

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° 84

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

ISSN: 2545-7950
RNPI: En trámite

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

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

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

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

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

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

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

Se terminó de imprimir en la 2da. quincena de 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

El impuesto COVID-19 <i>Humberto J. Bertazza</i>	5
Planificación fiscal en el impuesto a las ganancias <i>Juan Carlos Nicolini</i>	11
Perfiles inconstitucionales del proyecto del impuesto a las grandes fortunas <i>Rodolfo R. Spisso</i>	16
Residencia fiscal: pérdidas y despedidas <i>Valeria D'Alessandro</i>	21
Proyecciones en materia tributaria de la igualdad constitucional <i>Alfredo Silverio Gusman</i>	26
Estado actual del servicio web "Presentaciones digitales" <i>Diego S. Mastragostino</i>	33

COLUMNA AFIP

Espacio de diálogo AFIP - Entidades profesionales. Acta n.º 36 del 27/08/2020 <i>AFIP</i>	41
--	----

APLICACIÓN PRÁCTICA

Libro de IVA Digital: un registro en construcción <i>Carla Lombardi</i>	53
--	----

Compensación de pagos <i>María Cecilia Signanini - Roque T. Claramunt</i>	60
Anticipos de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales. Período fiscal 2020 de personas humanas <i>Hermosinda Egüez - Patricia Mónica R. Altamirano</i>	70

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Reseña de jurisprudencia <i>Gabriela Figueroa</i>	81
--	----

CONVENIO MULTILATERAL

Opinión

Mera compra y exportaciones en el artículo 13, tercer párrafo del Convenio Multilateral <i>Richard L. Amaro Gómez</i>	89
--	----

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Opinión

Régimen temporario de regularización para agentes de recaudación de ingresos brutos y sellos de la provincia de Buenos Aires <i>Ricardo H. Ferraro</i>	95
---	----

ACTUACIÓN PROFESIONAL

LABORAL Y PREVISIONAL

Opinión

Desvinculaciones y suspensiones en cuarentena <i>Álvaro Iriarte</i>	107
Convenio de emergencia por suspensión de actividades. Empresas y agencias de viaje y turismo <i>Mirta N. Userpater</i>	115

ACORDADAS DE LA CSJN

Avances hacia la informatización y digitalización del servicio de justicia. Las acordadas
11 y 12/2020 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Mariano F. Braccia.....

Thomson Reuters

Thomson Reuters

TRIBUTARIO NACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

El impuesto COVID-19

Humberto J. Bertazza (*)

En el artículo se analiza el proyecto de ley enviado al Congreso vinculado al nuevo tributo denominado "Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia".

I. El tema

El Poder Ejecutivo nacional presentó recientemente un proyecto de ley en el Congreso de la Nación, a través del cual se estableció un nuevo tributo, bajo la denominación de "Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia", el cual más allá de su denominación adoptada por el legislador, resulta indudable que participa de la naturaleza tributaria.

Según se expone en los fundamentos del proyecto del PEN, el tributo alcanzaría a 12.000 personas de los cuales la mitad pertenece a los dos primeros tercios, de entre 200 a 400 millones de pesos, mientras que serían menos de 300 los alcanzados por la tasa mayor.

II. Naturaleza jurídica

Los tributos constituyen una carga pública que exige el Estado a los habitantes en general, para su sostenimiento y para poder brindar una serie de servicios y cubrir necesidades públicas. Se fundamenta en el principio de capacidad contributiva.

La creación de los tributos se relaciona a la potestad tributaria, generando un ingreso público, regulado por el derecho público como titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado.

Así, los tributos se clasifican, en el campo del derecho tributario, en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

De tal forma, el impuesto es una obligación de dar una suma de dinero, coactivamente exigida por una ley, de acuerdo al principio de capacidad contributiva de los sujetos llamados a sufragarla, para la financiación de gastos públicos, nacido de la realización de la práctica de ciertos hechos o actos lícitos previstos por el presupuesto de hecho determinado por el legislador.

Desde este punto de vista el concepto del impuesto presenta amplias coincidencias con el del tributo, en cuanto a la prestación patrimonial coactiva, generalmente pecuniaria, que el Estado tiene derecho a exigir de personas llamadas a satisfacerlo por ley, con sujeción al principio de capacidad contributiva, cuando se realicen en la práctica los hechos que en abstracto fueron definidos por el legislador.

Desde este punto de vista, no existen dudas sobre la naturaleza tributaria del aporte solidario.

En iguales términos, se expidió nuestra CSN (1), en la recordada causa "Horvath" en cuya oportunidad nuestro más Alto Tribunal, tuvo oportunidad de realizar un análisis similar respecto del denominado Ahorro Obligatorio.

Así, estableció la CSN que el ahorro obligatorio (2) o empréstito forzoso, no admite una consideración escindida respecto de las instituciones tributarias, antes bien, un correcto enfoque del tema conduce a

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

(1) "Horvath, Pablo" CSN del 4/5/1995.

(2) Ley 23.549.

la conclusión de que el ahorro obligatorio participa de la naturaleza tributaria, pues se halla en relación de especie a género con respecto al tributo.

Con anterioridad la Corte también estableció dicho criterio pero en relación al similar ahorro obligatorio de la ley 23256, al considerarlo comprendido entre las contribuciones nacionales (3).

Así, concluyó la Corte que conjuntamente con su esencial propósito de allegar fondos al Tesoro Público, los tributos constituyen un valioso instrumento de regulación de la economía, complemento necesario del principio, de raigambre constitucional, que prevé atender al bien general (4) al que conduce la finalidad de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas (5), concepto que cabe hacer extensivo a los objetivos de política económica que inspiraron el régimen de ahorro obligatorio.

Así, la ley define un presupuesto de hecho que al verificarse en la realidad del caso concreto da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones que establece el texto legal.

Tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado, justificado por el poder tributario que la CN le otorga al Congreso y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares.

Ello, pues los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública (6).

Así, en relación al ahorro obligatorio, la obligación que se impone al contribuyente no difiere, en cuanto a la génesis de la relación, su estructura, marco normativo que la

regula y el organismo de aplicación y fiscalización, de aquella resultante de cualquier otra ley tributaria.

Lo mismo ocurre con este aporte solidario, pues la particularidad de su destino específico no desvirtúa la indicada naturaleza tributaria de la obligación de dar sumas de dinero al Estado, pues ella radica en una circunstancia que es anterior a la extinción de ese vínculo obligacional, que por lo tanto, no puede alterar su naturaleza.

Por otra parte, también estamos aquí ante una obligación de dar sumas de dinero, exigidas en forma coactiva, habiéndose previsto la aplicación de la ley de rito, todas estas características propias de los tributos.

Es doctrina de la CSN que las disposiciones de una ley o reglamento, deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador. Así, tiene dicho la Corte en forma reiterada y pacífica, que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica.

De tal forma, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (7).

Por lo tanto, y con independencia de la denominación que el legislador le asignó, cabe ponderar que estamos ante la obligación de ingresar una suma de dinero al erario público para captar recursos genuinos que se considera necesarios para paliar el cumplimiento de las imposterables prestaciones sociales y obras que requiere este momento de dura crisis provocada por la

(3) Fallos 312: 393.

(4) Act 67 Inc. 2° CN — t.o. 1853 — 1860.

(5) Fallos 298: 341; 302: 508.

(6) Fallos 152: 268; 218: 596.

(7) Fallos 21: 698 y 289: 67.

pandemia, todo lo cual nos lleva inequívocamente al concepto de tributo.

De esta manera, cabe concluir que el Congreso de la Nación, al establecer la obligación de los contribuyentes comprendidos en el régimen, sumas de dinero a las cuentas estatales, tomando como base para ello la capacidad económica en base a la ley del impuesto sobre los bienes personales, ha hecho uso de la facultad que le otorga la CN en cuanto a imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación. El requisito de temporalidad exigido por la cláusula constitucional, se cumple, toda vez que el régimen tendrá vigencia por única vez.

III. Hecho imponible

Este tributo, con carácter de emergencia y por única vez, recaerá sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de 2019, determinados de acuerdo con las disposiciones de la ley.

Si bien el proyecto excluye expresamente la expresión “hecho imponible” a fin de fundamentar su naturaleza de aporte solidario y no de tributo, es evidente que ello resulta absolutamente insuficiente para lograr tal objetivo, más aún cuando consideramos el resto de la normativa legal

El hecho de recaer el tributo sobre los bienes existentes al 31/12/2019, de igual manera que lo hizo el impuesto sobre los bienes personales, afecta la retroactividad del gravamen, tal como lo ha señalado la Corte en los casos “Insúa” (1987) y “Navarro Viola” (1989)

El tributo recae entonces, exclusivamente, sobre patrimonios relevantes y no sobre la renta.

Un tema especial que ha obviado el legislador, es el que se refiere a disminuciones patrimoniales generadas con posterioridad al 31/12/2019, lo cual obligaría a ingresar el tributo sobre un patrimonio, respecto del cual una parte resulta inexistente, generarán-

dose así una ficción legal de tenencia. Ello, como consecuencia de donaciones, desapoderamientos patrimoniales, pérdidas patrimoniales o modificaciones en las valuaciones.

IV. Sujetos

El tributo se aplicará exclusivamente a personas humanas y sucesión indivisas, no alcanzando a las sociedades.

Para ello, el legislador define dos tipos de situaciones distintas. Una, que se configura respecto de PH y SI *residentes en el país*, en cuyo caso, el tributo recaerá sobre la totalidad de bienes en el país y en el exterior.

En tal sentido, el legislador no define los bienes sujetos al tributo, sino que lo hace a través de una remisión legal en la ley del IBP. Como se trata, entonces, de una remisión legal, se hace tal remisión respecto al t.o. 1997 y mod.

Para ello, el total de los bienes se habrán de valuar de acuerdo con las disposiciones del IBP, aunque sin considerar deducción de mínimo no imponible alguno ni las normas sobre exenciones de dicho tributo.

Si ese valor así determinado, es igual o superior a \$200 millones al 31/12/2019, se estará en presencia del nuevo tributo.

El segundo grupo de contribuyentes estará dado por la PH y SI *residentes en el exterior*, en cuyo caso el tributo aplicará sobre la totalidad de bienes en el país (obviamente no se consideran los bienes en el exterior).

En este grupo de contribuyentes, se encuentran tanto los extranjeros con bienes en el país como los argentinos, que, a la fecha de vigencia de la ley, se consideran residentes en el exterior.

También en este caso, el tributo se habrá de aplicar sobre la totalidad de bienes (en el país) valuados de conformidad con las normas del IBP, sin considerar deducción de mínimo no imponible alguno, ni las exenciones previstas por dicha ley, y en la medi-

da que dicho importe sea igual o superior a \$200 millones de pesos al 31/12/2019.

Un tercer supuesto, previsto por el legislador, lo constituye la situación de aquellas personas humanas, que hayan perdido su residencia en el país, pero que se encuentren domiciliados o sean residentes en el exterior, en aquellos países que revistan como no cooperantes o sean jurisdicciones de baja tributación **(8)**.

En estos casos, otra ficción legal establece que serán considerados sujetos a los efectos de este gravamen.

Se trata, p. ej., de ciudadanos que residen en Paraguay o en Bolivia, quienes ya cumplieron con todas las disposiciones legales y reglamentarias y, por lo tanto, no son residentes fiscales en el país.

En realidad, si esta disposición no se encontraba, también eran sujetos del tributo, ubicados en el segundo grupo, como residentes en el exterior.

Pero esta disposición, más allá de su diferente técnica, intenta incluir a tales sujetos en el primer grupo, como si fueran residentes en el país, por lo que deberán pagar sobre la totalidad de bienes en el país y en el exterior.

Es de destacar que aquí, pueden encontrarse los contribuyentes que, a la fecha de vigencia de la ley, o sean residentes en el país, en razón de haber cumplimentado todas las disposiciones legales y reglamentarias vigentes.

Habiendo generado un derecho adquirido, como consecuencia de ello, aparece esta norma como de dudosa validez legal.

Es de destacar, que respecto de los residentes en el exterior y de los casos en argentinos, contemplados en el último tema, no se encontrarán en condiciones legales para determinar e ingresar el tributo.

Es por ello que el legislador recurre a otra ficción legal, de forma que se convertirá en sujeto obligado, como responsable sustituto a toda persona humana ideal domiciliada en el país, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones indivisas allí radicadas.

Para ello, tales sujetos deben cumplir con el requisito legal de tener el condominio posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al gravamen que pertenezcan a los sujetos del segundo grupo.

Obviamente que, para ello, la valuación de los bienes debe superar los \$200 millones.

Esto significa que el legislador excluye al contribuyente de derecho de la relación jurídica tributaria, por el hecho de residir en el extranjero, de tal forma que el único responsable ante el Fisco será el responsable sustituto, como responsable por deuda ajena.

Lo de responsable sustituto, como en otros gravámenes, implica que se sustituye la obligación del contribuyente de derecho, excluyéndolo de la obligación tributaria, para designar al sustituto como único responsable fiscal.

V. La problemática de la residencia fiscal

A los efectos de esta ley y para definir los criterios de residencia, el legislador realiza una nueva remisión legal a la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 2019) para hacerse de sus criterios, respecto de sus términos y condiciones.

Sin embargo, y exclusivamente a los efectos de este tributo, las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un estado extranjero, según las disposiciones que rijan en aquel en materia de migraciones.

También se establece, a tales efectos, que cuando no habiéndose producido era adquisición con anterioridad, la pérdida de

(8) Art. 19 y 20 LIG.

la condición de residentes en el país, se producirá cuando permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de 36 meses. En tal caso, las presencias temporales en el país, que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

Es claro que, en este caso el período de residencia continuada en el exterior, previsto por la ley del impuesto a las ganancias de 12 meses, sufre una importante modificación en el tributo en análisis, que pasa a 36 meses, estirando la consideración de residencia argentina.

Aquí, aparecen dos situaciones distintas. Una, la del contribuyente que, a la fecha de vigencia de la ley, se encuentra cumpliendo el plazo de 12 meses, en el cual, aparece inobjetable la modificación a 36 meses.

Sin embargo, aparece como altamente cuestionable la norma respecto de aquel sujeto obligado que, a la fecha de vigencia de la ley, ya ha cumplido el plazo de 12 meses.

Otro aspecto a considerar es el de los agentes diplomáticos y consulares, el servicio técnico y administrativo de las respectivas misiones y demás funcionarios públicos de la Nación y que integran comisiones de las provincias, de la CABA y municipalidades que, en ejercicio de sus funciones, se encontraran en el exterior, así como sus familiares que las acompañan.

En todos estos casos y a los fines de este tributo, se los considera como residentes en el país, sujetos a disposiciones legales mencionadas.

VI. Base imponible

Hemos señalado que los sujetos alcanzados por el tributo, están obligados a su ingreso en la medida que los bienes considerados sean iguales o superiores a \$200 millones al 31/12/2019.

Para ello, tampoco establece el legislador las normas de determinación de la base imponible, sino que lo hace, también en este

caso, a través de una remisión legal al IBP (t.o. 1997 y mod.), para adoptar y hacer suyo los criterios de valuación.

A tales efectos, se dispone que se incluyan los aportes a *trust*, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras.

Nos encontramos aquí, ante una situación similar a la del IBP y aún de la moratoria fiscal.

Ello, pues tal norma resulta inaplicable, p. ej., en el caso de un *trust* irrevocable, pues al existir disposición del bien, el contribuyente no será titular.

La propia AFIP coincidió con el criterio en el caso de un *trust* irrevocable, en razón del desapoderamiento de bienes de la aportante, no habrá sujeción al tributo, como tampoco por parte del beneficiario. Tal criterio fue corroborado por la jurisprudencia.

Por otra parte, también se incluye en tal enunciación a la participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes al 31/12/2019, independientemente del tratamiento exentivo que revistieran en esta y sin deducción de MNI alguno.

Veamos un ejemplo. Una PH es accionista de una SA, por cuya razón el IBP es ingresado por la SA como responsable sustituto al 0,50%, que en definitiva recae económicamente en el accionista.

Si esta persona tiene un total de bienes de \$3000 millones, deberá ingresar \$88.5 millones, lo cual equivale, casi al 3%. Si la sociedad es del exterior, la alícuota será de 5.25%, con lo que la acumulación impositiva será importantísima.

VII. Normas del IBP

Veamos ahora, algunos aspectos que vinculan las normas de este tributo con el IBP.

Al no aplicarse las exenciones del IBP, se han de considerar gravadas, p. ej., los bienes inmateriales, los bienes ubicados en

Tierra del Fuego, los depósitos (moneda argentina y extranjera) en entidades financieras y la casa habitación, respecto del cual no se aplicará el límite de \$18 millones.

Pero en forma particular, se considerarán gravados los inmuebles rurales, del cual sean titulares las PH y SI.

También, se considerarán gravados los títulos, bonos y demás titulares emitidos por el Estado (nacional, provincial, CABA y municipalidades).

Este caso constituye un supuesto de total irrazonabilidad y falta de sentido común, pues el Estado restructuró la deuda, no pagó los intereses y, por otra parte, pretende constituirlo como base de imposición del tributo.

VIII. Alícuotas

El tributo se aplicará sobre la base imponible considerada, para lo cual se establecen las alícuotas de imposición respecto de bienes en el país y en el exterior.

En el caso de bienes del país, se arranca de más de \$200 millones, cuando la ley también grava la cantidad de \$200 millones.

La inequidad de la tabla es manifiesta. Si la base imponible es de \$199.999.999 no se paga el impuesto, pero si es de \$1 más, o sea \$200 millones, el impuesto asciende a \$4.000.000 (si fuera del país) o \$6.000.000 (si fueran bienes del exterior).

De tal forma, en el caso de un contribuyente del país, para determinar el impuesto, deberá calcularse el impuesto por los bienes en el país, a través de una tabla progresiva. En el caso de los bienes en el exterior, deberá calcular el renglón de la tabla que le corresponde, y de ahí, deberá determinar la alícuota aplicable.

IX. Bienes repatriados

Como ocurriera con el IBP y la moratoria fiscal, se ha previsto la alternativa de su-

primir el diferencial respecto de los bienes situados en el país, en el caso, que el contribuyente procediera a la repatriación de los bienes en un plazo de 60 días desde la publicación de la ley en el BO, para lo cual se delega en el PEN, la facultad de ampliar dicho término en otros 60 días.

A tales efectos, se entenderá por repatriación, a los efectos de esta ley, al ingreso al país, hasta la fecha indicada de las tenencias de moneda extranjera en el exterior y los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros.

Es importante señalar, entonces, que la repatriación implica la realización de los activos financieros, con lo cual se descarta la toma de un préstamo por parte del contribuyente, para ser ingresado al país.

Es indudable que una cosa es la repatriación en el caso de un depósito financiero en el exterior y otra, muy distinta la participación de una sociedad del exterior (p. ej. sociedad operativa) o la participación en una sociedad del exterior, tenedora de un inmueble. Ello, hace que este requisito es de cumplimiento casi imposible.

X. Destino específico

La recaudación del tributo se afectaría al destino específico que contempla la norma legal, lo cual exige una mayoría especial en el tratamiento en el Congreso Nacional, según lo dispone el Art. 75 inc. 3 de la CN.

XI. Ley de procedimiento fiscal

La aplicación, percepción y fiscalización del tributo estará a cargo de la AFIP y se regirá por las disposiciones de la ley 11683, lo cual confirma su naturaleza tributaria.

Por otra parte, se faculta a la AFIP a dictar las normas complementarias para la determinación de los plazos, formas de ingreso, presentación de declaraciones juradas, valuación de bienes, anticipos y demás aspectos vinculados a la recaudación del tributo.

Planificación fiscal en el impuesto a las ganancias

Juan Carlos Nicolini (*)

El objetivo del trabajo es ayudar al profesional a que pueda realizar una adecuada planificación tributaria, mejorar el aprovechamiento de las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias y, con ello, generar el menor impuesto posible dentro del marco que autoriza la norma legal.

I. Introducción

Una adecuada planificación tributaria requiere presupuestar al inicio de cada ejercicio los estados contables, tanto patrimonialmente como en lo referente a resultados, y en base a ello proyectar las implicancias en el impuesto a las ganancias.

Al promediar el ejercicio económico es conveniente actualizar las proyecciones contables e impositivas, dado que se tiene información real de la mitad del ejercicio, y la estimación de la otra mitad resultará más confiable. Una planificación más detallada puede exigir que estos pronósticos se ajusten con mayor frecuencia.

Finalmente, y con el borrador de los estados contables del ejercicio concluido, corresponde evaluar los criterios contables que se pueden aplicar y en qué medida pueden afectar los resultados sujetos al impuesto a las ganancias.

Trataremos de analizar algunos de los temas que pueden ser de utilidad en la planificación.

II. Elección de la fecha de cierre de ejercicio

En las actividades cíclicas es conveniente que el ejercicio cierre antes del comien-

zo de la alta temporada. Tomemos como ejemplo hotelería en la Costa Atlántica, seguramente será más conveniente un cierre de ejercicio en noviembre o diciembre que en el mes de marzo. Lo mismo sucede en turismo, heladerías, explotaciones agropecuarias, etc.

En el desarrollo de actividades no cíclicas puede pesar la fecha de asignación de los honorarios al directorio y síndicos, como así también las gratificaciones que se abonen al personal. Tales honorarios son deducibles en la empresa si son asignados a los directores, síndicos y socios gerentes antes del vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias (1).

Los directores o socios gerentes gravan estos honorarios en el año calendario de la asignación (2). Si el ejercicio finaliza el 31 de agosto de cada año, se podrán asignar los honorarios al inicio del año calendario siguiente, y deducir el gasto en dicho cierre. O sea, la sociedad lo deduce en agosto, y los beneficiarios lo gravan en el año siguiente. Como consecuencia de la alta retención del impuesto a las ganancias, que llega a casi el 30%, no es muy significativo el diferimiento (3).

(1) Ley IG, art. 91, inc. i), DR art. 222.

(2) Ley IG, art. 24, inc. b)

(3) Res. gral. AFIP 830.

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

En similar situación están las gratificaciones pagadas y la distribución de utilidades en favor del personal, en la medida que se abonen antes del vencimiento de la declaración jurada **(4)**.

III. Utilización de los diferimientos que admite la ley

En numerosas situaciones la ley permite aplicar criterios diferentes al del devengamiento de los resultados contables. Analicemos algunos de ellos.

1. Devengado exigible o percibido:

a. Venta de mercaderías (bienes de cambio muebles) con plazos superiores a 10 meses **(5)**.

b. Enajenación de otros bienes cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un período fiscal **(6)**.

2. Empresas de construcción para terceros, cuando la obra dure más de un ejercicio **(7)**:

c. Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta (ganancia percibida).

d. Asignando a cada período el beneficio bruto del importe a cobrar por los trabajos realizados en el ejercicio (devengado)

e. En obras de menos de un año, el resultado se declara en el ejercicio que se termina la obra.

f. Elegido un método no puede ser cambiado sin autorización de la AFIP.

3. Gastos de organización en el primer ejercicio o en 5 años **(8)**.

(4) Ley IG, art. 91, inc. f), DR art. 219.

(5) Ley IG, art. 24, inc. a) y DR art. 65, inc. a).

(6) DR de IG, art. 65, inc. b).

(7) Ley IG, art. 77.

(8) Ley IG, art. 91, inc. c)

4. Venta y reemplazo de bienes de uso y de inmuebles **(9)**.

IV. Valuación de bienes de cambio

La valuación de los bienes de cambio en épocas de inflación tiene importantes implicancias.

P. ej., corresponde valorar las existencias de mercaderías de reventa al costo de la última compra, efectuada dentro de los dos meses anteriores a la fecha del cierre de ejercicio **(10)**. La compra de un ítem determina la valuación de todas las existencias de tal bien. Si lo que se requiere es disminuir la utilidad convendrá que las compras se realicen en el comienzo de esos dos meses.

Similar situación se produce con la determinación del costo de los productos elaborados o en curso de elaboración **(11)**.

Las valuaciones de las existencias de hacienda en los establecimientos de cría tienen una sustancial diferencia con la utilizada contablemente (activos biológicos) **(12)**, que requieren de un detallado análisis no solo de las fechas de venta, sino de las categorías de hacienda a ser vendidas. También la compra de hacienda general de cría genera pérdidas que pueden ser significativas.

V. Amortizaciones de bienes de uso muebles

En el impuesto a las ganancias se admite la deducción de la amortización de bienes de uso muebles por ejercicio completo **(13)**. Eso permite adelantar las compras de principios del año siguiente a fines del ejercicio en curso.

(9) Ley IG, art. 71, DR 159 y 184.

(10) Ley IG, art. 56, inc. a).

(11) Ley IG, art. 56, incs. b) y c).

(12) Ley IG arts. 56, inc. d) y 57.

(13) Ley IG art. 88 y DR 206.

VI. Deudores incobrables

La ley del gravamen permite deducir los malos créditos “en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo” (14).

Por su parte el reglamento limita esta deducción a la verificación de determinados índices de incobrabilidad (15). Dos de ellos merecen especial atención desde la óptica de la planificación fiscal:

- “Iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro”.

Para los créditos dudosos de cierta magnitud es importante que al cierre del ejercicio se hayan iniciado las acciones judiciales a los efectos de la pertinente deducción. Debe recordarse que la AFIP ha considerado que la mediación prejudicial obligatoria no se encuentra comprendida entre los índices que habilitan la deducción de deudores incobrables (16) (Consulta Vinculante 58/2019).

- “Notificación fehaciente al deudor sobre su condición de moroso y reclamado el pago del crédito vencido”.

En los malos créditos de poca significación, dentro de los requisitos exigidos, este es para tener en cuenta. Por supuesto que el costo de la notificación no debe ser importante frente al incobrable que se pretende deducir como gasto.

VII. Excedentes financieros

Los excedentes financieros requieren del análisis de si la renta gravada que generan es mejor dejarla dentro de la empresa, o pasarla a los socios. Veamos algunos ejemplos.

VII.1. Retiro de socios y aplicación de dividendos fictos

Se presume que los retiros que realizan los socios durante el ejercicio en curso son

(14) Ley IG art. 91, inc. b).

(15) DR art. 217.

(16) AFIP, Consulta Vinculante 58/2019.

dividendos. Dicha presunción tiene como límite el importe de las utilidades acumuladas al cierre del ejercicio anterior (17). La reglamentación también incluyó en esta presunción las utilidades del ejercicio en curso (18).

Estos retiros permiten que las rentas financieras sean obtenidas por personas humanas, que cuentan con mayores exenciones en el gravamen, en las colocaciones de fondos, que las que puede obtener la empresa.

VII.2. Disposición de fondos

Es importante evitar la aplicación de intereses presuntos por disposición de fondos o bienes a favor de los socios (19). Los saldos deudores de los socios se los considera en primer lugar como dividendos fictos, y cuando exceden el límite generan intereses. Doble penalidad, además de que los saldos deudores de los socios generan intereses presuntos gravados con el impuesto a las ganancias, no son activo computable en el ajuste por inflación estático (20) (L 106, a, 13), y los retiros durante el ejercicio generan ajuste dinámico (21).

VII.3. Inversiones en acciones y FCI

Las inversiones en acciones y fondos comunes de inversión se valúan al costo, y su resultado se refleja en el ejercicio de la venta (22).

Para las inversiones efectuadas en estos títulos valores, en los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2018, corresponde actualizarlos costos por IPC (23).

(17) Ley IG art. 50

(18) DR, art. 120, segundo párr.

(19) Ley IG art. 76.

(20) Ley IG art. 106, inc. a), punto 8.

(21) Ley Ig art. 106, inc. d), punto I, subpunto 1.

(22) Ley IG art. 107, inc. c).

(23) Ley IG art. 93, Segundo párr.

No son activos computables en el AxI estático (24), y generan ganancia en el ajuste dinámico (25).

VII.4. Inversiones en el exterior en títulos valores

La renta de los títulos valores de fuente extranjera generan su resultado en oportunidad de la venta, y su medición se hace en la moneda de inversión (moneda dura) (26).

Las cuentas corrientes y plazos fijos en el exterior generan renta gravada, sin protección de moneda dura. Este tipo de activos deben evitarse a nivel empresario.

Las inversiones en el exterior no son activos computables en el AxI estático (27). También generan ganancia en el AxI dinámico.

Es lógico que las inversiones en títulos valores no tengan protección en el AxI, pero no resulta razonable el tratamiento para las cuentas corrientes y plazos fijos en el exterior. Su renta está gravada, incluyendo las diferencias de cambio, y no son computables en el AxI. Esto es consecuencia de no haberse ajustado la redacción de la ley del gravamen. Cuando se implantó el ajuste por inflación no estaba gravada la renta de fuente extranjera.

Podemos observar que tienen un mejor tratamiento los títulos valores del exterior, que los títulos públicos argentinos. Estos últimos se valúan a cotización y su renta está gravada (se compensa en el AxI, con el problema de sextos).

VIII. Ajuste por inflación

Para los dos ejercicios iniciados a partir del 1/1/2019 el resultado del ajuste por inflación, tanto estático como dinámico, se computa por sextos (28), lo cual diluye totalmente sus efectos.

(24) Ley IG art. 106, inc. a), punto 7.

(25) Ley IG art. 106, inc. d), punto I, subpunto 5.

(26) DR art. 286, punto 2.

(27) Ley IG art. 106, inc. a), punto 8.

(28) Ley IG art. 194.

Si el AxI genera un ajuste que incrementa la ganancia estamos en una situación favorable por cuanto ese pasivo, generador del ajuste de cinco sextos se verá diluido por la inflación (la parte que se difiere no lleva actualización).

El resultado sujeto a impuesto del ejercicio no es conveniente que arroje quebranto, dado que, en opinión del fisco, no lleva actualización. Dentro de la planificación fiscal corresponderá revisar alguno de los criterios antes expuestos a los efectos de minimizar tal quebranto. P. ej., un mayor valor de los bienes de cambio, será una mayor pérdida en el AxI del ejercicio siguiente: o sea, disminuimos el quebranto, e incrementamos el activo expuesto en el AxI.

En estas condiciones de diferimiento de las ganancias del AxI, es conveniente la adquisición de activos fijos contra endeudamiento. Los intereses —que incluyen inflación— se deducen como gasto por su devengamiento, el activo no es computable, pero genera una amortización (si se trata de bienes amortizables) y el pasivo genera un AxI que se diluye en el tiempo.

VIII.1. Impacto como ganancia en el ajuste dinámico

Con índices mensuales elevados, la elección de principio o fin de mes hace diferencia. Los conceptos que generan ganancia es conveniente que estén a principio de cada mes. P. ej., el retiro de socio deja de generar renta en la empresa desde principio de mes, y se aplica el mismo índice de actualización que si fuese al finalizar el mes.

VIII.2. Impacto como pérdida en el ajuste dinámico

Es conveniente que las variaciones patrimoniales que en el ajuste dinámico generan pérdidas, sean realizadas al finalizar cada mes, en lugar de hacerlas al principio. P. ej., un aumento de capital que se realizará a principio de un mes, si se hace al finalizar el mes anterior, con muy pocos días de diferencia se gana un mes de índice.

IX. Quebrantos impositivos

La no actualización de quebrantos plantea la necesidad de evitarlos. Se aplica la inversa de muchos de los puntos anteriores. P. ej., la compra de bienes de cambio próximas al cierre de ejercicio generará un incremento de valuación del *stock*, y bienes de cambio es un activo computable en el AxI.

X. Síntesis

Una adecuada planificación tributaria permite un mejor aprovechamiento de las disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias. Planificar dentro de lo que la ley autoriza es totalmente lícito, no resultando objetable la elección de la mejor forma para pagar el menor impuesto posible siempre dentro del marco que autoriza la norma legal.

Perfiles inconstitucionales del proyecto del impuesto a las grandes fortunas

Rodolfo R. Spisso^(*)

Se analiza el perfil constitucional del proyecto de ley para gravar las grandes fortunas en donde técnicamente se crea un impuesto con asignación específica, lo que excluye la distribución de su recaudación entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires.

I. El proyecto para gravar las grandes fortunas

El proyecto de ley para gravar las grandes fortunas crea un impuesto con asignación específica (ver art. 7°), lo que excluye la distribución de su recaudación entre las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, debe ser aprobado por una mayoría especial de la totalidad de los miembros de cada Cámara del Congreso nacional (art. 75 inc. 3° CN).

Los sujetos pasivos del tributo son las personas físicas y sucesiones indivisas residente en el país por la totalidad de los bienes en el país o en el exterior y los residentes en el exterior por los bienes en el país, cuando el valor de los bienes valuados conforme la ley del impuesto sobre los bienes personales sea igual o superior a doscientos millones de pesos al 31 de diciembre de 2019.

