o devengadas, según el impuesto del que se trate, entre el 1º de marzo de 2020 y hasta el 30 de noviembre 2020, ambos inclusive.

V. Sujetos

Como adelantamos, no todos los contribuyentes pueden acceder a este régimen especial. Este se circunscribe a las mipymes y en la medida que cumplan ciertas condiciones.

En efecto, pueden acogerse al régimen los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos de esta jurisdicción, si están inscriptos en el “Programa Buenos Aires ActiBA” según res. 7/2020 del Ministerio de Producción, Ciencia e Innovación Tecnológica de la Provincia de Buenos Aires o en el “Agro Registro MiPyMES” según res. 7/2020 del Ministerio de Desarrollo Agrario de la Provincia de Buenos Aires, según el caso. Condición excluyente.

A ello hay que agregarle que, si los contribuyentes hubieran iniciado actividades en el impuesto sobre los ingresos brutos, antes del 1º de abril del 2019, deberán tener presentadas las declaraciones juradas de dicho

impuesto, correspondientes a los anticipos de los meses de abril y mayo del año 2019 e iguales meses del corriente año.

Una vez cumplidos los dos requisitos anteriores tales sujetos no podrán tener un incremento superior al 5% de su base imponible por todas sus actividades en los anticipos correspondientes a los meses de abril y mayo del año 2020, con relación a la sumatoria total de la base imponible (de todas las actividades) por los mismos meses del período fiscal 2019.

En cuanto a los contribuyentes que iniciaron actividades en el impuesto sobre los ingresos brutos a partir del 1° de abril del 2019, inclusive, su base imponible en todas sus actividades en el mes de abril del año 2020 debe ser menor (no se estipula porcentaje) a la sumatoria de toda su base imponible del mes de marzo del 2020.

VI. Monto a regularizar

El monto del acogimiento se determinará computando el interés previsto en el art. 96 del Código Fiscal —ley 10.397 (T.O. 2011) y modificatorias—, calculado desde los respectivos vencimientos hasta la fecha de acogimiento, en caso de corresponder. En otras palabras, es el monto del impuesto más los intereses resarcitorios vigentes.

VII. Cálculo de la cuota. Intereses de financiación

Como no puede ser de otra manera la resolución establece la fórmula para calcular la cuota que reproducimos a continuación, en rigor difícilmente la aplique el contribuyente porque el trámite de adhesión se realiza totalmente por internet y es ARBA la que realizará el respectivo cálculo a través de sus sistemas y emitirá el volante de pago, como veremos.

$$C = \frac{V \cdot i \cdot (1 + i)^n}{(1 + i)^n - 1}$$

Donde: C = Valor de la cuota; V= Importe total de la deuda menos anticipo al contado; i = Tasa de interés de financiación y n = Cantidad de cuotas del plan.

Asimismo, mediante un Anexo Único a la resolución, se aprueban las tablas de coeficientes a los fines de la liquidación de las cuotas; debiéndose aplicar sobre el monto total a regularizar, menos el importe abonado en concepto de anticipo, el fijado según el número de cuotas del plan.

Interés de financiación sobre saldo	Cantidad de cuotas	Coficiente
2,50%	15	0,0807
	18	0,0697

VIII. Adhesión. Períodos a regularizar

A los efectos de formalizar el acogimiento, el contribuyente deberá ingresar a la página web de ARBA con la CUIT y la CIT. Seguidamente deberá seleccionar los períodos a regularizar según cada impuesto.

En el caso particular del impuesto sobre los ingresos brutos, el importe a regularizar por cada período deberá surgir de las declaraciones juradas respectivas e incluirá, en todos los casos, los saldos resultantes de las declaraciones juradas originales de cada anticipo, y las diferencias que pudieran generar las declaraciones juradas rectificativas.

Será el sistema, en función a la selección efectuada por el contribuyente, el que liquidará el monto total de la obligación a regularizar.

IX. Cuotas. Liquidación. Importe mínimo.

Los planes de pago establecidos en el régimen son los siguientes:

- Contado.
- En 3 y en hasta 12 cuotas mensuales, iguales y consecutivas sin interés de financiación.
- En 15 y en hasta 18 cuotas mensuales, iguales y consecutivas. Cada pago devengará un interés de financiación del 2,50% mensual sobre saldo.

Respecto de los planes de facilidades, el importe de cada cuota no puede ser menor a \$ 300.

Como se comentara anteriormente, las cuotas serán liquidadas por ARBA y la que habilitará el F 550 —Volante Informativo para el Pago— tanto para el pago total (contado) como de las cuotas.

X. Acogimiento. Vencimientos

Como se recordará, la vigencia del régimen abarca del 18/08 al 31/12/2020 y por ende durante ese lapso se podrá realizar el respectivo acogimiento o adhesión, pero será en función de la fecha en que este se lleve a cabo el día en que operará el pago al contado o la primera cuota.

En consecuencia, si las deudas se regularizan hasta el 31/10/2020, el vencimiento para pago contado o la primera cuota

operará el 10/11/2020. Pero si se procede a regularizar a partir del 1/11/2020 el vencimiento para tales pagos se fija hasta el día 10 del mes siguiente al del acogimiento. A modo de ejemplo, el contribuyente que regularice en el mes de diciembre pagará su primera cuota el 10 de enero de 2021.

El resto de las cuotas vencerán de manera mensual y consecutiva, el día 10 de cada mes.

XI. Caducidad. Causales

La caducidad se producirá, de pleno derecho y sin necesidad de interpelación alguna, por el mero acontecer de cualquiera de alguna de las siguientes causales, en función de la forma de pago elegida.

En el caso de pago al contado, se produce la caducidad si al vencimiento para su pago se mantiene la deuda impaga.

De tratarse de planes de pago en cuotas, la caducidad operará de mantenerse impaga alguna cuota por el término de 45 días corridos después de su vencimiento.

¿Cuáles son las consecuencias de producirse la caducidad?

En primer lugar, la norma establece que se pierden los beneficios acordados, que al no estipularse expresamente ni quitas, ni condonaciones ni alguna otra medida en particular podrían resumirse en la caída de las facilidades otorgadas.

Por otra parte, operada la caducidad, los importes pagados —sin computar los intereses— serán considerados como pago a cuenta en los términos del art. 99 (1) del Código Fiscal antes citado.

(1) Art. 99 - Cuando los contribuyentes o responsables fueran deudores de gravámenes, intereses, recargos o multas originados en diferentes anticipos o períodos fiscales y efectuaran un pago relacionado con la obligación principal adeudada que ha originado los accesorios o las sanciones, el mismo deberá ser imputado a la cancelación del crédito fiscal en forma obligatoria —por el contribuyente o, en su defecto, por la Autoridad de Aplicación de oficio—, y comenzando por la más remota, en el orden que sigue: 1. multas firmes o consentidas;

Finalmente, ARBA queda habilitada de pleno derecho, sin necesidad de intimación previa, para el inicio del juicio de apremio correspondiente.

XII. Normativa supletoria

Respecto de los acogimientos realizados en el marco de este régimen, en todo

2. recargos; 3. intereses punitivos y resarcitorios; 4. de corresponder, actualización monetaria y, por último al capital de la deuda principal.

aquello que no se encuentre regulado en él, le resultarán de aplicación supletoria las previsiones incluidas, en los Capítulos I y II, de la res. norm. 6/2016 y modificatorias, que dispuso el régimen general de regularización de deudas de los impuestos sobre los ingresos brutos, de sellos, inmobiliario y a los automotores, e incluso de deudas de agentes de recaudación por retenciones no efectuadas. Se trata del régimen permanente de facilidades de pago vigente.

Jurisprudencia administrativa y judicial

Hernán A. Colli (*)

I. Jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo con asiento en General San Martín

I.1. Impuesto inmobiliario. Determinación de la valuación fiscal. Procedimiento. Clubes de campo

Fallo analizado: "Saud, Jorge Alberto c. ARBA s/ pretensión anulatoria" (Expte. 7275), CCASM, sentencia del 18 de febrero de 2020.

Hechos: Llegaron las actuaciones a conocimiento de la Cámara interviniente como consecuencia del recurso de apelación interpuesto por la Fiscalía de Estado contra la sentencia dictada por el Juzgado en lo Contencioso Administrativo N.º 2 del Departamento Judicial San Isidro. En la sentencia apelada se resolvió declarar la nulidad de la res. norm. 62/2012 de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires —y actos dictados en consecuencia—, relativa al procedimiento de determinación de los valores de la tierra libre de mejoras correspondientes a los inmuebles del actor, que se encontraban comprendidos en el régimen del dec.-ley 8912/1977, y los decs. 9404/1986 y 27/1998, retro trayendo las actuaciones administrativas al momento en que se debía convocar a la Comisión Asesora prevista en el art. 60 de la ley 10.707. Asimismo, se difirió el tratamiento de la solicitud de devolución de los pagos realizados cuya invalidez fuera declarada, como consecuencia del procedimiento de determinación de la valuación fiscal. Las críticas planteadas en el recurso de apelación giraron en tor-

no a cuestionar la indebida interpretación del bloque normativo que da sustento a la res. norm. 62/2012, vinculadas a que la falta de intervención de las Comisiones Asesoras no implicaba una violación al principio de igualdad ante la ley, así como la imposibilidad de declarar la nulidad del procedimiento ante la inexistencia de perjuicio concreto. Respecto del primer punto se destacó que derivaba de una interpretación errónea considerar que la intervención de las Comisiones Asesoras resultaba obligatoria, por cuanto el bloque normativo que regula el procedimiento de revalúo para los inmuebles situados en Clubes de Campo (y similares) no tenía prevista la intervención de las mentadas comisiones. Por el contrario, respecto de este tipo de inmuebles —y dadas sus especiales características— ha sido voluntad del Legislador establecer —como "procedimiento específico"— la intervención de una Comisión Mixta (art. 91 ley 14.333), dejando de lado la intervención de la Comisión del art. 60 de la ley 10.707. Asimismo, se mencionó que fue el propio legislador —en el marco del art. 87 de la ley 14.394— quien dio efectividad —a partir del 1/1/2013— a los nuevos valores resultantes del revalúo bajo análisis y que de ello se desprendía que la res. norm. 62/2012 —al establecer los nuevos valores de cálculo para el impuesto de los inmuebles en cuestión, en base a la metodología de tasación aprobada por la Comisión Mixta— se apegó estrictamente al "procedimiento específico" previsto para esta clase de inmuebles.

El Dr. Saulquin —magistrado que inicia el acuerdo y al que presta su adhesión la Dra. Bezzi— anticipa que el recurso no puede prosperar, entendiendo que no encuentra fundamentos que permitan apartarse de lo sostenido por el tribunal en la causa "Che-

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

vallier Boutell F. y otros c. Poder Ejecutivo y otros s/ pretensión anulatoria” sentencia del 20 de marzo de 2017, como derivación de existir una idéntica plataforma fáctica y jurídica con dicha causa.

A tal fin, efectúa liminarmente una prolija referencia a las normas involucradas, tanto aquellos artículos pertinentes de la ley 10.707, el art. 55 de la ley 12.576 y las dictadas en su consecuencia (dec. 996/2001 y disp. 6011/2002 de la Dirección de Catastro Territorial).

Particularmente recuerda que por medio del art. 91 de la ley 14.333 se dispuso a proceder a la revaluación de la totalidad de los inmuebles que se encuentren comprendidos en el régimen del dec.-ley 8912/77 o los decs. 9404/1986 y 27/1998, denominados clubes de campo, barrios cerrados, clubes de chacra o emprendimientos similares, mediante la aplicación de la metodología de tasación aprobada por la Comisión Mixta creada por el art. 55 de la ley 12.576 y efectivizada mediante la disp. 6011/2002 de la entonces Dirección Provincial de Catastro, siendo que los valores resultantes tendrán vigencia conforme se establezca —con alcance general— para la totalidad de los emprendimientos citados.

Fue a partir de esta norma que la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires (ARBA), dicta la res. norm. 62/2012, por la que aprueba los nuevos valores de la tierra libre de mejoras, a partir del 1° de enero de 2013.

Frente a dichos antecedentes, se menciona que la valuación fiscal de los inmuebles es un elemento importante en el proceso de determinación tributaria por representar la justipreciación del bien a partir de la cual se arriba al monto de los respectivos tributos anuales (cfr. TS de la CABA, sentencia 20/08/2009 autos “Frigorífico La Pampa SA c. Ciudad de Buenos Aires”, publicado en: PET 2009 [noviembre-431], 11 - Cita Online: AR/JUR/31260/2009, voto del juez Casás).

Y que todo inmueble tiene una valuación fiscal, es decir, una valuación que le asigna el fisco, basada en diversos factores (superficie, número de ambientes, detalles de confort, ubicación, servicios, etc.), y sobre ella se determina el valor de los impuestos a abonar (CC0002 SI 63956 RSD-53-95 S 30/03/1995, juez Malamud [SD] “Dyrzka, Juan Carlos P. c. Victory, Ernesto F. s/ ordinario”).

Sin embargo, de acuerdo con la normativa involucrada, el procedimiento debido para establecer las valuaciones de los inmuebles que se encuentren comprendidos en el régimen del dec.-ley 8912/1977 o los decs. 9404/1986 y 27/1998, involucra —necesariamente— dar intervención a las Comisiones Asesoras que establece la ley 10.707.

En tal sentido, la Comisión Mixta —integrada por representantes del Ministerio de Economía, de la Legislatura y de cada municipio, y cuya creación establecía el art. 55 de la ley 12.576— tenía por única misión establecer una metodología de cálculo para el valor unitario de la tierra libre de mejoras de los inmuebles involucrados, resultando ajeno a su cometido analizar los valores unitarios ante cada revaluó que disponga la Legislatura provincial.

Por esta razón, considera que no posee andamio la principal defensa de la Fiscalía de Estado, dado que la intervención de la Comisión Asesora —con participación Comunal— resultaba obligatoria, de acuerdo con lo establecido por los arts. 59, 60 y 61 de la ley 10.707.

Una solución distinta implicaría la violación del principio de igualdad ante la ley respecto de los propietarios de los inmuebles ubicados en clubes de campo, barrios cerrados o similares.

Recuerda que el art. 60 de la ley 10.707 —Catastro provincial— dispone que en oportunidad de practicarse la valuación general que establece el art. 57 del mismo ordenamiento, el Poder Ejecutivo constituirá dos Comisiones Asesoras por cada Partido.