Innovando respecto de las leyes de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, el impuesto comprende a las personas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentra en países no cooperantes o jurisdicciones de baja tributación, en los términos de los arts. 19 y 20 de la LIG, incurriendo en manifiesta ambigüedad, violatoria del principio de reserva de ley, al no precisar si la suje-

ción es por los bienes emplazados en esos países o también en otros.

Contrario a extender la competencia tributaria fuera del territorio se ha expresado Bidart Campos, puntualizando que en función de la competencia que el estado ejerce en materia tributaria puede imponer contribuciones —o eximir de ellas— dentro del territorio, respecto de bienes, actividades y servicios que se sitúan, se realizan o se prestan en ese espacio geográfico, de forma que las potestades fiscales responden al mismo criterio de territorialidad (1).

De todos modos, para determinar el alcance del tributo respecto de los bienes ubicados en el exterior habrá que tener en cuenta las previsiones de los Convenios suscriptos por la Argentina para evitar la doble imposición.

II. Confiscatoriedad en ciernes

El proyecto fija una alícuota que va del 2% al 3,50% para los bienes en el país que se incrementa del 3% al 5.25%, aplicable a la totalidad de los bienes, cuando el sujeto tiene bienes en el exterior y no formaliza la repatriación del 30% de las tenencias financieras en el exterior.

(*) Director del Estudio Spisso y Asociados.

(1) BIDART CAMPOS, Germán, "El principio de territorialidad fiscal", LA LEY, 2001-E, 1282.

Esta incidencia unida a la del impuesto sobre los bienes personales con una alícuota del 2% (art. 9° dec. 99/2019) sobre la totalidad de los bienes en el país y en exterior hace que la acumulación de ambos gravámenes torne manifiestamente confiscatoria la aplicación de tales tributos.

No es de aplicación la doctrina de la Corte Suprema que fijó en numerosos precedentes el tope del tributo en el 33% de las utilidades corrientes de una correcta explotación de un inmueble (2) pues en este nuevo impuesto a las grandes fortunas no tiene en cuenta las utilidades generadas por los bienes por él alcanzados.

Tampoco es aplicable la doctrina de la Corte en cuanto admitió la constitucionalidad del impuesto a la herencia con una tasa de hasta el 33% del valor de los bienes que integran el acervo hereditario, pues este impuesto tiene fines sociales y económicos tendiente a evitar concentración de riquezas en cabeza de los sucesores a título universal, y en la particular circunstancia que los bienes no han sido producto de la actividad del heredero sino en la del causante, lo cual torna aceptable desde la perspectiva social que el impuesto a la herencia tenga tal incidencia.

No se puede medir con la misma vara el impuesto a las ganancias que incide sobre las ganancias líquidas y realizadas y el que recae sobre los bienes fuente productora de ganancias. Una tasa del 35% sobre las ganancias obtenidas no acarrea la destrucción de la fuente productora de riqueza, en tanto que el tributo aplicado sobre dichas fuentes origina su destrucción, salvo que tenga limitada incidencia.

Se preguntaba Alberdi: ¿dónde colocar el impuesto para que no dañe el bienestar general tan protegido por la Constitución?, y agregaba que la contribución como gastos públicos de cada particular debe salir de donde salen sus demás gastos privados: de la renta, de la utilidad de sus fondos, no

de los fondos que la producen porque así disminuís los fondos originarios de la renta, empobrecéis a los particulares, cuya riqueza colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es parásita la del fisco. El que gasta de su principal para vivir camina a la pobreza: es preciso vivir de las ganancias; y para tener ganancias, es preciso hacer trabajar los fondos que las producen (3).

Exigir hasta un máximo el 7,25% del valor de los bienes, por la aplicación conjunta del tributo proyectado y del que recae sobre los bienes personales, torna confiscatoria la incidencia de tales gravámenes, cuya exigencia de pago exigirá malvender bienes en tiempos de grave recesión económica acentuada por la prolongación *sine die* del ASPO, más que por la pandemia del COVID-19 propiamente dicha.

II.1. Doctrina de la Corte sobre la necesidad de mantener la intangibilidad del capital

El principio de que el impuesto debe recaer sobre la renta y no sobre el capital, más allá de ser un inmejorable criterio de política económica tendiente a promover la creación de riqueza, sin la cual no puede existir una hacienda pública que cuente con recursos abundantes, constituye una expresa garantía constitucional que se deriva del derecho de propiedad

A nuestro juicio, el principio que enunciábamos en este apartado es el criterio que con carácter general se puede extraer de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación. En ese sentido, dicho tribunal, en relación con el impuesto a los réditos, expresó (4): "...todo rédito obtenido ocasiona un relativo desmedro en el costo de lo invertido (capital-fuente), por lo cual resulta indispensable desintegrar el monto de aquel para tomar la porción necesaria con

(2) Fallos 206:247; 209:116; 209:202, Fallos 194:430; 210:313, Fallos 236:23, Fallos 239:160.

(3) ALBERDI, Juan Bautista, "Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853". Edic. Escuela de Educación Económica y Filosofía de la libertad, 1979, 2ª ed., p. 283.

(4) CS, 03/08/1951, "Cía. Minera Aguilar SA c. Gobierno de la Nación". Fallos 220:939.

el fin de adosarla al capital para que este no sufra mermas que, con el tiempo y después de sucesivas producciones de renta, lo llevan a un desgaste o aniquilamiento. En esta forma se cumple el requisito exigido por esta Corte, interpretando la ley en el caso de Fallos 182:417, ya citado, con el fin de que se pueda vivir consumiendo la renta sin empobrecerse y que sea posible enriquecerse no consumiéndola del todo.”

En un anterior fallo, dictado el 18/10/1920, Fallos 132:410, vinculado a la ley 2774, que creó, en 1891, en el orden nacional, los impuestos internos al consumo, y a la ley 2856, que estableció tales tributos para el año 1892, la Corte Suprema al interpretar el arts. 5º de la primera y 7º de la segunda, que instituían un impuesto sobre las utilidades de las sociedades anónimas cuya dirección y capital inscripto estuviera radicado en el extranjero, sentó la doctrina de la deducción de las amortizaciones, aunque ciertamente la ley no contenía ninguna regulación al respecto.

Es por ello que, como requisito constitucional de validez, la Ley de Impuesto a las Ganancias (arts. 82, 83, 84 y conchs., ley, t.o. 1986) autoriza la deducción de amortizaciones por desgaste, agotamiento y desuso, respondiendo tales amortizaciones, según se ha dicho (5), a la necesidad de cubrir la disminución gradual del valor de uso de los bienes físicos, aplicados a una actividad cualquiera, por el desgaste y destrucción, y aun por obsolescencia, consiguientes a su empleo, por lo cual se puede decir que aquellas no son sino el recupero del valor de los bienes destinados a la producción, para mantener la intangibilidad de la fuente productora de rentas.

Si la preservación del capital constituye una exigencia constitucional que se deriva del derecho de propiedad, admitida por la Corte con referencia al impuesto a los réditos, va de suyo que aquel principio es de validez universal respecto de todos los tributos. En efecto: ¿de qué valdría afirmar la

necesidad de respetar el derecho de propiedad si simultáneamente se aceptara la aplicación de impuestos que inciden sobre los patrimonios, sin tener en cuenta las utilidades reales devengadas o las potenciales que se hubieran podido generar de una racional explotación de las fuentes productoras?

III. Inconstitucionalidad de la discriminación sobre bienes en el exterior

III.1. Ley 27.741 y su reforma 27.562

La ley 27.541 en su art. 28, modifica el art. 25 de la ley 23.966 —impuesto sobre los bienes personales— y delega en el PE hasta el 31/12/2020, la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un 100% sobre la máxima establecida en la ley, para gravar los bienes situados en el exterior y de disminuirla en caso de repatriación del producido de la realización de activos financieros.

El dec. 99/2019 (6), en ejercicio de la facultad delegada estableció un incremento, respecto de la totalidad de los bienes en el país y en el exterior, de la alícuota que va del 0,70% al 2,25%, no aplicable en caso de repatriación de activos financieros. En su art. 10 el decreto indica que se entenderá por repatriación al ingreso al país hasta el 31 de marzo de cada año de las tenencias de moneda extranjera en el exterior y de los importes generados como resultado de la realización de activos financieros del exterior por parte de personas humanas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país.

El art. 8º de la ley 27.541, modificado por la ley 27.562, les impone a los socios o accionistas de las personas jurídicas que detentan un porcentaje no inferior del 30% del capital social, la obligación de repatriar un porcentaje no inferior al 30% de los activos financieros en el exterior. Exigencia que también se les impone a las personas humanas y sucesiones indivisas considerados pequeños contribuyentes por la AFIP, no así a las mipymes, y a las personas humanas que no califiquen como pequeños con-

(5) LÓPEZ, Alberto T., "El impuesto a los réditos", *Constitucionalidad Moderna*, Buenos Aires, 1955, 6ª ed., t. II, p. 7.

(6) Modificado por los decretos 116/2020 y 330/2010.

tribuyentes (7) que quedan al margen de la obligación de repatriación.

III.2. El tributo a las grandes fortunas

El proyecto tendiente a gravar las grandes fortunas reitera el criterio de establecer alícuotas diferenciales más gravosas sobre la totalidad de todos los bienes, cuando se tienen bienes en el exterior.

III.3. Las razones de la preferencia por los activos financieros extranjeros

La respuesta a la pregunta de por qué los argentinos tienen proclividad a ahorrar en moneda extranjera es muy simple: los gobiernos que sucedieron en los últimos 60 años hicieron poco o nada para velar por el valor de la moneda argentina, no obstante que, reforma constitucional de 1994 de por medio, constituye una manda constitucional (art. 75, inc. 12, CN).

El permanente y persistente envilecimiento de nuestro signo monetario, consecuencia de la inflación al deteriorar el valor adquisitivo de la moneda se erige en un impuesto a los activos monetarios, instituido sin ley.

Nos encontramos ante una doble violación de las previsiones constitucionales: el no velar por el valor de la moneda y la creación de hecho de un impuesto a los activos monetarios, consecuencia de la degradación de la moneda nacional, con agravio al principio de reserva de ley y de propiedad.

En la medida que no se adopten medidas conducentes al cumplimiento de las normas constitucionales, no habrá posibilidad de encauzar la economía nacional por el camino de un sostenido crecimiento.

(7) También quedan al margen de la obligación de repatriación las personas jurídicas por sus activos financieros en el exterior, aunque esta situación sea producto de una consecuencia impensada por parte del legislador, como hemos tenido de comentarlo en un trabajo publicado bajo el título "La Ley 27.741 y la degradación de la República en el estímulo a la evasión fiscal".

Frente a ese constante estado de anormalidad constitucional los que habitan el suelo argentino, en resguardo de su propiedad han ahorrado en activos financieros de países extranjeros, y cuando la desconfianza en el Estado nacional ha ido creciendo han enviado los activos financieros al exterior como forma de preservar su patrimonio y evitar la confiscación de bienes como la decretada por el dec. 214/2002 que dispuso la conversión a pesos de los depósitos constituidos en moneda extranjera a una paridad sensiblemente inferior a la del mercado libre (8).

III.4. La respuesta del Estado tendiente a asegurar el despojo

Ante esa sucesión de grave violación constitucional que ha acarreado un constante deterioro de la economía nacional, un incremento de la desconfianza de los ciudadanos en el Estado nacional, este ha respondido con medidas tendientes a asegurar la consumación de un despojo del patrimonio de los particulares.

Es decir, a quienes han pretendido ponerse a salvo de las graves consecuencias del constante deterioro del valor de la moneda nacional, de los efectos perniciosos de un tributo sobre los activos financieros establecido en violación al principio de reserva de ley, y al margen de eventuales confiscaciones de bienes, a ellos se dirige el Estado estableciendo tributos que discriminan respecto de bienes del exterior.

De esa manera el Estado pretende que el perjuicio originado por las acciones que ha adoptado a extramuros de la Constitución

(8) La CS luego de declarar la inconstitucionalidad del decreto 214/2002 en la causa "Provincia de San Luis c. Estado Nacional" sentencia del 5/03/2003; en la causa "Bustos, Alberto R. c. E. N.", sentencia del 28/10/2004 rechazó el amparo, para finalmente en la causa 27/12/2006 "Massa, Juan A. c. PE" al aplicar sobre el capital convertido a la paridad de \$ 1,40 por dólar estadounidenses, ajustado por el coeficiente de estabilización de referencia (CER) más una tasa de interés que el tribunal fijó en el 4%, anual, dejó sin efecto la sentencia recurrida que había declarado la invalidez del decreto 214/2002 por no existir lesión constitucional.

sea sufrido por todos sin distinciones de clases, inclusive por quienes han sido diligentes en ponerse a salvo de las medidas adoptadas contrarias a la Constitución nacional.

En suma, la ideología que sustenta tal posición es que el obrar ilegal del Estado no genera derecho a reparación o indemnización alguna, rechazando las bases de un Estado de derecho y los valores democráticos de una República.

III.5. Fundamentos de la política discriminatoria

A favor del distingo de discriminar en disfavor de los bienes en el exterior, en el diseño de la política tributaria nacional no cabe traer a cuento la doctrina de la Corte Suprema de la Nación que respecto del impuesto inmobiliario en el caso de propietarios radicados en el extranjero admitió que el tributo, incluido el recargo por ausentismo, podía absorber hasta el 50% del rendimiento normal de un inmueble (9), criterio que el tribunal cimero no mantuvo cuando en el impuesto a las herencias no aceptó que el tope fuera más allá del 33%, aunque se tratara de herederos radicados en el extranjero (10).

De todos modos, esa jurisprudencia circunstancial del tribunal cimero no es aplicable al caso que aquí tratamos. Ante el cúmulo de violaciones constitucionales en que ha incurrido el Estado, puntualizadas en los puntos anteriores, la única forma de velar por los principios consagrados en la Constitución es enviar los activos financieros al exterior.

(9) CS, 21/05/1948, "Banco Hipotecario Franco Argentino c. Provincia de Córdoba" Fallos 210:1213.

(10) Fallos 234:129 y 235:888.

De ahí que discriminar, en la legislación tributaria, en disfavor de los bienes en el exterior obra a manera de perversa pretensión de asegurar el despojo producto del accionar ilegal del Estado respecto de quienes han logrado legítimamente quedar al margen de los perjuicios de dicho accionar.

La constitución consagra la libertad de circulación, el derecho de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino, y ese salir del territorio incluye el de llevar sus bienes al exterior. (art. 14, CN). El radicarse en el exterior conlleva el derecho a llevarse sus bienes o el producido de ellos al exterior. Se vaciaría de todo contenido si se interpretara que el derecho de salir del país no conlleva el de llevar el producido de los bienes al exterior.

El distingo entre bienes existentes en el país y bienes en el exterior es irrazonable, pues carece de todo fundamento sustentable. No se observa que exista una distinta capacidad contributiva por el hecho de tener bienes en el exterior, por lo cual la discriminación de la ley argentina viola el principio de igualdad (art. 16, CN) el de capacidad contributiva y el derecho de propiedad.

Todo ello, al margen de la forma arbitraria como se establece la obligación de repatriación de bienes del exterior en la ley 27.562, de la que quedan al margen algunos sin razón.

En suma, tal regulación es notoriamente inconstitucional, al pretender castigar a aquellos que ante el incumplimiento del Estado de una manda constitucional han llevado sus bienes al exterior para impedir el despojo por parte de ese Estado que desoye el mandato constitucional.

Residencia fiscal: pérdidas y despedidas

Valeria D'Alessandro^(*)

Si bien varios contribuyentes se deleitaron en el último tiempo con las seductoras medidas tomadas por el Gobierno uruguayo respecto a las reglas en materia de residencia fiscal, es importante que cualquier persona interesada en "casarse fiscalmente" con cualquier país se asegure muy bien de cómo "divorciarse fiscalmente" de Argentina de una manera adecuada y genuina.

I. El concepto de la “customización”, también en materia impositiva

El concepto de *foot voting* o “voto con los pies” de Charles Tiebout (1924-1968) —en virtud del cual un ciudadano manifiesta sus preferencias acerca de determinado modelo “ideal” mediante su desplazamiento a aquel territorio en el que los factores políticos, jurídicos y económicos se aproximan más a sus preferencias— cobra cada vez mayor actualidad.

Ese *foot voting* también encuentra su paralelismo en el ámbito del *marketing*, en donde resulta notable la incrementada tendencia a la *customización* y la “experiencia de cliente”: el usuario se siente cómodo si puede adaptar los productos y servicios disponibles, a la satisfacción de sus propias necesidades, ilusiones y deseos. Desde la clásica posibilidad de encargar un Rolls Royce hecho totalmente a medida del conductor, hasta la más actual chance de preparación de un café en Starbucks con hasta diez variables y todas sus combinaciones (con o sin cafeína, con leche animal o vegetal, con lactosa, sin lactosa o con lactosa reducida, con o sin jarabe, con o sin agregado de crema, etc.), la *customización* se volvió un concepto clave a la hora de atraer y conservar seguidores.

En materia tributaria, el *foot voting* y la *customización* tuvieron primero su reflejo en el mundo corporativo —en el marco del cual las empresas multinacionales fueron “votando con los pies” y migrando gran parte de sus operaciones a jurisdicciones fiscalmente más amigables— y luego también en el universo de los individuos y familias, en el que las mudanzas internacionales con una fuerte motivación en el ahorro fiscal (o en el *desencanto* fiscal con la jurisdicción de origen) se volvieron moneda corriente en las estrategias de planificación patrimonial.

En gran medida, este fenómeno encuentra su razón de ser en el hecho de que, al igual que en la física, en el mundo impositivo existen dos estilos de jurisdicciones: las que —mediante seductoras políticas fiscales— “atraen” a nuevas compañías, proyectos de inversión y familias a instalarse en sus territorios y las que, *contrario sensu*, “repelen” tanto a sus propios residentes fiscales como a los potenciales.

Entre las jurisdicciones que “atraen”, se observa inclusive una “competencia fiscal”: este grupo de países rivalizan entre sí por ganarse a las empresas y familias disponibles en el “mercado” y al efecto se esmeran en rebajar o eliminar impuestos, elevar mínimos no imponibles, flexibilizar deducciones, amenizar criterios de diferimiento fiscal, facilitar los parámetros de residencia fiscal y —desde ya— en no cambiar espasmodicamente las reglas del juego.

(*) Abogada. Mag. en Derecho Tributario, UCA. Posgrado en Derecho Tributario Internacional por la Universidad de Leiden (Holanda).

Por el contrario, los países “repelentes”, suelen encontrar difícil el *equilibrio* al que se apunta en la tradicional “Curva de Laffer”, que muestra de qué manera si bien el aumento en la carga impositiva puede conducir momentáneamente a una mayor recaudación, pasado cierto punto puede tender a sofocar a los contribuyentes y en definitiva significar una merma sistemática en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y por ende en la recaudación.

Sin entrar a considerar los numerosos factores que hacen que actualmente pueda resultar asfixiante e incierta la presión tributaria argentina, lo cierto es que según informes publicados por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal —en donde se señala que existen más de 160 impuestos vigentes en la Argentina—, la última década podría considerarse como el período de la carga tributaria “sin límites”. Allí se remarca que (i) los tres niveles de gobierno han aplicado importantes subas tributarias, ya sea de manera directa como indirecta; (ii) la presión tributaria efectiva ha registrado durante este periodo un sostenido crecimiento, alcanzando niveles récord; y (iii) un argentino que cumple adecuadamente con sus obligaciones tributaria paga en impuestos el 50% de lo que genera.

Por el contrario, países como por ejemplo Uruguay, claramente se enmarcan en el grupo de países que “atraen”. En efecto, varios contribuyentes se deleitaron en las últimas semanas con las novedades acerca de las seductoras medidas tomadas por el gobierno uruguayo respecto a las reglas en materia de residencia fiscal, que —en los términos del decreto emitido— apuntan a “ofrecer al mundo un país de oportunidades” y un “país de puertas abiertas con una política migratoria que otorga un marco de seguridad pública, jurídica y económica para todas las personas extranjeras que deseen... elegir al país como destino de sus proyectos personales y económicos”. Se trata desde ya de medidas muy beneficiosas y celebramos que gobiernos como el uruguayo continúen reforzando sus elocuentes estrategias dirigidas a atraer a nuevas com-

pañías, proyectos de inversión y familias a instalarse en sus territorios.

Muchas veces, medidas de este tipo suelen verse como un “bálsamo” para familias y empresas que forman parte de una sociedad ya altamente sensibilizada por los bruscos vaivenes en las políticas tributarias y por la alta presión fiscal, el incremento en las alícuotas de gravámenes existentes, la diferenciación entre bienes en el país y en el exterior a los efectos de aplicación de alícuotas divergentes, el cambio de reglas respecto a transparencia fiscal y la posible inminente implementación de nuevos gravámenes. Es natural que todo ello tienda a menoscabar aún más el compromiso para con el régimen tributario argentino y refuerce el interés en el “recálculo” de los centros de intereses vitales hacia otras jurisdicciones, máxime teniendo en cuenta que ya hace muchos años la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Argentina viene remarcando —inspirada en la doctrina de la Suprema Corte de Estados Unidos— que nadie está obligado a estructurar sus negocios de manera tal de pagar más impuestos, y que no resulta reprochable (ni atípico, ni inadecuado) el esfuerzo legítimo del contribuyente para que sus decisiones resulten fiscalmente eficientes.

II. Un adecuado “divorcio fiscal” con Argentina previo a cualquier “casamiento fiscal” con otro país

Sin embargo, desde el lado argentino, cualquier persona interesada en “casarse fiscalmente” con cualquier país, deberá asegurarse muy bien de “divorciarse fiscalmente” de Argentina de una manera adecuada y genuina. Si bien es muy usual en nuestra cultura, debemos tener especial cuidado con las recomendaciones genéricas escuchadas en “el asado del domingo” (o, en estos días, en el “Zoom de los martes”) o en “lo que creo que le dijo el contador al amigo de un amigo”, porque allí es donde aparecen los errores. Una estrategia que le sienta de maravillas a determinada familia o empresa puede resultar absolutamente inadecuada para otro grupo familiar

o empresario y las consecuencias pueden ser catastróficas.

Debe tenerse especialmente presente que:

- La residencia fiscal en la Argentina se pierde exclusivamente por dos razones: o bien porque la persona permaneció en el exterior durante un período superior a doce meses, o bien porque adquirió la condición de *residente permanente en un Estado extranjero según las disposiciones que rijan en esa jurisdicción en materia migratoria*. Como se ve, a los efectos concretos de la pérdida de la residencia fiscal en Argentina, será irrelevante la calidad de residente *fiscal* que la persona adquiera en otro Estado. El parámetro desde ya será útil a los fines ulteriores de dirimir por ejemplo situaciones de doble residencia, pero no lo será inicialmente a los fines de la pérdida de la residencia en sí misma.

- Una vez configurados los requisitos para la pérdida de residencia fiscal en Argentina, deberá prestarse especial atención a las reglas que dirimen situaciones de doble residencia (*tie-breaking rules* o “reglas de descarte”), previstas tanto en los convenios internacionales vigente entre Argentina y una veintena de jurisdicciones, como en las legislaciones domésticas. Se trata de una serie de pautas que deben necesariamente ser consideradas en el orden secuencial que se indica abajo y en virtud de las cuales se entiende que las personas serán consideradas como residentes en la Argentina: (i) cuando mantengan su vivienda permanente en la Argentina; (ii) si mantienen viviendas permanentes en ambos países, cuando su centro de intereses vitales se ubique en el territorio nacional; (iii) si no puede determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, cuando habiten en forma habitual en la Argentina, condición que se considera cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el otro país, considerando para efectuar la comparación el año calendario; (iv) si permanecieran igual tiempo en ambos países, cuando sean de nacionalidad argentina. Es muy importante tener presente que *estas reglas*

se aplican de manera secuencial siempre y cuando se hayan “descartado” las opciones previstas en cada inciso precedente; es decir que únicamente debe analizarse la eventual configuración de los requisitos de cada inciso, en la medida en que la situación concreta no permita al sujeto quedar encuadrado en un supuesto que resuelva el problema de la doble residencia. Estas mismas reglas (en idéntico orden de parámetros de descarte) se encuentran contenidas en la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por Argentina, aunque con un agregado final que insta a ambos países a resolver de mutuo acuerdo los casos en que la persona en cuestión fuese nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ningún de ellos.

- Al verificarse cualquiera de las circunstancias señaladas (transcurso de más de 12 meses en el exterior o adquisición de residencia migratoria permanente en otro país), ello debe ser *informado y acreditado* ante la AFIP y debe solicitarse la baja de inscripción ante los gravámenes que corresponda. Sin embargo, la acreditación ante AFIP no constituye un *hecho condicionante* de la pérdida de residencia y de la *conversión* del ex residente en beneficiario del exterior. Y aún si AFIP luego se expidiera positivamente acerca de la pérdida de residencia, ese reconocimiento tendría efectos meramente *declarativos* y los efectos de la pérdida se hubiesen verificado de todas maneras al cumplirse los parámetros mencionados. *Por supuesto que luego subsistirán las amplias facultades de inspección y verificación por parte de AFIP a ser ejercidas en el marco del período de prescripción aplicable a cada caso y como sucede con cualquier otra actividad de los contribuyentes.*

Cualquier mudanza internacional que un residente argentino considere realizar, deberá planificarse lo más prolijamente posible de manera tal que —previo a convertirse en residente de cualquier otra jurisdicción— pueda sostenerse sólidamente que ese sujeto ya no es residente fiscal argentino. *La doble o múltiple residencia, y por ende la doble o múltiple imposición, resulta un fracaso en cualquier planificación*

patrimonial y debe ser evitada bajo todo concepto.

III. ¿Un “impuesto de despedida” para quienes se muden a otro país?

De la mano de lo comentado arriba, en los últimos tiempos trascendieron diversas versiones en torno a la creación de un nuevo “gravamen” aplicable a quienes decidan “abandonar” Argentina y mudarse a otro país. Ello posiblemente a raíz de las múltiples iniciativas de países como Uruguay (ya comentadas), Panamá, Bahamas, Paraguay, Portugal, España, Malta e Italia —entre varios otros— vinculadas con seductoras políticas que estimulan a compañías y familias a instalarse en sus territorios.

La vigencia de “impuestos de salida” o “impuestos de despedida” (*exit taxes* o *bye-bye-taxes*) resulta frecuente en diversas jurisdicciones europeas (Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, España, Islandia, Noruega, Reino Unido y Suiza) y también en Israel, Japón, Canadá y Estados Unidos.

Por lo general, se trata de medidas que apuntan a compensar al país de origen por la pérdida de ingresos fiscales como consecuencia del traslado de la residencia o activos a un nuevo país. Podría entenderse como una suerte de “indemnización” —de parte de quien se muda— por el “lucro cesante fiscal” que esa mudanza podría ocasionar al país de origen.

En el caso de Estados Unidos —país que a contrario del resto del mundo grava a sus ciudadanos por su renta mundial, aunque residan fuera del país— el impuesto aplica al caso particular de sujetos de altos patrimonios o ingresos, que tomen la decisión extrema de renunciar a su ciudadanía.

En los demás países, este tipo de gravámenes tiene un claro objetivo “antielusivo”. En efecto, en cierta Directiva de la Comisión Europea, se reconoce que estos impuestos “responden al propósito de evitar la erosión de la base imponible en el Esta-

do de origen cuando ...se trasladan los futuros beneficios de modo que estén sujetos a impuesto en la jurisdicción de destino que aplica una tributación reducida”.

Siguiendo estos lineamientos, en muchos de los países este impuesto *solo aplica en su plenitud si la mudanza (i) es a una jurisdicción de baja o nula tributación o (ii) es a una jurisdicción que no haya suscrito con el país de origen un acuerdo de intercambio de información.*

Tanto en las normativas que los establecen como en la jurisprudencia de los países que lo recaudan, se resalta que estos gravámenes de ninguna manera podrían afectar “libertades fundamentales”.

Así, por ejemplo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea remarcó que deben tomarse los recaudos adecuados para evitar que ellos constituyan una “barrera para la libre circulación de capitales y personas y la libertad de establecimiento”.

Además, en la generalidad de los países que lo aplican, existen debates doctrinarios y jurisprudenciales en torno de su validez jurídica, en los que frecuentemente se lo tacha de “discriminatorio” (pues se aplica o no según criterios de residencia y/o nacionalidad, lo que puede contravenir tratados internacionales) y de contradictorio con el principio de “capacidad contributiva” (ya que en muchos casos se aplica sobre rentas no realizadas).

Por su parte, la mayoría de esos países no tienen vigentes impuestos al patrimonio. En efecto, la mayoría de ellos ya derogó este tipo de gravamen (Austria en 1993, Alemania en 1995, Dinamarca en 1997, Luxemburgo en 2006, Suecia en 2007 y Francia en 2018, por solo citar algunos ejemplos) o bien prevén alícuotas exiguas y mínimos no imponibles considerablemente elevados.

Argentina no parece un candidato adecuado para implementar este impuesto ya que —de acompañar adecuadamente (i) las sugerencias de los organismos in-

ternacionales, (ii) la jurisprudencia internacional, (iii) el derecho comparado, (iv) el régimen jurídico-tributario local vigente; (v) los pactos internacionales suscriptos por el país y (vi) los precedentes jurisprudenciales domésticos— *ese impuesto resultaría virtualmente inaplicable a la mayoría de los supuestos de mudanzas internacionales por parte de familias y empresas argentinas*. Ello así teniendo en cuenta, entre múltiples otros factores, que:

- Rige en el país un impuesto al patrimonio con (i) mínimos no imponibles insignificantes, (ii) altas alícuotas generales y (iii) alícuotas incrementadas para el caso de activos radicados en el exterior, con lo cual a la hora de una eventual mudanza —a gran diferencia de los fiscos de los países mencionados arriba— las arcas fiscales argentinas ya habrían recaudado ingresos por los activos involucrados.

- Argentina es parte del convenio multilateral de intercambio automático de información (“Common Reporting Standard”) fomentado por la OCDE y el G-20, que a la fecha ya fue suscripto por 193 países.

- Si bien Estados Unidos no es parte de ese convenio multilateral, Argentina y Estados Unidos suscribieron en diciembre de 2016 un acuerdo de intercambio de información tributaria, que prevé como forma de intercambio “operativo”, cruces de datos entre ambos países “a requerimiento”.

- Existe un número amplísimo de jurisdicciones que Argentina considera oficialmente como “cooperantes”, por colaborar adecuadamente con los intercambios de información en materia tributaria (salvo contadas excepciones como Bolivia o Para-

guay, casi no hay jurisdicciones de la región en el “listado de chicos malos”).

- Existe también un número importante de jurisdicciones que no clasifican como de “baja o nula tributación” según los parámetros vigentes que comparan la tributación de la renta empresaria extranjera con la alícuota corporativa argentina. Bajo esos parámetros, no se consideraría como de baja o nula tributación a países como Uruguay, Italia, España, Chile, Brasil, entre muchísimos otros.

- Es elevado y creciente el contexto inflacionario actual y notable la reducción del valor de la mayoría de los activos dadas las condiciones económico-financieras reinantes.

- Argentina es parte de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, que garantiza enfáticamente el libre derecho de circulación y de residencia por parte de los ciudadanos.

- La Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiteradas oportunidades rechazó gravámenes que atentan contra el principio de capacidad contributiva y de igualdad. También ya hace muchos años viene remarcando que nadie está obligado a estructurar sus negocios de manera tal de pagar más impuestos.

En definitiva, si bien la idea de un “impuesto de despedida” puede parecer a primera vista como una solución romántica y definitiva al creciente interés en las mudanzas internacionales, se trataría de un gravamen que en la práctica resultaría de escasa o nula aplicación a los casos concretos en juego y tendría altas chances de resultar objetado por la justicia.

Proyecciones en materia tributaria de la igualdad constitucional

Alfredo Silverio Gusman^(*)

Sabemos que habitualmente se concibe la generalidad de la imposición, en donde se exige que todas las personas que se encuentren en similar situación objetiva y subjetiva sean alcanzadas por el mismo tributo. Ahora bien, la igualdad como medida del gravamen debe ser entendida también conjugando los factores de capacidad económica y equidad.