La comisión que aquí interesa se conforma para la consideración de la valuación de la tierra urbana y suburbana libre de mejoras y la de los edificios, y tiene, como único cometido, analizar los valores unitarios para estos rubros.

En esos términos, es claro que ante cada valuación general de los inmuebles de la provincia de Buenos Aires —sin ningún tipo de exclusión— se debe dar intervención a las Comisiones Asesoras que analizarán los valores unitarios básicos, debiendo expedirse en forma fundada, circunstancia que no se ha concretado en el caso particular.

Por el contrario, conforme se expuso, la función atribuida a la Comisión Mixta del art. 55 de la ley 12.576 solo fue la de establecer una metodología de cálculo, y ello se agotó con el dictado de la disp. 996/2001.

Adicionalmente se informa que, si bien la actora no ha cuestionado específicamente este aspecto, el Tribunal se ha expresado respecto a la constatación de oficio de vicios en el procedimiento previo al dictado de un acto administrativo (conf. causa 2905/2008 “Muñiz, Elba G. c. Municipalidad de Merlo s/ pretensión anulatoria y daños y perjuicios”), exponiéndose específicamente cuál debió ser el procedimiento para seguir y que su apartamiento no puede ser convalidado en la instancia.

Bajo tales parámetros, el vicio *in procedendo* señalado —al no permitirse la participación de la Comisión Asesora en el análisis de los nuevos valores establecidos unilateralmente por la Agencia de Recaudación, lo que resultaba esencial— provoca la nulidad de la res. norm. 62/2012 en relación con los actores, sin que quepa su subsanación en esta instancia. (Causa 1650-09, caratulada “Transportes Unidos de Merlo SACIEJ c. Municipalidad de Morón y otros s/ amparo”, del 11/06/2009 y entre otros).

Respecto de la “no subsanación” en sede judicial de vicios producidos sobre requisitos esenciales del procedimiento administrativo, la Suprema Corte provincial se

ha pronunciado en la causa “Caselli”, del 16/02/2005, expresando: “En reiterados pronunciamientos, esta Suprema Corte ha sostenido que el cuestionamiento de una resolución administrativa, fundado en los vicios evidenciados en el procedimiento, en principio se halla excluido de su conocimiento, por cuanto en esta jurisdicción el afectado puede ejercer su defensa y probar las irregularidades incurridas por la entidad pública. No obstante, tal criterio cede paso cuando la irregularidad en el trámite previo al acto administrativo configura un atentado irreparable al derecho de defensa (doctr. de las causas B. 48.976, 'Fernández', sent. de 19-VI-1984; B. 55.872, 'Pretto', sent. de 20-IV-1999; B. 53.911, 'Moyano', sent. de 7-III-2001; entre muchos otros).

“La posición reseñada puede interpretarse en el sentido de proclamar que la ilegitimidad del trámite administrativo es subsanable en sede judicial (conf. LINARES, Juan F., 'La garantía de defensa ante la Administración', LA LEY, 142-1137). No comparto que ese criterio sea aceptable como principio general. En primer lugar, por cuanto en un Estado de Derecho, el principio de legalidad impone a las Administraciones Públicas un obrar consistente con el ordenamiento jurídico (doctr. causas B. 56.364, 'Guardiola', sent. de 10-V-2000; B. 54.852, 'Pérez', sent. de 10-V-2000; B. 55.010, 'Chaina', sent. de 2-VIII-2000, entre otras). Desde esa perspectiva, el adecuado cumplimiento del procedimiento configura un elemento inherente a la legitimidad del acto administrativo (conf. art. 103, dec.-ley 7647/1970). Por otra parte, entre el procedimiento administrativo y el proceso judicial, no es dable interpretar la existencia de una relación de continuidad, en la que la indefensión producida en el primero pueda solucionarse en el segundo”.

De igual forma, en la causa “Club Estudiantes de La Plata”, del 4/09/2002, se consideró a la omisión de un requisito esencial del procedimiento invalidante del acto, sin admitir su subsanación en sede judicial.

Particularmente, la misma Cámara interviniente se ha expedido en relación con

la nulidad del procedimiento por vicios en este, v.gr. causa “D’More” (n.º 1604/2009 sentencia del 21/05/2009) referida a la falta de intervención de la Junta de Calificaciones Municipal.

De todos modos, se aclara que lo expuesto no importa sostener que cualquier irregularidad en el procedimiento, por intrascendente que fuere, debería proyectar inexorablemente sus consecuencias invalidatorias.

Empero —en supuestos como el ventilado en la especie— la falta de intervención de la Comisión Asesora en el procedimiento valuatorio se proyecta sobre la esfera subjetiva de los interesados, debiendo exigirse un escrupuloso resguardo de los derechos constitucionales del contribuyente.

En síntesis, en un Estado de derecho, los órganos públicos, a la vez que imponen la observancia de ciertas reglas, deben someterse a ellas; la sujeción de las administraciones públicas al principio de legalidad supone, entre otras cosas, que los actos y disposiciones que de aquellas emanan se conformen con las normas y principios de jerarquía superior instituidos por órganos representativos de la voluntad general, que constituyen de tal modo la juridicidad de aquel actuar, así como que se correspondan con las reglas atributivas de la potestad para expedirlos (conf. voto Dr. Soria en causa B. 62.488 “Ubertalli”, sent. del 18-V-2016 y doct. causa B. 57.328 “Supermercados Mayoristas”, sent. de 31-V-2006; B. 63.174, “Martín”, sent. de 9-X-2013).

Claves:

1) Resulta violatorio del principio de igualdad que se excluya a los inmuebles ubicados en predios regidos por el dec.-ley 8912/77 o los decs. 9404/86 y 27/98 (clubes de campo, barrios cerrados o emprendimientos similares) del procedimiento que se ha fijado para otros inmuebles, en cuanto el mecanismo para establecer el valor de la tierra libre de mejoras, de acuerdo a lo establecido por los arts. 59, 60 y 61 de la ley 10.707.

2) La intervención de los órganos consultivos dispuestos por ley, aún en aquellos casos en que su dictamen no resulte vinculante, resulta obligatoria e insalvable, pues hace a otorgar mayores elementos de juicio en aras a la mejor solución en la toma de decisiones administrativas y a dar mayores garantías a los administrados, en resguardo del derecho de defensa en sede administrativa que postula el art. 15 de la Constitución de la provincia de Buenos Aires.

II. Jurisprudencia del Juzgado en lo Contencioso Administrativo n.º 2 del departamento judicial San Isidro

II.1. Prescripción de obligaciones tributarias. Régimen aplicable. Inconstitucionalidad de normas locales. Inicio del cómputo de prescripción. Causales de interrupción y suspensión

Fallo analizado: “Hospital Británico de Buenos Aires Asociación Civil c. Municipalidad de Vicente López s/ pretensión anulatoria” (Causa N° 4668), JUCA 2 San Isidro, sentencia del 14 de julio de 2020.

Hechos: La firma actora promovió pretensión anulatoria contra la municipalidad de Vicente López, solicitando que se declare la nulidad del decreto por el que se rechazó el recurso jerárquico oportunamente interpuesto y se confirmó una determinación de deuda en concepto de Tributo de Seguridad e Higiene por los períodos del 4º bimestre del 2006 al 3º bimestre de 2010 (ambos inclusive). En lo que a esta reseña interesa, se planteó —con carácter previo— la prescripción liberatoria respecto de la totalidad de la deuda involucrada en la demanda, con sustento en los artículos del Código Civil que se relacionan con dicho instituto, en especial sus arts. 3956, 3986, 3991, 4017 y 4027, inc. 3. Se aclaró que si bien los arts. 73 a 76 de la ordenanza fiscal 26.387 —según el texto ordenado por el dec. 3439/2012 y modificada por ordenanza 33.688—, contenían —en principio— los mismos términos prescriptivos que el Código Civil respecto de las obligaciones que deben cancelarse por plazos (prescripción quinquenal), existían diferencias importantes entre ambos textos, y parti-

cularmente, en cuanto al inicio del cómputo del término prescriptivo y sobre sus causales de interrupción, no pudiendo sortear la normativa municipal las reglas que impone el derecho común

El Dr. Luciano Enrici expresa que el planteo de la accionante se funda, sintéticamente, en las diferencias existentes entre la ordenanza fiscal local y el Código Civil de la Nación —entonces vigente— en torno al cómputo de la prescripción y a su interrupción, situación que —según lo entiende el impugnante— contradice la doctrina emanada de la CS *in re* “Recurso de Hecho en ‘Filcrosa SA’ s/ quiebra s/ incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda” (Fallos: 326:3899).

Por el contrario, la demandada —en respuesta a dicho planteo— destaca el reconocimiento que la Constitución Nacional hace a la autonomía de las municipalidades en materia económica, fiscal y financiera, y sostiene que la potestad de la provincia de Buenos Aires para determinar los plazos de prescripción en materia tributaria local deriva de su poder reservado y que, por ende, no contraría la supremacía que el art. 31 de la CN confiere a las leyes de la Nación, ni ninguna otra garantía reconocida tanto en la Constitución provincial como en la nacional.

A fines de una mejor comprensión de lo decidido, se transcriben las previsiones contenidas en la normativa municipal aplicable a la cuestión debatida —ordenanza fiscal 26.387, modificada por la ordenanza 27.642—, en la que sucintamente se prevé un plazo de prescripción quinquenal para las acciones y poderes del municipio tendientes a determinar y exigir el pago de los tributos, recargos, intereses y multas, por una parte, y que los términos de prescripción de tales facultades y poderes comienzan a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieran las obligaciones fiscales o las infracciones correspondientes, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período anual, en cuyo caso, tales términos de prescripción

comenzarán a correr desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Por su parte, el mismo ordenamiento municipal establece que la prescripción se interrumpirá: 1) Por el reconocimiento expreso o tácito, que hiciere el deudor de sus obligaciones. 2) Por los actos judiciales que la municipalidad ejecutara en procuración del pago. 3) Por renuncia expresa del contribuyente al término de la prescripción en curso. 4) Por la existencia de un trámite administrativo pendiente, que verse sobre la existencia o la exigibilidad del tributo.

A partir de esos antecedentes, se advierte que si bien en seguimiento de la doctrina de la Alzada del juzgado interviniente —por estrictas razones prácticas y de economía procesal— se han desestimado los planteos de inconstitucionalidad respecto del art. 159 del Código Fiscal provincial, primer párrafo —análogo a la normativa municipal involucrada— admitiéndose la validez jurídica del diferimiento del inicio de la prescripción al modo allí dispuesto, no puede ignorarse que la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires, se ha pronunciado en sentido diverso respecto de esta misma cuestión.

Dicha circunstancia lleva al magistrado interviniente a formular un nuevo análisis, en función del carácter vinculante de la doctrina legal del Alto Tribunal provincial para los restantes órganos judiciales de la provincia de Buenos Aires (cfr. SCBA LP, causas B. 60.437, “Acevedo”, sent. del 5/08/2009 y B. 56.824, “Brown”, sent. del 14/07/2010, entre muchas otras).

Tal como lo ha señalado recientemente la propia Alzada (causa 7017, sentencia del 08/11/2018), el 16 de mayo de 2018, la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires se ha expedido en el marco de la causa A. 71.388, caratulada “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de

ley” (ver además SCBA causa Q-75999, res. del 6/07/2020), resolviendo —por mayoría de fundamentos concordantes— que el art. 133, primer párrafo, segunda parte del Código Fiscal (T.O. 2004, actual art. 159 —T.O. 2011—), que establece el *dies a quo* para el cómputo de la prescripción, resulta inconstitucional.

Así, el señor juez Dr. Genoud sostuvo: “...la atribución que confiere el art. 2532 del nuevo cuerpo legal al legislador provincial, se refiere exclusivamente a la fijación del plazo de prescripción de los tributos locales y de allí que, en lo relativo a la forma de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias provinciales, cuestión debatida en autos, a mi juicio ha de quedar incólume la doctrina sentada por esta Corte en la causa C. 81.253, 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada', sentencia de 30-V-2007”.

En forma concordante, al emitir su voto el señor juez Dr. De Lazzari, afirmó: “...la única modificación incorporada por la nueva legislación es la atribución reconocida a las provincias para establecer el plazo de prescripción, lo que surge en forma clara, literal, sin oscuridad ni confusión alguna. La lectura de la versión taquigráfica de lo acontecido en el Honorable Senado de la Nación al tiempo de sancionarse la reforma robustece tal aserto, pues se aprecia que las modificaciones introducidas se refieren pura y exclusivamente al plazo. Como consecuencia de cuanto vengo desarrollando, si por virtud del precedente 'Filcrosa' y sucesivos de la Corte Suprema de la Nación, este Tribunal fijó como doctrina legal que la materia de la prescripción de tributos era competencia propia del Congreso de la Nación; y este último desdobló una parte de esa materia, un fragmento, la determinación de los plazos, reconociéndola a las provincias, en todo lo restante continúa vigente el criterio que remite al derecho común”.

Por su parte, los señores jueces Dres. Pettigiani y Negri, si bien coincidieron en la declaración de inconstitucionalidad de la

norma, entendieron que el Código Civil y Comercial no resultaba de aplicación en el caso.

En el voto del Dr. Pettigiani puede leerse: “...con apego a dicha doctrina legal y más allá de mi opinión volcada en los precedentes referidos, juzgo que el comienzo del plazo prescriptivo de la acción del Fisco provincial para perseguir el pago del impuesto sobre los ingresos brutos no puede alongarse en contraposición a lo dispuesto en el art. 3956 del Código Civil más allá de la fecha del título de la obligación (...) No es óbice a lo aquí expuesto la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial (ley 26.994) desde que el mismo no es de aplicación al *sub lite* (conf. arts. 7 y 2537 —*a contrario sensu*—)”.

Finalmente, el Dr. Negri, a su vez, señaló: “...la entrada en vigor del Código Civil y Comercial (ley 26.994) no modifica lo expuesto, dado que este último no resulta de aplicación al caso [...] Observo, a través de una renovada lectura, que el art. 133 primer párrafo del Código Fiscal (actual art. 159) al regular el *dies a quo* ha colocado en situación considerablemente más ventajosa a algunos deudores del Fisco que a otros. Adviértase que al determinar el inicio del cómputo de la prescripción a partir del 1 de enero del siguiente año al cual se refieren las obligaciones fiscales, tendrán plazos prescriptivos más extensos quienes incumplieran sus obligaciones fiscales en tiempos menos próximos a la entrada del nuevo año. Entiendo que tal situación no sortea con éxito el análisis de razonabilidad que exige el control de la garantía de igualdad y que, en consecuencia, el art. 133 primer párrafo segunda parte del Código Fiscal (actual art. 159, t.o. 2011), resulta inconstitucional, pues regula una materia reservada al Congreso de la Nación al establecer un *dies a quo* ajeno a lo dispuesto en la norma de fondo, transgrediendo los arts. 18, 31 y 75 inc. 12 de la Constitución nacional (conf. mi voto en causa A. 71.538, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Saranitte', sent. de 16-VIII-2017)”.