I. Introducción (1)

Dentro de los principios tributarios constitucionalizados, el de igualdad es el que cuenta con mayor respaldo explícito en la Constitución Nacional, pues se encuentra consagrado expresamente en la última parte del art. 16 de la Ley Madre cuando establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas (2). Dicha norma precisa la regla acerca de la formación del Tesoro Nacional contemplada en el art. 4º, cuando menciona a las contribuciones que equitativa y proporcionalmente establezca el Congreso. Tal protección se encuentra todavía más blindada para los extranjeros que decidan radicarse en nuestro país, dado que el art. 20 impide imponerles contribuciones forzosas extraordinarias. En la parte orgánica de la Constitución, se encuentra una derivación de esa tutela en el inc. 2º del art. 75, que atribuye al Congreso,

como facultad excepcional (3), la de imponer contribuciones directas, pero siempre en la medida en que sean proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación.

No es más que la aplicación en materia tributaria de uno de los pilares en que se sustenta una república (4) y del ideario de los revolucionarios franceses de 1789, que pugnaban por una sociedad en la que se otorgue una justa oportunidad a toda potencialidad humana.

En nuestra jurisprudencia, los contornos de esta garantía comenzaron a delinearse en un precedente de la Corte del siglo XIX, que sostuvo que consiste en el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la ver-

(*) Especialista en Derecho Administrativo y Administración Pública, UBA.

(1) Dedico este aporte a la memoria de tres catedráticos que conformaron una generación de grandes maestros del derecho constitucional tributario: Roberto Mario Mordeglia —del que tanto aprendí en la judicatura y en la cátedra—, José Osvaldo Casas y Esteban Juan Urresti.

(2) Una magistral síntesis de los alcances de esta regla constitucional en materia tributaria y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, surge del voto del recordado Juez Casas, magistrado del TSJ CABA, en la causa "Asociación de la Banca Especializada", del 16/03/2005.

(3) Señalo esta cuestión sin dejar de advertir que, en nuestro declamado federalismo, la práctica y las necesidades del fisco nacional han desvirtuado ese carácter excepcional.

(4) Charles De Secondat Barón De La Brede —más conocido como MONTESQUIEU— sostuvo en "El Espíritu de las Leyes" que la república debía gobernarse por el principio de la virtud, el amor a la patria y la igualdad (tomado de la Ed. Tecnos, 1984, traducida por BLÁZQUEZ, Mercedes y DE VEGA, Pedro, ps. 49 y ss.). El recordado Académico Bidart Campos desarrolló que la igualdad ante la ley —y el principio de igualdad tributaria no deja de ser una de sus manifestaciones— es una característica de la forma republicana de gobierno ("Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino", t.o. 1, p. 146).

dadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurientes según las diferencias constitutivas que existan entre ellos y que, cualquier otra inteligencia o aceptación de este derecho, es contraria a su propia naturaleza e interés social (5).

La Constitución histórica de 1853/1860, como fiel receptora de la tradición decimonónica, en su art. 16 consagró la *igualdad ante la ley*, preocupándose por mantener un ordenamiento en el que, desde lo formal y abstracto, todos seamos iguales. En rigor, la igualdad puramente objetiva es desigualdad. Bien decía Linares, "... la igualdad ante la ley consiste en tratar de igual modo a todos los que estén en iguales circunstancias y desigualmente a los que están en distintas" (6).

Con la reforma constitucional de 1994 y la incorporación del inc. 23 en el art. 75, se avanza hacia un concepto de *igualdad por la ley* al obligar a la legislación a establecer acciones positivas o afirmativas (7) tendientes al pleno goce de los derechos constitucionales respecto de algunos sectores que siempre han estado más desprotegidos y vulnerables (personas con discapacidad, mujeres, niños y adultos mayores). Los poderes públicos argentinos tienen el mandato constitucional de descorrer el velo de lo aparentemente igual y promover medidas para conjurar las desigualdades preexistentes que postergaron a los colectivos indicados en el inciso mencionado, procurando la igualdad de oportunidades (8). La incorpo-

ración de esta norma profundiza la garantía del art. 16, adscribiendo a la igualdad sustantiva.

En consecuencia, el principio de igualdad puramente formal y generalista que, en su época, constituyó un avance al impulso de las ideas liberales, paulatinamente se tornó insuficiente, porque es incompleto para satisfacer esta garantía anclarse en no otorgar privilegios irritantes ni discriminar de manera odiosa (9). Para salir de la literalidad de la Constitución y mutar en una realidad más tangible, debe dejar paso a la ley como instrumento igualador; como exigencia de diferenciación para situaciones sustancialmente diversas (10).

El proceso de transformación del criterio de igualdad aferrado a un enfoque puramente formal, comienza justamente a partir de la generalización del moderno sistema tributario, en el que va tomando peso el principio de progresividad. La cuestión tributaria es, además, un valioso instrumento para llevar a cabo los fines equilibradores indicados en el inc. 23 del art. 75 de la CN. Por ejemplo, cuando el legislador dispone incentivos fiscales a empresas que reserven cuotas de sus plantillas de trabajadores para personas con capacidades diferentes (11) o cuando se disminuyen las contribuciones a la seguridad social a los

sión entre las acciones positivas y la igualdad es todo un problema para los juristas. Si se desea ampliar conf. FERRAJOLI, Luigi, "Manifiesto por la Igualdad", Ed. Trotta, Madrid, 2019; PÉREZ LUÑO, Antonio, "Dimensiones de la igualdad", Cuadernos Bartolomé de las Casas 34, Ed. Dykinson, Madrid, 2005, en especial ps. 115 y ss.; NINO, Carlos, "Fundamentos de Derecho Constitucional. Análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional", Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 424.

(5) Conf. CS, 01/05/1875, Fallos: 16:118, "Criminal c. D. Guillermo Olivar, por complicidad en el delito de rebelión". Se advierte que la Corte toma la inteligencia que Joaquín Víctor González dispensa al art. 16 de la CN en su clásico "Manual de Derecho Constitucional", p. 110.

(6) "La razonabilidad de las leyes. El 'debido proceso' como garantía innominada en la Constitución Argentina", p. 151.

(7) La expresión acción afirmativa (affirmative action) se utiliza por vez primera en el New Deal Wagner Act, programa de gobierno de los Estados Unidos impulsado por Franklin Delano Roosevelt. Se refería a la obligación positiva del Departamento Nacional de Relaciones Laborales a fin de corregir las prácticas desleales de los empleadores.

(8) No es el presente el espacio editorial adecuado para explayarme sobre el punto, pero lo cierto es que la ten-

(9) Conf. GUSMAN, Alfredo S., "Los derechos fundamentales", en AA.VV. - NEGRI, Carlos (dir.) - RAMA, Marcela (coord.), Instituciones de Derecho Público, p. 237.

(10) Si se desea profundizar desde el campo constitucional y filosófico, ver BOBBIO, Norberto, "El Positivismo Jurídico" (Ed. Debate, Madrid, 1993, p. 235), en donde alude a la nueva igualdad lograda por la ley como resultado de la nivelación de dos desigualdades. Conf. también PÉREZ LUÑO ("Dimensiones...", ob. cit., ps. 8 y 22).

(11) Conf. GUSMAN, Alfredo S., "Políticas de acceso al empleo público para personas con capacidades diferen-

empleadores que contraten a mujeres en actividades en las cuales se encuentran infrarrepresentadas. Sirve a su vez para el intérprete judicial, como puede apreciarse de la sentencia "García c. AFIP" (12), en el que la Corte Suprema resolvió invalidar la pretensión de gravar con impuesto a las ganancias a las jubilaciones.

II. Contenido de la garantía en materia fiscal

Las legislaturas competentes, en ejercicio de sus atribuciones de imposición, no deben perder de vista que, como señaló el padre fundador tucumano, toda ley contraria al principio de igualdad daña a la riqueza y bienestar de la República Argentina (13). Llevadas las reglas expuestas en el anterior punto a la materia fiscal, siguiendo el lineamiento dado a esta garantía en otras materias, se ha interpretado que no se trata de una igualdad matemática; se debe gravar igual entre iguales y dispensar tratamiento diferente a los desiguales (14). No se la entiende solo como una igualdad objetiva sino también subjetiva, que atiende a la si-

tes", en AA.VV., *El Estado Constitucional de Derecho y el Derecho Administrativo*, Ed. RAP, 2017, ps. 191 y ss.

(12) Fallo del 26/03/2019, pub. en Fallos: 342:411.

(13) ALBERDI, Juan Bautista, "Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853", *Escuela de Educación Económica y Filosofía de la Libertad*, p. 22.

(14) P. ej., en el histórico precedente "Díaz Vélez" del 20 de junio de 1928, la Corte Suprema interpretó la garantía del art. 16 en nuestra especialidad. El tribunal de la cumbre sostuvo: "... El texto de tal disposición, inspirada por la conciencia democrática de sus autores, que abominaban toda primacía ilegítima que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales para declarar enseguida que todos los habitantes son iguales ante la ley demuestra con toda evidencia cual es el propósito que la domina: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos: 16:18; 101:401). No es pues la nivelación absoluta de los hombres, lo que se ha proclamado, aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales" (conf. Fallos: 151:359).

tuación en que se encuentran las personas en la sociedad.

La garantía del art. 16 de la CN confía al Poder Legislativo una amplia libertad para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación. Empero, la validez constitucional de esas catalogaciones se halla subordinada a que emanen de causas objetivas o razones sustanciales, a efectos de que resulten excluidas toda disparidad o asimilación injustas, a las que conducirían criterios arbitrarios, de indebido favor o privilegio (15).

De otro modo el tributo óptimo sería el establecido sobre las personas, sin tener en cuenta sus fortunas o sus rentas, validando únicamente la imposición sobre el consumo o los gravámenes fijos (16). Esta garantía, lo que requiere, es que ante situaciones consideradas análogas por la ley se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes (17). Pero no impide —antes bien, propicia— imponer cargas fiscales desiguales según los ingresos de los contribuyentes o, para los llamados impuestos indirectos, establecer exenciones, por ejemplo, a la adquisición de productos de primera necesidad.

Se la concibe como generalidad de la imposición, que exige que todas las personas que se encuentren en similar situación objetiva y subjetiva sean alcanzadas por el tributo. Como se apreciará en el acápite siguiente, la igualdad como medida del gravamen debe ser entendida conjugando los factores de capacidad económica y equidad.

(15) Conf. CS, "Cafés La Virginia", Fallos: 320:1166 y en esta IMP 1997-C, 3099.

(16) Postura que puede comprenderse, desde la literatura política clásica inglesa, en la frase de John Locke, que sostenía que las leyes "... han de aplicarse igualmente al rico y al pobre, al favorito de la corte y al campesino que empuña el arado" (Ver "Segundo tratado sobre el gobierno civil", Ed. Alianza, Madrid, 1994, párr. 142, p. 149).

(17) Conf. CS, Fallos: 171:399; ver también el ya citado fallo "Cafés La Virginia", pub. en Fallos: 320:1166 y en esta IMP 1997-C, 3099.

Como regla, desde un plano procesal, incumbe al sujeto pasivo del tributo la carga de acreditar que la norma fiscal afecta al derecho a la igualdad (18). Por excepción, cuando el mayor peso tributario recae sobre una categoría sospechosa de discriminación (por ejemplo, gravando en mayor proporción a quienes pertenezcan a una determinada religión o a los extranjeros), esa carga se invierte y es la representación estatal la que debe demostrar en el proceso razones válidas para la imposición diferencial (19).

III. Igualdad y razonabilidad

La evolución del principio de igualdad se encuentra ligada de un modo inescindible de lo que se estima razonable para justificar el trato diferente. Por ende, la regla de la igualdad tributaria no puede estudiarse desvinculada de la garantía innominada de la razonabilidad, cuyo hospedaje se aloja en los arts. 28 y 33 del texto fundamental. Más específicamente, en la razonabilidad de la selección operada por el legislador a la hora de definir el hecho imponible de la obligación tributaria y demás elementos constitutivos de la gabela, encapsulados en el sacramental principio de legalidad (20). Lo que la Constitución no tolera son situaciones de discriminación contra determinadas personas o categorías de personas, ni tampoco privilegios personales o de grupo, estableciendo distinciones hostiles o

arbitrarias (21). *Cuando el legislador forma categorías distintas para tratarlos desigualmente, la distinción debe ser razonable y responder a diferencias reales (22).*

La protección del derecho a la igualdad, del derecho constitucional a la no discriminación, se apoya en dos elementos que deben ser objeto de análisis: a) si la diferencia de trato obedece a una justificación objetiva y razonable; y b) si existe la debida proporcionalidad entre la distinción de tratamiento que se efectúa y los objetivos que con ella se persiguen (23).

En materia tributaria, la suma de la igualdad más la razonabilidad es igual a capacidad contributiva. Significa, a grandes rasgos, el derecho a contribuir solo en la medida de la capacidad económica de la persona y el deber del Estado de distribuir las cargas tributarias de un modo equitativo. Se vincula con la riqueza de los potenciales sujetos pasivos de la carga fiscal, que se manifiesta a través de sus ingresos, su patrimonio, sus gastos, sus consumos. La conclusión que se desprende, entonces, es que, a similar capacidad contributiva con respecto a la misma especie de riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes (24). En este sentido, la Corte Suprema ha señalado que la capacidad contributiva, a la luz de la igualdad tributaria, requiere analizar no solo la capacidad económica del sujeto pasivo del tributo —en ese caso, se trató del impuesto a las ganancias—, sino también el impacto y rendimiento de sus ingresos a fin de no igualar situaciones

(18) CS, Fallos: 320:1166; ver, asimismo, el Dictamen del Ministerio Público al que remite la CS en el fallo del 30/06/2005 recaído en la causa "Santiago Dugan Trocello".

(19) La Corte Suprema consideró que, ante normas que crean categorías sospechadas de discriminación, es la representación estatal quien tiene que probar que la diferencia de trato se halla justificada (conf. CS, Fallos: 340:1795, "Castillo c. Salta"; respecto de las clasificaciones sospechosas, ver SÁNCHEZ CAPARRÓS, Mariana, "La distinción por edad en la vejez. Un enfoque desde la clasificación de las clasificaciones sospechosas", LA LEY del 29/04/2020).

(20) Conf. LINARES, J. F., "Razonabilidad de las leyes. El 'debido proceso' como garantía innominada en la Constitución Argentina", ps. 167 y subss.; EKMEKDJIAN, Miguel, "Tratado de Derecho Constitucional", t. II, ps. 140-141; CNFed. Cont. Adm., sala II, 15/02/2005, "Sasetru".

(21) Conf. CS, Fallos: 138:313, "Don Ignacio Unanue y otros c. Municipalidad de la Capital"; Fallos: 277: 357, "Cía. Frigorífica Swift".

(22) Conf. CS, "Colegio de Escribanos c. Provincia de Buenos Aires", Fallos: 338:1455.

(23) Conf. LINARES, J. F., "Razonabilidad de las leyes...", obra y página citadas en nota 6.

(24) Ver CS, "Masotti de Busso" —en el que se declaró inconstitucional un impuesto que gravaba el condominio de un inmueble a través de un porcentaje equivalente a su valor total—, Fallos: 207:270; "Gaviña", Fallos: 209:431.

que, en rigor fáctico, terminan siendo disímiles (25).

IV. Análisis casuístico de la garantía de la igualdad tributaria

No es infrecuente que, en materia tributaria, se haga una alegación un tanto ligera de este principio de igualdad. Por lo tanto, es necesario distinguir algunos supuestos que se encuentran al margen de su cobertura, de otros en los que el tratamiento diferente no es tolerable desde una lectura constitucional. La siguiente recopilación, desde luego, no agota las posibles situaciones que podrían presentarse. Se previene al lector, asimismo, que no puede evaluarse a todo el sistema tributario bajo parámetros generales; es preciso detenerse de manera particularizada en cada tributo para verificar si en su elaboración el legislativo se atuvo a un enfoque igualitario material y real.

IV.1. Ya me he referido a que este principio no obsta a la creación de clases o categorías de contribuyentes a partir de una diferenciación legal de sus situaciones. Debe existir una base razonable para la clasificación adoptada, algún motivo sustancial para que las propiedades o personas sean catalogadas en grupos distintos (26).

Veamos algunos ejemplos de clasificaciones diseñadas por poderes legislativos y su resultado luego de ser enjuiciadas ante los tribunales: a) Con relación al impuesto territorial, se sostuvo que nada inhibe la existencia de impuestos progresivos, en la medida que la alícuota empleada sea uniforme para todos los propietarios que tienen igual superficie (27). b) Continuando con la progresividad, si bien es una modalidad de utilización más frecuente en impuestos personales, no es totalmente ajena a los impuestos indirectos. El componente subjetivo del presupuesto de hecho no resulta irrelevante en los impuestos al con-

sumo, lo que también valida su cómputo a fin de establecer alícuotas diferenciales según las características del sujeto contribuyente (28). c) En tal sentido, se convalidó la consideración de los hipermercados y supermercados con cierta superficie habilitada sometiéndolos a una imposición diferencial de los demás comercios minoristas que venden idénticos productos, al no resultar irracional ni lesiva a las pautas de proporcionalidad o igualdad en la ley. La norma tributaria no tiene vedado el propósito de equiparar horizontalmente a operadores económicos de un mismo mercado, conformando grupos o categorías de contribuyentes en función de la envergadura económica de los sujetos obligados (29). d) Respecto del régimen de la ley 24.073 —que contempla la transformación de quebrantos en créditos fiscales en el impuesto a las ganancias— se ha tolerado el distinto tratamiento dispensado a aquellos contribuyentes fallidos que hayan logrado un acuerdo resolutorio, considerando que la exclusión del régimen se justifica por el propósito de ayudar a la recuperación de la empresa (30). e) Sustentado en el principio de igualdad tributaria se han planteado en los estrados judiciales objeciones a la constitucionalidad del régimen simplificado para pequeños contribuyentes, instituido por la ley 24.977. Se cuestionó que la norma les impida a aquellos profesionales que obtengan ingresos brutos superiores a una determinada suma la posibilidad de ser responsables no inscriptos ante el Impuesto al Valor Agregado, a diferencia de aquellos que no exceden el monto de facturación legalmente fijado. La sala IV de la CNFed. Cont. Adm., en la causa “Defensor del Pueblo c. Ministerio de Economía” (31), consideró inconstitucional el distingo pues

(28) Como lo sostuviera el Juez Casas en su erudito voto integrante de la mayoría en la sentencia del Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la causa “Cámara Argentina de Supermercados”, fallo del 27 de mayo de 2003.

(29) Fallo del TSJ CABA en el caso “Cámara Argentina de Supermercados”, del 27/05/2003.

(30) CNFed. Cont. Adm., sala II, 15/02/2005, “Sasetru”.

(31) Pub. en LA LEY 2000-D, 550.

(25) CS, “Caso ‘García’”, Fallos: 342:411, ya citado.

(26) CS, “Díaz Vélez”, ya citado; 15/10/1991, “López López c. Provincia de Santiago del Estero”.

(27) CS, Fallos: 171:390.

violaría el principio de igualdad respecto de quienes facturan más allá de esa suma. Empero, llegado el asunto a la Corte Suprema, el Cimero se pronunció por la constitucionalidad del tributo, pues interpretó que el Poder Legislativo no definió un gravamen diferente para cada uno de los casos referidos, sino una diversa modalidad que asume el impuesto a los fines del control sobre su pago y el cumplimiento de las regulaciones que realiza el Fisco (32).

IV.2. La existencia de regímenes de promoción ha sido blanco de críticas desde la perspectiva de la garantía de igualdad en materia tributaria. La Corte Suprema ha interpretado que no se genera lesión al principio de igualdad ante las cargas públicas cuando el Estado ejercita sus potestades tributarias atendiendo al fomento o protección de ciertas actividades por medio de criterios extrafiscales, en la medida en que estos no sean arbitrarios (33). No debe olvidarse que, si bien la potestad tributaria tiende ante todo a proveer recursos para el erario público, constituye, además, un formidable instrumento incentivador, como consecuencia de lo que ha dado en llamarse “función de fomento y de asistencia social del impuesto” (34).

Tales políticas, sin esfuerzo, son encuadrables en las cláusulas de progreso enunciadas en el art. 75 de la CN, que admiten que, para desarrollar el programa constitucional, el Congreso reconozca concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo —inc. 19— y que promueva políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo de provincias y regiones —inc. 20—. Siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato obedezca a causas objetivas y procure por medios razona-

bles acceder a esas metas —por ejemplo, para radicar industrias en regiones o zonas desfavorables o por fines geopolíticos— y mientras que todos los contribuyentes que cumplan con los requisitos exigidos por la normativa de fomento puedan acceder al régimen promocional.

IV.3. No son atendibles planteos basados en la diferente presión tributaria que pueda existir en cada una de las jurisdicciones locales, pues la garantía constitucional de igualdad no se puede considerar vulnerada porque en otras jurisdicciones territoriales los contribuyentes no soporten imposición general o particular de intensidad igual o semejante. La diversidad de tributación y sus cuantías son consecuencia de la pluralidad de poderes impositivos conforme al régimen federal de gobierno (35), en la medida que se legisle sin trasvasar las competencias que los estados locales tienen atribuidas ni se frustren las garantías provenientes de la Constitución Federal y de los Tratados Internacionales.

IV.4. La diferencia entre las situaciones anteriores o posteriores a un nuevo régimen legal no configura un agravio a la garantía de igualdad, porque de lo contrario toda modificación legislativa importaría desconocerla.

IV.5. Una práctica disvaliosa que, según mi parecer, en los hechos afecta al principio de igualdad son las denominadas “moratorias impositivas”. Esta recurrente práctica de los fiscos vernáculos, afín a las políticas cortoplacistas y coyunturales que solemos padecer, repercute en que el beneficio otorgado a los deudores morosos, no alcanzan a los sujetos pasivos cumplidores. De tal modo se desincentiva la observancia de las obligaciones tributarias en debido tiempo y forma. Este instrumento, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es desalentado por el art. 51 de su Estatuto Constitucional, que impone una ma-

(32) “Tachella”, 10/10/2002, con remisión al Dictamen del Ministerio Público.

(33) Conf. CS, Fallos: 243:98, “Lorenzo Larralde”.

(34) Conf. CS, fallo precitado. Acerca de la relación entre el poder de policía y el poder tributario, conf. GUSMAN, Alfredo S., “Análisis de Derecho Constitucional Económico”, Ed. Ad-Hoc, 2011, cap. III, en especial ps. 139-140.

(35) CS, Fallos: 262:367; voto del recordado Juez Casas, magistrado del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires, en la causa “Asociación de la Banca Especializada...”, ya citado.

yoría agravada para la sanción de leyes de ese tenor.

IV.6. Cabe tener en cuenta que esta garantía de la igualdad solo puede ser invocada por los contribuyentes, pues ha sido dada a los particulares frente a la autoridad y no a esta última para defensa de su potestad tributaria (36). Sin embargo, se la ha utilizado como justificativo de la potestad sancionadora del Fisco frente al incumplimiento de normas relativas a la emisión de facturas y otros deberes formales de los sujetos pasivos del tributo, pues permiten un mejor control por parte del organismo recaudador para evitar la evasión. Siguiendo ese razonamiento, quienes cumplen las leyes se verían perjudicados económicamente con respecto a aquellos que no las cumplen (37).

IV.7. Por cierto, tampoco vulnera este principio que se otorgue distinto tratamiento en cuanto al plazo de prescripción de los poderes del Fisco al contribuyente inscripto que, al no inscripto, pues no puede equipararse la situación de quien por no haber brindado sus datos en un registro requiere de un despliegue de actividad mayor para su fiscalización, que quien sí los ha ingresado y ha proporcionado información a las bases de datos oficiales (38).

IV.8. Si bien esta garantía opera principalmente en el campo del derecho tributario sustantivo, también puede ser invocada en la órbita del derecho tributario formal. En las XVIII jornadas latinoamericanas de derecho tributario llevadas a cabo en 1996 (39), se recomendó que la selección de los contribuyentes a ser fiscalizados

debe estar imbuida de objetividad y del principio de igualdad, en aras a evitar discriminaciones injustas y el uso distorsionado de las facultades fiscalizadoras con móviles ajenos a la recaudación y control (desviación de poder).

V. A modo de reflexión de cierre

Para finalizar, no debe dejarse de señalar que al margen de las consideraciones jurídicas que se han dado desde la perspectiva constitucional, el tema también conlleva un contenido económico innegable, a raíz de su vinculación tanto con el enriquecimiento y la prosperidad como con políticas redistributivas del ingreso.

Sin pretender, al menos en términos generales, cuestionar el sistema capitalista de mercado y optando por avanzar hacia un capitalismo con rostro humano (40), la tributación no debe soslayar que algunos tienen acceso a bienes materiales en abundancia y otros no alcanzan niveles mínimos de subsistencia, brecha que obliga al legislador a distribuir la carga fiscal de un modo equitativo.

En pos de ese objetivo, el recurso al "derecho desigual igualatorio" (41) tiene trascendente envergadura también en el derecho tributario. De otro modo, se caerá en la inequidad que Anatole France atribuía a la ley francesa que, en su majestuosa igualdad, les prohíbe tanto a ricos y a pobres, dormir bajo los puentes y mendigar en las calles de París.

(40) He extraído esta expresión del título de una columna de opinión publicada por el Académico Alberto DALLA VÍA en el diario Clarín del 07/12/2007.

(41) Y, su correlato en los fallos judiciales, que suele ser conocida como "la jurisprudencia de la desigualdad justificada", conf. sentencias del Tribunal Constitucional español 128/87 y 19/89; FREIXES SANJUAN, Teresa, "Constitución, Tratado de Ámsterdam e igualdad entre hombres y mujeres", en obra colectiva "Consolidación de derechos y garantías: los grandes retos de los derechos humanos en el Siglo XXI. Seminario conmemorativo del 50 aniversario de la Declaración Universal de los Derechos Humanos", Madrid, 1999, pub. del Consejo General del Poder Judicial, p. 197.

(36) CS, "Bernasconi", del 12/11/1998.

(37) CS, Fallos: 314:1376; "Buombicci", pub. en IMPLI-B, 1495.

(38) Conf. TSJ CABA, 17/11/2003, "Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires", voto de la por entonces Jueza Conde.

(39) Cita extraída de la reseña de las ideas esenciales volcadas en seminarios y congresos que se publicó en el Periódico Económico Tributario, 124 de diciembre de dicho año.

Estado actual del servicio web "Presentaciones digitales"

Diego S. Mastragostino (*)

La presente colaboración analiza el servicio web de presentaciones digitales de AFIP, ya que en el actual contexto de aislamiento social, preventivo y obligatorio cobró gran relevancia.

I. Introducción

Las nuevas tecnologías han permitido que el Estado genere acciones destinadas a facilitar y reducir las diligencias a observar por los ciudadanos.

La Administración Federal de Ingresos Públicos con la implementación del servicio denominado "Presentaciones Digitales", pretende intensificar el uso de herramientas informáticas a los fines de simplificar los trámites a efectuar ante el Organismo.

La presente colaboración pretende analizar el servicio web mencionado ya que, en el actual contexto de Aislamiento Social, Preventivo y Obligatorio cobró gran relevancia.

II. Origen

A través de la RG 4503 (BO 12/06/2019) el Fisco pone a disposición de los contribuyentes y responsables el servicio con clave fiscal "Presentaciones Digitales". A través de este se podrán realizar presentaciones y/o comunicaciones escritas de manera electrónica, con carácter de declaración jurada, en el ámbito de las Direcciones Generales Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social de la AFIP.

III. Condiciones para su utilización

Para poder realizar las presentaciones se deberá tener:

- a) CUIT, CUIL o CDI.
- b) Clave fiscal con nivel de seguridad 2 o superior.
- c) Domicilio Fiscal Electrónico constituido.

IV. Efectos

Las presentaciones y/o comunicaciones realizadas a través del servicio bajo análisis dará por cumplida la condición establecida en las normas particulares respecto a la obligación de presentar un formulario F. 206 (Multinota) y/o nota en los términos de la RG 1128.

V. Trámites disponibles

La RG 4503 ha definido en su Anexo I la nómina de las presentaciones y/o comunicaciones respecto de las cuales estará disponible el servicio web. El Organismo publicará en el micrositio "Presentaciones Digitales" los trámites que se irán habilitando paulatinamente.

Según RG 4503 - Anexo I	Espacio de Diálogo AFIP - CPESFE Acta 24 del 09/10/19
Baja retroactiva de impuestos o regímenes	Ejecuciones fiscales - Dación de pago de embargos

(*) Senior en el Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados. Profesor adjunto de Teoría y Técnica Impositiva I (EAD), Univ. FASTA.

Según RG 4503 - Anexo I	Espacio de Diálogo AFIP - CPCESEFE Acta 24 del 09/10/19
Ejecuciones Fiscales – Plan de pago de Honorarios	Sistema registral - Registros especiales
Planes de pago. Anulaciones, cancelaciones anticipadas totales y otras	Ejecuciones fiscales - presentaciones y comunicaciones varias
Cambio fecha de cierre de ejercicio	Zona de emergencia - Acreditación
Modificación del Estado Administrativo de la CUIT – Modalidad de reactivación presencial	

Independientemente de los trámites enumerados en los cuadros anteriores debido al contexto de Aislamiento Social, Preventivo y Obligatorio en el marco de la emergencia sanitaria, la AFIP estableció el uso del servicio “Presentaciones Digitales” de manera excepcional y obligatoria —hasta el 30 de septiembre de 2020 **(1)**— en los siguientes casos:

Alta retroactiva de impuestos	Habilitación de comprobantes - Suspensión para acreditación ante dependencia
Aporte de documentación Reintegro SIR	Impugnación - RG 79
Asociación de CUIT	Modificación de capacidad productiva
Baja retroactiva en impuestos y/o regímenes	Modificación de nombres, apellido y/o género
Beneficio detracción anticipada	Modificación estado administrativo CUIT - Modalidad reactivación presencial
Bonos fiscales - Utilización de imputación en exceso de anticipos	MONOTRIBUTO - Modificación de categoría actual por error
Cambio de domicilio fiscal - Personas humanas	Planes de pago - Anulaciones, cancelaciones anticipadas totales y otras
Cambio de fecha de cierre de ejercicio	Presentación de escritos recursivos - Art. 74 decreto 1397/1979
Cancelación de inscripción por fallecimiento o alta de sucesión	Presentación F. 408 - Allanamiento o desistimiento
Capacidad Económica Financiera - CEF - Disconformidad	Presentación F. 885 - Modificación alta y baja de empleados - RG 2988
Carga de fecha de jubilación	Procesamiento o anulación de compensaciones

(1) Conforme: RG 4685 (BO 20/03/2020), RG 4749 (BO 30/06/2020), RG 4776 (BO 30/07/2020) y RG 4801 (BO 28/08/2020).

Certificado de capacidad económica - Personas con discapacidad	Promoción del desarrollo y producción de la biotecnología moderna
Certificado de exclusión de retención de IVA - RG 2226	Recupero de IVA por exportación
Certificado de exención impuesto a las ganancias - RG 2681	Registración de contratos - Oferta de entrega escritos, no primarios
Certificado de libre deuda previsional - Ley 13899	Registro de beneficios ICREDED - RG 3900
Certificado de no retención de impuesto a las ganancias - RG 830	Reimputación de pagos - Formulario 399
Certificado de no retención del régimen de seguridad social - Disconformidad	Reintegro de impuesto sobre los combustibles líquidos
Certificado de residencia fiscal	Reorganización de sociedades
Certificado de ventajas impositivas - RG 2440	SIPER - Disconformidad
Consultas no vinculantes - Art. 12 decreto 1397/1979	SISA - Cesión gratuita con derecho a usufructo
Consultas vinculantes - RG 4497	SISA - Domicilio pendiente de validación en dependencia - Ex RFOG
Controlador fiscal - Baja y/o recambio de memoria	Solicitud de cartas de porte por excepción
Detracción para empleadores concesionarios de servicios públicos	Solicitud de cupos en el Registro de Entidades Emisoras de Garantías (REEG)
Devolución de saldos de libre disponibilidad - RG 2224	Solicitud de no retención impuesto a la transferencia de inmuebles
Ejecuciones fiscales - Dación de pago de embargos (Tít. II)	Solicitud de registración de DJ rectificativa en menos
Ejecuciones fiscales - Plan de pagos de honorarios	Solicitud de reintegro de saldo libre disponibilidad, transferencia RG 1466
Ejecuciones fiscales - Presentaciones y comunicaciones varias	Transferencia de importes convalidados - RG 1466
Empadronamiento de imprentas	Utilización de importes transferidos - RG 1466, art. 11 o RG 2000, art. 31
Factura M - Disconformidad	Verificaciones - Respuesta requerimiento
Zona de emergencia - Acreditación	

Como puede observarse, hay una serie de trámites que la RG 4503 había definido como optativos pero que, conforme lo establece la RG 4685 y modificatorias, se transformaron en obligatorios. Además, existen otras gestiones disponibles que no surgen de las normas mencionadas, sino que han sido puestas a disposición por la AFIP y se encuentran enumeradas en el micrositio “Presentaciones Digitales”.

VI. Requisitos

Si bien el Fisco informa para cada trámite cuales son los requisitos que se deben cumplir, es importante destacar que la presentación digital debe dar cumplimiento acabado a los plazos y condiciones establecidos por las normas particulares (p. ej., RG 2000, RG 2226, etc.).

Con relación a la documentación a adjuntar, la AFIP, ha dado a conocer que como consecuencia de la emergencia sanitaria no se requerirá esta en original y copia para su autenticación, o en copia autenticada por Escribano Público. Por lo tanto, la Administración Federal podrá requerir su certificación o promover su verificación domiciliaria, una vez transcurridas las medidas restrictivas por la pandemia.

VII. Exclusiones

Con carácter general, la RG 4503 dispuso que quedan excluidas las siguientes presentaciones:

- las que se efectúen a los fines de formular denuncias,
- las relativas a la sustanciación de sumarios por infracciones formales y/o materiales,
- las vinculadas a las vistas del procedimiento de determinación de oficio, y
- las relacionadas con los recursos previstos en la ley 11.683 y en su Decreto Reglamentario.

En este punto, tenemos que poner en relieve que la RG 4685 estableció con carácter

excepcional y obligatorio la realización de presentaciones digitales vinculadas al recurso previsto en el art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 (DR 1397/1979).

Asimismo, quedan fuera de la normativa bajo análisis las presentaciones relacionadas con impugnaciones planteadas respecto de deudas determinadas por conceptos relativos a los recursos de la seguridad social, reglados por la ley 18.820 y de aquellos planteos interpuestos conforme a lo establecido en el art. 11 de la ley 21.864.

VIII. Funcionalidades

El servicio “Presentaciones Digitales” permitirá efectuar las acciones que se indican a continuación:

a) Realizar la presentación digital por un trámite nuevo o uno relacionado con una presentación complementaria/anterior, pudiendo indicar —en su caso— la opción “Pronto Despacho”.

b) Visualizar el estado de la gestión de la presentación realizada:

- Borrador: clasificación asignada hasta tanto la presentación digital no sea enviada.
- Asociada a principal: clasificación asignada a la presentación digital complementaria de un trámite principal presentado.

- Enviada: clasificación asignada a la presentación digital admitida.

El sistema otorgará un número de solicitud para su seguimiento y la remitirá al área competente para su tratamiento teniendo en cuenta el trámite seleccionado y la dependencia de su jurisdicción.

- En curso: clasificación asignada a la presentación digital recibida por el área interviniente.

- Finalizada: clasificación asignada a la presentación digital resuelta.

- Puesta a disposición de otros sistemas.

c) Cancelar, guardar y enviar la presentación digital realizada.

d) Eliminar la presentación digital clasificada en estado borrador.

e) Desistir la solicitud efectuada cuando no se encuentre finalizada.

IX. Palabras finales

El actual contexto de aislamiento ha profundizado la digitalización de las Administraciones Tributarias en general.

En el caso particular del servicio web de AFIP “Presentaciones Digitales” se observa un incremento significativo en la cantidad de trámites disponibles, pasando de apenas

cinco con la sanción de la RG 4503 a más de ochenta en la actualidad.

Asimismo, resulta de vital importancia tener presente que el servicio “Presentaciones Digitales” es un medio para dar cumplimiento a las normas de fondo, ya que, son estas últimas las que regulan los trámites gestionados a través del mencionado servicio. Por lo tanto, serán los requisitos que surgen de tal normativa los que deberán observarse.

Se celebran las herramientas que facilitan el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y responsables, ya que, permiten lograr una reducción de costos y tiempos.

Thomson Reuters

COLUMNA AFIP

Thomson Reuters

Espacio de diálogo AFIP - Entidades profesionales

Acta n.º 36 del 27/08/2020

AFIP

I. Temas técnicos y legales

I.1. Impuesto a las ganancias

I.1.a. Tratamiento de dividendos. Sociedad *holding*

El art. 68 de la Ley del Impuesto a las Ganancias define que no serán computables por sociedades del país, el importe de los dividendos percibidos de otras sociedades de las que resulten socios.

Asimismo, el art 119 del dec. regl. de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone, en su segundo párrafo, que no resultará de aplicación la tributación sobre la distribución de utilidades que correspondan a ganancias impositivas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 2018.

Se plantea el siguiente caso: una sociedad anónima tiene resultados acumulados por \$5.000.000 anteriores al 31/12/2017 y posee dos accionistas: una persona humana "XX" que posee el 25% del capital y una sociedad "YY" que posee el 75% restante.

En abril de 2019 distribuye esos resultados votando dividendos por \$5.000.000 a sus accionistas. El accionista persona humana "XX" no sufre ninguna retención ni está alcanzado por el impuesto cedular a los dividendos porque la sociedad distribuye utilidades acumuladas anteriores al 31/12/2017, mientras que la sociedad "YY" que resulta accionista los recibe como no computables y los distribuye a su vez como dividendos a sus accionistas personas humanas.

La consulta es: la sociedad "YY" - cuyo cierre de ejercicio es 30/09/2019 que recibió en abril 2019 esos dividendos (originados en 2017 para su controlada), cuando los distribuye a sus propios accionistas en el mes de diciembre 2019, ¿tiene que retener el 7% por haberlos recibido y distribuirlos durante el período fiscal 2019 o no corresponde que tributen sus accionistas sobre estas utilidades que la controlada mantuvo acumuladas?

Respuesta de AFIP:

El segundo párrafo del art. 119 del dec. regl. del impuesto establece: "El impuesto del art. 97 de la ley, así como el del inciso b) del primer párrafo de su artículo 73, no resultarán aplicables en la medida que los dividendos y utilidades distribuidas *correspondan a ganancias impositivas acumuladas* al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 2018 que hubieran tributado a la tasa del treinta y cinco por ciento (35%)".

Al respecto, no existiendo una disposición en la reglamentación que habilite lo que se pretende, debe interpretarse que la norma hace referencia a que son las utilidades acumuladas en la entidad que las distribuye aquellas por las que debió haberse tributado a la tasa del 35%, independientemente de que estén integradas por otras que, a su vez, han estado sometidas a dicha tasa.

I.1.b. Deducibilidad de intereses

La ley 27.430 introdujo una limitación a la deducibilidad de intereses por parte de ciertos sujetos que tributan por la 3ª cate-

goría en lo que respecta estrictamente a los pasos que deben darse para definir si estos resultan o no deducibles (sin referirnos a la cuantía de los intereses), excepto a lo indicado en el punto 1) siguiente:

Análisis de Precios de Transferencia (para el caso que corresponda beneficiarios del exterior), a fin de determinar el monto máximo a considerar para la deducibilidad del gasto.

Análisis del límite de deducibilidad del art. 85 a):

- Beneficiario de los intereses *del país*: en caso de que el beneficiario de los intereses sea un sujeto vinculado del país, deberá analizarse en primer lugar si se verifica la exigencia prevista en la última parte del primer párrafo del art. 200 del dec. regl. del impuesto a las Ganancias (si el impuesto determinado es igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el inc. a) del art. 73 de la ley a las sumas que fueran deducibles para el sujeto que los paga):

En caso de que la respuesta a esa condición sea afirmativa, entonces *no* aplica limitación a la deducibilidad de intereses.

Para el caso que la respuesta sea negativa, deberá aplicarse la normativa prevista para la limitación a la deducibilidad de los intereses.

- Beneficiario de los intereses *del exterior*: En caso de que el beneficiario de los intereses sea un sujeto vinculado del exterior, deberá analizarse en primer lugar si se verifica la exigencia prevista en el segundo párrafo del art. 200 del dec. regl. del impuesto a las Ganancias (que los intereses se encuentren sujetos a la retención con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior, aun cuando la retención no sea procedente por resultar de aplicación un convenio para evitar la doble imposición entre Argentina y otro país).

Si la respuesta es que corresponde la retención y/o aplicación de algún tratado, si el pago se realiza:

- i) Antes vto. DJ: *no* aplica limitación a la deducibilidad de intereses.

- ii) Después vto. DJ: *no* es deducible el interés por aplicación del último párrafo art. 24 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En caso de que la respuesta sea que no corresponde ninguna retención (no por aplicación de un convenio para evitar la doble imposición), entonces *sí* corresponde efectuar el análisis de la limitación prevista para la deducibilidad de los intereses.

¿Se comparte este criterio?

Respuesta de AFIP:

Se comparte el criterio, detallando a continuación la normativa relativa a la limitación en la deducibilidad de intereses aplicable a cada caso:

- Beneficiario del país:

No aplica la limitación en la deducibilidad de los intereses si tales intereses se incluyen en la declaración jurada de sujetos residentes en el país como ganancia gravada y el impuesto determinado de estos últimos es igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el inciso a) del art. 73 de la ley a las sumas que fueran deducibles para el sujeto que los paga [artículo 85, 7° párrafo, apartado 6, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) y artículo 200 del Anexo del dec. 862/19 (DR), 1° párrafo].

Aplica la limitación referida si no se cumple con las condiciones expuestas en el párrafo anterior (artículo 85, 4° párrafo, de la LIG).

- Beneficiario del exterior:

Para pagos efectuados *antes* del vencimiento de la declaración jurada: los intereses son deducibles, SIN limitación en el caso de que estén sujetos a retención del impuesto con carácter de pago único y definitivo, aun cuando la retención se encuentre limitada o no sea procedente por resultar de aplicación un convenio para evitar la doble imposición (CDI); son deducibles *con* limitación cuando no estén su-

jetos a retención y no sea aplicable un CDI (art. 24, último párrafo y art. 85, 7° párr., apart. 6, de la LIG y artículo 200 del DR, 2° párrafo).

Para pagos efectuados *después* del vencimiento de la declaración jurada: los intereses *no* son deducibles (art. 24, último párrafo de la LIG).

I.1.c. Ajuste por inflación impositivo

La ley permite computar 1/6 del ajuste por inflación en los ejercicios siguientes. Pero puede suceder que un contribuyente aplica el ajuste en año 2019 y en 2020 y luego pasa al Monotributo. ¿Se puede computar como excepción todo el ajuste ya que no lo podrá diferir o pierde ese ajuste por los años 5 años siguientes que está en Régimen Simplificado? No surge el tratamiento a dispensar del artículo 106 último párrafo de la ley del tributo. ¿Cuál es el tratamiento?

Respuesta de AFIP:

La situación particular planteada no se encuentra prevista por la ley ni el reglamento. Por lo tanto, el ajuste por inflación no computado no sería susceptible de computarse anticipadamente, en este caso, en el ejercicio del paso al régimen simplificado.

I.2. Impuesto sobre los bienes personales

I.2.a. Anticipos 2020

Ya se efectuaron presentaciones del impuesto sobre los bienes personales por el año fiscal 2019 y ello permite verificar el registro de la obligación de pago de anticipos a cuenta del año fiscal 2020 en el Sistema de Cuentas Tributarias.

Ese sistema muestra no solo el importe de los anticipos sino también el importe del pago a cuenta del impuesto sobre los bienes situados en el exterior sujetos al impuesto. Se advierte que los importes que se registran como anticipos a cuenta del año 2020 —consignando sus respectivas fechas de vencimiento— no son correctos por cuanto se han calculado sobre la base del impuesto total determinado por el año 2019, *incluyendo el impuesto determinado*

por ese año sobre los bienes situados en el exterior sujetos a la sobretasa dispuesta por el dec. 99/2019.

Ese modo de cálculo de los anticipos no se considera correcto ya que ignora las normas de la RG 4673 y más aún las disposiciones de los arts. 9 a 11 del dec. 99/2019 (Título II del dec. 99/2019 referido a la exención del pago de la sobre tasa sobre el valor de los bienes situados en el exterior gravados).

El art. 11 de ese decreto libera del pago del impuesto adicional en el caso de la repatriación del 5% de los activos en el exterior. Esta liberación fue correctamente considerada en la RG 4673 al disponer un pago a cuenta del mayor impuesto solo luego del vencimiento del plazo para ejecutar la repatriación liberatoria de esa mayor tributación y sin modificar los anticipos del impuesto calculados sobre la base del impuesto determinado de acuerdo con la escala general de tasas del gravamen definida en la ley.

La RG 4673 correctamente reconoció la liberación de la sobretasa sobre los bienes situados en el exterior sujetos al impuesto, tanto con relación al año fiscal 2019 como también con respecto al año fiscal 2020 y previó, en consecuencia, la liberación del pago a cuenta de ese mayor impuesto (que para el año 2020 deberá efectuarse hasta el 05/04/2021) mediante la solicitud de su exención prevista en su art. 4. De lo contrario, el art. 1° de la RG 4673 obliga a ingresar como pago a cuenta un 0.5% del valor de los bienes del exterior (en el caso bajo análisis los existentes al 31/12/2019).

Es decir que los bienes situados en el exterior gravados con el impuesto al cierre del año 2019 no deben generar mayor pago a cuenta del impuesto por el año 2020 que el pago a cuenta previsto en la RG 4673 y condicionado al *no* ejercicio de la repatriación del 5% prevista en el dec. 99/2019.

Los anticipos de acuerdo con el régimen general de anticipos de este impuesto a cuenta del año 2020 *de responsables que no efectuaron la repatriación por el*

año 2019 deben ser calculados *no* sobre la base del impuesto total determinado en la DDJJ 2019 sino sobre el recálculo del impuesto del 2019 adicionando el valor de los bienes en el exterior al total de los bienes en país.

El régimen general de anticipos —respetando las normas del dec. 99/2019 y la RG 4673— debe ser único para todos los contribuyentes sobre el impuesto total determinado según la escala general del impuesto, es decir como si no hubiera sido aplicable la sobretasa en el período base para la determinación de los anticipos.

El modo en que se registraron en Cuentas Tributarias los anticipos para el año fiscal 2020 duplica una obligación de pago en base a los bienes en el exterior sin causa en una obligación tributaria real.

Respuesta de AFIP:

Al respecto, existe una pregunta ya publicada dentro de preguntas frecuentes en la web:

ID 25605558: ¿Cómo se calculan los anticipos del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondientes al período fiscal 2020?

14/08/2020 12:00:00 a.m.

Ante las dudas planteadas con relación al cálculo de los anticipos del impuesto sobre los bienes personales correspondientes al período fiscal 2020, se aclara que se encuentran determinados conforme el art. 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 imputarlos, deducida —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 anticipos superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deban imputarse, podrá optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la es-

timación que practique - Régimen opcional de anticipos - Capítulo B de la citada norma.

Finalmente, se deja constancia 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).

I.2.b. Bienes personales. Tratamiento de créditos hipotecarios UVA

Se interpreta que a los efectos de valuar los préstamos UVA otorgados para la compra, construcción o mejora de la casa habitación se deberá computar el total del capital adeudado por el valor de la UVA publicado por el Banco Central de la República Argentina al 31/12 de cada año. ¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP:

El cuarto párrafo del inc. a) del art. 22 de la Ley del Impuesto prevé para la valuación de los inmuebles: “De tratarse de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, del valor determinado de conformidad a las disposiciones de este inciso podrá deducirse el *importe adeudado al 31 de diciembre de cada año* en concepto de créditos que hubieren sido otorgados para la compra o construcción de dichos inmuebles o para la realización de mejoras en los mismos”.

Por lo tanto, a esos fines deberá computarse el monto en pesos de la cantidad de UVA adeudado, calculadas tales unidades a la cotización del 31 de diciembre de cada año publicada por el Banco Central de la República Argentina.

I.2.c. Impuesto sobre los bienes personales. Acciones y participaciones societarias. SAS

El artículo incorporado a continuación del 25 de la Ley de Bienes Personales establece que “el gravamen correspondiente a

las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades, ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inc. h) del art. 22 de la presente norma...”

Las sociedades por acciones simplificadas (SAS) fueron creadas por la ley 27.349. Se consulta si estas deben considerarse alcanzadas por las disposiciones de la responsabilidad sustituta o si, por el contrario, los socios deben incluir como gravadas en su DDJJ personal, su participación en dichas sociedades.

Respuesta de AFIP:

Mediante la ley 27.349 se crearon las sociedades por acciones simplificadas y reguló determinados aspectos referidos a la constitución y funcionamiento de estas que el legislador consideró pertinente. En tal sentido, en el marco de dicho plexo legal se previó puntualmente que todas aquellas cuestiones que involucren a dichas sociedades y que no se encuentren dentro de la regulación específica dispuesta por aquella, se regirán por la ley 19.550 —Ley de Sociedades Comerciales—.

En efecto, el art. 33 de la norma legal en trato crea “...la sociedad por acciones simplificada, identificada en adelante como SAS, como un nuevo tipo societario, con el alcance y las características previstas en esta ley. Supletoriamente, serán de aplicación las disposiciones de la Ley General de Sociedades, 19.550, t. o. 1984, en cuanto se concilien con las de esta ley”.

Como puede observarse la ley 27.349, prevé que las SAS no solo se rigen por su ley especial de creación —en aquellos aspectos específicos previstos por el legislador— sino también por la ley 19.550, la cual rige,

con carácter residual, en todos los aspectos no alcanzados por aquella.

Así pues, se interpreta que sin perjuicio de que las SAS se encuentren reguladas por los términos de la ley 27.349, revisten asimismo el carácter de sociedades regidas por la ley 19.550.

De este modo, puede apreciarse que las SAS quedan alcanzadas por el régimen de responsabilidad sustitutiva previsto en el artículo sin número incorporado a continuación del art. 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, atento a que este alcanza a las sociedades “regidas por la Ley General de Sociedades, ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones”.

I.2.d. Casa habitación. Cesión de nuda propiedad

Madre viuda cede nuda propiedad a sus hijos y constituyen derecho de usufructo sobre el inmueble. Este es su casa habitación desde siempre. El usufructo lo constituyó hace 10 años.

Hasta la fecha consignaba como bien dentro de su activo el derecho real de usufructo sobre dicha vivienda. ¿Podría imputarlo como casa habitación? ¿Aplicaría la exención?

Respuesta de AFIP:

El quinto párrafo del inc. a) del art. 22 de la Ley del Impuesto prevé: “En los supuestos de cesión gratuita de la nuda propiedad con reserva del usufructo, el cedente deberá computar, cuando corresponda a los fines de este impuesto, el valor total del inmueble, determinado de acuerdo con las normas de este inciso. En los casos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva de usufructo se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios”.

No surge del planteo si se trató de una cesión onerosa o gratuita, ni si los cesionarios conviven en la vivienda en cuestión.

Por ello, se asume que si se tratare de alguna de esas situaciones particulares se

habría planteado en la consulta. En consecuencia, se asumirá que se trató de una cesión gratuita y que solo la cedente usufructuaria da uso de casa habitación a la propiedad.

En tal caso, se aplicará respecto de la cedente usufructuaria la exclusión prevista en el segundo párrafo del art. 24 de la ley.

1.3. Temas varios

1.3.a. Contribución extraordinaria de mutuales. Actividad de seguros. Alcances

Mediante la ley 27.486 se creó una Contribución Extraordinaria sobre el Capital de las mutuales y cooperativas, siendo los sujetos obligados a dicha contribución las cooperativas o mutuales, que desarrollen como *actividad principal*: actividad de ahorro, de crédito y/o financieras, *de seguros y/o reaseguros* y sin importar la modalidad que adopten para desarrollar dichas actividades —excluyendo a las mutuales que tengan por objeto principal la realización de actividades de seguro de responsabilidad civil de vehículos automotores destinados al transporte público de pasajeros y ART mutual—.

Es importante mencionar que los servicios de medicina prepaга prestados por cooperativas y mutuales podrían encuadrar en el nomenclador de actividades vigente de AFIP dentro de la siguiente actividad:

- Act. N° 651110: Servicios de Seguros de salud (incluye medicina prepaга y mutuales de salud)

Cuando la norma indica como sujetos obligados a la Contribución Extraordinaria a las cooperativas y mutuales que desarrollen la *actividad de seguros*, entendemos que esta refiere únicamente a aquellos servicios de seguros patrimoniales o de personas encuadrados en la Ley de Seguros 17.418 realizados por las entidades de seguros de la ley 20.091; es decir que las cooperativas y mutuales que realicen la actividad de “servicio de seguros de salud - medicina prepaга” regulada por la ley 26.682 no se encuentran alcanzadas por la contribución extraordinaria establecida por la ley 27.486.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP:

Se interpreta que los servicios de medicina prepaга prestados por mutuales y cooperativas no se encuentran dentro de las actividades que determinan que el sujeto esté obligado a la contribución extraordinaria.

Ni el mensaje de elevación ni en el debate parlamentario se hace referencia a otros seguros que no se consideren dentro de la actividad financiera.

1.3.b. Régimen de información de participaciones societarias. RG 4697

La RG 4697 modifica y amplía el Régimen de información anual de participaciones societarias, registración de operaciones de transferencias y/o cesiones de títulos, acciones y otras participaciones, e instrumenta el Registro de Entidades Pasivas del Exterior.

Fundaciones de interés privado: ¿deberían informar? El art. 1º, inc. 3 de la RG 4697 excluye de la obligación de informar a los fideicomisos y fundaciones. La RG 3312 que establece un régimen de información anual y de registración de operaciones para los fideicomisos financieros y no financieros constituidos en el país y en el exterior no incluye a las fundaciones de interés privado. La conclusión es que las fundaciones de interés privado no están obligadas a cumplir ningún régimen de información de esta índole. ¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP:

Las fundaciones de interés privado no resultan objeto del régimen de información previsto por la RG 4697 ni tampoco se encuentran comprendidas en el régimen de información previsto por la RG 3312.

Atento lo expuesto se comparte el criterio indicado precedentemente.

1.3.c. Registro de entidades pasivas del exterior. RG 4697

Entendemos que la obligación de informar anualmente al “Registro de Entidades Pasivas del Exterior” no alcanza a quienes,

en ocasión del Sinceramiento Fiscal, ley 27.260, desafectaron, en función del art. 39 de dicha norma, la totalidad de los activos que estaban en poder de tales entidades asumiéndolos a todos los efectos impositivos como de propiedad de la persona humana que los reconoció. Ello a pesar de que la entidad del exterior sigue vigente en el país en el que fue constituida ¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP:

Resulta necesario realizar una serie de precisiones respecto a los casos comprendidos bajo este supuesto.

Conforme lo dispone el dec. 895/2016, reglamentario de la ley 27.260, las personas humanas o sucesiones indivisas que hayan optado por exteriorizar activos pertenecientes a entidades del exterior pudieron hacerlo sobre aquellos que formaban parte del patrimonio del ente hasta la fecha de promulgación de dicha ley, es decir, el 22 de julio de 2016.

En este sentido, si una persona humana o sucesión indivisa desafectó todos los bienes generadores de rentas pasivas de dichas entidades asumiéndolos, a todos los efectos impositivos, como de su propiedad a partir del 2016, no corresponde que la persona humana o sucesión cumpla el régimen de información previsto por la RG 4697, dado que, en principio, no quedarían bienes generadores de rentas pasivas a nombre de la entidad.

Ahora bien, dado que dicha declaración de exteriorización resultó manifiesta, por única vez, hasta el 22 de julio de 2016, corresponde realizar una mención respecto a los períodos posteriores.

Tal como lo dispone el art. 15, inc. b), de la RG 4697, el Registro de Entidades Pasivas del Exterior resulta operativo a partir del ejercicio 2016. En este sentido, en caso de que la entidad del exterior, cuyos bienes fueron declarados en cabeza de personas humanas en el Sinceramiento, haya adquirido nuevos bienes generadores de más de un 50% de rentas pasivas, deberán,

aquellos sujetos que posean una participación superior al 50% en los entes (o es encuentren comprendidos en las situaciones de hecho que la resolución equipara a esa participación), cumplir con el régimen de información.

I.3.d. Solicitud de inscripción. Obtención de la CUIT

Una sociedad simple o sociedad regular constituida antes de la pandemia que no posee CUIT, ¿cómo hace si quiere comenzar a facturar en área AMBA, que no tiene habilitado en Presentaciones Digitales en Personas Jurídicas el trámite para gestión de CUIT? El F. 420J se puede presentar, pero ¿cómo se continúa el trámite, si las agencias están cerradas y no hay un trámite específico?

Respuesta de AFIP:

Se encuentra en análisis un procedimiento que permita realizar la correspondiente solicitud de alta de CUIT para personas jurídicas mediante el servicio con clave fiscal denominado "Presentaciones Digitales".

II. Temas operativos

II.1. Impuesto PAIS. Devolución de sumas incorrectamente percibidas

Mediante el Capítulo 6 (arts. 35 a 44) de la ley 27.541 (BO 23/12/2019) se creó el impuesto PAÍS, consistente en gravar con el 30% el uso de divisas para gastos de cierto tipo en el exterior o en el país. En este marco, las compañías aéreas y las agencias de viajes y turismo deben actuar como agentes de percepción del citado tributo, de acuerdo con lo dispuesto en los incisos c) y d) del art. 37 de la ley. La reglamentación del gravamen corre por cuenta de los arts. 14 a 19 del dec. 99/2019 (BO 25/1/2020).

A su turno, en función de lo previsto por el art. 10 de la RG 4659 (BO 7/01/2020), se ha dispuesto que cuando no corresponda la percepción practicada se podrá solicitar la devolución del gravamen percibido. No existiendo más precisiones acerca de "cuando no corresponde la percepción practicada".

A raíz de la pandemia causada por el COVID-19 se han suspendido multiplicidad de viajes y servicios que fueron objeto de la percepción y es notorio que varias compañías aéreas están devolviendo los importes pagados por las prestaciones gravadas, pero sin incluir la restitución del impuesto PAÍS. No obstante, la cancelación de la operación supone un claro caso de no corresponder la percepción practicada.

Frente a la pérdida de poder adquisitivo de nuestra moneda, es imperioso intentar obtener rápidamente las devoluciones del caso.

¿Se comparte este criterio?

Respuesta de AFIP:

Sobre el particular, la RG 4659/2020, en su art. 10 establece que cuando no corresponda la percepción practicada, el adquirente, prestatario y/o locatario podrá solicitar la devolución del gravamen percibido ante el agente de percepción correspondiente.

En tan sentido, las devoluciones se deberán gestionar ante el agente de percepción respectivo.

Asimismo, el Agente de percepción informará las devoluciones efectuadas en las declaraciones juradas del Si.Co.Re. en el período en que estas se realizaron, conforme las previsiones dispuestas en la RG 2233.

II.2. Oficios judiciales

Actividad judicial y TFN: se solicita que se permita diligenciar los oficios de manera electrónica en las distintas direcciones regionales de AFIP para poder contestar directamente en el expediente correspondiente.

Respuesta de AFIP:

Respecto el planteo, se informa que fue creada la siguiente casilla de correo electrónico para dar seguimiento a los oficios, correspondientes a CABA y Gran Buenos Aires: oficios_afip@afip.gob.ar.

II.3. Disponibilidad del servicio. RG 4717/2020. Precios de transferencia

La RG 4717, establece en el art. 48 la obligación de presentar el F 2668.

Al día de la fecha, no se encuentra disponible dicho servicio, siendo que la fecha de publicación de dicha resolución fue el 15/05/2020. Se consulta cuándo estará disponible el servicio, a los fines de hacer efectivo el cumplimiento de dicha obligación.

Respuesta de AFIP:

El servicio web “Operaciones Internacionales” que permite informar las transacciones internacionales alcanzadas por el régimen y mediante el cual se genera el Formulario F2668, se encuentra disponible desde el día 24/06/2020 para realizar la carga de los datos solicitados y a partir del día 02/07/2020 para la presentación.

Para adherirse al servicio los sujetos alcanzados deberán acceder con CUIT y Clave Fiscal, desde el sitio web institucional www.afip.gob.ar, al servicio “Operaciones Internacionales”.

En el Micrositio de Operaciones Internacionales (<https://www.afip.gob.ar/operaciones-internacionales/>) encontrará información detallada sobre las nuevas formalidades, requisitos y demás condiciones que deben observar los sujetos alcanzados.

II.4. Inconvenientes en la solicitud de certificado pyme

Dada la importancia de contar con un certificado pyme a efectos de poder acceder a beneficios fiscales, particularmente en lo que respecta a la moratoria vigente, en este último tiempo se efectuaron una cantidad considerable de pedidos, razón por la cual es comprensible una pequeña demora en la confirmación de estos, no obstante, ello se plantean una llamativa cantidad de casos en los que el trámite fue iniciado hace 2 o más meses y aún no se recibe repuesta.

Cabe aclarar que se han presentado: consultas web, reclamos web y presentaciones digitales y que, en la mayoría de los casos, las repuestas son atribuibles a una demora de la secretaría pyme. Por ello, se remitieron los mails y comunicaciones varias al Ministerio interviniente, adjuntando información complementaria por mail y por TAD, recibiendo como repuesta, en todos

los casos, que AFIP no ha remitido la solicitud F. 1272 oportunamente presentada.

Luego de presentar el F. 1272 por TAD y por otros medios disponibles, la respuesta es que se debe aguardar una comunicación en el DFE. A más de 1 mes de esa última comunicación aún no hay novedades.

Claramente esta situación lleva a que, si bien el sistema habilita la carga de la moratoria, esta se encuentra en forma condicional hasta tanto no se obtenga el certificado definitivo, con todos los inconvenientes e incertidumbre que esto acarrea.

Respuesta de AFIP:

En el circuito de solicitud del certificado pyme, AFIP remite todos los F. 1272 a la SEPYPE. Cuando se registran inconvenientes de parte de la SEPYPE al momento de recibir los F. 1272, estos son reclamados para su reenvío el que se efectúa con la mayor celeridad posible. No obstante, será revisado a fin de considerar la situación planteada.

II.5. Liquidación anual de trabajadores en relación de dependencia, jubilados y/o pensionados, entre otros, correspondiente al período fiscal 2019. Presentación anterior al 28/05/2020

El pasado 28/05/2020 se publicó en el BO la RG 4725, que además de prorrogar —con carácter de excepción— hasta el 3/7/2020, el plazo para que los agentes de retención practiquen y presenten ante la AFIP, de corresponder, la liquidación anual del período fiscal 2019 por el régimen de la RG 4003 y sus mod., también modificó el modelo de esta —previsto en el Anexo III de la referida norma—, a los fines de adaptar su formato al tratamiento dispuesto en el art. 46 de la ley 27.541 —respecto del aumento del 20 % sobre los importes de las deducciones personales en concepto de mínimo no imponible y deducción especial incrementada, establecido por el dec. 561/2019—.

Dado que muchos agentes de retención ya habían practicado y presentado a la AFIP

—en los casos en que correspondía— la referida liquidación anual con anterioridad a la publicación en el Boletín oficial de la referida RG 4725 (puesto que el 29/05/2020 vencía dicho plazo) y por lo tanto empleando el modelo anterior, es decir, sin contemplar lo dispuesto por la ley de solidaridad, de exponer en forma separada de los conceptos de mínimo no imponible y de deducción especial incrementada el aumento del 20 %.

Se consulta si en esos casos se debe volver a presentar a la AFIP el archivo en formato .txt, adaptado al nuevo modelo contemplado en el referido Anexo III de la RG 4003, modificada por la RG 4725, a los fines de obtener nuevamente el F. 1357.

Respuesta de AFIP:

No deben volver a presentar el archivo utilizando la versión 2, ya que se toman como válidas las presentadas con la versión 1. No obstante, de tener que presentarse una rectificativa posterior, deberá utilizarse la versión 2.

III. Miembros participantes

III.1. Externos

- FAGCE - Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas.
- FACPCE - Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- CGCE de CABA - Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de CABA.
- AAEF - Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

III.2. AFIP

Ignacio Yasky (SDG SEC), Gonzalo Checacci (DI PyNSC), Luis Desalvo (SDG SEC), Raúl Bargiano (SDG SEC), Constanza Chiapperi (DE EVAS), Lucas Gómez (DE EVAS), Fabiana Bermúdez (DE EVAS), Matías Werbin (DI PyNR), Cecilia Dorosz (DI PyNR), Patricia García (DI FIIN), Adrián Groppoli (DI ATEC), Sandra Arandez (DI PyNF).