Sobre esa base, y en seguimiento —*mutatis mutandi*— de la doctrina de la Suprema Corte provincial en torno a la inconstitucionalidad de las normas locales que regulan ciertos aspectos de la prescripción en forma diversa a la legislación de fondo, no corresponde computar el diferimiento del inicio de la prescripción previsto en el art. 73, segundo párrafo de la ordenanza fiscal 26.387 modificada por la ordenanza 27.642, como así tampoco la causal de interrupción de la prescripción prevista en el art. 77, inc. 4° del mismo ordenamiento (“existencia de un trámite administrativo pendiente, que verse sobre la existencia o la exigibilidad del tributo”), debiendo, consecuentemente, analizarse si, en función de las fechas en que se encontraba expedita la obligación para cada uno de los períodos objeto de autos —períodos del 4° bimestre del 2006 al 3° bimestre de 2010, ambos inclusive—, y la pauta que brinda el art. 3956 del Cód. Civil, hoy derogado, en un sentido similar a la previsión contenida en el art. 2554 del Cód. Civ. y Com.

Bajo esas premisas y dado que los períodos objeto de la determinación de oficio practicada por la demandada corresponden a los años 2006 a 2010, siendo la fecha de vencimiento de la posición más reciente al momento presente (período 3/2010), el día 9/08/2010, el punto de partida para el cómputo del plazo quinquenal.

No puede soslayarse, conforme se desprende de las actuaciones administrativas vinculadas, que, al resolverse el recurso de reconsideración interpuesto por la actora, la Comuna determinó de oficio las obligaciones tributarias por un monto total consolidado y aplicó una multa por omisión disponiendo intimar para que en el plazo de quince días hiciera efectivo su pago, bajo apercibimiento de cobro por vía de apremio.

Este acto fue notificado a la accionante el 28/01/2013, por lo que, a tenor de lo dispuesto por el art. 3986, segundo párrafo del Cód. Civil derogado, el curso de la prescripción se suspendió por el término de un año.

A su vez, con fecha 14/02/2013 la actora dedujo recurso jerárquico en los términos del art. 92 de la ordenanza general 267 contra la aludida resolución, y ese recurso fue rechazado por el municipio mediante el decreto de fecha 19/01/2015, notificado a la accionante el 24/01/2015, acto que agotó la vía administrativa y es objeto de la acción que se resuelve.

Es claro que —por aplicación del principio general según el cual la prescripción solo puede correr desde que la obligación es exigible (cfr. CCASM, causa 6789, sent. del 6/11/2018; CC0103 MP 157528 RSD-78-16 S 21/04/2016)— el plazo no pudo correr hasta tanto el recurso jerárquico deducido fue resuelto.

A la luz de dicha pauta, el cómputo de la prescripción se reinició entonces el 24/01/2015, toda vez que fue a partir de allí que la acción para el cobro del tributo quedó expedita.

En tales condiciones, y siendo el 9/08/2010 —conforme lo establecido *ut supra*— el punto de partida del plazo quinquenal para el período fiscal involucrado más reciente, la acción para reclamarlo prescribía, *a priori*, el 8/08/2015.

Sin embargo, la notificación producida el 28/01/2013 de la resolución por la que se intimó el pago —es decir, habiendo transcurrido 2 años, 5 meses y 19 días y restando 2 años, 6 meses y 8 días para el cumplimiento del plazo— importó la suspensión del curso de la prescripción por el término de 1 año, esto es hasta el 28/01/2014.

A su vez, al momento de la interposición del recurso jerárquico —el 14/02/2013—, el curso de la prescripción se encontraba suspendido por un año desde el 28/01/2013, y que la acción quedó expedita a partir de la notificación producida el 24/01/2015, fecha en la que, según lo expuesto *ut supra*, se produjo la reanudación del plazo de prescripción.

Consecuentemente, habiéndose reiniciado el cómputo del plazo en cuestión, este

feneció el 01/08/2017, de lo que se concluye que la acción respecto del período fiscal en tratamiento se encuentra prescripta.

Idéntica solución se impone respecto de los restantes períodos en cuestión, atento que sus vencimientos resultaban anteriores al del período analizado.

No obstante que lo anteriormente expuesto resultaba suficiente para resolver la controversia, estima necesario formular ciertas consideraciones adicionales, a pesar que la demandada no ha alegado ni demostrado en autos el acaecimiento de ningún hecho interruptivo del curso de la prescripción ni al contestar la demanda —en la que se limitó a defender, en términos generales, la potestad provincial de establecer sus propios plazos de prescripción—, ni posteriormente durante el curso de las actuaciones, estando a su cargo introducir y demostrar tales extremos.

En tal sentido, señala que no escapa a su análisis que la actora —a los fines de la satisfacción del recaudo procesal de admisibilidad establecido por el art. 19 del CCA— el día 27/07/2015 ingresó el tributo determinado de oficio por la Comuna demandada y sus intereses liquidados a esa fecha.

De todos modos, considera que ello no configura ninguna causal interruptiva ni suspensiva del curso de la prescripción, de acuerdo con la legislación de fondo que rige la materia (Código Civil derogado), pues el pago previo estipulado por el art. 19 del CCA importa, únicamente, un requisito procesal —tal como es definido por la propia norma en su inc. 2°— para la admisibilidad de pretensiones anulatorias contra actos de contenido tributario, cuya inobservancia hubiera impedido el avance de este proceso.

Adicionalmente afirma que, aun median-do el pago previo efectuado por la actora en los términos del art. 19 del CCA, nada impedía a la municipalidad, una vez que la acción se encontró expedita, promover el respectivo juicio de apremio en procura del cobro de los períodos objeto de las pre-

sentes actuaciones y sus intereses, o bien interponer demanda al solo efecto de interrumpir la prescripción.

La promoción de la demanda, con el efecto interruptivo previsto por el art. 3986, 1° párrafo del Código Civil, no le estaba vedada, lo que no equivale a sostener que la Comuna hubiera estado facultada en dicho proceso para percibir nuevamente los importes ya ingresados sin una sentencia previa desestimatoria de la presente acción.

Por dicha razón y habiendo la actora realizado el pago del tributo determinado y sus intereses al solo efecto de satisfacer un requisito procesal de admisibilidad de esta acción, tal acto —en modo alguno— puede interpretarse como un reconocimiento expreso o tácito del derecho del municipio demandado (cfr. art. 3989 del Cód. Civil) por cuanto, en consonancia con lo ya decidido, dicho acto se efectuó bajo los términos de la norma adjetiva señalada y con miras a posibilitar la continuación del trámite de las presentes actuaciones.

La Suprema Corte provincial en la causa A. 71.388, caratulada “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, en cuanto fulmina de inconstitucionales los ordenamientos locales que se apartan de las normas del Código Civil en materia de prescripción también lo hace en aspectos que exceden la mera fijación del plazo de extinción. Dicha doctrina impide asignar efectos interruptivos al pago realizado al solo efecto de satisfacer el requisito procesal del art. 19 del CCA.

Tal conclusión se ve reforzada si se tiene en miras que el pago previo así efectuado solo podrá tener efecto cancelatorio y liberatorio de la deuda reclamada en la medida en que recaiga en el proceso respectivo una sentencia firme confirmatoria del acto administrativo impugnado a través de la acción interpuesta.

Asimismo, tampoco cabe asignar efecto interruptivo de la prescripción a la contes-

tación de demanda presentada en las actuaciones. Es que la mera contestación de demanda, limitada a negar los hechos y el derecho invocado, "...constituye una actitud pasiva que carece tanto de la finalidad cuanto del carácter activo y espontáneo que requiere la expresión 'demanda' del art. 3986 del Cód. Civil —aún en la amplia interpretación que se ha dado a ese concepto—, como manifestación de voluntad positiva apta para interrumpir el curso de la prescripción. Es que, si no hay acción, falta la demanda misma..." (arg. SCBA, LP A, c 39568, S 28/02/1989, juez Laborde [SD]).

Considera que cabe recordar en este punto, además, que el principio *iura novit curia* tiene estricta aplicación en materia de prescripción, siempre que dicha defensa haya sido oportunamente argüida por las partes (confr. doct. art. 3964 Cód. Civil.; art. 2552 del nuevo Cód. Civ. y Com.) —como ocurre en el caso— desde que es el sentenciante quien tiene el poder—deber y a quien le incumbe determinar la norma que rige, aun cuando modifique la alegada por las partes.

Ello no implica, de modo alguno, suplir oficiosamente la prescripción, lo que está vedado por el art. 3964 del Cód. Civil (art. 2552 del Cód. Civ. y Com.) —y no ha acontecido en autos—, sino, por el contrario, establecer el plazo atingente, debido al deber irrenunciable de calificar jurídicamente las pretensiones deducidas en el proceso según correspondiere por ley (cfr. SCBA, C 96165 S 17-06-2009, juez Pettigiani [SD]).

Por nuestra parte y a los fines de brindar alguna información adicional sobre los aspectos abordados en el fallo analizado, se hace necesario puntualizar que en los autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Dos Arturos SA y otros s/ apremio provincial" (causa 12.814) de fecha 1° de febrero de 2019, el mismo magistrado ya había aplicado idénticos criterios interpretativos, para objetar la constitucionalidad del primer párrafo del art. 159 del Código Fiscal, no correspondiendo computar el diferimiento del inicio de la prescripción allí dispuesto, debiendo analizarse exclusivamente las fechas en que se encontraba ex-

pedita la obligación para cada uno de los períodos, a partir de la pauta que brinda el art. 3956 del Cód. Civil.

Dicho fallo fue posteriormente confirmado por la Cámara de Apelaciones del fuero con asiento en General San Martín y rechazado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley articulado por el fisco provincial.

Al interponerse la queja por esta denegatoria —la que tramitó por ante la Suprema Corte provincial por medio de la causa Q-75999— por resolución de fecha 6/07/2020 —tal como se menciona en el fallo analizado— se declaró mal denegado el recurso extraordinario y se afirmó —para rechazar el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto—: "Tal como han quedado expuestos los antecedentes del caso, la cuestión se ciñe a dilucidar si la derogación del Código Civil (ley 340) y la implementación de los nuevos arts. 2532 y 2560 del Cód. Civ. y Com. (ley 26.994) implican un reconocimiento de la preeminencia de las normas locales tributarias en materia de prescripción, o si, por el contrario, la sentencia recurrida se ajusta a derecho. Así planteados los términos de la controversia, se advierte que el tema en debate ha sido resuelto por este Tribunal en casos sustancialmente análogos al *sub lite*, lo que resulta suficiente para dar respuesta al presente (art. 31 *bis*, ley 5827, modificada por ley 13.812). En efecto, en las causas A. 71.388, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley', sentencia de 16-V-2018 y A. 74.284, 'Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. De Fabio', sentencia de 8-V-2019, esta Suprema Corte entendió aplicable la doctrina legal de esta Corte emergente de la causa C. 81.253, 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada', sentencia de 30-V-2007, en lo atinente a los aspectos complementarios del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias provinciales. En virtud de ello aplicó las normas del Código Civil —vigente a la época de los hechos debatidos— y no lo dispuesto por el Código Fiscal local".

Claves:

1) Resultan inconstitucionales las normas locales que regulan ciertos aspectos de la prescripción en forma diversa a la legislación de fondo, circunstancia que acontece con la ordenanza fiscal de la municipalidad de Vicente López, al diferir el inicio del plazo de prescripción como así al establecer otras causales de interrupción (v.gr. existencia de un trámite administrativo pendiente, que verse sobre la existencia o la exigibilidad del tributo)

2) El pago previo realizado, realizado a los fines de la satisfacción de lo establecido por el art. 19 del CCA, no configura ninguna causal interruptiva ni suspensiva del curso de la prescripción, de acuerdo con la legislación de fondo que rige la materia sino que importa —únicamente— dar cumplimiento a un requisito procesal —tal como es definido por la propia norma— para la admisibilidad de pretensiones anulatorias contra actos de contenido tributario, cuya inobservancia hubiera impedido el avance de dicho proceso. Es claro que su cumpli-

miento —en modo alguno— puede interpretarse como un reconocimiento expreso o tácito del derecho del municipio demandado (cfr. art. 3989 del Cód. Civil).

3) La cuestión vinculada a la normativa aplicable al instituto de la prescripción de las obligaciones tributarias locales anteriores a la vigencia del Código Civil y Comercial, dando preeminencia al Código Civil —hoy derogado— por sobre la legislación provincial o municipal, ha sido ya resuelta por la Suprema Corte provincial, a partir de la causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", sentencia de 16-V-2018, entendiéndose aplicable la doctrina legal de esta Corte emergente de la causa C. 81.253, "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada", sentencia de 30-05-2007, en lo atinente a los aspectos complementarios del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias provinciales. (De la sentencia de la SCBA en la causa Q-75999).

Thomson Reuters

PROVINCIA DE RÍO NEGRO

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Legitimación del agente de recaudación para controvertir la constitucionalidad del gravamen que debe percibir

Laura Loureyro^(*)

María Marta Peralta^(**)

María Eugenia Bianchi^(***)

El gravamen de la ecotasa analizado nace con una meta recaudatoria a priori para poder concretar la financiación de obras de infraestructura que no se lograrían cubrir con los ingresos existentes, es decir que tiene en cuenta gastos futuros a prestarse en el corto o mediano plazo de vigencia del tributo y concreción de las obras; no el costo actual de los servicios concretos y divisibles prestados a los sujetos alcanzados.

I. El *holding* del fallo comentado

En un reciente fallo dictado por la CS en los autos “Cantaluppi, Santiago y otros c. Municipalidad de San Carlos de Bariloche s/ acción de inconstitucionalidad”, sentencia del 11 de junio de 2020, el Tribunal ha debido pronunciarse sobre la legitimación que asiste a los agentes de recaudación, no ya para controvertir judicialmente el régimen que los erige en tal categoría de sujetos; sino la legitimidad misma del gra-

vamen que —en determinadas circunstancias— deben soportar con sus bienes propios.