Thomson Reuters

APLICACIÓN PRÁCTICA

Thomson Reuters

Libro de IVA Digital: un registro en construcción

Carla Lombardi (*)

Las nuevas tecnologías permiten a las administraciones tributarias ser más eficaces y eficientes en la búsqueda del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. En esa línea, AFIP ha desarrollado procesos sistémicos y aplicaciones web para facilitarles la tarea. La presente colaboración busca identificar en qué lugar de este proceso de construcción se encuentra ubicado el desarrollo del "Libro de IVA Digital".

I. Introducción

El "Libro de IVA Digital" vio la luz el 1 de octubre de 2019 cuando fue publicada en el BO la RG 4597/2019, con este registro el organismo recaudador perseguía, en mi opinión, tres objetivos:

1. Dar un primer paso hacia la confección de una declaración jurada preliminar definitiva del IVA ("IVA Simplificado").

2. Reemplazar el Régimen Informativo de Compras y Ventas de la RG 3685/2014.

3. Evitar la duplicidad en la carga de datos y reducir los tiempos que conlleva la presentación de las declaraciones juradas.

A casi un año de su publicación y habiendo sufrido la RG 4597/2019 dos prórrogas en el cronograma de implementación ori-

ginalmente establecido (RG 4671/2020 y RG 4796/2020), la Administración Federal de Ingresos Públicos solo pudo cumplir con uno de esos objetivos, el de reemplazar el Régimen Informativo de Compras y Ventas de la RG 3685.

Vale aclarar que el servicio de "IVA Simplificado" no está actualmente operativo, salvo para un reducido grupo de contribuyentes que poseen la caracterización en el Sistema Registral "442 - Libro de IVA Digital - Régimen Simplificado".

Y en cuanto a evitar la duplicidad en la carga de datos, los contribuyentes no han visto reducido el tiempo insumido en cumplir las obligaciones con el fisco, por el contrario, han tenido que enfrentar modificaciones en sus sistemas sin ningún beneficio visible hasta la fecha.

(*) Contadora pública.

CRONOGRAMA DE IMPLEMENTACIÓN LIBRO DE IVA DIGITAL



(*) Total de Ventas Gravadas, No Gravadas y Exentas en 2018

Sujetos obligados al Libro de IVA Digital:

- Responsables inscriptos en el IVA.
- Sujetos exentos en el IVA.

Quedan exceptuados:

a) Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial, municipal o del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no fueren empresas y/o entidades —pertenecientes, total o parcialmente, a dichos Estados—, comprendidas en el art. 1° de la ley 22.016.

b) Quienes presten servicios personales domésticos.

c) Quienes desempeñen las funciones de directores de sociedades anónimas, síndicos, integrantes del consejo de vigilancia, socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, socios administradores de sociedades en comandita simple y comandita por acciones, fideicomisarios y consejeros de sociedades cooperativas; únicamente por los honorarios o retribuciones que perciban por el desarrollo de las tareas indicadas y en tanto suscriban el correspondiente recibo expedido por la sociedad.

d) Las entidades exentas en el impuesto al valor agregado comprendidas en los incs. e), f), g) y m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. 1997 (instituciones religiosas, asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y de cultura física o intelectual, entidades mutualistas, y asociaciones deportivas y de cultura física).

e) Los pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado (Monotributo).

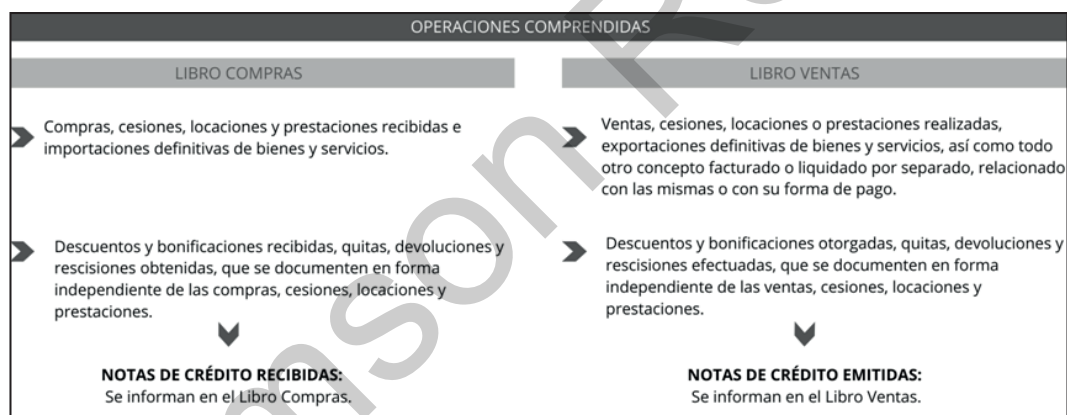
La excepción dispuesta en el párrafo anterior no obsta el cumplimiento que en materia de registración y respecto de otros aspectos de naturaleza tributaria, civil, comercial, contable, profesional u otros, establezcan otras disposiciones legales, reglamentarias o complementarias para cada actividad, operación o sujeto.

II. Opción adelantada

Los contribuyentes podrán ejercer la opción de registrar electrónicamente las operaciones mediante la generación y presentación del “Libro de IVA Digital” en forma adelantada, seleccionando la caracterización “441 - Registración de Operaciones - Libro de IVA Digital”.

III. Integridad de la información

El Libro IVA Digital es un régimen de registro electrónico de operaciones, sean estas gravadas por el IVA, exentas o no gravadas, a diferencia del Régimen Informativo de Compras y Ventas RG 3685/2014, por lo que corresponde que la registración de los comprobantes sea íntegra ya que esta sustituye la obligación de registración prevista en la RG 1415/2003.



IV. Pasos para la carga de la información en el Libro de IVA Digital

IV.1. Indicar si el contribuyente realiza operaciones especiales

El contribuyente deberá seleccionar al momento de ingresar al servicio “Portal IVA” si realiza alguna operación especial de entre las siguientes:

- Operaciones no gravadas o Exentas.
- Importación definitiva de Bienes.
- Importación de servicios.
- Incluido en el Régimen TurIVA.
- Compra de bienes usados o material reciclable.

Pudiendo elegir entre una, varias o ninguna de las opciones mencionadas. Cada una de estas opciones habilitará en el Libro Compras una pestaña específica para la carga de los comprobantes directamente relacionados con esas operaciones.

IV.2. Operaciones no gravadas o exentas y el prorrateo del crédito fiscal

Cuando el contribuyente realiza operaciones gravadas, no gravadas y exentas, solo puede computar en la declaración jurada determinativa del IVA, el crédito fiscal correspondiente a las operaciones que se encuentran gravadas.

Por lo que es necesario que, en el Libro IVA Digital, siendo este un registro electrónico de operaciones se discriminen también los créditos fiscales que se vinculen con operaciones exentas y no gravadas informándolos como crédito fiscal no computable.

El servicio permite seleccionar una de las siguientes opciones de prorrateo:

Con prorrateo de asignación directa	La asignación del crédito fiscal puede efectuarse en forma directa en cada comprobante por conocimiento cierto de la afectación de los bienes y servicios a las operaciones gravadas, no gravadas y exentas.
Con prorrateo global	En los casos en los cuales no es posible la asignación directa, deberá seleccionar la opción de prorrateo, a fin de discriminar la porción computable en forma global.
Con prorrateo por asignación directa y global	Opción mixta donde deba efectuarse la asignación directa del crédito fiscal de algún/ algunos comprobante/s y resto del crédito computable surja por prorrateo global.

IV.3. El Libro Compras y el Libro Ventas, opciones de carga

El contribuyente posee tres opciones distintas que puede utilizar para cargar los comprobantes de compras y ventas en el Libro de IVA Digital pudiendo optar por una o varias de ellas al mismo tiempo.

IV.3.a. Importación de datos desde AFIP

El sistema trae la información de los comprobantes electrónicos emitidos y recibidos que el contribuyente registra en las bases de datos de AFIP; información que podrá ser modificada en forma manual por el contribuyente.

Esta opción obliga a eliminar aquellos comprobantes de compras que no estén relacionados con la actividad y que no deben incluirse en el Libro IVA Digital. Así como a tener que utilizar otra de las opciones disponibles para cargar los comprobantes emitidos en forma manual o a través de controladores fiscales.

Es importante destacar que esta opción tiene una limitación temporal, ya que el sistema no permite seleccionar desde que fecha se desea importar comprobantes figurando en forma predeterminada el período mensual por el cual se está cargando la información sin posibilidad de incluir períodos anteriores.

IV.3.b. Carga manual de la información

Esta opción permite la carga de los comprobantes en forma manual por el contribuyente. Hay que informar por cada comprobante cada uno de los datos y conceptos que lo componen. Pudiendo cargar todos los comprobantes de esta forma o ser utilizado solo para completar o modificar la información ya obtenida desde AFIP.

IV.3.c. Importación de datos desde archivo

El sistema permite cargar la información desde archivos con formato “.txt” generados por el contribuyente. Pudiendo cargar todos los comprobantes de esta forma o utilizarse solo para completar la información ya obtenida desde AFIP.

Si bien la forma de generar los archivos de importación es casi idéntica a la utilizada por el Régimen Informativo de Compras y Ventas de la RG 3685/2014 es interesante remarcar algunas diferencias entre ambos al momento de la carga.

	Régimen informativo de compras y ventas RG 3685	Registro de operaciones electrónicas RG 4597/19
Posibilidad de conservar comprobantes ya cargados	No. Pisa la información según el último archivo importado.	Sí. Permite conservar los comprobantes ya cargados anteriormente.
Detección de comprobantes duplicados	Solo dentro del mes que se está cargando.	Detecta si el comprobante ya fue cargado también en un período anterior.
Errores en el archivo .txt	Emite reporte con todos los errores detectados en el archivo .txt.	Solo muestra el primer error detectado en el archivo .txt.
Importación parcial	Si el sistema detecta un error no carga ningún comprobante hasta que no se corrijan todos los errores	Importa la información del archivo hasta la fila en la cual detecta el error.

IV.3.d. La obligación de cargar los comprobantes de venta anulados

Al ser un registro electrónico de operaciones y no un simple régimen de información se deberán informar los comprobantes de venta cuyo CAI esté vencido y que no fueron utilizados, así como comprobantes extraviados y todo otro comprobante inutilizado.

IV.4. Ajustes al débito y crédito fiscal

El art. 5° de la RG 4597/2019 establece que los montos que deberán consignarse en la declaración jurada determinativa del IVA correspondientes al período mensual que se liquida, se conformarán por todas las operaciones registradas en el “Libro de IVA Digital” del mismo período mensual, con los ajustes al débito o al crédito fiscal, que correspondan.

IV.4.a. Ajustes al crédito fiscal

El servicio de Libro IVA Digital divide los ajustes al crédito fiscal que pueden cargarse en dos grupos:

1. Crédito fiscal por contribuciones a la seguridad social

- *Anexo I de la ley 27.541*: de la contribución patronal efectivamente abonada, los contribuyentes se podrán computar, como crédito fiscal del IVA, el monto que resulte de aplicar a las mismas bases imponibles, los puntos porcentuales que para cada supuesto se indican en el Anexo de la ley.

Se aplicará prorrateo sobre este crédito fiscal cuando las remuneraciones que los originen se relacionen indistintamente con operaciones gravadas y con operaciones exentas o no gravadas.

- *Art. 91, ley 27.467*: los sujetos cuya actividad sea la prestación de servicios de radiodifusión televisiva abierta o por suscripción mediante vínculo físico y/o radioeléctrico, de radiodifusión sonora, señales cerradas de televisión, las empresas editoras de diarios, revistas, publicaciones periódicas o ediciones periodísticas digitales de información en línea y los distribuidores de esas empresas editoras, podrán computar como crédito fiscal del gravamen, las contribuciones patronales sobre la nómina salarial del personal afectado a dichas actividades, devengadas en el período fiscal y efectivamente abonadas al momento de presentación de la DDJJ del tributo.

No aplicará prorrateo sobre este crédito fiscal excepto que las remuneraciones se relacionen en forma indistinta con otras actividades no comprendidas.

2. Crédito fiscal por otros conceptos

- *Crédito fiscal por uso de terminal POS*: los comercios, responsables inscriptos en IVA que realicen operaciones con consumidores finales, podrán computar como crédito fiscal del citado impuesto el 50% del costo que les insuma adoptar el sistema que permitan realizar el cobro de sus operaciones a través de terminales electrónicas, hasta un monto máximo de \$ 300, por mes y por cada una de las mencionadas terminales. Dicho saldo se acreditará mediante una constancia de los servicios utilizados, emitida por cual-

quiera de las entidades administradoras y/o responsables de la prestación del servicio (art. 10, ley 27.253 y res. [MHYFP] 227/2016).

No se aplica prorrateo del art. 13 de la ley de IVA.

IV.4.b. Ajustes al débito fiscal

- *Ajustes por perfeccionamiento del hecho imponible*: esta situación se puede dar por perfeccionamiento del hecho imponible de un comprobante emitido en un período anterior (art. 6°, ley IVA). También aplicaría en los casos de los monotributistas excluidos del régimen simplificado y que deben informar el IVA débito fiscal que se calcula sobre sus ventas.

- *Débito fiscal por otros conceptos*: por ejemplo, por desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de esta (art. 2°, inc. b), ley IVA).

- *Restitución de crédito fiscal por compras de bienes usados a consumidores finales*: en los casos que se determine un excedente en el crédito fiscal computado, dicha diferencia integrará el débito fiscal del mes al que corresponda la operación de venta que le dio origen (art. 18, ley IVA).

- *Restitución de crédito fiscal por otros conceptos*: puede suceder en las donaciones o entregas a título gratuito en el período fiscal en que tal hecho ocurra (DR. IVA art. 58), en las obras sobre inmueble propio desafectadas (art. 11 ley IVA) así como en la venta inmuebles propios (art. 5°, DR ley IVA) entre otras.

IV.5. Presentación del Libro de IVA Digital

El art. 12 de la RG 4597/2019 indica que la presentación del “Libro de IVA Digital” deberá realizarse, aun cuando no se hubieran efectuado operaciones, hasta el día de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada determinativa del IVA y de manera previa a la declaración jurada del impuesto, generando un formulario F. 2083 y un acuse de presentación.

Sin embargo, AFIP en su “Espacio de diálogo particular. Libro de IVA Digital. Acta Nro. 16” del 29 de junio de 2020, aclaró con respecto a la obligación de presentación del Libro de IVA Digital con carácter previo a la DDJJ de IVA que esta exigencia no aplica.

Esta respuesta brindada por el organismo es una muestra más de porque el Libro de IVA Digital es un registro en construcción, donde los objetivos originales del fisco tienen que adaptarse a las limitadas posibilidades de la página web de AFIP.

Compensación de pagos

María Cecilia Signanini (*)

Roque T. Claramunt (**)

La idea de esta colaboración es brindarles a los profesionales un material de consulta útil al momento de tener que analizar y gestionar las compensaciones de los contribuyentes.

I. Introducción

El Cód. Civ. y Com. de la Nación en su art. 921 establece que la compensación tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Extingue con fuerza de pago las dos deudas, hasta el monto de la menor, desde el tiempo en que ambas obligaciones comenzaron a coexistir en condiciones de ser compensables.

Por su parte, el fisco que recibió esta modalidad de cancelación de obligaciones dictó la RG (AFIP) 1658 mediante la cual establece los requisitos y formalidades para efectuar las presentaciones de la solicitud de compensación de saldos de impuestos.

II. RG (AFIP) 1658

II.1. Marco normativo

A través del dictado de la RG 1658 AFIP fija los lineamientos básicos para la compensación de saldos de impuestos. En tal sentido precisa:

- Que los saldos deudores y acreedores deben pertenecer, a la vez, a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco.

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

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

- *Sujetos comprendidos*: contribuyentes o responsables por deuda propia (Art. 5° de la ley 11.683).

- *Sujetos excluidos*: los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos (Art. 6° ley 11.683).

II.2. Sujetos

Tal como surge expresamente de la redacción actual de la norma, la RG (AFIP) 1658 no permite la compensación para responsables por deuda ajena.

Sin perjuicio de ello, debemos recordar que la anterior redacción de la citada norma no establecía limitación alguna al respecto, pero en la práctica AFIP no la permitía.

En el año 2011 a través del fallo “Rectificaciones Rivadavia SA” (12/07/2011) la CS avaló la compensación entre saldos a favor propios del contribuyente y deudas en su carácter de responsable sustituto.

Tan solo mes y medio después, el fisco modificó el texto de la RG 1658 mediante el dictado de la RG 3175 (BO 02/09/2011) incorporando en la norma la limitación con la que los contribuyentes ya se encontraban en la práctica. De este modo, excluyó expresamente a los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y a los responsables sustitutos para dar sustento a su posición. Es decir, la postura del fisco es clara:

- No pueden solicitar la compensación de SAF propios con obligaciones que genere el

contribuyente en su carácter de responsable por deuda ajena y/o sustituto.

- Solo procede compensación cuando el sujeto revista el carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco.

Con posterioridad a esta modificación nos volvemos a encontrar con fallos, en esta oportunidad de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (1), donde la justicia admite la procedencia de la compensación con fundamento en que el art. 28 de la ley 11.683. Sostiene que procede extender la compensación a los responsables por deuda ajena y que el fisco se ha excedido dado que debiendo reglamentar tal norma legal, estableció una inhabilidad sin base legal.

No obstante, los pronunciamientos citados el fisco vuelve a ratificar su postura en el marco de las reuniones de Espacio de Diálogo con Entidades Profesionales. Puntualmente en el Acta n.º 35 de fecha 25/06/2020 volvió a plasmar su postura al recordar que la posibilidad de solicitar la compensación contemplada en el art. 1º de la RG 1658 quedó expresamente vedada para los responsables sustitutos a que alude el art. 6º de la ley 11.683. El organismo recaudador sostiene que la existencia de sentencias adversas de tribunales inferiores sin un pronunciamiento del Máximo Tribunal sobre el punto no conduce a una necesaria revisión de la cuestión por parte del Organismo.

En síntesis, a nivel de sujetos, AFIP no admite la compensación de un saldo a favor propio con obligaciones que genere el contribuyente en su carácter de responsable por deuda ajena y/o sustituto mientras que la jurisprudencia sí la admite. Por tal motivo si el contribuyente desea hacer valer su derecho deberá estar dispuesto a transitar un trámite de índole contencioso.

II.3. Saldos a favor

Los saldos a favor comprendidos son aquellos resultantes de:

- Determinaciones de oficio.

- Declaraciones juradas originales o rectificativas destinadas a salvar errores de cálculo o errores materiales, o rectificativas que generen o incrementen los saldos de libre disponibilidad.

- Resoluciones administrativas o judiciales, dictadas en recursos o demandas de repetición pasadas en autoridad de cosa juzgada.

No quedarán comprendidos por el régimen de compensación previsto por la RG 1658 los saldos a favor:

- Que cuenten con un régimen específico en materia de compensaciones.

- Resultantes de DDJJ anuales que se imputen en la forma y oportunidad prevista en el art. 27 de la ley 11.683 (pagos a cuenta, retenciones, saldos a favor contra el impuesto determinado).

II.4. Improcedencia

A modo de ejemplo podemos citar algunos casos —que sin duda se nos presentarán en la práctica— en los cuales AFIP no admite la compensación:

- SAF de libre disponibilidad propio con obligación derivada de la obligación de actuar como responsable sustituto en el impuesto sobre los bienes personales (RG AFIP 1658/2004).

- SAF de libre disponibilidad con pago a cuenta de bienes personales (RG AFIP 4673/2020).

- SAF de libre disponibilidad de impuestos con aportes y contribuciones de la seguridad social (RG DGI 4339/1997).

- SAF de libre disponibilidad de impuestos con retenciones (RG DGI 3384/1991)

(1) Causa "Cresud" Salas II y III del 16/04/2019 y 4/10/2018 e "Irsa" Sala V del 08/08/2018.

II.5. Modalidades

Existen 2 modalidades de compensación que se aplican a diferentes tipos de saldos a favor:

- Saldos provenientes de declaraciones juradas determinativas:

- A través del servicio “Sistema de Cuentas Tributarias” (SCT).

- Saldos provenientes de DDJJ informativas y resoluciones administrativas o judiciales, dictadas en recursos o demandas de repetición pasadas en autoridad de cosa juzgada.

- Mediante el formulario 798 “Compensaciones y Volantes de Pago” (Versión vigente 1.1 Release 2 que opera bajo la plataforma SIAP) o Formulario F. 574.

II.6. Efectos y comunicación

II.6.a. Efectos

Si la compensación cumple con todos los requisitos exigidos por la normativa, producirá efectos desde el momento de su presentación. Caso contrario, ante la falta de cumplimiento de algún requisito, los efectos se producirán a partir de la fecha en que estos se cumplan.

II.6.b. Comunicación

La norma prevé que, una vez verificada la validez formal de la solicitud de compensación, el contribuyente recibirá una comunicación mediante nota del juez administrativo en la cual se consignarán:

- Conceptos en los cuales se origina el SAF y su monto total.

- Conceptos e importes de las deudas impositivas que se cancelan consignando —en su caso— los ajustes que se hayan efectuado respecto de los accesorios liquidados por el solicitante.

- Fecha a partir de la cual surte efectos la compensación.

- De corresponder, los fundamentos que avalen la impugnación total o parcial del pretendido crédito.

Sin perjuicio de ello, en la práctica el contribuyente debe consultar el estado de la solicitud a través de SCT - “Consultas” - “Estado de Transacción”.

Debemos recordar que si bien la compensación es un medio de extinción de las obligaciones tributarias:

- La mera interposición de la solicitud no implica que la compensación haya sido aceptada por el fisco.

- Debemos consultar su estado a través de SCT - “Consultas” - “Estado de Transacciones”.

- Que la solicitud tenga estado “Autorizado” no impedirá el posterior ejercicio de la facultad que acuerda el art. 16 de la ley 11.683.

II.7. Aplicación práctica

II.7.a. Compensación de saldos originados en DDJJ determinativas

La compensación se realiza a través del servicio “Sistema de Cuentas Tributarias” (SCT) mediante cualquiera de los siguientes caminos:

- Opción “Transacciones” - “Compensación”.

- SAF y deuda corresponden a deudas controladas por el SCT.

- Saldo de origen corresponde a obligación controlada por SCT y la deuda por otro sistema (crear destino).

- Opción “Cuenta Corriente” - “Estado de cumplimiento”.

A través de cualquiera de los 2 caminos arribaremos al sitio que nos permitirá llevar adelante la compensación.

SISTEMA DE CUENTAS TRIBUTARIAS
CONTRIBUYENTE

/ TRANSACCIONES / REIMPUTACION DE PAGOS CONTRIBUYENTE 300

Operación de Reimputación de Pagos 300

CUIT *

BUSCAR

Atención. Este formulario posee campos obligatorios

Seleccionar

Desde el 1° de agosto al ingresar al sitio de compensaciones nos encontraremos con la siguiente pantalla:

SISTEMA DE CUENTAS TRIBUTARIAS
CONTRIBUYENTE

1 Inicio 2 Seleccionar 3 Confirmar 4 Comprobante

\$ Detalle de saldos

Visualizá el detalle de tu deuda y utilizá el saldo a favor para realizar compensaciones.

Establecimiento: 0, 1 y 90

Tu deuda compensable es: **\$ 13.873,15**

Tu saldo disponible es: **\$ 27.339,66**

CONTINUAR

COMPENSACIONES REALIZADAS

Seleccionar

AVISO Tené en cuenta que tus solicitudes, una vez confirmadas, serán registradas en el transcurso de las siguientes 48 hs

Como puede observarse se trata de un interfaz más amigable que la anterior dado que nos permite con un solo vistazo verificar el total de saldo a favor disponible para compensar, así como el total de la deuda compensable.

La compensación podrá ser completada recorriendo tan solo 4 sencillos pasos.

Al seleccionar “Continuar” en el extremo superior derecho de la pantalla el sistema nos mostrará la pantalla siguiente donde podremos visualizar en la parte izquierda los saldos a favor abiertos por impuesto y, en la parte derecha, la deuda susceptible de compensación, también clasificada por impuesto.

ESTABLECIMIENTO: 0, 1 y 90

SALDO A FAVOR: \$ 27.339,66

DEUDAS: \$ 13.873,15

SELECCIONAR: Comenzá la compensación desde el origen o el destino indistintamente.

Selección

Compensaciones a confirmar

✓ Selección el origen

- GANANCIAS PERSONAS FISICAS: Saldo a Favor de Libre Disponibilidad del Periodo. Total: \$26.147,39. Selección: \$0,00.
- IMPTOS./BIENES PERSONALES: Saldo a Favor de Libre Disponibilidad del Periodo. Total: \$1.192,27. Selección: \$0,00.

✓ Selección la deuda

- IMPTOS./BIENES PERSONALES: Total deuda: \$13.873,15. Selección: \$0,00. AGREGAR

DESTINO MANUAL

Al hacer clic sobre los impuestos el sistema mostrará un desplegable en el cual se podrán ver las obligaciones que componen tanto el saldo de libre disponibilidad como el saldo deudor abierto por período fiscal. Es ahora donde deberemos tildar qué saldo que-remos utilizar como origen y cuál como destino de nuestra compensación para luego con-signar el importe y agregar la obligación.

Cabe destacar que la nueva funcionalidad que incorpora SCT es la posibilidad de hacer múltiples compensaciones en una sola transacción. Por cada compensación el sistema emitirá luego un formulario F. 1151 como constancia de la operación realizada.

ESTABLECIMIENTO: 0, 1 y 90

SALDO A FAVOR: \$ 27.339,66

DEUDAS: \$ 13.873,15

SELECCIONAR: Comenzá la compensación desde el origen o el destino indistintamente.

✓ Selección el origen

- GANANCIAS PERSONAS FISICAS: Saldo a Favor de Libre Disponibilidad del Periodo. Total: \$26.147,39. Selección: \$21.572,66.
- IMPTOS./BIENES PERSONALES: Saldo a Favor de Libre Disponibilidad del Periodo. Total: \$1.192,27. Selección: \$0,00.

✓ Selección la deuda

- IMPTOS./BIENES PERSONALES: Total deuda: \$13.873,15. Selección: \$2.774,63. AGREGAR

DESTINO MANUAL

Ext.	Periodo	Saldo a favor
0	20170000	\$ 21.572,66
0	20180000	\$ 4.574,73

Ext.	Periodo	Concepto	Subconcepto	Cta.	Saldo	Compensar
0	20200000	ANTICIPOS	ANTICIPOS	1	\$ 2.774,63	\$ 2.774,63
0	20200000	ANTICIPOS	ANTICIPOS	2	\$ 2.774,63	\$ 0,00
0	20200000	ANTICIPOS	ANTICIPOS	3	\$ 2.774,63	\$ 0,00
0	20200000	ANTICIPOS	ANTICIPOS	4	\$ 2.774,63	\$ 0,00
0	20200000	ANTICIPOS	ANTICIPOS	5	\$ 2.774,63	\$ 0,00

Seleccionar

EXPORTAR

Una vez agregadas las obligaciones el sistema listará un detalle y en la parte superior derecha de la pantalla bajo la leyenda “Compensaciones a confirmar” mostrará un número que representa la cantidad de compensaciones cargadas.

ORIGEN				DESTINO							
Impuesto	Concepto	Ext.	Período	Impuesto	Concepto	SubConcepto	Ext.	Período	Cla.	Importe	Acción
GANANCIAS PERSONAS FISICAS	Sido a Favor de Libre Disponibilidad del Período	0	20170000	IMP.TOS./BIENES PERSONALES	ANTICIPOS	ANTICIPOS	0	20200000	1	\$2.774,63	

Total a compensar: \$ 2.774,63

VOLVER CONFIRMAR

Una vez comprobadas las obligaciones seleccionadas (tanto de origen como de destino) debemos presionar el botón “confirmar”.

A esta altura del recorrido resulta a todas luces evidente la mejora que experimentó esta funcionalidad del SCT atento a la posibilidad de realizar, en una misma transacción, varias compensaciones simultáneamente.

Por otra parte, recordamos que también es posible realizar compensaciones a través del servicio SCT creando la obligación de destino de manera manual cuando este no estuviera controlado por el sistema.

Por favor, completar los siguientes campos:

Período fiscal *
AAAAMDD
Introducir período fiscal.

Establecimiento *
0
Introducir el establecimiento

Impuesto *
Nada seleccionado
Introducir el tipo de impuesto

Concepto *
Nada seleccionado
Introducir el concepto

Subconcepto *
Nada seleccionado
Introducir el subconcepto

Si el trámite es aceptado, el sistema emitirá un *ticket* acuse de recibo y procesará la compensación.

En el caso que sean detectadas inconsistencias o surjan observaciones al realizar la solicitud el contribuyente se deberá presentar en dependencia en la cual se encuentra inscripto el formulario F. 206 acompañando:

- Impresión del mensaje de observaciones y/o inconsistencias.
- Documentación que respalde la procedencia del saldo de libre disponibilidad.

Sin perjuicio de ello, con carácter excepcional y obligatorio hasta 30/09/2020, ante inconsistencias en la solicitud el contribuyente deberá efectuar la presentación anteriormente mencionada a través del servicio “Presentaciones Digitales” de la página web del organismo fiscal.

Por su parte, las anulaciones de compensaciones efectuadas a través del servicio SCT deben ser realizadas en la dependencia de AFIP en la cual el contribuyente se encuentre inscripto. No obstante, ello, dada la situación actual que estamos atravesando debido a la pandemia de COVID-19 las anulaciones deberán ser también gestionadas, con carácter excepcional y obligatorio hasta el 30/09/2020, vía web a través del servicio “Presentaciones Digitales”.

Presentación Digital

Completá los datos solicitados para generar tu Presentación Digital.

Datos de la presentación digital

Trámite

Seleccionar

Presentación de recursos relativos al F. 206/13

Presentación F. 408 - Allanamiento o Desistimiento

Procesamiento o anulación de compensaciones

Promoción del desarrollo y producción de la biotecnología moderna

Readecuación Nómina Formulario 885.A

Recupero de IVA por exportación

REQUISITOS

4000 caracteres restantes.

Adjuntar documentos

En el caso que resulte procedente realizar la compensación a través del servicio “Presentaciones Digitales” debemos seleccionar de la lista desplegable el trámite “Procesamiento o anulación de compensaciones”. A la derecha de la pantalla podremos consultar los requisitos para la procedencia de este, los cuales mostramos a continuación:

De solicitar el procesamiento de compensación:

¡IMPORTANTE!

La **compensación** de saldos provenientes de Declaraciones Juradas Determinativas se realiza a través del servicio **Sistema de Cuentas Tributarias**, opción **Compensaciones**.
Solamente cuando surja una inconsistencia, el trámite será realizado por esta vía.

Indicar claramente:

- La justificación de la procedencia del saldo a favor a utilizar.

Adjuntar:

- Los comprobantes que respalden la procedencia del saldo a favor. Ejemplo: certificados de retención y/o percepción, facturas, contratos, comprobantes de ingreso de pagos a cuenta, etc.
- La pantalla del Sistema de Cuentas Tributarias donde se indique la inconsistencia detectada.

De solicitar la anulación de una o más compensaciones:

Indicar claramente:

- Detalle de la compensación que solicita anular.
- Motivo de su anulación.

Adjuntar:

- Documentación probatoria, de corresponder.

II.7.b. Compensación de saldos originados en DDJJ informativas o resoluciones

Si los saldos a favor se originen en declaraciones juradas informativas o resoluciones administrativas o judiciales, dictadas en recursos o demandas de repetición pasadas en autoridad de cosa juzgada la compensación deberá ser realizada utilizando el formulario F. 798 confeccionado bajo la plataforma SIAP con el aplicativo “Compensaciones y Volantes de Pago”.

 Solicitud de Compensación - Imputación de Crédito F.798		CUIT: *	
		NUMERO VERIFICADOR: *	
		APELLIDO(s) Y NOMBRE(s) O DENOMINACION O RAZON SOCIAL:	
		VERSION: *	

DOMICILIO FISCAL:

Motivo

Compensación	Imputación
---------------------	-------------------

Detalle

Impuesto Origen						
Mes	Año	Impuesto	Concepto	SubConcepto	Anticipo Cuota	Establecimiento

Impuesto Destino						
Mes	Año	Impuesto	Concepto	Subconcepto	Anticipo Cuota	Establecimiento

IMPORTE COMPENSADO

El que suscribe Don En su carácter de (1) afirma que los datos consignados en este Formulario son correctos y completos, y que se ha confeccionado esta Declaración Jurada sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad. (1) Titular, Presidente, Gerente u Otro responsable	Lugar y Fecha: Firma y Sello:
--	--

II.8. Caso especial. Moratoria ley 27.541

En primer lugar, mencionamos que la ley 27.541 (BO 23/12/2019) estableció en su Título IV un amplio régimen de regularización de obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social vencidas al 30/11/2019 con condonación de sanciones para contribuyentes categorizados como pyme y para las asociaciones civiles sin fines de lucro.

Cabe recordar que el plazo para la adhesión que inicialmente finalizaba el 30/04/2020 fue extendido sucesivamente y finalizó el pasado 31/08/2020.

Ahora bien, con fecha 26/08/2020 fue publicada en el Boletín Oficial la ley 27.562 —modificatoria de la ley 27.541— la cual amplía la moratoria a los sujetos no pyme, permite incluir obligaciones vencidas al 31/07/2020 y fija el plazo de adhesión —bajo las nuevas condiciones— hasta el 31/10/2020.

En tal sentido, en el marco de la mencionada “moratoria ampliada” los contribuyentes podrán utilizar saldos a favor para la compensación de las obligaciones —capital, mul-

tas firmes e intereses no condonados— y de esa forma obtener el beneficio de reducción de sanciones.

Este caso especial de compensación se realiza a través del servicio “Sistema de Cuentas Tributarias” - transacción “Compensación Ley N° 27.541”.

Los saldos a favor utilizables para la compensación de las obligaciones —capital, multas firmes e intereses no condonados— serán:

- Saldos de libre disponibilidad provenientes de declaraciones juradas impositivas registradas en el sistema “Cuentas Tributarias” y que hubieran estado exteriorizados al 26/08/2020.

- Devoluciones, reintegros o reembolsos, tanto en materia impositiva, aduanera o de los recursos de la seguridad social, que hayan sido solicitados al 26/08/2020,

se encuentren aprobados y registrados en el sistema “Cuentas Tributarias”.

III. Palabras finales

Más allá de la cuestión teórica del instituto de la compensación, y a la opinión del fisco respecto de la procedencia de esta en determinadas situaciones —en clara contradicción con la propia ley y la jurisprudencia—, a través de la presente colaboración quisimos brindarle al lector una idea general de cómo opera el servicio “Sistema de Cuentas Tributarias” en materia de compensaciones, así como también destacar las bondades de esta versión mejorada del servicio web.

Esperamos que esta humilde colaboración les resulte un material de consulta útil al momento de tener que analizar y gestionar compensaciones las de los contribuyentes.

Anticipos de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales. Período fiscal 2020 de personas humanas

Hermosinda Egüez^(*)

Patricia Mónica R. Altamirano^(**)

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. Normativa aplicable

Las personas humanas y las sucesiones indivisas residentes en el país deberán determinar e ingresar cinco [5] anticipos en concepto de pago a cuenta del impuesto a las ganancias y bienes personales, que en definitiva les corresponda abonar al vencimiento general.

Tanto la RG (AFIP) 4034-E (para el impuesto a las ganancias) como la RG (AFIP) 2151 (para el impuesto sobre los bienes personales), disponen el procedimiento, las formalidades, los plazos y las demás condiciones para determinar e ingresar los anticipos de los mencionados tributos.

II. Características comunes

Los anticipos de ambos impuestos se vencen los meses pares de cada año: agosto, octubre, diciembre, febrero y abril; los primeros tres son del año calendario en curso y los otros dos corresponden al año siguiente. El importe mínimo de cada anticipo de \$ 1.000. También se podrá solicitar su reducción.

III. Cálculo de los anticipos del impuesto a las ganancias 2020

A continuación presentamos 4 casos de cálculos de anticipos 2020; teniendo en cuenta el esquema de liquidación del impuesto de referencia. Estos se pueden corroborar en la página de AFIP a través de la relación de "Sistema de Cuentas Tributarias".

(*) Socia del estudio Simesen de Bielke & Asoc.

(**) Contadora pública. Docente en UNSA.

1) Caso 1: Tercera categoría - Sin cargas de familia y sin retenciones

		Referencia normativa
Resultado impositivo del período 2019, antes de las deducciones personales	2.810.508,64	RG 4034 art. 3º
(Menos) Deducciones personales 2019 actualizadas según valores 2020		L 30 - L 32
MNI	-123.861,17	L 30 a)
Deducción especial autónomos: \$ 123.861,17 x 2 = \$ 247.722,34	-247.722,34	L 30 c) 1
Ganancia neta sujeta a impuesto	2.438.925,13	L 94
Impuesto determinado: $170.178,70 + (2.438.925,13 - 762.706,57) \times 0,35$	756.855,40	L 94
(Menos) Retenciones y percepciones 2019	-	RG 4034 art. 3º
Base de cálculo anticipos 2020	756.855,40	
Importe de cada uno de los anticipos 2020: \$ 756.855,40 x 20%	151.371,08	RG 4034 art. 3º

2) Caso 2: Tercera categoría - Con cargas de familia y con retenciones

		Referencia normativa
Resultado impositivo del período 2019, antes de las deducciones personales	2.810.508,64	RG 4034 art. 3º
(Menos) Deducciones personales 2019 actualizadas según valores 2020		L 30 - L 32
MNI	-123.861,17	L 30 a)
Cargas de familia: 3 hijos menores de 18 años y cónyuge	-290.169,33	L 30 b) 1 y 2
Deducción especial autónomos: \$ 123.861,17 x 2 = \$ 247.722,34	-247.722,34	L 30 c) 1
Ganancia neta sujeta a impuesto	2.148.755,80	L 94
Impuesto determinado: $170.178,70 + (2.148.755,80 - 762.706,57) \times 0,35$	655.296,13	L 94
(Menos) Retenciones y percepciones 2019	176.223,00	RG 4034 art. 3º
Base de cálculo anticipos 2020	479.073,13	
Importe de cada uno de los anticipos 2020: \$ 479.073,13 x 20%	95.814,63	RG 4034 art. 3º

3) Caso 3: Cuarta categoría - Relación en dependencia sin cargas de familia y sin retenciones

		Referencia normativa
Resultado impositivo del período 2019, antes de las deducciones personales	2.901.185,27	RG 4034 art. 3º
(Menos) Deducciones personales 2019 actualizadas según valores 2020		L 30 - L 32
MNI	-123.861,17	L 30 a)
Deducción especial autónomo: \$ 123.861,17 x 4,8 = \$ 247.722,34	-594.533,62	L 30 c) 2
Ganancia neta sujeta a impuesto	2.182.790,48	L 94
Impuesto determinado: 170.178,70 + (2.182.790,48-762.706,57) x 0,35	667.208,27	L 94
(Menos) Retenciones y percepciones 2019	-	RG 4034 art. 3º
Base de cálculo anticipos 2020	667.208,27	
Importe de cada uno de los anticipos 2020: \$ 667.208,27 x 20%	133.441,65	RG 4034 art. 3º

4) Caso 4: Cuarta categoría - Relación en dependencia sin cargas de familia y con retenciones

		Referencia normativa
Resultado impositivo del período 2019, antes de las deducciones personales	2.901.185,27	RG 4034 art. 3º
(Menos) Deducciones personales 2019 actualizadas según valores 2020		L 30 - L 32
MNI	-123.861,17	L 30 a)
Deducción especial autónomo: \$ 123.861,17 x 4,8 = \$ 247.722,34	-594.533,62	L 30 c) 2
Ganancia neta sujeta a impuesto	2.182.790,48	L 94
Impuesto determinado: 170.178,70 + (2.182.790,48-762.706,57) x 0,35	667.208,27	L 94
(Menos) Retenciones y percepciones 2019	28.943,41	RG 4034 art. 3º
Base de cálculo anticipos 2020	638.264,86	
Importe de cada uno de los anticipos 2020: \$ 638.264,86 x 20%	127.652,97	RG 4034 art. 3º

IV. ¿Cuál sería el procedimiento a seguir para solicitar la reducción de los anticipos?

Referencia normativa: RG AFIP 4034-E - Título II.

Considerando el anticipo 2020 del caso 2), desarrollado precedentemente, si se estimara que la suma a ingresar por dicho concepto (\$ 95.814,63 c/u), superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputar de dicha suma (p. ej. por disminución de la actividad del contribuyente), se podrá optar por solicitar su reducción.

La opción podrá ejercerse a partir del tercer anticipo, inclusive. No obstante, la opción podrá ejercerse a partir del primer anticipo cuando se considere que la suma total a ingresar en tal concepto, superará, en más del 40%, el importe estimado de la obligación del período fiscal al cual es imputable.

Los pasos a seguir en la web de AFIP son los siguientes:

- 1.- Ingresar al Sistema de Cuentas Tributarias.
- 2.- Seleccionar Transacciones.
- 3.- Seleccionar “Reducción de anticipos”.
- 4.- Indicar cuál es el impuesto a considerar (impuesto a las ganancias, impuesto sobre los bienes personales, etc.) y consignar el importe de la base de cálculo proyectada.
- 5.- Comprobar que se encuentran registrados en la Cuenta Corriente, en Estado de Cumplimiento, los nuevos importes —reducidos— de los anticipos 2020.

Cabe aclarar que las diferencias de importes que surjan entre las sumas ingresadas en uso de la opción y las que hubieran debido pagarse por aplicación de los correspondientes porcentajes sobre el impuesto real del ejercicio fiscal al que los anticipos de refieren, o el monto que debió anticiparse de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, estarán sujetas al pago de intereses resarcitorios. Esto es

que, si se redujo de más, se deben ingresar los intereses resarcitorios por el exceso de reducción.

La presentación de la solicitud se evaluará en forma sistémica, considerando distintos aspectos de cumplimiento fiscal de los responsables, la categoría asignada a través del “Sistema de Perfil de Riego” (SIPER), la cuantía de la reducción solicitada y si existen pedidos de disminución de monto de anticipos anteriores.

La AFIP podrá requerir adicionalmente, los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva. La incorporación de información adicional deberá resolverse dentro de los sesenta [60] días corridos contados desde la fecha en que se efectuó la carga informática, a través del sistema “e-ventanillas”; y su falta de cumplimiento implicará el archivo de las actuaciones.

V. Cálculo de los anticipos del impuesto sobre los bienes personales 2020

Referencia normativa: RG (AFIP) 2151.

La ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva facultó al Poder Ejecutivo Nacional hasta el 31 de diciembre de 2020 a fijar alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Bienes Personales, superiores a la tasa máxima para los bienes situados en el exterior y a disminuirlas en caso de verificarse la repatriación del producido de la realización de activos financieros situados en el exterior. Por lo tanto nuestra base imponible del 2019 ha sufrido varias modificaciones: El poder ejecutivo duplicó las alícuotas para determinar el impuesto, se modificó el MNI, no estará alcanzado el monto de la vivienda utilizada como casa habitación (igual o menor a \$ 18.000.000) y si el contribuyente posee bienes en el exterior, se consideran distintas alícuotas de determinación del impuesto según si fueron o no repatriados, con la posibilidad de realizar un pago a cuenta para el 2020, como se puede ver en el caso que desarrollamos a continuación.

Para establecer el importe de cada uno de los anticipos, se aplicará el veinte (20%) sobre el monto del impuesto determinado en el período fiscal inmediato anterior a aquel al que correspondan computar los anticipos. Y por los bienes en el exterior se realiza un pago a cuenta de acuerdo a la escala que establece la RG 4673/2020.

Caso único: posee bienes en el país y en el exterior.

Bienes personales 2019				Referencia normativa
Impuesto determinado	6.298.420,80	dividido 5	1.259.684,16	RG 2151 art. 21
Bienes del exterior	272.707.868,31	0,50%	1.363.539,34	RG 4673 art. 2º

Resumen:

Pago a cuenta para DJ 2020 por los bienes en el exterior: 1.363.539,34.

Cada Anticipo de Bienes Personales 2020 es de 1.259.684,16.

Siguiendo con el caso planteado, si se considera que la suma a ingresar en concepto de anticipos 2020 y pago a cuenta, superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse dicha suma, podrán optar por solicitar su reducción. Se debe seguir el mismo procedimiento descripto en el punto IV, con la diferencia que se acorta el plazo (10 días hábiles administrativos contados desde que se realizó la transacción informática) en que la Administración Federal podrá requerir los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva.

VI. ¿Cómo podrán efectuar el pago de los anticipos de ganancias y bienes personales?

El siguiente esquema detalla las distintas posibilidades de cancelación de los anticipos mencionados:

Situaciones	Impuesto a las ganancias	Impuesto sobre los bienes personales
I) Para los anticipos		
Pago a través de volante electrónico	Sí	Sí
Compensaciones con SLD de otros impuestos	Sí	Sí
Cómputo del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios	Sí	No (*)
Cómputo de bonos o certificados fiscales	Sí	Sí

(*) Recordemos que se encuentran vigentes los beneficios del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias —ley 25.413, su DR 380, RG 2111— con especial promoción para las micro, pequeñas y medianas empresas de la ley 27.264 y dec. 1101, posibilitando el cómputo de tal tributo como pago a cuenta en la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias. Las micro y pequeñas, cuando el contribuyente tiene vigente el Certificado Mipyme, podrán computar en tal declaración jurada anual del impuesto a las ganancias hasta el 100% del impuesto a los créditos y débitos bancarios. En el caso de las "Mipyme Medianas Tramo 1 Industria Manufacturera" el porcentaje es de hasta el 60%. Si luego de tal cómputo quedara un remanente, en todos los casos mencionados, se podrá trasladar a ejercicios futuros hasta su agotamiento pero solo el 33%. Los mencionados cómputos también se podrán realizar contra los respectivos anticipos.

VII. Para finalizar

Dada la situación de pandemia por la que atravesamos, los contribuyentes y responsables solicitaron a la administración tributaria mayores plazos para el ingreso de los anticipos, desplazándolos hacia los próximos meses, además concederles reducciones automáticas y generalizadas; lo que no ha ocurrido hasta la fecha de realización del presente por lo que dejamos expresada nuestra crítica por la falta de sensibilidad frente a la grave emergencia.

VIII. Referencias normativas y consultivas

RG (AFIP) 4034-E: Reglamenta el régimen general de anticipos del impuesto a las ganancias para personas humanas y personas jurídicas.

RG (AFIP) 2151: Reglamenta el régimen general de anticipos del impuesto sobre los bienes personales, entre otras cuestiones.

RG (AFIP) 4673-E: Complementaria de la RG 2151, para anticipos 2019 y 2020.

Transcribimos a continuación una consulta del ABC de AFIP - ID 25605558 del 14/8/2020.

“¿Cómo se calculan los anticipos del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondientes al período fiscal 2020?

“Ante las dudas planteadas con relación al cálculo de los anticipos del impuesto sobre los bienes personales correspondientes al período fiscal 2020, se aclara que los mismos se encuentran determinados conforme el art. 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 imputarlos, detrída —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 anticipos superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deban imputarse, podrá optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación que practique - Régimen opcional de anticipos - Capítulo B de la citada norma.

“Finalmente, se deja constancia 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).

“Fuente: SDGREC y SDGTLI”

Thomson Reuters

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Reseña de jurisprudencia

Gabriela Figueroa (*)

I. Municipalidad de La Matanza. Tasa de inspección de seguridad e higiene. Improcedencia de cobro. Falta de prestación efectiva de servicio

Autos: “Edenor SA c. Municipalidad de La Matanza s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”. Sala II de la Cámara Federal de San Martín, sentencia de fecha 14/08/2020.

El caso: La empresa EDENOR SA inicia acción declarativa de inconstitucionalidad en contra de la municipalidad de la Matanza a los fines de hacer la incerteza respecto de la pretensión de cobro de la Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene prevista en el art. 165 del Código Fiscal municipal, considerándola improcedente en tanto el estado municipal pretende la retribución de un servicio que en la realidad de los hechos es prestado por el ENRE, organismo nacional que detenta un poder exclusivo e incompatible con el ejercicio de idéntico poder por parte de las comunas. El juez *a quo* acogió la demanda haciendo lugar, decisorio apelado por la demandada, que motiva la sentencia bajo reseña.

Doctrina del fallo: La Cámara confirma el pronunciamiento de la primera instancia, sustentado en el correcto deslinde de potestades locales y nacionales, y la condición necesaria que las tasas municipales impliquen la retribución de un servicio efectivamente prestado, lo que entendió, no se constató en autos.

Así, consideró: “...el Alto Tribunal ha definido a la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura

jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros). Esta distinción, desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, en tanto la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos (Fallos: 332:1503). Expuesto ello, cabe destacar, que constituye un requisito fundamental de la tasa, que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado —bien o acto— del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; entre otros; esta Cámara, Sala I, causa 1287/12, del 04/04/2013)”.

Con base en tal doctrina jurisprudencial, concluye: “...de las presentes actuaciones no surge constancia alguna que acredite que el servicio relacionado con la tasa de inspección de seguridad e higiene haya sido efectivamente prestado por la demandada, no habiendo aquella —además— demostrado su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de hacerlo, frente a lo manifestado por la demandante en cuanto a la falta de prestación de servicio alguno diferenciado...”.

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

II. Municipalidad de la ciudad de Corrientes. Tasa por servicio de inspección sanitaria bromatológica. Derecho por servicios de protección sanitaria y de laboratorios. Vulneración de normas y potestades federales. Procedencia

Autos: “Avícola Santa Ana c. Municipalidad de la Ciudad de Corrientes s/ amparo ley 16.986”. Cámara Federal de Apelaciones de Corrientes, sentencia de fecha 04/08/2020.

El caso: La actora promueve acción de amparo contra la municipalidad de Corrientes a los fines de hacer cesar la exigencia de abonar la Tasa por Servicio de Inspección Sanitaria Bromatología y el Derecho por Servicios de Protección Sanitaria y de Laboratorios, por considerar que la pretensión municipal resulta manifiestamente arbitraria e inconstitucional. Funda su pretensión en la superposición de las funciones que ejerce la autoridad de contralor (SENASA), y asimismo, afirma la inexistencia de un servicio municipal efectivamente prestado.

Doctrina del fallo: La Cámara, confirma la sentencia del *a quo* rechazando el recurso de la municipalidad, concluyendo que existe en el caso una vulneración de normas federales, en el siguiente tenor: “... luego de analizar las actuaciones y las normativas vigentes y aplicables al caso puedo afirmar que no le asiste razón al recurrente en sus conclusiones respecto a las potestades del municipio sobre el control de los alimentos dentro del ámbito de su territorio. Es que, si bien existe una pauta constitucional clara sobre la autonomía municipal, cabe señalar que esta debe establecerse 'de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la CN', según lo dispuesto en los mismos artículos art. 5 y 123 CN... Por ello, al exigir el demandado la 'Tasa de Servicio de Inspección Sanitaria Bromatológica' y el 'Derecho por Servicios de Protección Sanitaria y de Laboratorios' cuyos hechos imponible fueron descriptos más arriba (Ordenanza N° 6525, arts. 171 y 176), surge una superposición de facultades de control entre las del municipio demandado y las asignadas a los

órganos federales (SENASA ANMAT) por el Sistema Nacional de control de alimentos en pos de dar fiel cumplimiento del Código Alimentario Argentino (Decreto Nacional N° 815/1999), en tanto, estos últimos se apoyan en normas de rango superior...”

En lo relativo a la falta de la prestación efectiva de servicio por parte del organismo municipal, dispuso: “...Es así que, en igual sentido que el *a quo* puedo ver que el municipio no ha acreditado servicios de inspección o reinspección veterinaria, y/o sanitaria bromatológica en el puesto sanitario municipal, servicios de protección sanitaria, de inspección de animales domésticos y por análisis de laboratorio, en los términos del hecho imponible reglamentado. En esta misma línea, cabe recordar la doctrina sentada por el Máximo Tribunal en relación a que 'al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792; 335:1987; entre otros)'...”

III. Tucumán. Agentes de retención. Ingresos brutos. Inconstitucionalidad de la designación. Procedencia

-Autos: “Garvich, Fernando Pedro c. Provincia de Tucumán DGR s/ inconstitucionalidad”. Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán, sentencia de fecha 26/05/2020.

-El caso: El actor inicia demanda a los fines de obtener la declaración de inconstitucionalidad de su designación como agente de retención en el impuesto sobre los ingresos brutos por la Dirección General de Rentas (RG 203/09) y asimismo del Régimen de Retención creado mediante la RG 23/02 y del último párrafo del art. 32 del Código Tributario de Tucumán que delega en el organismo fiscal la designación de los responsables por deuda ajena. Funda su pretensión en la vulneración del derecho de igualdad (art. 16, CN) en tanto existen otros sujetos que realizan idéntica actividad, siendo sus directos competidores, y no

han sido obligados a soportar idéntica carga pública.

-Doctrina del fallo: La Cámara hace lugar al planteo de la actora en lo relativo a su designación, pues entiende que en autos ha logrado acreditar mediante el despliegue de prueba informativa y pericial que existió una efectiva vulneración del derecho de igualdad, en tanto a directos competidores en la actividad comercial que desarrolla no se les impuso la carga pública. Asimismo, como ya lo viene haciendo en otros antecedentes, el tribunal rechaza de plano la defensa de la provincia de Tucumán relativa a que la previa adhesión del contribuyente a planes de pago significó el consentimiento del régimen y por tanto la renuncia a cuestionarlo en su constitucionalidad, señala asimismo que no corresponde la invocación de la teoría de los actos propios, también invocada por la demandada, en tanto que tal defensa debió interponerla a modo de excepción de legitimidad para actuar, como motivo de previo pronunciamiento.

El tribunal analiza: “...Entonces, contrastada la documentación adjuntada al expediente con las conclusiones del perito, se infiere que, respecto del actor, evidentemente existen competidores del rubro en situación más ventajosa al no haber sido investidos con la tarea de colaboración en la recaudación. Por otra parte, el listado de agentes de retención que desarrollan la misma actividad que el actor, y que fuera proporcionado por la accionada al contestar demanda (v.gr. fs. 152) resulta insuficiente para concluir que ese listado abarca a la totalidad de los sujetos que desarrollan la actividad N° 523.490 o que la DGR no ha violentado el principio de igualdad (cfr. argumentos vertidos en la ya citada sentencia N° 594/2004 de la Corte provincial). De esta manera, resulta evidente que quienes sí fueron compelidos a desempeñar la tarea de agente de retención, están en una situación de desigualdad con quienes no fueron designados. La desventaja a la que se hace referencia no solo está respaldada desde el punto de vista técnico, por el ya referido informe pericial contable, sino que además fue reconocida por vasta jurisprudencia del

fuero, emanada de esta Cámara y de la Corte provincial”.

Con sustento en los hechos probados en autos, concluye: “Debido al resultado arribado mediante el razonamiento expuesto, por el cual se determinó la violación al principio de igualdad por parte de la DGR al no designar como agentes de retención a competidores del mismo rubro que el actor, resulta lógico que la exclusión del régimen surta efecto desde la fecha de la demanda: 19/10/2017 (momento en el que el accionante tuvo por configurada la vulneración a sus derechos constitucionales), en tanto aquí se declara la inconstitucionalidad no del régimen establecido en la RG N° 23/02 sino del acto administrativo por el cual se designa al demandante como agente de retención”.

Finalmente, cabe señalar que, solo hace lugar a la inconstitucionalidad de la designación del actor pero no se pronuncia en igual sentido sobre el régimen y la delegación contenida en el Código Fiscal.

IV. Buenos Aires. Ingresos brutos. Entidades sin fines de lucro. Gravabilidad. Improcedencia

Autos: “Autoservicio La Amistad Coop. de Trabajo LTDA. c/ ARBA s/ Pretensión Anulatoria - otros juicios”. Juzgado de 1° Instancia en lo Contencioso Administrativo 4 de La Plata, sentencia de fecha 29/07/2020.

El caso: La actora interpone demanda contencioso-administrativa solicitando la nulidad de la Resolución Normativa 19/18 dictada por el Director Ejecutivo de la ARBA, por considerar que vulnera la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (art. 9.1). La Cooperativa sostiene que aquella resolución y la ley 15.007, pusieron en práctica un mecanismo ilegítimo que vulnera la mentada ley convenio, gravando con ingresos brutos la actividad de una entidad sin fines de lucro.

Doctrina del fallo: El juez declara la nulidad pretendida bajo las siguientes consideraciones: “...atendiendo al debido respeto jerárquico que se le debe por las razones expuestas, la ley 15.007 no podía válidamente

limitar una exención global de la que gozaba la Cooperativa demandante respecto del ISIB toda vez que hace efectivo, de este modo, la afectación que su definición del hecho imponible le produce en tanto el mismo comprende 'el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso —lucrativo o no— cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas.' (art. 182 CF, resaltado agregado). Esto resulta ser así, en tanto y en cuanto, la ley de CFRP exige que el impuesto estudiado grave el ingreso proveniente del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro y no, como define además el 182 citado, no lo meramente oneroso. Además que, puede hacerse la observación por resultar relevante, la diferencia en atención a una de las defensas fiscales que por esto mismo cabe desestimar, no corresponde asimilar actividad lucrativa al propósito de lucro en el ejercicio de ellas: primero, porque en sentido lato, bien podría un sujeto realizar una actividad lucrativa aunque sin un fin de lucro (así lo sostuvo la Sala Laboral y Contencioso Administrativa de la Corte Suprema de Tucumán, al resolver problema similar al de autos, in re 'Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad', sent. 2-III-2017, en Thomson-Reuters, AR/JUR/8744/2017); segundo porque, en sentido estricto, la distinción entre actividad lucrativa y objeto de lucro es meramente semántica pues no hay existen actividades intrínsecamente lucrativas sino sujetos que realizan actividades con fines de lucro (conf. comentario al fallo citado Cracogna, D.; Naturaleza de la Cooperativa y Fin de Lucro, AR/DOC/1300/2019)".

V. Córdoba. COVID-19. Medidas provinciales de restricción. Vulneración al libre tránsito entre jurisdicciones locales. Medida cautelar. Procedencia

Autos: "Sociedad Rural de Río Cuarto y otros c. Provincia de San Luis - Poder Ejec-

utivo s/ amparo ley 16.986". Juzgado Federal de la provincia de Córdoba, sentencia de fecha 01/07/2020.

El caso: La Sociedad Rural de Río Cuarto, la Asociación Fomento Rural Pueblo Torres de Vicuña Mackenna, la Asociación Civil de Transportistas de Achiras y el Consorcio Caminero 158 de Achiras, promueven acción de amparo en contra de la provincia de San Luis, con el objeto de impedir que se siga lesionando con evidente ilegalidad y arbitrariedad los derechos de entrar, permanecer y transitar, usar y disponer de la propiedad, ejercer industria lícita, comerciar y profesar libremente el culto de cientos de ciudadanos y productores que representan, ocasionados por el Decreto del Poder Ejecutivo provincial 1894/2020, y los protocolos de ingreso y egreso de la provincia, que han dispuesto el cierre de rutas.

Doctrina del fallo: En la sentencia, el juzgado se limita —en razón de la urgencia— a resolver el pedido de la medida cautelar, sin analizar el fondo del planteo, no obstante hace lugar a cursar por vía de amparo el reclamo de las actoras.

El juez comprende que existe verosimilitud en el derecho y peligro en la demora, en tanto las medidas de restricción al ingreso a la provincia de San Luis dispuestas por Decreto del Poder Ejecutivo, surge prima facie excesivo, teniendo presente las normas de aislamiento tomadas a nivel nacional. Sobre la base de tal análisis, el juzgado considera:

"...Se advierte en este sentido la suspensión de derechos y garantías de raigambre constitucional que excederían el marco de la emergencia sanitaria vigente y cuya tutela no admite demoras puesto que la libre circulación en rutas argentinas está garantizada por la CN, dado que su sentido es generar la unión y que las provincias no funcionen como países en sí mismos. Las medidas adoptadas por la provincia, en especial la de cierre fronterizo dispuesta se presentaría en apariencia como extrema frente a otras posibilidades tales como el control preventivo para evitar el ingreso de contagiados o casos sospechosos...."

Finalmente, concluye: “...el transcurso del tiempo desde el inicio de la cuarentena, y la necesidad de evitar perjuicios irreparables a los bienes y derechos de los ciudadanos que acuden a esta instancia, tornan procedente el acogimiento de la medida cautelar postulada, ordenando al señor Gobernador de la provincia de San Luis, que arbitre los medios pertinentes para proceder a la apertura y circulación de la Ruta Nacional Nro. 8, Ruta provincial Nro. 30 y los respectivos caminos vecinales, que se dan en el límite entre la provincia de Córdoba y San Luis, siempre y cuando las personas que pretendan transponer dicho límite provincial, posean el 'Certificado Único Habilitante para circulación-COVID 19'.... Ante la ausencia de caso sospechoso o confirmado, deberá abstenerse la autoridad local de restringir el ingreso, permanencia y egreso de los ciudadanos —de los departamentos en los que el suscripto posee jurisdicción y que provengan de las denominadas zonas 'blancas'— que acrediten condición para circular en el marco de la norma nacional vigente y en tanto demuestren puntos de conexión con la vecina localidad referidos a propiedades, razones laborales, cuestiones de salud, relaciones familiares, y/o actividades exceptuadas que requieran de su circulación hacia la vecina provincia de San Luis”.

VI. Buenos Aires. Suspensión de plazos procedimentales. Alcance de la feria fiscal dispuesta por ARBA a propósito de la situación de excepcionalidad causada por COVID-19. Medida cautelar autónoma

Autos: “Ford Argentina SCA y otros c. Agencia de Recaudación Fiscal s/ medida cautelar autónoma o anticipada”. Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo 1 del Depto. Judicial de San Isidro, sentencia de fecha 07/08/2020.

El caso: La terminal automotriz, notificada por la ARBA de la Disposición Delegada SEATYS 1741/2020, solicitó el dictado de una cautelar que suspenda el plazo para interponer el recurso de apelación ante el

Tribunal Fiscal de la provincia de Buenos Aires (TFPBA) y que ordene al organismo fiscal se abstenga de computar aquellos plazos y de adoptar medidas tendientes al cobro de la deuda.

En subsidio, solicitó que la suscripta le otorgue una autorización para circular a los efectos de preparar y presentar el recurso precitado ante la Delegación de ARBA en Avellaneda. La coyuntura se suscita en tanto, el dec. 166/2020 en su art. 1º dispuso la suspensión de los procedimientos y plazos administrativos, correspondientes a la aplicación del Código Fiscal y la Ley 10.707, sin perjuicio de la validez de aquellos que por su naturaleza resulten impostergables a los fines de las tareas de recaudación. La actora sostiene que el acto que se le notifica invoca en su art. 3º que se sustancia de acuerdo a la excepción de suspensión prevista en el art. 1º *in fine*, presentándose —a su entender— una incerteza respecto si se encontraban suspendidos o no, los plazos para recurrir el acto. Asimismo esgrime que en art. 14 del acto se establece a la Delegación de Avellaneda como la mesa de entradas para la presentación de los recursos, siendo tal situación de imposible cumplimiento, en tanto los abogados de la empresa no se encontraban comprendidos —en el mes de julio— dentro de las actividades esenciales que podían obtener certificado de circulación.

Doctrina del fallo: ARBA presenta en el juicio un Memorando en el cual asevera que los plazos se encontraban suspendidos, no obstante avala lo actuado en relación a la disposición notificada. Por tal motivo, el juez considera que la acción devino en abstracta, pero expone un llamado de atención al fisco provincial, en tanto considera que debe ser claro y certero en los actos que notifica a los contribuyentes:

“Lamentablemente, la ARBA no tuvo en cuenta al dictar la Disposición Determinativa hacer saber al contribuyente en forma clara y contundente, despejando cualquier duda, la interpretación del Organismo Recaudador respecto a cuáles etapas del procedimiento determinativo se encuentran comprendidas en situación de excepción a

la suspensión general dispuesta por el Dec. 166/2020 y cuáles no. Debe resaltarse estas circunstancias a fin de evitar casos como el presente en el cual la incertidumbre en la que el accionar equívoco del Organismo Recaudador, en el marco de una coyuntura de por sí dificultosa y confusa por la proliferación de normas de emergencia con prórrogas sucesivas, dictadas por los tres niveles de gobierno, suscita la necesidad de los administrados y contribuyentes a buscar el auxilio jurisdiccional como asidero de certeza; y esto a su vez acarrea una gran dispendio jurisdiccional...”

Por lo considerado, concluye: “...De conformidad con el informe evacuado por el Departamento Actuaciones Judiciales ARBA con fecha 22/7/2020 con adjunción del Memorando Nro. 39/2020, el Organismo Recaudador ha sentado con limpidez su actitud, que resulta acorde al principio general establecido por el art. 1ero del Decreto Nro. 166/2020 —ratificado por Ley Nro. 15.174— y sus respectivas prórrogas —ver Dec. 689/2020 y art. 2 del Dec. 166/2020—, en sintonía con los Acuerdos Extraordinarios Nros. 94 y 95 del TFAPBA: el plazo para interponer los recursos del art. 115 del Código Fiscal se encuentra suspendido...”