Al hacerlo, con justeza según nuestro criterio, la Corte —con remisión a los fundamentos brindados por la Procuración en su dictamen de fecha 25 de febrero de 2019—; concluyó que efectivamente los agentes de percepción tienen legitimación para controvertir la “ecotasa” creada por el municipio de la Ciudad de San Carlos de Bariloche; puesto que la normativa municipal somete a tales sujetos a obligaciones formales y materiales, cuyo incumplimiento es susceptible de acarrearles serias sanciones.

Los agentes, no solo asumen el carácter de deudores del tributo (lo que de por sí

(*) Abogada UBA, con orientación en Derecho Empresarial y Tributario.

(**) Abogada UBA, con orientación en Derecho Tributario.

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

evidencia su interés jurídico para impugnar las normas que estatuyen el gravamen y su régimen de recaudación en la fuente), sino que además, deben soportar y tolerar el ejercicio de facultades de verificación y fiscalización por parte del órgano recaudador local, así como deben confeccionar y presentar las declaraciones juradas del gravamen, informes y quedan sometidos al régimen sancionatorio previsto en la normativa atacada.

Para así resolver, la Procuración encuadró a los titulares de los establecimientos hoteleros, que debían actuar como agentes de percepción del tributo, en la dicotómica categoría de “responsables por deuda ajena” —adoptada por la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario—; indicando que se trata de *codeudores solidarios* del gravamen cuya constitucionalidad está puesta en tela de juicio desde su nacimiento.

Ahora bien, siguiendo la más acertada clasificación de sujetos esbozada por Giuliani Fonrouge, en este trabajo nos referiremos a los titulares de los establecimientos hoteleros que promovieron la acción como *responsables*, pues tal categoría designa a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas —en determinadas circunstancias— al cumplimiento de la prestación tributaria sin perfeccionar el hecho imponible, es decir, sin ser deudores de la obligación.

Como señala con sensatez el referido autor, esta categoría de sujetos asume destacada importancia y responde a características propias del derecho financiero.

La ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación de los tributos, dispone el *traslado o traspaso* de la obligación hacia *terceras personas*, distintas del deudor de ella, que en ocasiones sumándose o bien reemplazándolo íntegramente, se constituyen en sujetos pasivos directos.

No son deudores subsidiarios, porque no actúan en defecto del contribuyente, sino *en su lugar*.

Habitualmente existe confusión terminológica —derivada de la equívoca redacción del art. 8º de la ley 11.683 que señala que todos los responsables son *obligados solidarios* con los deudores—, pues no es cierto que, en todas las hipótesis normativas, la totalidad de la obligación pueda ser demandada a cualquiera de los sujetos *indistintamente*.

Por eso, a nuestro modo de ver, no es del todo feliz hablar de *codeudores solidarios* de manera genérica para referirse a todos los agentes de recaudación; aunque esa sea la terminología adoptada por la Ley de Procedimiento Tributario vigente a nivel nacional, puesto que no todas las normas tributarias vigentes a nivel provincial y/o municipal adoptan ese criterio y es necesario analizar cada hipótesis normativa concreta para determinar la correcta delimitación de la figura del responsable.

Por el contrario, en el caso de los agentes de recaudación que promovieron la acción —titulares de establecimientos hoteleros—, si estos cumplen con la carga pública que les impone la ley, *reemplazan íntegramente al contribuyente como sujeto pasivo y liberan a este al momento de practicar la percepción de la tasa*; de modo tal que si distraen los fondos en beneficio propio, sin ingresarlos al fisco, este no puede formular reclamo alguno contra el deudor —que es el turista que se alojó en el establecimiento hotelero—, quien quedó liberado al momento de adicionarse el gravamen al pago del servicio.

Del mismo modo, hay *sustitución total* en el caso de omisión del agente, porque el Fisco municipal tiene la obligación de accionar contra aquel y no contra el deudor —que probablemente ni siquiera está en la Ciudad o que incluso puede ser un turista extranjero que al momento de la liquidación ya no se encuentre en el país—, sin perjuicio de la hipotética acción de reembolso que el agente podría ejercitar contra el contribuyente.

Tal sustitución solo cesa en el supuesto —nada sencillo en el caso concreto— en

que el agente pueda demostrar que bien no pudo actuar por causas ajenas a su responsabilidad o que el deudor ha realizado el ingreso directo de la prestación; hipótesis que demuestra que la obligación siempre pesa sobre uno u otro, pero nunca concomitantemente sobre ambos.

Desde esta concepción, que atribuye al agente de percepción el carácter de obligado directo a título personal (aunque inicialmente la deuda era ajena), asume gran interés la sentencia en comentario, en el cual se analiza la legitimación de esta clase de responsables, no ya para controvertir el régimen legal que le impone la carga pública de percibir; sino para cuestionar la *legitimidad misma de la obligación tributaria que en determinados supuestos él debe soportar en lugar del deudor*.

En otras palabras, se desprende del fallo una interesante conclusión: si la ley le impone al agente de percepción el deber de afrontar —en determinadas circunstancias—, con sus propios bienes la carga fiscal, necesariamente le asiste el derecho y la acción para controvertir la legitimidad del gravamen *per se*; pues si el gravamen fuese ilegítimo, el agente quedaría liberado no solo del deber de percibirlo, sino también de ingresarlo con fondos propios en sustitución del contribuyente.

II. La ecotasa

II.1. Antecedentes normativos

La ecotasa es tributo creado por la municipalidad de San Carlos de Bariloche mediante las Ordenanzas 2809-CM-16 y 2810-CM-16; habiéndose incorporado luego al texto de las Ordenanzas Fiscal 2374-CM-12 y Tarifaria 2375-CM-12 de dicha localidad.

El art. 363 de la Ordenanza Fiscal define el tributo enrolado en la categoría de tasa retributiva de servicios, como “(...) la contraprestación que la municipalidad exige a los turistas que pernoctan en esta ciudad, cualquiera sea el tipo y categoría del establecimiento de alojamiento turístico, por

los servicios turísticos y de infraestructura turística, directos e indirectos, y aquellos potenciales que la municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, comprensivos de ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, servicios de información y atención turística, baños públicos y todo otro servicio turístico, garantizando un turismo sustentable desde el punto de vista social, ambiental y económico”.

La base imponible “está constituida por un monto fijo por día de pernocte, que abonará cada turista en la ciudad de San Carlos de Bariloche, en el establecimiento turístico que se aloje, cualquiera sea su tipo o categoría, conforme Ordenanza Tributaria” (1).

Con respecto al pago (2), el turista debe cancelar el tributo al momento de ingresar al establecimiento o cuando realiza el pago de la factura por alojamiento, cualquiera sea su clase o categoría, conforme la ordenanza tarifaria.

Los contribuyentes y responsables (3) son las personas mayores de 14 años que, en carácter de turistas, arriben a la ciudad y se alojen en establecimientos turísticos de cualquier tipo o categoría. A su vez, son agentes de percepción los titulares o responsables de tales establecimientos que presten un servicio de alojamiento, cualquiera sea su clase, categoría o modalidad.

En cuanto a las exenciones (4), alcanzan a los residentes de la Ciudad de San Carlos de Bariloche, los menores de 14 años, las personas con discapacidad y los deportistas menores de dieciocho años que asistan a eventos deportivos oficiales organizados por el Estado nacional, provincial o municipal no abonan el gravamen.

(1) Art. 364 de la Ordenanza Fiscal 2374-CM-12.

(2) Art. 365 de la Ordenanza Fiscal 2374-CM-12.

(3) Art. 366 de Ordenanza Fiscal 2374-CM-12.

(4) Art. 367 de la Ordenanza Fiscal 2374-CM-12.

La normativa no contempló la imposibilidad de adicionar el gravamen a aquellos servicios que los establecimientos hoteleros ya habían cobrado con antelación a la sanción del tributo, pese a que es usual que los servicios de alojamiento se comercialicen bajo la modalidad de prepagado en diversas plataformas digitales o a través de agencias de viaje. Es decir, que uno de los principales problemas que planteo la normativa barilochense fue el desconocimiento de la operatoria comercial, pues no siempre coincide el momento del pago de la factura con el momento de ingreso al establecimiento hotelero. Así, en el caso de servicios facturados y cobrados con anterioridad a la entrada en vigencia del gravamen, se tornaba imposible exigir al turista el pago de la tasa al momento del ingreso, desplazándose hacia el establecimiento hotelero la carga fiscal.

El titular o responsable del establecimiento turístico debe ingresar los importes percibidos en concepto de ecotasa, mensualmente, junto con los montos correspondientes a la Tasa por Inspección Seguridad e Higiene. Para ello debe confeccionar una Declaración Jurada sobre cantidad de ocupación registrada y depositar los montos percibidos en la cuenta bancaria que establece el área competente. El incumplimiento a las disposiciones de la presente implicará la aplicación de las sanciones (5) previstas en la en el Anexo II de la Ordenanza Tarifaria 2375-CM-12.

En cuanto al destino de lo recaudado (6), se dispone la creación de un Fondo de Afectación Específica, cuya administración se llevará a cabo por la Autoridad de Aplicación (actualmente es la Secretaría de Turismo y Producción municipal) y cuyo seguimiento se encuentra a cargo de una "Comisión Especial" compuesta por: a) Secretario de Turismo y Producción; b) Secretario de Obras y Servicios Públicos; c) Secretario de Desarrollo Urbano; d) un [1] representante del

Consejo municipal; e) un representante de la Cámara de Comercio, Industria y Producción de San Carlos de Bariloche; f) un representante de la Cámara de Turismo de San Carlos de Bariloche, quienes ejercerán sus funciones *ad honorem*.

II.2. Naturaleza jurídica

Si bien la Ecotasa pretende enrolarse dentro de la categoría tributaria de "tasa", en verdad se trata de un impuesto encubierto.

De conformidad con la doctrina que la Corte construyó a lo largo de los años, las tasas, como especie tributaria, deben necesariamente reunir los siguientes elementos:

1) Su cobro debe corresponder siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (7). Es decir, resulta fundamental que dicha actividad municipal se dirija al contribuyente incidido.

2) Su *quantum* debe guardar proporción con el costo que genera la prestación del servicio que se pretende solventar (8).

3) Lo recaudado debe destinarse necesariamente a financiar la prestación del servicio (9).

Cabe entonces preguntarnos: ¿existe un concreto, efectivo e individualizado servicio que la municipalidad de Bariloche presta a los turistas que pernoctan en la ciudad para exigirles como contraprestación el pago de la ecotasa? ¿Existe una razonable proporción entre costo de la tasa y el servicio que el municipio dice prestar? ¿Efectivamente lo recaudado por la municipalidad en concepto de tasa se destina a financiar el servicio estatal que constituye el presupuesto de hecho de la obligación?

Todas las respuestas a los interrogantes precedentes son negativas.

(5) Estas están previstas en el Anexo II de la Ordenanza Tarifaria 2375-CM-12.

(6) Art. 368 de la Ordenanza Fiscal 2374-CM-12.

(7) CS, 11/10/1961, "Cía. Swift de la Plata", Fallos, 251-51.

(8) CS, Fallos 192:139; 234:663; 277:218.

(9) CS, Fallos 312:1575.

La fórmula utilizada por el legislador municipal en el art. 363 de la Ordenanza Fiscal es reprochable por cuanto resulta genérica, vaga, indefinida y abstracta. No surge de la norma qué servicio concreto prestará el municipio, todo lo contrario: se trata de servicios generales, indivisibles y difusos, no asegurándose su prestación concreta, individualizada y efectiva.

No se define cuáles son los “servicios turísticos” advirtiéndose, además, que no son servicios diferenciales al turista que pernocta, son servicios genéricos que a todo evento, se brindarían también a turistas que visitan la ciudad por el día, a los visitantes que pernoctan en la ciudad sin utilizar establecimientos hoteleros y a los sujetos residentes que no se encuentran comprendidos entre los contribuyentes alcanzados.

En efecto el libre acceso a las riberas, costas de ríos y espejos de agua de dominio público está asegurado por el constituyente provincial (10) por ello mal puede el municipio regular el acceso a tales espacios. En idéntica línea, la Carta Orgánica municipal garantiza el acceso —libre de todo gravamen— y uso de las costas, lagos navegables y ríos y arroyos navegables para su tránsito y disfrute (11).

Por su parte, todos aquellos servicios directos indirectos y potenciales que tienen por objeto el mantenimiento y la conservación de todos los espacios públicos, se encuentran ya alcanzados con la Tasa de Servicios Urbanos regulada en el art. 96 de la Ordenanza 2374-CM-20 (12). De lo

(10) Art. 73 de la Constitución provincial.

(11) Art. 183, Carta Orgánica de Bariloche dispone: "La Municipalidad garantiza a todas las personas el acceso y uso de los lagos navegables y sus márgenes, y de los ríos y arroyos navegables y sus riberas externas, para el libre tránsito y disfrute de las generaciones presentes y futuras".

(12) Conteste con dicha afirmación, cabe indicar que surge en forma clara y expresa del art. 96 de la Ordenanza Fiscal, que la tasa de servicios municipales, "... es la contraprestación que la Municipalidad exige a los contribuyentes o responsables por los servicios directos, indirectos y potenciales que la misma presta en concepto, (de)... mantenimiento de calles, plazas, parques y jardines, edi-

cial se colige que parte de la recaudación de la tasa de servicios municipales debería solventar los gastos de conservación patrimonial de los sitios y paseos turísticos de jurisdicción municipal, que hoy nuevamente pretenden gravarse con la Ecotasa.

A su vez, es importante resaltar que las competencias municipales no se extienden sobre las sendas, los sitios y paseos turísticos, comprensivos estos de montañas, puntos panorámicos y miradores, que se encuentren emplazados en el Parque Nacional Nahuel Huapi. Ello por cuanto, de acuerdo con lo normado en el art. 14 de la ley 22.351 es a la Administración de Parques Nacionales, en su carácter de autoridad de aplicación, es a quien se le ha delegado la potestad para establecer los cánones, tasas o derechos que graven entre otras actividades el ingreso a tales áreas protegidas (13).

En otros términos, ni el ingreso o tránsito por tales senderos, montañas, puntos panorámicos, sitios miradores, ni el pernocte en los refugios de montaña esta alcanzado por las facultades tributarias municipales.

Un párrafo aparte merece la conservación y mantenimiento del Parque Municipal Llao-Llao —única reserva de competencia municipal—, en tanto tal cual surge del Anexo I de la Ordenanza 2581-CM-2014 (actualizado por las prescripciones de la Ordenanza 2721-CM-2016) allí se encuentra regulado el cuadro tarifario vigente en la actualidad que debe pagar el turista para ingresar, transitar y realizar cierto tipo de actividades deportivas en dicha reserva natural municipal. Nótese que dicha tasa se actualiza con la finalidad de cumplir los objetivos del plan de manejo, mantenimiento y conservación de tal parque municipal de acuerdo con el programa que desarrolla la

ficios y monumentos públicos y otros espacios públicos de uso comunitario...".

(13) Al respecto ver art. 52, inc. "o" de la ley 22.351. Asimismo, resulta muy descriptivo el Anexo I de la Disposición 1133/2015 (del 30/11/2015) de la Administración de Parques Nacionales, en tanto menciona los senderos y circuitos —en su mayoría de montaña— que integran el Parque Nacional Nahuel Huapi.

autoridad de aplicación de tal espacio público.

Por todo ello cabe concluir que no existen servicios concretos vinculados al cobro de la ecotasa, motivo por el cual, en palabras del Tribunal Címero: “si dicho servicio no se presta concreta, efectiva y divisiblemente, el tributo carece de causa o fundamento” (14).

Avanzando en el análisis, y ante el hipotético caso de considerarse que la prestación de los servicios existe y se da de forma concreta, también se advierte que el *quantum* de la tasa no tiene relación alguna con el costo de tales servicios. De la lectura de los arts. 119 y ss. de la Ordenanza Tarifaria 2375-CM-12 surge que el legislador municipal se limitó a establecer valores fijos y arbitrarios, que deberán percibir los establecimientos de alojamiento turístico, según sea su tipo y categoría, por día de pernocte y por persona, con un máximo de tres días. Esos valores fijos se reducen en un cincuenta por ciento (50%) cuando el pernocte se realice entre el 1º de abril y el 30 de junio de cada año, ambos inclusive.

Vale decir que, la cuantía del gravamen se ha determinado con base a la capacidad contributiva de los sujetos incididos, que viene exteriorizada por la *categoría del alojamiento* en el cual pernoctan; pero no se ha tenido en cuenta como *límite el derivado de la previsión presupuestaria* —es decir, el costo total de los servicios enumerados en el hecho imponible, que sería siempre el tope para el establecimiento de una tasa conforme la doctrina de la Corte en Fallos 234:663—.

El gravamen analizado se propone una meta recaudatoria *a priori* para poder concretar la financiación de obras de infraestructura que no lograrían cubrirse con los ingresos existentes; es decir que tiene en cuenta *gastos futuros* a prestarse en el corto o mediano plazo de vigencia del tributo y concreción de las obras; no el costo actual

de los servicios concretos y divisibles prestados a los sujetos alcanzados.

Entonces y con relación al *quantum* de la tasa, cabe concluir que se fijó arbitrariamente sin considerar el costo de los servicios efectivamente prestados por cuanto la vaguedad y generalidad de los servicios descriptos no permiten si quiera establecer su costo global.

Ante la ausencia de la prestación efectiva del servicio público justificante de su imposición, y no guardando el monto razonable proporcionalidad con el costo del servicio, claramente el tributo en análisis lejos se encuentra de ser una tasa retributiva de servicios.

II.3. Violación a los compromisos infrafederales

Si bien la Carta Orgánica del municipio de San Carlos de Bariloche reconoce en el art. 98 la facultad de establecer impuestos, el gravamen —en la hipótesis de ser caracterizado como impuesto—, debería respetar la restricción que establece el citado art. 9º de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos; norma que obliga a las provincias a no aplicar por sí y; a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción —sean o no autárquicos—, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley.

Ello así, la controversia de fondo, exige dilucidar si la “ecotasa” es un *impuesto que recae sobre el consumo de servicios de hotelería —idéntica hipótesis a la prevista en el art. 3º de la Ley de IVA—*.

En efecto, pese a que difiere en algunos elementos estructurales —base imponible y sujeto pasivo— existiría “coincidencia sustancial de materia gravada”.

III. Las acciones de inconstitucionalidad en curso

Ante la implementación de la norma, a principios del año 2017 un grupo de titulares de establecimientos hoteleros inició la causa “Cantaluppi”, con el objeto de que el

(14) CS, Fallos: 312:1575.

Superior Tribunal de Justicia de la provincia de Río Negro declare la inconstitucionalidad de la Ecotasa, al entender que con su creación el municipio ejerció sus competencias tributarias violando los límites impuestos por el ordenamiento intrafederal.

Los hoteleros fundaron su interés legítimo para cuestionar la validez del tributo, en tanto las normas impugnadas los designaban como agentes de percepción. En tal carácter, el municipio les impone la carga de percibir el tributo, confeccionar las declaraciones juradas, ingresar el pago al municipio, sufrir fiscalizaciones, verificaciones, responder con fondos propios en determinados casos y soportar multas en caso de no cumplir las obligaciones antes citadas. Como consecuencia de todo lo expuesto, los titulares de establecimientos hoteleros mantienen un interés jurídico personal, real, concreto, cierto e inmediato para cuestionar la ecotasa.

Al respecto, existe una consagrada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que a lo largo de los años reconoció el interés jurídico que mantienen los agentes de recaudación para controvertir un régimen que le impone obligaciones y/o sanciones legales (15).

Sin perjuicio de lo expuesto, el Máximo Tribunal de Río Negro, de previo y especial pronunciamiento rechazó la demanda al considerar que los actores no se encontraban legitimados para llevar adelante tal planteo, porque al ser agentes de recaudación no soportaban en forma directa el costo económico del tributo.

(15) CS, Fallos: 338:1455, "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c. Buenos Aires, Provincia s/ordinario" y Fallos: 318:1154, "Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo".

En el entendimiento, que dicha decisión era contraria a la doctrina emanada del Tribunal Cimero y a su vez violentaba sus derechos constitucionales de petionar ante las autoridades, de ser oído y del debido proceso (16), los actores llegaron a la Corte Suprema mediante un recurso de queja.

La Corte dio trámite al recurso y remitió las actuaciones a la Procuración General de la Nación, que dictaminó que correspondía hacer lugar a la queja y admitir la legitimación activa de los actores para demandar.

Con tal decisión la causa continuará su trámite ante el Superior Tribunal de Justicia de Río Negro, que con una nueva composición tendrá una vez más la oportunidad de analizar la constitucionalidad de la Ecotasa y la extensión de las facultades tributarias de los municipios que integran la provincia.

Asimismo, el Estado nacional promovió una acción de inconstitucionalidad en los términos del art. 322 del CPCCN, contra la provincia de Río Negro y la municipalidad, fundada en idénticos cuestionamientos, que tramita en sede originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, bajo el expediente CSJ 2065/2017. En sentencia del 16 de abril de 2019, se admitió la radicación del originario y se rechazó la medida cautelar tendiente a la suspensión de la aplicación de las ordenanzas cuestionadas.

Sin duda son dos interesantes casos cuya sentencias definitivas ameritarán nuestra atención y análisis.

(16) Arts. 14 y 18 de la CN y 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica, art. 793 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Río Negro y art. 207, inc. 1º de la Constitución Provincial de Río Negro.

Thomson Reuters

PROVINCIA DE TUCUMÁN

Thomson Reuters

Thomson Reuters

¿Es inconstitucional el Régimen de Retención del TEM de la municipalidad de San Miguel de Tucumán?

Análisis del reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia provincial

Gabriela Figueroa (*)

Se estudia una jurisprudencia en donde se pone freno a uno de los regímenes de recaudación que causan enormes perjuicios a las empresas que son designadas como agentes de retención, percepción y/o recaudación de tributos provinciales y/o municipales.

I. Introducción

En los autos "PROAGRO SRL" (1), la Corte Suprema de la provincia rechaza el recurso de casación presentado por la municipalidad de San Miguel de Tucumán contra la sentencia (2) de la Cámara Contencioso Administrativa que declaró la incons-

titucionalidad del Régimen de Agentes de Retención del Tributo Económico Municipal (TEM). El fallo es un valorable antecedente en materia de tributación local, pues se presenta como un valladar judicial que pone freno a uno de los incontables regímenes de recaudación que continúan proliferando a lo largo y lo ancho de nuestro país, causando enormes perjuicios a las empresas que son designadas como agentes de retención, percepción y/o recaudación de tributos provinciales y/o municipales.

II. La res. 015/2016. Marco normativo de la controversia

La res. 015 dictada el 07 de junio de 2016 por la Dirección de Ingresos Municipales (DIM), organismo dependiente de la mu-

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

(1) "Proagro SRL c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ inconstitucionalidad", Corte Suprema de Justicia de Tucumán, sentencia del 02/03/2020.

(2) "PROAGRO SRL c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ inconstitucionalidad", sala III, Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán, sentencia del 22/11/2018.

nicipalidad de San Miguel de Tucumán, estableció un Régimen de Retención del TEM aplicable a aquellos sujetos que realicen actividades en la jurisdicción del municipio, tengan o no establecimiento en ella. En su art. 2º, prescribe que se encuentran obligados a actuar como agentes por las operaciones de compra de cosas muebles realizadas y locaciones de obras o de servicios contratadas con los sujetos pasibles de retenciones, los individuos que revisten la calidad de grandes contribuyentes, enumerados en los anexos que integran la resolución, o aquellos que fueran designados posteriormente.

Se regulan, además, las obligaciones de los agentes (arts. 4º a 6º), la oportunidad en la que corresponde practicar la retención (arts. 7º a 9º), la determinación del importe a retener (arts. 10 a 12), y los sujetos excluidos (art. 13), entre otros temas. En sus Anexos I a IX, la RG legisla sobre los sujetos comprendidos, sus obligaciones, y el porcentaje de la retención.

Ahora bien, la controversia se presenta en tanto la actora sostiene que ha sido designada como agente en un régimen creado por un organismo que carecía de facultades a tal fin, encontrándose reservada la atribución al Consejo Deliberante, planteando así una violación al principio de reserva de ley.

En ese sentido, cabe destacar que el Código Municipal (Ordenanza 4536) en su art. 2º, delimita el principio de legalidad tributaria en el ámbito municipal, estableciendo que “ningún tributo puede ser exigido sino en virtud de ordenanza, bajo ningún concepto se podrá suplir omisiones ni hacer extensiva la aplicación de las disposiciones pertinentes por analogía o por vía de reglamentación, cuando se trate de... b) Indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo”.

Por su parte, el art. 19 de la mencionada ordenanza, refrenda lo establecido en el art. 2º, al determinar que “responsables son aquellas personas respecto de las cuales no se verifique el hecho generador de la obligación tributaria, pero que, en virtud

de una disposición expresa de la ley, están obligados a cumplir con las obligaciones atribuidas a los contribuyentes. Quedan comprendidos dentro de esta norma... b) las personas o entidades que este Código y Ordenanzas Tributarias Especiales designen como agentes de percepción, retención o recaudación”.

En ese sentido, resulta relevante también la disposición del art. 22 de la Constitución de la provincia que establece: “Todos los habitantes de la provincia tienen obligación de concurrir a las cargas públicas en las formas que las leyes establezcan”. Bajo esa idea, el art. 3º de la Carta Magna provincial expresa tajantemente: “Los poderes que esta Constitución establece, no pueden adoptar disposiciones en su contra, ni ejercer otras atribuciones que las que la misma les confiere, ni delegarlas implícita ni explícitamente en otros poderes o particulares. El acto realizado en virtud de la delegación es nulo, y los jueces no podrán aplicarlo. Las responsabilidades de la violación pesan solidariamente sobre los que han ejercido y consentido la delegación”.

En suma, y teniendo presente tal normativa, cuando la DIM emite la res. 15/2016, la actora entiende que la municipalidad creó y reglamentó un régimen de retención excediendo sus facultades y arrogándose las que se encuentran exclusivamente reservadas al poder legislativo municipal, motivando así la demanda de inconstitucionalidad que interpone y que motiva la sentencia bajo análisis en el presente artículo.

III. Violación del Principio de Reserva de Ley. El control de constitucionalidad ejercido por la Cámara Contencioso-Administrativa

Conforme lo expresado, el régimen de retención es cuestionado por PROAGRO SRL en tanto implicó un claro avasallamiento del principio de reserva de ley de la res. 015/2016, instituyendo en cabeza de la actora una carga pública que solo podía surgir de la ley, por imperio de la legalidad tributaria surgida del art. 19 de la CN, receptado por el art. 3º de la Constitución de Tucumán.

mán y el art. 2º del Código Tributario Municipal (CTM).

Ante la pretensión de la actora, la municipalidad afirma que se encontraba facultada a la implementación del régimen, por lo dispuesto en el art. 20 del Código Municipal, que le permite establecer y reglamentar regímenes de retención, percepción, información y recaudación, cuando resulte necesario para la correcta administración de los tributos.

La Cámara hace lugar al planteo de la actora considerando que se configuró la violación de la reserva de ley. Para así decidir, sostuvo que la pretendida competencia invocada por la municipalidad, prevista en el art. 20, por sí sola y aisladamente, aparece como insuficiente con respecto al ejercicio de una facultad tan sensible como la que se discute en la controversia.

El tribunal entendió que de conformidad con el art. 2º, inc. b), del CTM, solo por ordenanza se puede “indicar el contribuyente, y en su caso, el responsable del pago del tributo” y que bajo ningún concepto pueden suplirse las omisiones en las que incurren las ordenanzas, por vía reglamentaria. Tal prohibición se refuerza en el art. 245, que faculta al Departamento Ejecutivo a reglamentar “las materias cuya reglamentación resulte contingente o necesaria con las limitaciones que impone el art. 2º”.

En aplicación de la doctrina “Tecotex SACIFIA” (3) de la Corte de Tucumán, asevera que la configuración de los sujetos que deben actuar como agentes de retención del TEM no solo debe leerse desde las citadas normas, sino que, necesariamente debe consultarse el conjunto normativo integrado por las disposiciones generales y especiales contenidas en el CTM aplicables al mentado tributo. En ese sentido, advierte que el art. 17 define al “contribuyente” como aquellos sujetos respecto de los cuales se verifica el hecho generador de

la obligación tributaria prevista en el código, mientras que el art. 19 expresa que “responsables” son aquellas personas respecto de las cuales no se verifique el hecho generador de la obligación tributaria, pero que *en virtud de una disposición expresa de la ley*, están obligados a cumplir con las obligaciones atribuidas a los contribuyentes, quedando comprendidos dentro de este concepto “b) Las personas o entidades que este Código y Ordenanzas Tributarias Especiales designen como agente de percepción, retención o recaudación”.