CONVENIO MULTILATERAL

Thomson Reuters

Mera compra y exportaciones en el artículo 13, tercer párrafo del Convenio Multilateral

Ante un reciente antecedente de la Comisión Arbitral

Richard L. Amaro Gómez (*)

El objetivo del trabajo es analizar la causa "CHS de Argentina SA c. Provincia de Córdoba", res. (CA) 10/2020, de fecha 15 de julio de 2020, sobre el instituto de la mera compra y exportaciones.

Recientemente la Comisión Arbitral se expidió en un interesante caso en la causa "CHS de Argentina SA c. Provincia de Córdoba", res. (CA) 10/2020, de fecha 15 de julio de 2020, sobre la procedencia de la aplicación del instituto de la mera compra del art. 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral en los casos de exportación del producto adquirido en la jurisdicción productora. Pero antes haremos una previa introducción para el mejor entendimiento del tema.

I. Introducción. Marco normativo (1)

Recordemos que en el ámbito del Convenio Multilateral (CM) tenemos dos grandes regímenes para la distribución de los ingresos en las diferentes jurisdicciones: a) el régimen general y b) los regímenes especiales. Entre estos últimos, se encuentra el art. 13 en cuyo tercer párrafo se estableció

una mecánica particular de asignar los ingresos provenientes de ciertas actividades. A estos fines, este esboza:

"En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que esta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conf. al régimen del art. 2º. En los casos en que la jurisdicción productora grava la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del art. 2º".

(*) Profesional independiente.

(1) AMARO GÓMEZ, Richard L. "Convenio multilateral. Art. 13, tercer párrafo. Mera compra y dación en pago". *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*. Tomo: XXIV. Octubre/2017.

En resumen, tenemos que para aplicar este régimen debe darse los siguientes supuestos:

a. Debe tratarse de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos, no incluidos en los regímenes del primer y segundo párrafo del mismo art. 13. Por lo cual, esto indica que estamos frente a un régimen residual. Todos aquellos productos primarios que no encuadren en el primer y segundo párrafo del art. 13, deben quedar tipificados aquí.

b. Deben ser producidos en una cierta jurisdicción para ser industrializados o enajenados fuera de la jurisdicción productora.

c. La jurisdicción productora no debe gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos la actividad primaria (2).

El régimen tiene por finalidad evitar la erosión de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando la jurisdicción productora no grava la actividad del productor primario (3). "En esta última situación, la jurisdicción productora vería reducida su capacidad de imponer a las riquezas producidas, ya que no grava la primera etapa (productor primario), ni tampoco puede hacerlo en la etapa industrial o comercial, que por definición se concreta fuera de su ámbito" (4).

En fin, cumplido los supuestos tenemos dos distribuciones: (a) la primaria, y (b) la secundaria.

En la distribución primaria, la asignación de la base imponible es a la jurisdicción productora:

(2) La exención no debe estar condicionada a la decisión de la administración tributaria provincial. "Aielo Supermercados SA". Resolución (CA) 29/2010.

(3) ALTHABE, Mario Enrique — SANELLI, Alejandra P. "El Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica", Ed. La Ley, diciembre 2001, p. 26.

(4) Ibidem.

1) En primer lugar, se debe asignar el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición.

2) En segundo lugar, cuando existan dificultades para establecer el precio antes indicado, se considerará que es el 50% del equivalente al 85% del precio de venta obtenido (5).

En la distribución secundaria, la asignación de la base imponible es a la jurisdicción industrializadoras o comercializadoras. En este marco, tenemos que la diferencia entre el ingreso bruto total y el asignado a la jurisdicción productora, se debe distribuir conf. a la mecánica del régimen general (art. 2º del CM), entre las jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los referidos bienes.

Por último, es importante mencionar que se regla que si la jurisdicción productora no exime la actividad primaria del productor, se aplicará directamente el régimen general del art. 2º.

II. Los hechos de la causa

Todo se inició cuando a CHS de Argentina SA (en adelante, la Sociedad o la Compañía), dedicada básicamente a la industria de la producción de cultivos, la Dirección General de Rentas de Córdoba le cuestionó el encuadre de su actividad en el marco del régimen especial del art. 13 —tercer párrafo— del Convenio Multilateral.

Al respecto, la Sociedad explicó de la siguiente manera su operatoria:

1. Adquiere para la realización de su actividad granos de diversos productores, que en algunos casos están domiciliados en la provincia de Córdoba.

2. La adquisición se hace de dos maneras diferentes: a) *directa*: compra directamente a los productores y/o, b) *indirecta*: compra a través de intermediarios o corredores.

(5) "Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ Provincia de Mendoza". Resolución (CA) 15/2010.

En este contexto, la Compañía alega la inexistencia de sustento territorial por las adquisiciones antes indicadas de bienes elaborados por productores domiciliados en la provincia de Córdoba. En este mismo sentido, sostiene que por el solo hecho de comprar a sujetos de dicha jurisdicción no se genera sustento territorial y, máxime, cuando el Código Fiscal requiere como requisito para la imposición la realización de una actividad en el ejido provincial.

En otro orden de ideas, sostuvo que el producto nunca fue entregado en la jurisdicción de Córdoba, sino en ciertos puertos (de Santa Fe, Buenos y Entre Ríos), ya que el grano adquirido se destina a la exportación.

Adicionalmente, negó que los gastos verificados tengan entidad suficiente para sostener el desarrollo de una actividad en Córdoba (combustibles, comidas y hoteles). Así como también, sostuvo que en el caso del impuesto de sellos resulta ser no computable. Todos ellos, desde la óptica de la Sociedad, no tienen la aptitud de dar cuenta del ejercicio de una actividad.

Seguidamente, esbozó que si la compra de granos se realizó de manera indirecta, a intermediarios o corredores de la provincia, no corresponde la aplicación del instituto de la mera compra.

Finalmente, en lo que nos interesa, argumentó que los granos comprados se exportan tal cual como fueron adquiridos, sin sufrir un proceso de industrialización posterior.

Por su parte, el Fisco provincial en general sostuvo:

a) Que los gastos sean de escasa significación no inválida de que le den sustento territorial en la jurisdicción (combustibles, hoteles y alojamiento).

b) Que el hecho que el impuesto de sellos por contratos firmados en la jurisdicción sea no computable en el marco del Convenio Multilateral, no tiene validez suficiente para invalidar el sustento territorial, toda

vez que la parte pertinente del art. 1º del referido convenio establece que la realización de cualquier gasto, sea o no computable, pero relacionados con la actividad del contribuyente conlleva la existencia de sustento territorial.

c) Que el instituto de la mera compra del art. 13 del Convenio no requiere que los bienes en cuestión sean entregados en la misma jurisdicción, el requisito exigido es que el bien adquirido sea producido en la jurisdicción.

d) Que si bien la jurisdicción no grava la exportación de los bienes, los ingresos producidos por la mera compra son independientes a los originados en la actividad de exportación. En definitiva, no importa el destino de los bienes.

De esta manera quedó planteada la controversia.

III. La resolución de la comisión arbitral

En instancias de la Comisión Arbitral, esta resolvió en cuanto al tema que nos interesa:

“(…) Que CHS Argentina SA reconoce, por un lado, que adquiere granos de manera directa o a través de corredores o intermediarios, que provienen de productores domiciliados en Córdoba (entre otras jurisdicciones) y, por otro, la existencia de gastos (combustibles, servicio de restaurant y alojamiento en hoteles) y también, han tributado el impuesto de sellos por instrumentos en la jurisdicción, que si bien no es un concepto computable en los términos del art. 3º del Convenio Multilateral, exterioriza el despliegue de actividad gravada de la empresa en la jurisdicción de Córdoba, por lo que el sustento territorial se encuentra debidamente acreditado en dicha jurisdicción.

“Que sentado ello, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han señalado que la aplicación del instituto de la mera compra no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados

dentro o fuera de la jurisdicción, ya que el art. 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que realiza la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella.

“Que, asimismo, el tercer párrafo del art. 13 del Convenio Multilateral no establece condiciones ni requisitos que deba asumir el sujeto vendedor de los productos primarios para que sea aplicable la mera compra.

“Que, por otra parte, resulta irrelevante si los productos, transformados o no, se comercializan en el mercado interno o externo. Los organismos de aplicación del Convenio Multilateral ya han señalado que la jurisdicción productora tiene la potestad de gravar la mera compra de productos en su territorio aunque posteriormente fueran exportado desde otra jurisdicción, habida cuenta que le Convenio Multilateral no establece un tratamiento diferenciado en la distribución de la base conf. al destino que el sujeto comprador otorgue a los bienes adquiridos.

“Que, por lo expuesto, se desprende que en la determinación practicada no se han violado las disposiciones del Convenio Multilateral (...)”.

El resaltado en *italica* es nuestro.

De esta manera, se decidió no hacer lugar a la acción interpuesta.

IV. La reflexión final

Como vemos y en lo medular, la Comisión Arbitral al igual que la Plenaria, sigue sosteniendo que en el instituto de la mera compra no interesa el destino de los bienes adquiridos en la jurisdicción productora, aun cuando ese destino es la exportación. Un criterio lamentable basado en la letra de la ley.

Pero no podemos olvidar que existen dictámenes en temas análogos, con opinio-

nes en contrario. Por citar uno de ellos, en fecha 17 de mayo de 2018 la Procuradora Fiscal (Laura M. Monti) se expidió en la causa “YPF SA c. Provincia de Chubut” donde sentó un criterio muy importante para las empresas que operan con productos primarios como materia prima para su proceso industrial y que luego realizan exportaciones, ello en marco del régimen especial del art. 13 del Convenio, pero en este caso primer párrafo.

En el dictamen antes citado, y en general, vuelve a esbozar el principio de no discriminación, lo cual no es nuevo si consideramos que en diciembre de 2017 la propia CS se expidió en las causas “Bayer SA c. Provincia de Santa Fe” y “Harriet y Donnelly SA c. Provincia del Chaco” donde también se reafirmó dicho principio, en virtud del cual el tratamiento tributario que discrimine por el lugar de radicación del establecimiento o planta, en principio, sería inconstitucional.

De esta manera, la Procuradora sostiene que gravar la exportación de bienes por aplicación del régimen especial del convenio implica “(...) crear una suerte de base pretensión imponible diferencial al petróleo crudo extraído en su territorio, por el solo hecho de salir de su jurisdicción para ser procesado y sacado fuera del país desde otras provincias, ingreso que no resulta gravado cuando idéntico petróleo es extraído y exportado —en bruto o elaborado— desde Chubut”.

Las mismas conclusiones podemos llegar en nuestro caso. Si el contribuyente compra granos en Córdoba y lo exporta desde Córdoba está exento. Pero si los compra en Córdoba a fin de extraerlos para exportarlos desde otra jurisdicción, queda gravado desde la óptica de los organismos de aplicación del Convenio, lo cual resulta totalmente discriminatorio.

Si bien al día de la fecha no existe sentencia sobre el fondo del asunto en cuanto a la CS, esperemos contar pronto con ella.

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Régimen temporario de regularización para agentes de recaudación de ingresos brutos y sellos de la provincia de Buenos Aires

Ricardo H. Ferraro (*)

En el artículo se analiza la res. norm. 53/2020 de ARBA a través de la cual se les permite a los contribuyentes regularizar las deudas provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas con relación a los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, sus accesorios, recargos y cualquier sanción por infracciones relacionadas con estos conceptos, desde el 01/10/2020 al 31/12/2020.

I. Introducción

La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), a través de la resolución normativa 53/2020, sumó un nuevo régimen de facilidades de pago, en esta oportunidad para los agentes de recaudación de los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, por retenciones y/o percepciones no efectuadas. Queda claro que las efectuadas y no ingresadas no son objeto de este régimen.

La intención es buena y necesaria, pero resulta acotada en cuanto a las obligaciones a regularizar. En efecto, la medida se toma en razón del estado de emergencia sanitaria en el que se encuentra el país y con solo repasar los argumentos de los considerandos y las normativas que se mencionan resulta elocuente que las restricciones

al ejercicio pleno de las actividades siguen vigentes y, es más, se presentó más rígida en el período que comprende esta decisión.

El régimen estará vigente a partir del 01/10/2020 hasta el 31/12/2020, pero admite las deudas generadas por omisión de retener y/o percibir devengadas al 31/05/2020, dejando un “bache” muy significativo por las omisiones que pudieron suceder hasta octubre, meses donde la pandemia fue mostrando sus peores números y la actividad, en particular la administración de las empresas, se mantuvo (y mantiene) limitada.

Esta observación no es exclusiva de este régimen, a decir verdad, la distancia entre la fecha de corte de las obligaciones en mora o a regularizar, tanto a nivel nacional como local, y la de adhesión, solicitud o acogimiento, siempre quedan muy alejadas para una economía alicaída como la que se padece hace décadas, ahora agudizada por el COVID-19.

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

En este caso, al tratarse de una resolución normativa, el “bache” de obligaciones no comprendidas podría solucionarse.

II. Alcances

Desde el 01/10/2020 y hasta el 31/12/2020, los agentes de recaudación y sus responsables solidarios —art. 21, Código Fiscal (1)—, podrán regularizar las deudas provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas con relación a los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, sus accesorios, recargos y cualquier sanción por infracciones relacionadas con estos conceptos.

No obstante, las obligaciones omitidas con relación al impuesto sobre los ingresos brutos anteriores al mes de enero de 2012,

(1) Art. 21 — Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes —en la misma forma y oportunidad que rija para estos— las siguientes personas: 1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como, asimismo, los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. 3. Los que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas o que den nacimiento a otras obligaciones previstas en las normas fiscales o en este Código. 4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incs. 1) y 2º) del presente artículo. 5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras —en tanto exista desamparamiento respecto del fallido—, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones, y a falta de estos, el cónyuge superviviente y los herederos. 6. Los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresarial, respecto de las obligaciones tributarias generadas por la unión o agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas. 7. Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos.

o al impuesto de sellos anteriores al mes de enero de 2017, y sus respectivos intereses, y los importes correspondientes a multas y recargos cualquiera sea su fecha, podrán regularizarse a partir del 2 de noviembre de 2020, inclusive.

II.1. Deudas incluidas

- Tributos que se hayan omitido retener y/o percibir, devengados al 31/05/2020.

- Deudas provenientes de regímenes de regularización por retenciones y/o percepciones no efectuadas, posteriores al 01/01/2000, caducos al 31/05/2020 inclusive.

- Los intereses, recargos y sanciones correspondientes a retenciones y/o percepciones no efectuadas y depositadas fuera de término o por falta de presentación de sus declaraciones juradas.

Comprende a las obligaciones que se encuentren en proceso de determinación, discusión administrativa o judicial o en instancia de juicio de apremio.

Las deudas de los agentes de recaudación, que se encuentren en instancia de ejecución judicial, podrán regularizarse todas sin importar su fecha.

Tratándose de deudas en instancia de ejecución judicial, es requisito que el agente reconozca y regularice el importe total de la deuda reclamada en el juicio de apremio, y abone o regularice las costas y gastos causídicos estimados sobre la base de la presión fiscal.

A estos efectos se entiende que esta comprende, exclusivamente, los conceptos reclamados liquidados de conformidad con lo regulado en el régimen.

Será condición también, para acceder al régimen, que el apoderado fiscal haya comunicado a ARBA, a través del aplicativo que se encuentra disponible en la página web del organismo, la efectiva regularización de sus honorarios y el importe. La Fiscalía de Estado podrá acordar, de estimarlo

pertinente, planes de pago en cuotas para la regularización de los honorarios profesionales.

Por otra parte, en el caso de planes caducos, para acogerse al régimen, el agente de recaudación deberá regularizar el importe total de su deuda.

II.2. Exclusiones

- Deudas por retenciones y/o percepciones efectuadas y no ingresadas o no ingresadas en término, incluso las provenientes de la aplicación de multas

- Deudas respecto de las cuales se haya dictado sentencia penal condenatoria, por delitos que tengan conexión con el incumplimiento de las obligaciones que se pretenden regularizar

- Deudas verificadas en concurso preventivo o quiebra.

III. Sujetos

Para acceder al régimen el agente de recaudación debe encontrarse inscripto en el “Programa Buenos Aires ActiBA” o en el “Agro Registro Mipymes” de la provincia de Buenos Aires, requisito que ARBA corroborará con los ministerios que tienen a su cargo estos registros.

La condición de micro, pequeña o mediana empresa o pertenecer al “resto de los agentes”, tiene importancia en la magnitud de las facilidades a solicitar y a la tasa de interés aplicable.

Para la calificación respecto del tamaño de la empresa la resolución remite al art. 14 de su par 8/2020 que oportunamente estableció un régimen de regularización para Mipymes al 31/12/2019. Dicho artículo dispone lo siguiente:

“Art. 14.— Para determinar las categorías a las que se refiere el apartado tercero del artículo anterior, se considerará la actividad del contribuyente o responsable registrada como principal en la base de datos de esta Agencia, según el Nomenclador de Ac-

tividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIIB 18) de acuerdo con el Anexo I que se aprueba como parte integrante de la presente y las categorías según el monto de ingresos (gravados, no gravados y exentos) correspondientes al año 2019 de acuerdo con la clasificación de la res. 220/2019 y 563/2019 de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa (SEPYME), según el Anexo II que se aprueba como parte integrante de la presente.

“Cuando se trate de contribuyentes y sus responsables cuya alta se haya producido una vez iniciado el ejercicio fiscal 2019, el referido monto de ingresos se anualizará.

“En el caso de contribuyentes y sus responsables comprendidos en el inc. a) del art. 3º de la res. 220/2019 de SEPYME, la categorización será informada por el Ministerio de Producción, Ciencia e Innovación Tecnológica o por el Ministerio de Desarrollo Agrario, según corresponda.

“En el supuesto de contribuyentes y sus responsables comprendidos en el inc. b) del art. 3º de la res. 220/2019 de SEPYME, a los fines de su categorización el tope de activos será informado por Ministerio de Producción, Ciencia e Innovación Tecnológica o por el Ministerio de Desarrollo Agrario, según corresponda.

“En caso de pluralidad de obligados a la misma deuda, se aplicarán los beneficios que correspondan al contribuyente que registre la mayor categorización”.

El sujeto deberá impulsar la solicitud de facilidades. En otras palabras, el plan de pagos se otorgará a pedido de parte interesada y se formulará bajo responsabilidad del peticionante. ARBA se reserva la facultad de verificar, con posterioridad, las condiciones de procedencia del régimen.

Cabe tener en cuenta que, en todos los casos, el peticionante deberá declarar en qué carácter solicita el acogimiento al régimen de regularización, con el alcance establecido en el art. 12 de esta resolución.

IV. Formas de pago

Las modalidades de pago varían en función al tamaño de la empresa, a saber:

MICRO	PEQUEÑA	MEDIANA	RESTO DE AGENTES
- Al contado. - 3 cuotas: sin interés de financiación. - 6 a 12 cuotas: con 2% de interés de financiación de sobre saldo. - 15 a 18 cuotas: anticipo 5% y saldo con 2,25% de interés de financiación sobre saldo. - 21 a 24: anticipo 10% y saldo con 3% de interés de financiación sobre saldo. - 27 a 36: anticipo 15% y saldo con 3,25% de interés de financiación sobre saldo. - 39 a 48: anticipo 20% y saldo con 4,25% de interés de financiación sobre saldo. - Cuota mínima \$ 2.000.	- Al contado. - 3 cuotas: sin interés de financiación. - 6 a 12 cuotas: anticipo 5% y saldo con un interés de financiación del 2,5% sobre saldo. - 15 a 18 cuotas: anticipo 10% y saldo con un interés de financiación del 2,75% sobre saldo. - 21 a 24 cuotas: anticipo 15% y saldo con un interés de financiación del 3,25% sobre saldo. - 27 a 36 cuotas: anticipo 20% y saldo con un interés de financiación del 3,50% sobre saldo. - Cuota mínima \$ 2.000.	- Al contado. - 3 cuotas: sin interés de financiación. - 6 a 12 cuotas: anticipo 10% y saldo con un interés de financiación del 4% sobre saldo. - 15 a 18 cuotas: anticipo 20% y saldo con un interés de financiación del 5,5% sobre saldo. - 21 a 24 cuotas: anticipo 30% y saldo con un interés de financiación del 7% sobre saldo. - Cuota mínima \$ 2.000.	- Al contado. - 3 cuotas: sin interés de financiación. - 6 a 12 cuotas: anticipo 10% y saldo con un interés de financiación del 4% sobre saldo. - 15 a 18 cuotas: anticipo 20% y saldo con un interés de financiación del 5,5% sobre saldo. - 21 a 24 cuotas: anticipo 30% y saldo con un interés de financiación del 7% sobre saldo. - Cuota mínima \$ 2.000.
Cuando los acogimientos se efectúen a través de las modalidades de cancelación en 1, 3 o 6 pagos, inclusive, se reducirán en el cien por ciento (100%) los recargos y las multas, de las deudas regularizadas.			
El beneficio de reducción de recargos y multas también se aplicará cuando el importe de los impuestos omitidos y sus respectivos intereses, se hubiera cancelado hasta la fecha de entrada en vigencia de la RN (01/10/20).			

Con relación a los vencimientos, según la modalidad de pago, se pueden sintetizar del siguiente modo:

AL CONTADO	Dentro de los 15 días corridos de la formalización del acogimiento.
PLANES CON ANTICIPOS	El anticipo a los 5 días hábiles de la fecha de formalización del acogimiento. Las cuotas vencen en forma mensual y consecutiva el día 10 de cada mes.
PLANES SIN ANTICIPOS	La primera cuota vence el día 10 del mes siguiente a la fecha de formalización del acogimiento. Las restantes vencen en forma mensual y consecutiva el día 10 de cada mes.

Debido a que el acogimiento, como se verá en el punto siguiente, se debe realizar mediante la página de ARBA, será esta la que liquide las cuotas del plan. A tales efectos se habilitará para el pago del total regularizado, del anticipo y de las cuotas, el formulario R-550 - Volante Informativo para el Pago, el que podrá ser solicitado nuevamente ingresando al sitio del organismo, en caso de extravío o deterioro.

La resolución normativa aprueba un anexo que contiene las tablas, según tamaño de empresa, conteniendo el interés de financiación, las cuotas respectivas y el coeficiente aplicable.

Las liquidaciones correspondientes a anticipo y cuotas, luego de la fecha de su respectivo vencimiento, devengarán el interés resarcitorio (art. 96, CF) o punitorio (art. 104, CF) según corresponda.

IV.1. Cancelación anticipada

Se prevé la posibilidad de abonar la deuda regularizada antes del vencimiento de las cuotas que se hubieran otorgado, en la medida que el plan no se encuentre caduco. En tal caso no deberán abonarse intereses de financiación respecto de las cuotas cuya cancelación anticipada se produce.

A estos fines el sujeto deberá obtener una nueva liquidación, concurriendo a cualquiera de los Centros de Servicios Locales o a través de la página web de ARBA.

IV.2. Pagos anteriores

Los pagos que hubieren sido efectuados con anterioridad a la entrada en vigencia de la resolución normativa, por cualquiera de los conceptos involucrados en el régimen, y sin los beneficios previstos en este, no serán considerados procedentes a los fines de la interposición de la demanda de repetición, así como cualquier otra petición relacionada por la que se pretenda la devolución o compensación de los pagos ya cancelados.

V. Formalización del acogimiento

La resolución normativa dispone que los acogimientos al plan de pagos deberán realizarse a través de la aplicación correspondiente disponible en el sitio web de ARBA (www.arba.gov.ar), a la cual los agentes de recaudación deberán acceder utilizando su CUIT y CIT, teniendo en cuenta lo siguiente.

- Cuando se trate de la regularización de obligaciones omitidas con relación al impuesto sobre los ingresos brutos anteriores al mes de enero de 2012 o al impuesto de sellos anteriores al mes de enero de 2017, el agente de recaudación deberá indicar, el período (mes/quincena/año) e importe del impuesto omitido a incluir en el plan de pagos. Una vez cargado este importe, el sistema calculará automáticamente los intereses y recargos correspondientes.

- Cuando se trate de la regularización de obligaciones omitidas con relación al impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes al mes de enero de 2012 y posteriores, o al impuesto de sellos correspondientes al mes de enero de 2017 y posteriores, el agente de recaudación deberá seleccionar, desde el aplicativo el o los períodos omitidos que se prenden regularizar. Para ello, y con carácter previo al acogimiento, el agente de recaudación deberá haber presentado las declaraciones juradas que le correspondan en ese carácter con relación a los períodos que se pretenden incluir en el presente plan de pagos.

Si durante el plan de facilidades de pago se produce el cese de actividades del agente, este no será impedimento para la continuidad del plan otorgado, sin perjuicio de la facultad de proseguir el juicio de apremio que oportunamente se hubiera iniciado, en los casos en que se produzca la caducidad del plan de pagos, tratándose de deudas de agentes o sus responsables solidarios, en instancia de ejecución judicial.

V.1. Condiciones especiales para sujetos con embargo u otra medida cautelar

La modalidad especial de acogimiento prevista en la disposición normativa serie B 77/2006 (Régimen de regularización de obligaciones tributarias en proceso de ejecución judicial. Contribuyentes titulares de cuentas bancarias y fondos líquidos depositados en entidades financieras que se encuentren embargados), y la modalidad especial prevista en la disposición normativa serie B 47/2007 y modificatoria (Régimen de regularización de obligacio-

nes tributarias en proceso de ejecución judicial. Ingresos brutos. Sellos. Inmobiliario. Automotores. Deudas vencidas o devengadas al 31/12/2006. Disposición normativa B 14/2007), resultan aplicables a quienes regularicen sus deudas por medio del régimen que se comenta.

En caso de optarse por las modalidades especiales de acogimiento antes mencionadas, deberá observarse lo siguiente:

- Formas de pago e interés de financiación: cuando el interesado opte por la modalidad de pago en cuotas con anticipo, el importe de este último será del treinta por ciento (30%) de la deuda, aplicándose en lo restante los intereses de financiación y los planes de pagos previstos según los cuadros que anteceden.

- Medidas cautelares: ARBA procederá a levantar en forma automática la medida cautelar trabada, una vez ingresado el monto total de la deuda regularizada, tratándose de la modalidad de cancelación al contado, o bien cuando se hubiese ingresado el monto correspondiente al anticipo pertinente del total de la deuda regularizada, tratándose de la modalidad de pago en cuotas con anticipo. No podrá accederse a las modalidades previstas en las resoluciones citadas en este artículo cuando se opte por alguna de las modalidades de pago en cuotas sin anticipo establecidas en este régimen.

- Los interesados podrán formalizar su acogimiento al plan de pagos y autorizar la transferencia de fondos desde el sitio oficial de ARBA, ingresando la CUIT y CIT del agente de recaudación titular de las cuentas o fondos alcanzados por la medida cautelar.

V.2. Carácter del acogimiento

La presentación del acogimiento importa el reconocimiento expreso e irrevocable de la deuda incluida en el plan de pagos, operando como causal interruptiva del curso de la prescripción de las acciones fiscales para determinar y obtener su cobro y a la vez, implica el allanamiento incondiciona-

do a la pretensión fiscal, en cualquier instancia en que se encuentre, y la renuncia a la interposición de los recursos administrativos y judiciales con relación a los importes incluidos. Asimismo, se producirá la interrupción de la prescripción con relación a todo el ejercicio fiscal al cual correspondan los importes regularizados.

Quien formaliza el acogimiento al régimen de regularización deberá acreditar su carácter de legitimado a tales fines y asumir la deuda, comprometiendo de corresponder a su poderdante o representado al pago de esta en las condiciones requeridas. A dicho efecto, resultarán válidas y vinculantes las notificaciones efectuadas al Domicilio Fiscal Electrónico de este.

V.3. Conformación del monto a regularizar

El importe a regularizar se conformará con la deuda de capital más los intereses del art. 96 del CF desde el vencimiento hasta el acogimiento, aplicándose los intereses del art. 104 del CF cuando se trate de deuda en instancia de ejecución fiscal, desde la interposición de la demanda hasta el acogimiento.

De tratarse de planes otorgados en etapa prejudicial caducos, al monto original de las deudas se le adicionará el interés del art. 96, CF desde los respectivos vencimientos hasta la fecha de acogimiento, descontando los pagos efectuados, de existir, cuya imputación se realizará comenzando por el débito más remoto, en el siguiente orden: multas firmes o consentidas, recargos, intereses, capital de la deuda principal y caducidades anteriores de regímenes de regularización.

En el supuesto de planes de pago caducos en los que se hubiere regularizado deuda en juicio de apremio el monto del acogimiento resultará de aplicar al monto original de las deudas incluidas en el plan de pagos caduco, el interés del art. 96, CF, desde los respectivos vencimientos originales y hasta la fecha de interposición de la demanda, y el previsto en el art. 104, CF desde el momento de la interposición de la demanda has-

ta la fecha de acogimiento, con deducción de los pagos oportunamente efectuados en igual forma y orden a lo comentado precedentemente.

Para el caso de regularización de recargos, estos se liquidarán de conformidad con lo establecido en el art. 59 del CF y de tratarse de la regularización de multas, se adicionarán los intereses previstos en el citado cuerpo legal, solo en el caso de haberse agotado el plazo previsto por el art. 67 del CF.

V.4. Invalidez del acogimiento

Será considerado inválido el acogimiento si ARBA verificara que la deuda regularizada corresponde a retenciones y/o percepciones efectuadas y no depositadas o no depositadas en término.

VI. Causales de caducidad

Como es habitual en estas normas, la caducidad se produce de pleno derecho y sin interposición alguna por parte del organismo recaudador.

Son caudales de caducidad las siguientes:

- se mantengan 2 cuotas impagas —incluido el anticipo— consecutivas o alternadas, al vencimiento de la cuota siguiente;
- se mantenga alguna cuota o anticipo impagos al cumplirse 90 días corridos del vencimiento de la última cuota del plan y
- por el mantenimiento de la liquidación de pago al contado sin cancelación al cumplirse noventa 90 días corridos desde su vencimiento.

VII. Efectos y beneficios

VII.1. Medidas cautelares

En los supuestos de deudas respecto de las cuales se hubieran trabado medidas cautelares u otras medidas tendientes a asegurar el cobro del crédito fiscal, se procederá a su levantamiento cuando haya sido reconocida la totalidad de la pretensión fiscal y abonado, sin computar las su-

mas ingresadas en concepto de interés por pago fuera de término, un importe equivalente al 30% de la deuda regularizada. No obstante, si se optó por alguna de las modalidades de pago en cuotas sin anticipo, las medidas cautelares se levantarán con la sola formalización del acogimiento.

VII.2. Recargos y multas

El acogimiento con pago en 1, 3 o 6 pagos, generan la reducción en el 100% los recargos y las multas (arts. 59, 60 y 61, CF) de las obligaciones regularizadas. Esta reducción también procede si el importe respectivo y sus intereses se cancelaron hasta la entrada en vigencia del régimen.

Cuando las actuaciones exclusivamente referidas a los mencionados conceptos reducidos, siempre que se trate de deuda en instancia de cobro prejudicial, previa verificación de la regularización de la totalidad de los montos referidos a impuestos no retenidos y/o percibidos oportunamente y

sus respectivos intereses, se dispondrá el archivo de oficio de tales actuaciones.

En el caso de deudas por multas correspondientes a la falta de presentación de declaraciones juradas, deberá acreditarse, además, su presentación con anterioridad o dentro del plazo de vigencia de la resolución normativa.

Ahora bien, cuando los conceptos reducidos sean el exclusivo objeto de la ejecución o discusión judicial, será condición para acceder al beneficio de reducción previsto, haber abonado la tasa de justicia y demás costas y gastos causídicos; ordenándose, en tal caso, el archivo de las actuaciones.

VII.3. Planes caducos. Reformulación

La reformulación de planes de pago que se encontraran caducos al 31/05/2020, no importarán ningún tipo de reducción sobre los conceptos a incluir en él.

ACTUACIÓN PROFESIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

LABORAL Y PREVISIONAL

Thomson Reuters

Desvinculaciones y suspensiones en cuarentena

Álvaro Iriarte (*)

En este trabajo se busca abordar las situaciones de despidos sin justa causa y suspensiones que surgen a consecuencia de la situación económica y del aislamiento social preventivo y obligatorio producido por la pandemia.