Si bien es cierto que, el art. 13 del CTM enumera las funciones de la DIM. Y que en su inc. 5º) la faculta a “[d]ictar normas generales obligatorias en cuanto al modo, forma, tiempo y recaudos en que deban cumplirse o satisfacerse los deberes formales y materiales establecidos por este Código”, es evidente que, no puede interpretarse tal atribución competencial como una facultad implícita para determinar cuándo un sujeto debe ser considerado responsable tributario, por su actuación como agente de retención. Ello así en tanto, conforme una correcta exégesis, esta supuesta facultad cede ante las prohibiciones expresas plasmadas en los otros artículos ya citados, y a la vez, deben complementarse con la habilitación expresa sobre esta particular materia —agentes de retención— incluida en el art. 20.

Se hace notar que, inmediatamente después de definir a los responsables, e incluir como tales a las personas o entidades que el Código y Ordenanzas Tributarias Especiales designen como agente de percepción, retención o recaudación, no se hace mención de otros actos que no sean los emanados del Concejo Deliberante.

En virtud de tales argumentos, la Cámara entiende que la municipalidad interpretó equivocadamente que el art. 20 habilitaba a la DIM a determinar cuándo un sujeto debe actuar como agente de retención, lo que resulta improcedente, pues soslaya indebidamente tanto a las demás disposiciones del CTM que regulan también sobre la materia, como a la manera de interpretar todos estos

(3) "Tecotex SACIFIA c. Provincia de Tucumán — DGR— s/ inconstitucionalidad", Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en sentencia del 01/08/2018.

artículos, la que viene dada por el art. 3º del mismo código.

En contraposición a la postura de la demandada, sostiene que una correcta exégesis es la que respeta debidamente los principios generales del derecho tributario, esencialmente, el principio de legalidad, el cual debe ser cuidadosamente interpretado, sin posibilidad de aplicar la analogía (art. 3º, CTM) como método para rellenar los vacíos legales que pudiesen surgir del art. 2º, el que precisamente en su último párrafo prohíbe suplir por vía reglamentaria la omisión de indicar el responsable del pago del tributo. En suma, sostiene que la última parte del art. 3º del CTM se presenta como otra malla protectora a la necesidad de que sea una ordenanza la que indique quién debe actuar como agente de retención de un tributo.

Por lo considerado, la Cámara sentencia: “Desde esa perspectiva, la letra del art. 20 debe interpretarse como una habilitación legal a la DIM para establecer y reglamentar el régimen de retención, pero entendiendo que dentro de esa esfera competencial no se encuentra incluida la posibilidad de indicar quién es el responsable del pago del TEM (cfr. art. 2º, inc. b), y art. 19, inc. b)). Por ello, no toda la RG 15/2016 excede la facultad específica atribuida vía art. 20 a la DIM, pues establecer y reglamentar un régimen incluye, decididamente, y solo a modo de ejemplo, detallar las obligaciones del agente, la oportunidad en la que debe practicar la retención, incluso el importe a retener, siempre que se adecúe —obviamente— a la norma superior (en el caso, ordenanza). Pero, bajo el diseño resuelto por el legislador municipal, la DIM sí excedió dicha facultad cuando indicó quiénes serían los sujetos obligados y comprendidos a practicar la retención, en la medida que la omisión de la Ordenanza de indicar el responsable del pago del tributo no facultaba a la DIM a suplirla por vía reglamentaria. Y para que lo afirmado no genere titubeos, adviértase que cuando el Concejo reguló sobre el TEM (arts. 131 a 145), definió el hecho imponible, los contribuyentes, la base imponible, el pago a cuenta, las deduccio-

nes, y las exenciones, pero no los responsables”.

En razón de lo expuesto, puede vislumbrarse la acabada y acertada interpretación de las normas en pugna que efectúa la Cámara ejerciendo el control de constitucionalidad, para aseverar que se configuró efectivamente una violación al principio de legalidad tributaria y, en consecuencia, decide declarar —para el caso— la Inconstitucionalidad de la res. gral. 15 del 07/06/2016 dictada por la Dirección de Ingresos Municipales, incluyendo sus Anexos IX y X, en el marco del cual fue designada agente la firma PROAGRO SRL.

IV. La posición de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán

En su decisorio, la Corte ha perdido la oportunidad de confirmar los argumentos acabadamente expuestos por la Cámara para declarar inconstitucional el régimen de retención del TEM, en tanto no se pronuncia sobre el fondo de la controversia, limitándose a expresar que la recurrente no logró demostrar la arbitrariedad del decisorio que impugna.

En la sentencia, la vocal preopinante, Dra. Eleonora Rodríguez Campos, expresa que la demandada insiste en un análisis y caracterización de la res. gral. 15/2016 como un acto administrativo de alcance general dictado en ejercicio de las potestades reglamentarias de las que se encuentra investido el órgano ejecutivo municipal. Sin embargo —sostiene la vocal— la discusión relativa a determinación del tipo de reglamento (ejecutivo o de cualquier otra índole) de que se trate la resolución dictada por la DIM no tiene relevancia directa ni incidencia concreta alguna en el resultado final del pleito y en la conclusión invalidante a la que arribó la Cámara con relación al reglamento por el cual se designó agente de retención a la actora. Entiende que, la declaración de inconstitucionalidad recaída en autos no se fundamentó en el carácter autónomo o ejecutivo del reglamento, tampoco en los límites inherentes a esos tipos de reglamentos, sino en la violación al principio de

legalidad tributaria en tanto se incluye por vía reglamentaria un nuevo sujeto obligado (responsable), cuando la determinación de ese tipo de sujetos se encuentra reservada al Consejo Deliberante.

A la luz de tal razonamiento, concluye: “En síntesis, la Cámara expuso ampliamente las razones en las que fundó su conclusión de declarar la inconstitucionalidad de la res. gral. 15/2016, brindando argumentos pertinentes para analizar la cuestión constitucional propuesta en la demanda. Tales argumentos se encontraban disponibles para la crítica del recurrente y, *con independencia de que se compartan o no las conclusiones que extrajo el Tribunal sentenciante*, lo cierto es que la municipalidad no ha demostrado la violación de normas sustanciales denunciada en su recurso ni arbitrariedad alguna que justifique la declaración de nulidad de la sentencia impugnada. Lo dicho anteriormente justifica descartar las quejas referidas a la falta de motivación y violación del derecho de la sentencia atacada y, por ende, para rechazar el recurso de casación articulado por la parte demandada” —la bastardilla es propia—.

El resto de los vocales de la Corte adhieren al voto de la Dra. Rodríguez Campos y deciden “[n]o hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la municipalidad de San Miguel de Tucumán contra la sentencia de la sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo...”, sin pronunciarse expresamente sobre la mentada inconstitucionalidad.

V. Comentario final

Es evidente que —al menos en los autos bajo análisis— la Corte provincial perdió la oportunidad de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de un régimen, que a la luz de la acabada interpretación de la Cá-

mara Contencioso Administrativa, violenta el principio de legalidad tributaria, uno de los más importantes principios constitucionales para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Como podemos ver, la Corte explícitamente —en el voto del vocal preopinante— esgrime que el recurso no puede prosperar por genérico y abstracto, “con independencia de que se compartan o no las conclusiones que extrajo el Tribunal sentenciante”, deshaciéndose de la posibilidad de emitir un dictamen a tal fin.

Contraria es la postura de la Cámara, pues al menos dos de sus tres salas (Sala III y Sala I) consideran que el Régimen es inconstitucional, sumándose a otros antecedentes (4) que han empezado a ver la luz no solo en la provincia de Tucumán, sino también en otras jurisdicciones locales, poniendo freno al avasallamiento de derechos y garantías que supone la creación de regímenes de recaudación, que imponen pesadas cargas causando grandes perjuicios a las empresas, esencialmente la generación de cuantiosos saldos a favor imposibles de absorber en el corto plazo, y la inversión operativa para dar cumplimiento a las obligaciones del régimen.

En suma, no obstante, el pronunciamiento nos deja un sabor amargo, pues el Supremo Tribunal no se pronunció por la inconstitucionalidad. Es dable destacar que se abre un camino importante para intentar crear un valladar jurisprudencial que mitigue y disuada la voracidad fiscal que se acrecienta en los ámbitos municipales y provinciales con la creación estos lesivos regímenes de recaudación.

(4) "Banco Credicoop Cooperativo limitado c. Municipalidad de Córdoba", Cám. Cont. Administrativa, sent. 21/05/2020.

Thomson Reuters

ACTUACIÓN PROFESIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

LABORAL Y PREVISIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Nueva Ley de Teletrabajo

Álvaro Iriarte (*)

Esta Ley de Teletrabajo 27.555 modifica a la LCT, ya que incorpora una nueva modalidad contractual con el objeto de regular conceptos legales mínimos para la modalidad de teletrabajo.

I. Introducción

El teletrabajo es una modalidad de trabajo que cada vez es más utilizada en el mundo en general y en la República Argentina en particular aportando muchos beneficios a las relaciones laborales y a la productividad del trabajo para el empleador y el empleado.

Esta Ley de Teletrabajo 27.555 modifica a la LCT incorporando una nueva modalidad contractual con el objeto de regular conceptos legales mínimos para la modalidad de teletrabajo.

Fue aprobada el jueves 30 de julio de 2020 y se relaciona con numerosas normativas anteriores emitidas por el Ministerio de Trabajo, la Superintendencia de Riesgos de Trabajo y otros organismos que completan el tratamiento de esta modalidad de trabajo.

- Ley de Teletrabajo.
- LCT.
- Ley de Jornada de Trabajo.

- Decretos de Necesidad y Urgencia.
- Resoluciones generales del Ministerio de Trabajo.
- Resoluciones de la Superintendencia de Riesgos de Trabajo.
- Convenios Colectivos de Trabajo.
- Usos y costumbres.
- Otros.

A continuación analizamos la Ley de Teletrabajo teniendo en cuenta que debe ser reglamentada por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación dentro de los 90 días y sufrirá cambios en las convenciones colectivas de trabajo en función a cada actividad.

- Ley de Teletrabajo.
- Reglamentación MTESS.
- Convenios Colectivos de Trabajo.

II. Objeto de la ley

Tiene por objeto establecer los presupuestos legales mínimos para la regulación de la modalidad de teletrabajo en aquellas actividades, que por su naturaleza y par-

(*) Profesor adjunto, Facultad de Ciencias Económicas, UBA.

ticulares características, lo permitan. Los aspectos específicos se establecerán en el marco de las negociaciones colectivas.

Se menciona que esta ley establece presupuestos legales mínimos lo que supone que una reglamentación posterior más modificaciones en los convenios colectivos de trabajo.

III. Contrato de teletrabajo

Se incorpora la modalidad de teletrabajo a la LCT en el art. 102 bis que dice que “habrá contrato de teletrabajo cuando la realización de actos, ejecución de obras o prestación de servicios, en los términos de los arts. 21 y 22 LCT, sea efectuada total o parcialmente en el domicilio de la persona que trabaja, o en lugares distintos al establecimiento o los establecimientos del empleador, mediante la utilización de tecnologías de la información y comunicación”.

Se menciona que se crea la modalidad de teletrabajo dentro de las modalidades que figuran en la LCT y hace referencia al art. 21, LCT que habla de la existencia de contrato de trabajo y el art. 22 LCT que habla de la existencia de la relación de trabajo.

También menciona a la persona que trabaja y no al trabajador o empleado pero si se menciona la figura del empleador y creemos que podría generar algún mal entendido y litigios futuros.

IV. Derechos y obligaciones

Las personas que trabajen contratadas bajo esta modalidad, en los términos del art. 102 bis, LCT gozarán de 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.

V. Jornada laboral

La jornada laboral debe ser pactada previamente por escrito en el contrato 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/o *software* utilizados por el empleador a los fines específicos del teletrabajo, y registrados según lo establecido en esta ley de teletrabajo, deberán desarrollarse de modo acorde a la jornada laboral establecida, impidiendo la conexión fuera de esta.

De esta manera se obliga a celebrar esta modalidad por escrito seguramente para que el texto contenga todos los detalles específicos en función a cada realidad laboral.

Por otro lado se obliga al empleador a desarrollar tecnología acorde a la modalidad concreta y además se debe generar un sistema que impida la conexión fuera de la jornada y esto se traduce en costo adicionales para la empresa y la complicación práctica para la ejecución de horas extras.

VI. Desconexión digital

La persona que trabaja bajo la modalidad de teletrabajo tendrá derecho a no ser contactada 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 sancionada por hacer uso de este derecho.

El empleador no podrá exigir a la persona que trabaja la realización de tareas, ni remitirle comunicaciones, por ningún medio, fuera de la jornada laboral.

Entonces se dispone la desconexión del empleado a sus tareas para garantizar su descanso tanto para respetar la jornada de trabajo como para las licencias laborales correspondientes.

Asimismo no podrá exigir que trabaje horas extras recordando que las horas extras no son de cumplimiento obligatorio, o sea que el empleado puede aceptar hacerlas o no, salvo fuerza mayor.

VII. Tareas de cuidado de personas

Las personas que trabajen bajo esta modalidad y que acrediten tener a su cargo, de manera única o compartida, el cuidado de personas menores de 13 años, personas con discapacidad o adultas mayores que convivan con la persona trabajadora y que requieran asistencia específica, tendrán derecho a horarios compatibles con las tareas de cuidado a su cargo y/o a interrumpir la jornada.

Cualquier acto, conducta, decisión, represalia u obstaculización proveniente del empleador que lesione estos derechos se presumirá discriminatorio resultando aplicables las previsiones de la ley 23.592 que sanciona por actos discriminatorios obligando a dejar sin efecto el acto discriminatorio o cesar en su realización y a reparar el daño moral y material ocasionado.

Cuidados:

- Menores de 13 años.
- Personas con discapacidad.
- Mayores de edad.
- Con requerimientos de cuidados específicos.
- Derecho a horarios compatibles o a interrupción de la jornada.

VIII. Traslado voluntario

El traslado de quien trabaja en una posición presencial a la modalidad de teletrabajo, salvo casos de fuerza mayor debidamente acreditada, debe ser voluntario y prestado por escrito.

IX. Reversibilidad

El consentimiento prestado por la persona que trabaja en una posición presencial para pasar a la modalidad de teletrabajo, podrá ser revocado por esta en cualquier momento de la relación.

En tal caso, el empleador le 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, en el cual puedan ser prestadas. Salvo que por motivos fundados resulte imposible la satisfacción de tal deber.

El incumplimiento de esta obligación será considerado violatorio del deber previsto en el art. 78, LCT. La negativa del empleador dará derecho a la persona que trabaja bajo esta modalidad a considerarse en situación de despido o accionar para el restablecimiento de las condiciones oportunamente modificadas.

En los contratos que se pacte la modalidad de teletrabajo al inicio de la relación, el eventual cambio a la modalidad presencial operará *conf. las pautas* que se establezcan en la negociación colectiva.

Entonces cuando se ha optado con el consentimiento del trabajador de cambiar la modalidad presencial por la modalidad teletrabajo, el empleado podrá revertir la situación generando obligaciones de cumplimiento por el empleador.

X. Elementos de trabajo

El empleador debe proporcionar el equipamiento, las herramientas de trabajo y el soporte necesario para el desempeño de las tareas, y asumir sus costos de instalación, mantenimiento y reparación, o la compensación por la utilización de herramientas propias de la persona que trabaja.

La persona que trabaja será responsable por el correcto uso y mantenimiento de los elementos y herramientas de trabajo provistas por su empleador, deberá procurar que estos no sean utilizados por personas ajenas a la relación o contrato de trabajo. En ningún caso responderá por el desgaste normal producto del uso o el paso del tiempo.

En caso de desperfectos, roturas o desgaste en los elementos, instrumentos/o medios tecnológicos que impidan la pres-

tación de tareas, el empleador deberá proveer su reemplazo o reparación a fin de posibilitar la prestación de tareas. El tiempo que demande el cumplimiento de esta obligación patronal no afectará el derecho de la persona que trabaja a continuar percibiendo la remuneración habitual.

XI. Compensación de gastos

La persona que trabaja bajo la modalidad del teletrabajo tendrá derecho a la compensación por los mayores gastos en conectividad y/o consumo de servicios que deba afrontar. Dicha compensación quedará exenta del pago del impuesto a las ganancias.

Compensación:

- Gastos de conectividad.
- Consumo de servicios.
- Exentos de impuesto a las ganancias.

XII. Capacitación

El empleador deberá garantizar la correcta capacitación de sus dependientes en nuevas tecnologías, brindando cursos y herramientas de apoyo, tanto en forma virtual como presencial, que permitan una mejor adecuación de las partes a esta modalidad laboral. Esta no implicará una mayor carga de trabajo. Podrá realizarla en forma conjunta con la entidad sindical representativa y el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación.

XIII. Derechos colectivos

Las personas que se desempeñen bajo la modalidad de teletrabajo, gozarán de todos los derechos colectivos. Serán consideradas, a los fines de la representación sindical, como parte del conjunto de quienes trabajan en forma presencial.

XIV. Representación sindical

La representación sindical será ejercida por la asociación sindical de la actividad donde presta servicios, en los términos

de la ley 23.551. Las personas que trabajan bajo esta modalidad deberán ser anexadas por el empleador a un centro de trabajo, unidad productiva o área específica de la empresa a los efectos de elegir y ser elegidas, para integrar los órganos de la asociación sindical.

XV. Higiene y seguridad laboral

La autoridad de aplicación dictará las normas relativas a higiene y seguridad en el trabajo con el objetivo de brindar una protección adecuada a quienes trabajen bajo la modalidad laboral del teletrabajo. El control del cumplimiento de esta normativa deberá contar con participación sindical. Asimismo la autoridad de aplicación determinará la inclusión de las enfermedades causadas por esta modalidad laboral dentro del listado previsto en el art. 6°, inc. 2, de la ley 24557. Los accidentes acaecidos en el lugar, jornada y en ocasión del teletrabajo, se presumen accidentes en los términos del art. 6°, inc. 1, de la ley 24557.

XVI. Sistema de control y derecho a la intimidad

Los sistemas de control destinados a la protección de los bienes e informaciones de propiedad del empleador deberán contar con participación sindical a fin de salvaguardar la intimidad de la persona que trabaja bajo la modalidad de teletrabajo y la privacidad de su domicilio.

XVII. Protección de la información laboral

El empleador deberá tomar las medidas que correspondan, especialmente en lo que se refiere a *software*, para garantizar la protección de los datos utilizados y procesados por la persona que trabaja bajo la modalidad de teletrabajo para fines profesionales, no pudiendo hacer uso de *software* de vigilancia que viole su intimidad.

XVIII. Prestaciones transnacionales

Cuando se trate de prestaciones transnacionales de teletrabajo, se aplicará al contrato de trabajo respectivo la ley del lugar

de ejecución de las tareas o la ley del domicilio del empleador, según sea más favorable para la persona que trabaja.

En caso de contratación de personas extranjeras no residentes en el país, se requerirá la autorización previa de la autoridad de aplicación.

XIX. Vigencia

La presente ley entrará en vigor luego de 90 días contados a partir de que se determine la finalización del período de vigencia del aislamiento social, preventivo y obligatorio.

Tengamos en cuenta que antes de la existencia de esta ley se existía la forma de teletrabajo sin una norma específica que la legisle aplicándose las normas generales con acuerdo entre las partes.

Vigencia: luego de 90 días de finalizado el aislamiento.

XX. Análisis de otras normativas

XX.1. Teletrabajo SRT (Superintendencia de Riesgos de Trabajo)

Res. (SRT) 1552/2012: define al teletrabajo como 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 y establece, en relación con los trabajadores que se desempeñan bajo la modalidad de teletrabajo que el empleador deberá notificar a la Aseguradora de Riesgos del Trabajo a la que estuviera afiliado, la localización de los teletrabajadores, la cantidad de horas semanales y la tarea asignada.

- Nombre y CUIL.
- Localización de los teletrabajadores.
- Cantidad de horas semanales.

- Tarea asignada.

Establece los elementos que debe proveer el empleador a los teletrabajadores y 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.

Res. (SRT) 21/2020: establece 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 dec. 260 de fecha 12 de marzo de 2020 deberán denunciar a la Aseguradora de Riesgos de Trabajo a la que estuvieran afiliados, el siguiente detalle:

- Nómina de trabajadores afectados (apellido, nombre y CUIL).
- Domicilio donde se desempeñara la tarea y su frecuencia (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.

La resolución de esta (SRT) 1552/2012 no resulta aplicable a los supuestos de excepción previstos en el art. 1° de la presente.

XX.2. Ley 25.800. Convenio sobre trabajo a domicilio. 83° Reunión de la Conferencia Internacional del Trabajo. OIT

A los efectos del presente Convenio: la expresión “trabajo a domicilio” significa el trabajo que una persona, designada como trabajador a domicilio, realiza en su domicilio o en otros locales que escoja, distintos de los locales de trabajo del empleado, a cambio de una remuneración con el fin de elaborar un producto o prestar un servicio conf. a las especificaciones del empleador, independientemente de quién proporcione el equipo, los materiales u otros elementos utilizados para ello, a menos que esa per-

sona tenga el grado de autonomía y de independencia económica necesario para ser considerada como trabajador independiente en virtud de la legislación nacional o de decisiones judiciales.

- Realiza en su domicilio o en otros locales que escoja, distintos de los locales de trabajo del empleado.

- A cambio de una remuneración.

- Con el fin de elaborar un producto o prestar un servicio.

XX.3. Res. 595/2013. Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social

Crea el Programa de Promoción del Empleo en Teletrabajo (PROPET) que tendrá por objeto promover, facilitar y monitorear la aplicación de la modalidad de teletrabajo en empresas del sector privado, a través de herramientas que brinden un marco jurídico adecuado para empleadores y teletrabajadores.

Define teletrabajo a la realización de actos, ejecución de obras o prestación de servicios en los términos de los arts. 21 y 22 de la LCT, en las que el objeto del contrato o relación de trabajo es 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 (TIC).

XX.4. Aislamiento Preventivo Social y Obligatorio. Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social

A partir de la res. (MTESS) 207/2020 se estipula que los trabajadores alcanzados por la dispensa del deber de asistencia al lugar de trabajo según esta resolución, cuyas tareas habituales u otras análogas puedan ser realizadas desde el lugar de aislamiento, deberán en el marco de la buena fe contractual, establecer con su empleador las condiciones en que dicha labor será realizada.

DNU 325/2020: Los trabajadores que no se encuentren alcanzados por ninguna de las excepciones previstas en el art. 6° del

dec. 297/20 (Esenciales), y deban cumplir con el aislamiento social preventivo y obligatorio, pertenecientes a las jurisdicciones, organismos y entidades del sector público nacional, cualquiera sea su forma de contratación, deberán abstenerse de concurrir a sus lugares de trabajo, pero deberán realizar sus tareas, en tanto ello sea posible, desde el lugar donde cumplan el aislamiento ordenado, cumpliendo las indicaciones de la autoridad jerárquica correspondiente.

Como vemos existían numerosas normativas que daban un marco al teletrabajo desde el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y la Superintendencia de Riesgos del Trabajo y también con los decretos sobre la pandemia.

La CAME (Confederación Argentina de la Mediana Empresa) envió una carta al señor presidente de la Nación con fecha 31/07/2020 expresando la preocupación por la nueva Ley de Teletrabajo explicando que no contribuye a la generación de teletrabajo en las pymes.

Por último, en el sitio web www.argentina.gob.ar existe una página de teletrabajo con información acerca de esta modalidad y la publicación del Libro Blanco del teletrabajo, primer libro blanco nacional de buenas prácticas en teletrabajo, trabajo remoto y trabajo conectado.

XXI. Conclusión

La situación originada por la emergencia sanitaria y la publicación de leyes, decretos y resoluciones han modificado la realidad económica y laboral de las organizaciones que seguramente generarán un cambio de hábitos en las relaciones laborales futuras y este ley 27.555 de Teletrabajo formaliza los lineamientos mínimos de derechos y obligaciones de las partes para regular esta nueva modalidad y se aplicará a partir de los 90 días de finalizado el Aislamiento Social, Preventivo y Obligatorio que debe ser reglamentada por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y que deja abierta la puerta para que los Convenios Colectivos de Trabajo establezcan condiciones específicas para cada actividad.

Últimas novedades sobre el Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción

Mirta N. Userpater (*)

En el presente artículo se señalan las últimas novedades, posteriores a la DA 963 del 3 de junio de 2020, surgidas en el "Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción" (ATP).

I. Introducción

En el presente artículo señalaremos las últimas novedades, posteriores a la DA 963 del 3 de junio de 2020, surgidas en el "Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP)" implementado por el dec. 332 del 01/04/2020 y sus modificatorios.

II. Normativa

- DA 1133/2020 (B) 25/06/2020) - Acta 15.
- RG AFIP 4751 (BO 01/07/2020) Plazo para acceder al beneficio del salario de mayo 2020.
- Res. MTEySS 558/2020 (BO 03/07/2020).
- DA 1183/2020 (BO 06/07/2020) - Acta 16.
- Gacetilla AFIP. Ampliación beneficio créditos a tasa cero.
- RG AFIP 4757 (BO 08/07/2020). Reducción y postergación de pago junio 2020, contr. Patronales.
- DA 1250/2020 (13/07/2020) Acta 17. Áreas geográficas.

- DA 1258 (BO 13/07/2020). Trabajadores transporte urbano e interurbano. Salario complementario de junio 2020.

III. Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP). Novedades

Recordemos que a través del *dec. 332/2020* (BO 01/04/2020) se creó el Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción para empleadores y trabajadores afectados por la emergencia sanitaria.

A tal fin se definieron una serie de beneficios (arts. 1º y 2º del dec. 332/2020), beneficiarios y condiciones para su obtención.

El art. 5º del dec. 332/2020, modificado por su similar 347/2020, facultó a la Jefatura de Gabinete de Ministros a establecer los criterios objetivos, sectores de actividad y demás elementos que permitan determinar las asistencias previstas en dicho decreto, el período para las prestaciones económicas y a decidir respecto de la procedencia de acogimiento al régimen de otras actividades no incluidas expresamente.

Con el objetivo de que estas decisiones se adopten con fundamentos basados en criterios técnicos, el dec. 347/2020 creó

(*) Profesional independiente.

el Comité de Evaluación y Monitoreo del Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción, integrado por los titulares de los Ministerios de Desarrollo Productivo, de Economía y de Trabajo, Empleo y seguridad Social y por la titular de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

III.1. Regionalización y salario complementario junio 2020

El dec. 576 del 29 de junio de 2020 extiende la cuarentena hasta el 17/07/2020, desde el día 1° de julio, en las regiones donde rige el “aislamiento social, preventivo y obligatorio” (ASPO):

- Región Metropolitana de Buenos Aires (AMBA).
- Chaco.
- Departamento de General Roca, Río Negro.
- Aglomerado urbano de la Ciudad de Neuquén.

Quedando exceptuadas del cumplimiento del aislamiento social, preventivo y obligatorio, y de la prohibición de circular, las personas afectadas a las actividades y servicios esenciales, y a aquellas actividades habilitadas, siempre que el empleador garantice el traslado de los trabajadores sin la utilización del servicio público de transporte.

En las demás regiones del país se aplica el “distanciamiento social, preventivo y obligatorio” (DISPO).

El “distanciamiento social, preventivo y obligatorio” es para todas las personas que residan o transiten en los aglomerados urbanos, partidos y departamentos de las provincias argentinas en tanto estos verifiquen en forma positiva determinados parámetros epidemiológicos y sanitarios.

Entonces, las actividades se clasifican en:

- a) por la afectación crítica, y
- b) en función de la situación regional.

a) Las actividades afectadas en forma crítica están incluidas en el Clasificador de Actividades (F. 883), y figuran dentro de las Actas 4, 5 y 13, dentro de determinados puntos especiales.

Son las siguientes:

1) Actividades culturales, de turismo y de salud (incluidas en el Anexo embebido del Acta 4).

2) Códigos relacionados con los servicios de alojamiento, hospedaje y camping (pto. 2.3 del Acta 5).

3) Actividades de cinematografía (códigos 591110, 591120, 591200 y 591300; pto. 6 del Acta 13).

Salario complementario junio 2020: independientemente de la cantidad de empleados y de la zona geográfica donde se desarrolle la actividad, el salario complementario no podrá ser inferior a 1 SMVM ni superior a 2 SMVM.

b) En función de la regionalización:

b)1. Actividades desarrolladas en lugares bajo aislamiento social, preventivo y obligatorio (ASPO).

Salario complementario junio 2020: con independencia de la cantidad de trabajadores con que contaran, sin tener en cuenta las actividades “críticas” recibirán para los salarios del mes de junio 1 SMVM y 2 SMVM (mínimo Y máximo).

b)2. Actividades desarrolladas en lugares para distanciamiento social, preventivo y obligatorio (DISPO).

Salario complementario junio 2020: 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 SMVM.

Una tercera situación puede ser la siguiente:

Supongamos un empleador que tiene actividad en distintas sucursales del país y

que, en función a la regionalización dada, algunas están en zona ASPO y otras en zona DISPO.

¿Cuál es el salario complementario que depositarán a los trabajadores de las distintas zonas?

Esto es una novedad para el mes de junio, en consecuencia, puede suceder que en mayo el empleado recibió 2 SMVM y en junio reciba 1 SMVM por estar en zona DISPO.

Obviamente no debe tratarse de actividades críticas puesto que estas no tienen limitaciones regionales.

A tener en cuenta: corresponde actualizar los datos de domicilios de explotación y domicilios de prestación del servicio en el Sistema Registral Empleadores (“Mi Simplificación”).

Para el mes de junio, la ayuda será por la relación CUIT-CUIL-Zona, a diferencia de los meses anteriores en los que la zona no era un dato que se tuviera en cuenta en la procedencia de pago del salario complementario.

Otra posible situación: los empleados que hacen mantenimiento de equipos, ascensores y montacargas, entre otros, que trabajan en Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, ¿con qué domicilio de actividad se informa?

Se declarará el domicilio como “no fijo o ambulatorio”. De acuerdo con la DA 1250/2020 (Acta 17) del 13/07/2020 si no pudiera identificarse con precisión el área geográfica en los casos en que la prestación del servicio sea una modalidad ambulante o no fija, el Comité propone que para determinar los montos y condiciones del salario complementario se considere el domicilio fiscal del empleador.

III.2. Base para el cálculo de junio 2020

El salario neto resultará equivalente al 83% de la remuneración bruta devengada en el mes de abril de 2020 que ha sido exteriorizada en la DD.JJ. de aportes y contribuciones con destino a la seguridad social

(F. 931) correspondientes al citado período. A este importe le calculamos el 50% dando como resultado del salario complementario.

La suma del salario complementario no podrá arrojar como resultado que el trabajador obtenga un beneficio superior a su salario neto correspondiente al mes de abril de 2020.

No quedan comprendidos en los parámetros del subsidio los salarios de los trabajadores cuya remuneración bruta devengada en abril de 2020, según el F. 931 presentado por el empleador, supere la suma de \$140.000, cuando hasta el mes de mayo este límite era de \$250.000.

¿Y si el trabajador ha estado suspendido en el marco del art. 223 bis de la LCT?

La base de cálculo será la “remuneración reducida” correspondiente al art. 223 bis de la LCT, o en su caso, la del acuerdo salarial basado en el acuerdo UIA-CGT, con la reducción que dicho acuerdo convencional establezca.

Además, en otro orden, *deberán detraerse las extinciones* de las relaciones laborales ocurridas hasta el 24/06/2020. Nada menciona en el caso de incorporación de personal hasta la mencionada fecha, no obstante, debería tenerse en cuenta.

III.3. Algunas cuestiones prácticas

III.3.a. Requisitos de admisibilidad para junio 2020

- Estimar la variación del 5% positivo de la facturación de los empleadores comparando los períodos mayo de 2019 con mayo de 2020, en tanto que en el caso de las empresas que iniciaron sus actividades entre el 1° de enero de 2019 y el 30 de noviembre de 2019, la comparación de la facturación del mes de mayo de 2020 debería hacerse con la del mes de diciembre de 2019.

- Respecto de las empresas que iniciaron su actividad a partir del 1° de diciembre de 2019 —al igual que las que la iniciaron durante el año 2020— no se considerará la variación de facturación a los efectos de la

obtención del beneficio del salario complementario.

- Al efecto del cómputo de la plantilla de personal deberán detraerse las extinciones de las relaciones laborales ocurridas hasta el 24 de junio de 2020, inclusive.

- Se recomienda que no queden comprendidos como potenciales beneficiarios del salario complementario, los trabajadores y trabajadoras cuya remuneración bruta devengada en el mes de abril de 2020 —conforme las declaraciones juradas presentadas por el empleador— supere la suma de \$140.000.

- La obtención del beneficio de salario complementario correspondiente a los salarios devengados en el mes de junio no alterará el cómputo de plazos de las restricciones que pesan sobre los empleadores derivadas de la obtención del beneficio por las remuneraciones del mes de mayo de 2020.

- Adicionalmente, respecto de las empresas de más de ochocientos (800) trabajadores al 29/02/2020, no podrán incrementar los honorarios, salarios o anticipos de los miembros de los órganos de administración más de un cinco por ciento (5%) en términos nominales de su valor en pesos moneda nacional, respecto del último monto establecido por el plazo de vigencia de las restricciones. Quedan incluidos dentro de igual limitación los pagos adicionales, bonificaciones u honorarios extraordinarios vinculados al cumplimiento de determinados resultados.

III.3.b. Devoluciones de salario complementario mayo 2020

En el portal de “AFIP - Presentaciones Digitales”, el organismo dio de baja el trámite de devolución de abril y mayo 2020. Por ende, si el empleador decide devolver el salario complementario de mayo debe presentar una multinota, para que el organismo fiscal habilite la devolución con más los intereses de ese contribuyente en particular.

III.3.c. Aprobación del salario complementario vencido el plazo de pago de haberes de acuerdo con el art. 128, LCT

En este caso debemos observar dos resoluciones del MTEySS, la 408/202 (BO 08/05) y la res. MTEySS 558/2020 (BO 03/07). La última dispone:

“Los empleadores que hubiesen efectuado el pago total o parcial de haberes en forma previa a la percepción por parte de sus trabajadores dependientes del beneficio del salario complementario, instituido por el dec. 332/2020 y sus modificatorios, y cuyo monto, sumado el pago del beneficio del salario complementario correspondiente al mismo mes de devengamiento, supere la suma que le hubiere correspondido percibir a cada trabajador por parte de su empleador, podrán imputar el excedente a cuenta del pago del salario correspondiente al mes siguiente.

“En el caso de que los empleadores hubiesen abonado la asignación en dinero prevista en el art. 223 bis de la Ley 20.744 de Contrato de Trabajo (t.o. 1976) y sus modificatorias, y se diere la misma situación descripta en el artículo precedente, podrán computar el monto excedente a cuenta del pago de la asignación en dinero o al salario correspondiente al mes siguiente”.

Cuando el ATP es mayor al sueldo neto, se procede de la misma forma.

III.3.d. Si el empleador recibió el ATP de junio y decide devolverlo con los intereses, por supuesto, ¿qué sucede con el beneficio de postergación de 60 días del Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA)?; ¿se pierde?

En el sistema web “Programa de Asistencia al Trabajo y la Producción - ATP”, en cada línea de período aprobado, figura la posibilidad de dar de baja, sin hacer distinción alguna de los beneficios.

En el portal de “Presentaciones Digitales” el trámite se denomina “Baja de ATP (Junio) - Beneficio salario complementario”, sin mencionar a otro beneficio.

Por tal motivo, no es posible determinar si también implica la renuncia a la postergación del pago de las contribuciones al SIPA.

IV. Reducción y postergación de pago de contribuciones patronales al SIPA del período devengado junio de 2020. RG AFIP 4757

IV.1. Beneficio de reducción de contribuciones patronales al SIPA

Los empleadores que resulten alcanzados por el beneficio de reducción de hasta el noventa y cinco por ciento (95%) del pago de las contribuciones patronales con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) correspondientes al período devengado junio de 2020, conforme lo establecido en la DA 1133 del 25 de junio de 2020, que tengan como actividad principal declarada según el “Clasificador de Actividades Económicas” (Formulario 883), alguna de las actividades afectadas en *forma crítica* comprendidas en el listado publicado en el sitio web institucional serán caracterizados en el “Sistema Registral” con el código “461 - Beneficio dec. 332/2020 Reducción de Contribuciones SS”.

El sistema “Declaración en Línea”, efectuará en forma automática el cálculo de la aludida reducción de alícuota de las contribuciones patronales.

IV.2. Beneficio de postergación del vencimiento de pago de contribuciones patronales al SIPA

Los sujetos cuya actividad principal se desarrolle en lugares bajo *Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio* o *bajo Distanciamiento Social Preventivo y Obligatorio*, de acuerdo con el listado de actividades publicado en el sitio web institucional que no resulten alcanzados por el beneficio de reducción de contribuciones patronales, gozarán del beneficio de postergación del vencimiento para el pago de las contribuciones patronales al Sistema Integrado Previsional Argentino del período devengado junio de 2020, debiendo realizarlo has-

ta las fechas que, según la terminación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del contribuyente, se detallan a continuación:

Terminación CUIT	Fecha
0, 1, 2 y 3	14/09/2020
4, 5 y 6	15/09/2020
7, 8 y 9	16/09/2020

Los sujetos enunciados en el artículo anterior serán caracterizados en el “Sistema Registral” con el código “460 - Beneficio dec. 332/2020 Postergación pago de contrib. SS”.

A tener en cuenta: Las empresas que desarrollan actividades afectadas en forma crítica gozarán del beneficio de reducción del 95% de las contribuciones patronales con destino al SIPA, en tanto que las empresas que desarrollan actividades en lugares bajo ASPO y bajo DSPO gozarán del beneficio de postergación del pago de las contribuciones patronales con destino al SIPA.

IV.3. Régimen de facilidades de pago

En el ámbito del sistema “Mis Facilidades”, 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 para el pago han sido prorrogados en el marco del Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción, creado por el dec. 332/2020 y sus modificatorios.

Podrán acceder al régimen de facilidades de pago aquellos empleadores alcanzados por el beneficio de postergación de pago de las contribuciones patronales con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) aludido en el párrafo anterior y que cuenten con el código de caracterización “460 - Beneficio dec. 332/2020 Postergación pago de contrib. SS” vigente en el período a regularizar.

La adhesión al presente régimen podrá efectuarse desde y hasta las fechas que se indican a continuación, según el período devengado que se regulariza:

a) Devengado marzo de 2020: desde el 9 de junio y hasta el 31/07/2020, inclusive.

b) Devengado abril de 2020: desde el 1º de julio y hasta 31 de agosto de 2020, inclusive.

c) Devengado mayo de 2020: desde el 1º de agosto y hasta el 30 de septiembre de 2020, inclusive.

d) Devengado junio de 2020: desde el 1º de septiembre y hasta el 31 de octubre de 2020, inclusive.

La cancelación mediante el presente plan de facilidades, no implica reducción de intereses, así como tampoco la liberación de las pertinentes sanciones.

Se podrá efectuar hasta el 31 de julio, 31 de agosto, 30 de septiembre o 31 de octubre de 2020, inclusive, según se trate de los períodos devengados marzo, abril, mayo o junio de 2020, respectivamente, una nueva solicitud de adhesión por las obligaciones que corresponda incluir.

V. Créditos a tasa cero

Hasta el 31 de julio, los monotributistas y autónomos pueden iniciar el trámite a través de la página web de AFIP.

El servicio estará habilitado para aquellas personas que cumplan con los criterios de elegibilidad adoptados por la Jefatura de Gabinete de Ministros.

La normativa establece, a su vez, dos requisitos para comenzar el trámite:

- contar con una Clave Fiscal con nivel de seguridad 2 y

- tener registrado un Domicilio Fiscal Electrónico.

El monto del Crédito a Tasa Cero que podrá solicitar cada persona depende de la categoría en la que está inscripto. El máximo previsto por la normativa es de \$150.000.

El trámite se inicia en la página web de la AFIP donde los contribuyentes deberán indicar el monto del crédito que pretenden solicitar. También deberán ingresar datos sobre su tarjeta de crédito y un correo electrónico.

Una vez que toda la información fue ingresada, la AFIP emitirá un Certificado de Tramitación y remitirá los datos al Banco Central para que los distribuya entre los bancos seleccionados por los monotributistas y autónomos. Cada banco se contactará con quienes iniciaron el procedimiento para avanzar en la tramitación del Crédito a Tasa Cero.

Los fondos se acreditarán en la tarjeta de crédito indicada en tres desembolsos sucesivos e idénticos. Los créditos contarán con un período de gracia de 6 meses. El repago se realizará, como mínimo, en 12 cuotas fijas sin intereses.

Aquellas personas que no cuentan con una tarjeta de crédito deberán indicar durante el trámite en la página web de la AFIP, cuál es el banco con el que operan habitualmente. Y, de no contar con un banco, el sistema le solicitará que precise cuál es el banco más cercano a su domicilio donde quisiera avanzar con el trámite.

THOMSON REUTERS
LA LEY

LANZAMIENTO

CONVENIO MULTILATERAL PARA EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

**Hermosinda Egüez y
Sergio Armando Simesen de Bielke**



1 tomo + eBook

La obra de los Dres. Egüez y Simesen de Bielke ofrece, además de la teoría sobre el Convenio Multilateral, un conjunto de ejercicios prácticos que resultan útiles para entender, con números, su **compleja problemática** y sus **múltiples interpretaciones**.

Adquirí la obra llamando al **0810-266-4444**
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**



the answer company™
THOMSON REUTERS®



Seguí nuestra nueva página
de **LinkedIn** con **contenido específico** para contadores.

f ThomsonReutersLaLey
t @TRLaLey
in ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

Nota editorial: El presente PDF es parte de los servicios de Thomson Reuters y reemplazará la versión impresa en los plazos dispuestos para el aislamiento social, preventivo y obligatorio establecido por el dec. 297/2020.

ENCUENTRE TAMBIÉN LOS CONTENIDOS DE ESTA PUBLICACIÓN EN:

- CHECKPOINT

Acceda a la información on line de esta edición, descárguela en sus dispositivos, facilite la búsqueda de contenidos y encuentre el historial de los números anteriores publicados.

- THOMSON REUTERS PROVIEW

Lleve en su tablet o notebook la revista Impuestos – Práctica Profesional en formato e-book.

Cuente con poderosas herramientas y funcionalidades e incluso con contenido exclusivo desarrollado específicamente para Thomson Reuters Proview, que marcarán la diferencia en su profesión.

DESCARGUE LA APLICACIÓN EN:



Descarga
para Mac



Google Play



Descarga
Windows PC



Disponible en
App Store

Centro de Servicios al Cliente:

0810-266-4444



the answer company™

THOMSON REUTERS®

CORREO ARGENTINO	CENTRAL B	FRANQUEO A PAGAR
		CUENTA N° 10269F1