I. Introducción

Las relaciones laborales se encuentran reguladas en la Ley de Contrato de Trabajo y sus normativas complementarias y modificatorias regulando entre otros temas las situaciones de desvinculaciones y suspensiones con sus distintas situaciones.

En este trabajo abordaremos las situaciones de despidos sin justa causa y suspensiones que surgen de la situación económica crítica y el aislamiento social preventivo obligatorio.

En un contexto donde convive la doble indemnización con la prohibición de despidos sin justa causa analizaremos las formalidades, plazos y algunas opciones de desvinculación más convenientes evitando costos y prohibiciones siempre dentro de la legalidad.

II. Despidos

Existen muchos causales de desvinculaciones generadas por el empleado, por el empleador, de forma conjunta o por otras causas. A continuación, presentamos las

causas de ruptura del contrato de trabajo más importantes.

- 1) Renuncia.
- 2) Abandono de trabajo.
- 3) Despido sin justa causa.
- 4) Despido con justa causa.
- 5) Despido indirecto.
- 6) Acuerdo mutuo.
- 7) Crisis, falta o disminución de trabajo.
- 8) Quiebra.
- 9) Jubilación.
- 10) Fin de plazo fijo.
- 11) Despido de embarazada o por casamiento.
- 12) Otras causales.

La renuncia consiste en la ruptura del contrato de trabajo por parte del trabajador donde el plazo de preaviso debe ser de 15 días por telegrama y la liquidación contiene todos los conceptos que el empleado merece hasta el momento de la desvinculación.

(*) Profesor adjunto, Facultad de Ciencias Económicas, UBA.

Misma liquidación se realiza para el caso de abandono de trabajo.

Los despidos pueden tener distintas situaciones donde el despido sin justa causa es el más común y más conocido de los despidos donde el empleador debe abonar los conceptos que el empleado se merece igual que en la renuncia agregando los conceptos indemnizatorios que se generan por la desvinculación de manera unilateral por parte del empleador de un contrato por tiempo indeterminado.

Recordemos que a los fines de analizar las situaciones desarrolladas en este trabajo donde hablaremos de doble indemnización y prohibición de despido que el despido indirecto se configura cuando un empleado se considera despedido por el incumplimiento del contrato de trabajo por parte del empleador y se liquida, si prospera esta causal, como un despido sin justa causa a los fines de los conceptos indemnizatorios.

Por otro lado, y a los fines de analizar opciones el acuerdo mutuo contempla una ruptura mutua definiendo generalmente un importe en concepto de gratificación que contemple lo que cada parte considere oportuno para terminar la relación laboral lo que quedaría afuera de la causal de despido sin justa causa originada por el empleador, situación que se encuentra prohibida.

Los conceptos indemnizatorios básicos que existen en un despido sin justa causa son:

- 1) Preaviso no gozado.
- 2) Integración mes de despido.
- 3) Antigüedad.

II.1. Preaviso no gozado

Este concepto se abona cuando el empleador no lo deja trabajar en el período de preaviso que puede ser de 15 días si esta en período de prueba, de 1 mes cuando el empleado tiene hasta 5 años de antigüedad y

de 2 meses cuando el empleado tiene más de 5 años de antigüedad.

A este concepto se le suma un adicional llamado SAC sobre preaviso que consiste en la doceava parte del importe del preaviso.

II.1.a. Norma relacionada con el preaviso

- Art. 231 LCT - Plazos.

El contrato de trabajo no podrá ser disuelto por voluntad de una de las partes, sin previo aviso, o en su defecto, indemnización, además de la que corresponda al trabajador por su antigüedad en el empleo, cuando el contrato se disuelva por voluntad del empleador. El preaviso, cuando las partes no lo fijen en un término mayor, deberá darse con la anticipación siguiente:

a) por el trabajador, de 15 días;

b) por el empleador, de 15 días cuando el trabajador se encontrare en período de prueba; de 1 mes cuando el trabajador tuviese una antigüedad en el empleo que no exceda de 5 años y de 2 meses cuando fuere superior.

- Art. 232 LCT - Indemnización substitutiva.

La parte que omita el preaviso o lo otorgue de modo insuficiente deberá abonar a la otra una indemnización substitutiva equivalente a la remuneración que correspondería al trabajador durante los plazos señalados en el art. 231.

II.2. Integración mes de despido

Este concepto se abona cuando hay un despido sin justa causa, existe preaviso no gozado y la fecha de desvinculación no coincide con el último día del mes y consiste en abonar los días en proporción a los días del mes no trabajado.

A este concepto se le suma un adicional llamado SAC sobre integración mes de despido que consiste en la doceava parte del importe de la integración mes de despido.

II.2.a. Norma relacionada con la integración mes de despido

- Art. 233 LCT - Comienzo del plazo. Integración de la indemnización con los salarios del mes del despido.

Los plazos del art. 231 correrán a partir del día siguiente al de la notificación del preaviso.

Cuando la extinción del contrato de trabajo dispuesta por el empleador se produzca sin preaviso y en fecha que no coincida con el último día del mes, la indemnización sustitutiva debida al trabajador se integrará con una suma igual a los salarios por los días faltantes hasta el último día del mes en el que se produjera el despido.

La integración del mes de despido no procederá cuando la extinción se produzca durante el período de prueba establecido en el art. 92 bis.

II.3. Antigüedad

Este concepto indemnizatorio es el más importante en este tipo de desvinculación y consiste en abonar un sueldo bruto por cada año o fracción mayor a 3 meses de antigüedad del empleado. Mientras que los otros conceptos son compensatorios por no dar los plazos que le corresponden al trabajador este concepto es sancionatorio por haber desconocido la relación por tiempo indeterminado o sea para siempre donde la única causal natural de la ruptura es la situación de jubilación del empleado donde no se deben abonar indemnizaciones.

II.3.a. Norma relacionada con la antigüedad

- Art. 245 LCT - Indemnización por antigüedad o despido.

En los casos de despido dispuesto por el empleador sin justa causa, habiendo o no mediado preaviso, este deberá abonar al trabajador una indemnización equivalente a 1 mes de sueldo por cada año de servicio o fracción mayor de 3 meses, tomando como base la mejor remuneración men-

sual, normal y habitual devengada durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si este fuera menor.

Dicha base no podrá exceder el equivalente de 3 veces el importe mensual de la suma que resulte del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable al trabajador, al momento del despido, por la jornada legal o convencional, excluida la antigüedad. Al Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social le corresponderá fijar y publicar el promedio resultante, juntamente con las escalas salariales de cada Convenio Colectivo de Trabajo.

Para aquellos trabajadores excluidos del convenio colectivo de trabajo el tope establecido en el párrafo anterior será el del convenio aplicable al establecimiento donde preste servicios o al convenio más favorable, en el caso de que hubiera más de uno.

Para aquellos trabajadores remunerados a comisión o con remuneraciones variables, será de aplicación el convenio al que pertenezcan o aquel que se aplique en la empresa o establecimiento donde preste servicios, si este fuere más favorable.

El importe de esta indemnización en ningún caso podrá ser inferior a 1 mes de sueldo calculado sobre la base del sistema establecido en el primer párrafo.

Las otras desvinculaciones tienen distintas características en función al tipo de ruptura.

III. Suspensiones

Por otro lado, en situación de crisis de la empresa o falta o disminución del trabajo no imputable al empleador o por fuerza mayor debidamente comprobada existen distintas posibilidades de suspensiones sin goce de sueldos o con la fijación de un salario no remunerativo negociado entre las partes.

1) Suspensiones por falta o disminución del trabajo.

2) Suspensiones por fuerza mayor.

3) Suspensiones art. 223 bis.

III.1. Suspensiones por falta o disminución del trabajo

En el caso donde un empleador este atravesando una situación de crisis de la empresa por falta o disminución del trabajo no imputable al empleador se podrá suspender al empleado por un lapso máximo de 30 días por año sin goce de sueldos.

Esta situación debe ser claramente generada por situaciones ajenas a la voluntad del empleador y que puedan ser probadas en la oportunidad que se determine.

III.2. Suspensiones por fuerza mayor

En este caso si el empleador sufre una situación de fuerza mayor como derrumbe, incendio, inundación o cualquier otro factor que se determine como de fuerza mayor debidamente comprobada podrá suspender a los trabajadores hasta 75 días por año sin goce de sueldos.

III.2.a. Norma relacionada con suspensiones por fuerza mayor

- Art. 219 LCT - Suspensiones y justa causa.

Se considera que tiene justa causa la suspensión que se deba a falta o disminución de trabajo no imputable al empleador, a razones disciplinarias o a fuerza mayor debidamente comprobada.

- Art. 220 LCT - Plazo máximo. Remisión.

Las suspensiones fundadas en razones disciplinarias o debidas a falta o disminución de trabajo no imputables al empleador, no podrán exceder de 30 días en 1 año, contados a partir de la primera suspensión.

Las suspensiones fundadas en razones disciplinarias deberán ajustarse a lo dispuesto por el art. 67, sin perjuicio de las condiciones que se fijaren en función de lo previsto en el art. 68.

- Art. 221 LCT - Fuerza mayor.

Las suspensiones por fuerza mayor debidamente comprobadas podrán extenderse hasta un plazo máximo de 75 días en el término de 1 año, contado desde la primera suspensión cualquiera sea el motivo de esta.

En este supuesto, así como en la suspensión por falta o disminución del trabajo, deberá comenzarse por el personal menos antiguo dentro de cada especialidad.

Respecto del personal ingresado en un mismo semestre, deberá comenzarse por el que tuviere menos cargas de familia, aunque con ello se alterase el orden de antigüedad.

III.3. Suspensiones art. 223 bis

Existe la posibilidad de suspender a los trabajadores acordando una remuneración inferior y en carácter de concepto no remunerativo que está regulado por el art. 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo.

A diferencia de las otras suspensiones el trabajador suspendido cobra una remuneración inferior por el plazo acordado.

III.3.a. Norma relacionada con las suspensiones art. 223 bis

- Art. 223 bis LCT - Se considerará prestación no remunerativa las asignaciones en dinero que se entreguen en compensación por suspensiones de la prestación laboral y que se fundaren en las causales de falta o disminución de trabajo, no imputables al empleador, o fuerza mayor debidamente comprobada, pactadas individual o colectivamente y homologadas por la autoridad de aplicación, conforme normas legales vigentes, y cuando en virtud de tales causales el trabajador no realice la prestación laboral a su cargo. Solo tributará las contribuciones establecidas en las leyes 23.660 y 23.661 y el pago de la cuota sindical.

A partir de estos conceptos que surgen de la Ley de Contrato de Trabajo y como consecuencia de la crisis económica de la

empresa se han modificado dichos conceptos en una primera instancia con la doble indemnización y luego la prohibición de despidos y suspensiones.

IV. Doble indemnización

A partir del 13 de diciembre de 2019 entra en vigencia el régimen de doble indemnización para los despidos sin justa causa hasta el 09 de junio de 2020 y luego se prorroga por otros 180 días. Esta obligación no se aplica para contrataciones a partir del 14 de diciembre de 2019.

Entonces los trabajadores vigentes en la organización hasta el 13 de diciembre de 2019 tienen derecho a recibir la doble indemnización en situación de despido sin justa causa, en cambio, los empleados contratados a partir del 14 de diciembre de 2019 solo recibirán la indemnización común si son despedidos.

Empleados vigentes	Indemnización
Hasta el 13/12/2019	Doble indemnización
A partir del 14/12/2019	Indemnización común

Queda aclarado que la duplicación prevista comprende todos los rubros indemnizatorios originados con motivo de la extinción incausada del contrato de trabajo.

El decreto de necesidad y urgencia 34/2019 establece la emergencia pública por 180 días donde los despidos sin justa causa generan la obligación al empleador de abonar las indemnizaciones emergentes del despido duplicadas.

IV.1. Norma relacionada con la doble indemnización

- Dec. 34/2019 Emergencia Pública

Art. 1º.— Declárase la emergencia pública en materia ocupacional por el término de 180 días a partir de la entrada en vigencia del presente decreto.

Desde	13 de diciembre de 2019
Hasta	09 de junio de 2020

Art. 2º.— En caso de despido sin justa causa durante la vigencia del presente decreto, la trabajadora o el trabajador afectado tendrán derecho a percibir el doble de la indemnización correspondiente de conformidad a la legislación vigente.

Art. 3º.— La duplicación prevista en el artículo precedente comprende todos los rubros indemnizatorios originados con motivo de la extinción incausada del contrato de trabajo.

- 1) Preaviso no gozado.
- 2) Integración mes de despido.
- 3) Antigüedad.

Art. 4º.— El presente decreto no será aplicable a las contrataciones celebradas con posterioridad a su entrada en vigencia.

Doble indemnización: Altas a partir de 14 de diciembre de 2019 no alcanzadas.

Conclusión: A partir del 13 de diciembre de 2019 y hasta el 09 de junio de 2020 los despidos sin justa causa se deben abonar duplicando los conceptos indemnizatorios de preaviso no gozado, integración mes dedespido y antigüedad. Las altas a partir del 14 de diciembre de 2019 no están alcanzadas por el dec. 34/2019.

V. Prohibición de despidos y suspensiones

A partir del DNU 329/2020 publicado en el Boletín Oficial del 31 de marzo de 2020 se prohíben los despidos y las suspensiones por 60 días corridos y luego se vuelve a postergar por 60 días más por el DNU 487/2020 publicado en el Boletín Oficial del 18 de mayo de 2020.

Si existen empleadores que están despidiendo o suspendiendo trabajadores a pesar de las prohibiciones, seguramente esto generara litigios laborales ya que la normativa dice que los despidos y las suspensiones que se dispongan en violación de lo dispuesto en el presente decreto, no producirán efecto alguno, manteniéndose vigentes las relaciones laborales existentes y sus condiciones actuales.

Solamente las suspensiones contempladas en el art. 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo se pueden aplicar en función del cumplimiento de las normas específicas que regulan este tipo de suspensiones.

V.1. Norma relacionada con la prohibición de despidos y suspensiones

- Dec. 329/2020

Art. 2º.— Prohíbense los despidos sin justa causa y por las causales de falta o disminución de trabajo y fuerza mayor por el plazo de 60 días contados a partir de la fecha de publicación del presente decreto en el Boletín Oficial.

Art. 3º.— Prohíbense las suspensiones por las causales de fuerza mayor o falta o disminución de trabajo por el plazo de 60 días, contados a partir de la fecha publicación del presente decreto en el Boletín Oficial.

Quedan exceptuadas de esta prohibición las suspensiones efectuadas en los términos del art. 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo.

- Dec. 487/2020

Art. 2º.— Prorrógase la prohibición de efectuar despidos sin justa causa y por las causales de falta o disminución de trabajo y fuerza mayor por el plazo de 60 días contados a partir del vencimiento del plazo establecido por el decreto 329/20.

Art. 3º.— Prorrógase la prohibición de efectuar suspensiones por las causales de fuerza mayor o falta o disminución de trabajo por el plazo de 60 días, contados a partir del vencimiento del plazo establecido por el decreto 329/2020.

Quedan exceptuadas de esta prohibición las suspensiones efectuadas en los términos del art. 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo.

Luego en ambos decretos se menciona que los despidos y las suspensiones que se dispongan en violación la prohibición, no producirán efecto alguno, manteniéndose vigentes las relaciones laborales existentes y sus condiciones actuales.

- Dec. 529/2020

Art. 2º.— Establécese que los límites temporales previstos por los arts. 220, 221 y 222 de la Ley de Contrato de Trabajo 20.744 y sus modificatorias no regirán para las suspensiones por falta de trabajo y fuerza mayor dispuestas en los términos del art. 223 bis de la ley, como consecuencia de la emergencia sanitaria, las que podrán extenderse hasta el cese del “aislamiento social, preventivo y obligatorio” establecido por el dec. 297/2020 y sus prórrogas.

En una reunión tripartita entre CGT Confederación General del Trabajo de la República Argentina, la UIA Unión Industrial Argentina y Ministro de Trabajo, Empleo y Seguridad Social incorporada en la res. 39/2020 y aconseja que el monto que los empleadores deberán abonar como prestación no remunerativa o las asignaciones en dinero que se entreguen en compensación por suspensiones de la prestación laboral en este marco no podrá ser inferior al 75% del salario neto que se hubiere correspondido al trabajador en caso de haber laborado. Sobre este monto deberán realizarse la totalidad de los aportes y contribuciones por las leyes 23.660 y 23.661 y el pago de la cuota sindical.

Los empleadores que quieran suspender a sus trabajadores bajo las condiciones del art. 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo deben presentar el acuerdo de suspensión.

Se puede presentar en conjunto con el sindicato ante la Autoridad de Aplicación Laboral o lo presenta de manera individual al sindicato para que luego sea remitido a la autoridad de aplicación.

VI. Línea de tiempo

2019	2020		
13/12/2019	31/03/2020	18/05/2020	09/06/2020
DNU 34/19	DNU 329/20	DNU 487/20	DNU 528/20
Doble indemnización	Prohíbe despidos 60 días	Prohibición de despidos	Doble indemnización
Plazo 180 días	Prohíbe suspensiones 60 días	Prohibición de suspensiones	Posterga 180 días
Todos los conceptos	Permite suspensiones art. 223 bis	Posterga 60 días	Todos los conceptos

VII. Conclusión

Los despidos sin justa causa son rupturas del contrato de trabajo por parte del empleador que generan indemnizaciones a favor del empleado y estas indemnizaciones han sido duplicadas a partir del 13 de diciembre de 2019 para las relaciones existentes hasta dicha fecha con un plazo de 180 días que luego se postergo otros 180 días.

Asimismo, se prohíben los despidos sin justa causa a partir del 31 de marzo de 2020 y por 60 días prorrogados por otros 60 días superponiéndose el plazo de doble indemnización con la prohibición de despidos sin justa causa.

Las organizaciones dentro de este marco normativo donde conviven la doble indemnización y la prohibición de despidos tienen ciertas alternativas para diseñar una desvinculación. Una opción es el despido indirecto donde como el empleador está prohibido despedir, es el trabajador que origina el corte de la relación laboral y en este caso y de prosperar se daría el supuesto de la doble indemnización. Otra opción es el acuerdo mutuo donde se negocia una gratificación que satisfaga a ambas partes y quedaría afuera de

la prohibición de despido y también de la doble indemnización.

Por otro lado, las suspensiones sin goce de sueldos previstas en la Ley de Contrato de Trabajo por falta o disminución de trabajo como por fuerza mayor también se prohíben por 60 días prorrogados por otros 60 días dejando la suspensión prevista en el art. 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo que contempla un pago menor de su sueldo en concepto no remunerativo como única opción de suspender trabajadores.

Entonces solo quedan habilitadas las suspensiones previstas en el art. 223 bis LCT como mecanismo de reacción de los empleadores en el contexto de crisis económica donde las partes negocian una reducción del salario que se recibe como concepto no remunerativo y que las recomendaciones incorporadas a la normativa de aplicación estipulan que dicho concepto no debería ser inferior al 75% del salario habitual para que sea aprobado sin problemas por el sindicato y la Autoridad de Aplicación Laboral.

Convenio de emergencia por suspensión de actividades

Empresas y agencias de viaje y turismo

Mirta N. Userpater^(*)

Se analiza en el artículo el acuerdo que incluyera a las empresas y agencias de viaje y turismo, respecto del convenio de emergencia por suspensión de actividades, producto de la pandemia en nuestro país.

I. Introducción

Frente al COVID-19, se requeriría de un acuerdo que incluyera a las empresas y agencias de viaje y turismo, y a todo su capital humano (empleados, empleadas, empleadores y empleadoras) a fin de proteger la salud y las fuentes de trabajo. Este fue presentado el día 6 de mayo del corriente año.

La Federación Argentina de Empleados de Comercio y Servicios (FAECYS) por el sector gremial y la Federación Argentina de Asociaciones de Empresas de Viajes y Turismo (FAEVT) por la parte empresaria solicitaron a los organismos estatales pertinentes un marco regulatorio de emergencia protectorio *de las empresas del sector y sus trabajadores en base al DNU 329 y (31/3) y su prórroga DNU 487 (19/5/2020), que resulta de plena aplicación para todas las relaciones laborales encuadradas dentro del CCT 547/08.*

Sería de aplicación en todo el ámbito de la República Argentina para el personal encuadrado en el Convenio Colectivo de Trabajo 547/08 y convenciones complementarias de fecha 29 de abril de 2019.

Válido desde su firma, permitiría a las empresas representadas por la FAEVT la adhesión a las cláusulas de este, mediante presentación de escrito en tal sentido *[ver ejemplo 1]*, adjuntando la nómina del personal incluido en las previsiones del acuerdo, conforme art. 2° de la res. 397/2020.

Se basa en dos aspectos:

- 1- La protección de la salud.
- 2- La protección de los puestos de trabajo.

Para proteger la salud, la empresa deberá tomar y llevar adelante todas las medidas y precauciones que sean necesarias para implementar la modalidad de trabajo a distancia o bien, en forma remota, para que los trabajadores que presten servicios lo realicen dentro de un ámbito seguro y saludable.

Para el *eventual caso de resultar exceptuada esta actividad de lo dispuesto para el "aislamiento social, preventivo y obligatorio" (ASPO) y por el tiempo que esta dure*, se deberán tomar recaudos y prevenciones *procurando que la prestación de tareas se realice en forma remota.*

Los trabajadores/ras amparados por la res. 207/2020 MTEySS BO 17/3/20 *se encuentran exceptuados del presente acuerdo.*

(*) Profesional independiente.

II. Análisis

Para proteger el sostenimiento de la existencia de los puestos de trabajo, las partes se comprometen a dar cumplimiento a las siguientes pautas:

II.1. Personal con dispensa de trabajo

II.1.a. Suspensiones art. 223 bis, LCT

Las empresas que adhieran al acuerdo *podrán suspender*, con efectos desde el 1/04/2020 al 30/09/2020 a su personal debiendo detallar en un Anexo:

- Nombre y apellido.
- CUIL.
- Fecha de nacimiento.
- Fecha de ingreso.
- Establecimiento.
- Categoría profesional.

II.1.b. Duración

Este régimen de suspensiones con dispensa de prestación de servicios *durará por el período mínimo de 180 días* a partir de la fecha indicada, *vencido* el cual, las partes podrán acordar extender el presente régimen mientras se mantengan en vigencia las medidas de cierre de fronteras y restricción del transporte dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional y/o demás restricciones que afecten el normal desenvolvimiento de los vuelos comerciales en el país o al exterior conforme disposiciones de ANAC, en el marco de la prórroga del presente acuerdo.

Deberán las partes expresamente convenir la prórroga de este.

Una vez que el personal pase a la condición de prestación de tareas se comenzará a liquidar conforme observaremos en el ítem *personal no afectado a la dispensa de trabajo*.

II.1.c. Asignación no remunerativa

Los trabajadores *percibirán una asignación en dinero neto de bolsillo, de carácter no remunerativa en los términos del art. 223 bis de la ley 20.744 y art. 3° del DNU 329/2020, equivalente al 75 % del salario neto* que por cualquier concepto le correspondiere cobrar en cada uno de los meses que se liquide, o hasta la finalización de este acuerdo, lo que ocurra primero.

II.1.d. Aportes y contribuciones

Tanto la empresa como el trabajador efectuarán *las contribuciones y aportes con destino al Sistema Nacional de Seguro de Salud (leyes 23.660 y 23.661) (aportes y contribuciones por jornada completa) con más lo pactado en el art. 8° Acuerdo Paritario entre FAECYS y FAEVYT del 21 de junio de 2019 (contribución trabajador incluido en el CCT y afiliado a la obra social \$ 100,00), aportes sindicales y convencionales (arts. 32 y 33 del CCT 547/08).*

A tener en cuenta:

Los aportes efectuados por el trabajador no podrán afectar de ningún modo el salario neto de bolsillo que el empleador abonara.

II.1.e. Sueldo Anual Complementario correspondiente al primer semestre de 2020

El acuerdo menciona que para su cálculo incorporará el porcentaje de la suma no remunerativa, dentro del cálculo de dicho aguinaldo.

II.2. Personal no afectado a la dispensa de trabajo

Los trabajadores que laboren a distancia o en forma remota, devengarán sumas que a partir del mes de abril y hasta el 30 de setiembre de 2020 tendrán el carácter de no remunerativo al 95.00%, a los fines del cálculo de los aportes y contribuciones a la seguridad social (SIPA, INSSJP, Asignaciones Familiares y FNE). Es decir el 5% restante será considerado remunerativo a todos los fines.

Esto no se aplicará a la base utilizada para el cálculo de los aportes y contribuciones con destino al Sistema Nacional de Seguro de Salud (leyes 23.660 y 23.661), por jornada completa más lo pactado en el art. 8° del Acuerdo Paritario entre FAECYS y FAEVYT, el 21 de junio de 2019 (aporte de \$ 100 para aquellos empleados/as que estén afiliados a OSECAC), los aportes y contribuciones sindicales y convencionales (arts. 32 y 33 del CCT 547/08), y cualquier otra obligación convencional y/o sindical de la zona de actuación que correspondiere o acuerdo de parte.

Quedan excluidos de esta previsión los salarios de los trabajadores y trabajadoras a quienes le resten menos de diez años para acogerse al beneficio jubilatorio, para los cuales aportes y contribuciones no serán reducidos.

A tener en cuenta:

Se garantizará que ningún trabajador o trabajadora alcanzada por esta cláusula podrá percibir como salario una suma menor a la que percibía con anterioridad al presente acuerdo.

II.2.a. Para liquidar el Sueldo Anual Complementario (SAC), primer y segundo semestre de 2020, se computará como base de cálculo las asignaciones no remunerativas aquí pactadas.

II.2.b. Régimen de reducción de jornada laboral según necesidades operativas

Hasta un *máximo del 50% de la carga horaria habitual*, debiendo notificar a la entidad sindical la nómina de su personal afectado a tareas en jornada horaria reducida.

A los trabajadores se les garantizará el *100% del salario neto que corresponda cobrar por los conceptos de sueldo básico por jornada completa para su categoría*, con más la incidencia de los adicionales de convenio:

- antigüedad y presentismo o
- un ingreso equivalente al 75 % del salario neto que por cualquier concepto le

correspondiere cobrar en cada uno de los meses que se liquide; lo que resultare superior.

A tener en cuenta:

Todo ello, mientras se mantengan las condiciones establecidas o hasta la finalización de este acuerdo, lo que ocurra primero.

Estas previsiones no alcanzan ni afectan a los trabajadores y trabajadoras que ya se desempeñen con una jornada reducida, con la fecha anterior a suscripción del presente convenio.

II.2.c. Compromiso de estabilidad

- Mantenimiento de la nómina de personal existente hasta el 6/4/20.

- No se podrá efectuar despido sin causa, despidos y/o suspensiones por causa de falta o disminución de trabajo y/o fuerza mayor, ni poner en práctica sistema de retiros voluntarios, ni ninguna otra medida que ponga en riesgo y/o disminuya la cantidad de trabajadores que se desempeñan en la actualidad, sin la intervención previa de la FAECyS.

- Quedan exceptuados los despidos con justa causa y las renunciaciones de los trabajadores y las trabajadoras.

El incumplimiento de lo antes mencionado dará lugar a la extinción del presente acuerdo sin necesidad de interpelación alguna lo que traerá aparejado el pago de todas las contribuciones eximidas en el presente convenio.

Para el caso que se levanten las restricciones que dan motivo a este acuerdo y la situación económica lo permitan y justifiquen, mediante comunicación previa al trabajador por correo electrónico, en cuyo caso se reanudarán las prestaciones del vínculo en las mismas condiciones vigentes previo a la suspensión y con las previsiones acordadas.

[Ejemplo 1]

En un mail dirigido al MTEySS, incorporar la siguiente nota:

Fecha.....

Sr. MINISTRO DE TRABAJO, EMPLEO y SEGURIDAD SOCIAL

Dr. Claudio Moroni

Asunto: ADHESIÓN EXPTE. NÚMERO XXXXXXX

De nuestra consideración,

Por medio de la presente, cumplo en informar, en los términos de la Resolución 397/2020, que la empresa que represento ha adherido a los términos del “Convenio de emergencia por suspensión de actividades para el sostenimiento de los puestos de trabajo y la actividad productiva COVID-19”, suscripto entre FAECYS y FAEVYT el día 6 de mayo de 2020.

Declaro bajo fe de juramento que la firma de este documento es auténtica y válida plenamente para la presente adhesión (conf. art. 4° res. 397/20 y art. 5° del convenio del asunto).

Datos de la Empresa:

- Razón social:
- Nro. de CUIT:
- Denominación comercial:
- Domicilio electrónico:

Adjunto a la presente Anexo con *listado de personal* con su apellido nombre y número de CUIL y documento que acredita la personería jurídica de la empresa.

P/

Presidente

PERSONAL DE INCLUIDO EN EL CONVENIO DE EMERGENCIA POR SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES PARA EL SOSTENIMIENTO DE LOS PUESTOS DE TRABAJO Y LA ACTIVIDAD PRODUCTIVA “COVID-19”

Apellido y Nombres	CUIL

P/

Presidente

- *Adjuntar Acreditación de Personería*
- *Adjuntar Estatuto Original*

El acuerdo marco involucra solo a los empleados que estén encuadrados en el convenio colectivo 547/08, *no para el personal jerárquico.*

Enviar un mail a FAEVYT incorporando solo la misma nota que se incluye en el mail al MTEySS.

III. Caso práctico 1

Liquidación de haberes 2020

Datos

Empleada con dispensa de trabajo a partir de abril 2020.

- Categoría: Administrativa
- Puesto: Administrativa 2º
- Fecha de ingreso: 6/08/2018
- Jornada de trabajo: a tiempo completo.
- Obra social: RENACER

- La empleada gozó de sus vacaciones en el mes de enero 2020. En febrero trabajó normalmente y en marzo lo hizo hasta el día 19 en el domicilio de explotación de su empleador y desde el 20 hasta fin de marzo 2020 trabajó en forma remota.

- El empleador, sujeto categorizado pyme, cuya actividad es Agencia de Viajes y Turismo, se registró en el ATP (Programa de atención al Trabajo y Producción) y solicitó el Salario Complementario para el periodo abril 2020, mayo 2020 y junio 2020 en los términos y plazos dispuestos por AFIP y el Comité de Monitoreo y Evaluación.

- A su vez en el periodo abril, mayo y junio, aplica la suspensión que habilita el dec. 329, en base a la res. MTEySS 397 y modificatorias (prórroga) y al Acuerdo de emergencia puesto en práctica por los empleadores.

Cuadro de remuneraciones

Administrativo 2º									
Periodo	Básico	ANR	Antigüedad	Presentismo	I. Solidario	Plus Vacac.	TOTAL	RETENCIONES	NETO
ene-20	34.703,85		347,04	2919,74	3.000,00	3283,93	44.794,56	8.734,94	36.059,62
feb-20	36.018,58		360,19	3.030,35	4.033,03		43.409,12	8.464,78	34.944,34
mar-20	36.018,58		360,19	3.030,35	4.000,03		43.409,12	8.464,78	34.944,34
abr-20	37.333,31	876,49	373,33	3.140,96	4.020,03		45.724,10	8.916,20	36.807,93
may-20	38.286,01		382,86	3221,12	4.003,03		45.889,99	8.948,55	36.941,44
jun-20	38.286,01		382,86	3221,12	4.033,00		45.889,99	8.948,55	36.941,44

LIQUIDACIÓN ENERO /20

DÍAS TRABAJADOS	16	21.851,00
DÍAS GOCE VACACIONES	14	22.943,55
TOTAL BRUTO		44.794,56

LIQUIDACIÓN FEBRERO /20

TOTAL BRUTO		43.409,12
RETENCIONES 19.50%	19,50%	8.464,78
NETO		34.944,34

LIQUIDACIÓN MARZO/20

DÍAS TRABAJADOS	19	27.492,44
DÍAS TRABAJO REMOTO	11	15.916,68
TOTAL BRUTO		43.409,12
RETENCIONES 19,50%	19,50%	8.464,78
NETO		34.944,34

LIQUIDACIÓN ABRIL/2020

	REM.	NO REM.	DESCUENTOS
PRESTACIÓN NO REM. ART. 223 BIS, LCT		29.212,61	
SALARIO COMPLEMENTARIO			17.472,17
RET. LEGALES Y CONV. 5,5%			1.606,69
TOTALES		29.212,61	19.078,86
NETO			10.133,75

NETO FEB/20	34.944,34
50%	17.472,17
S. Complementario abril	

ANR de abril 2020		
NETO DE ABRIL/20		36.807,90
ANR	75%	27.605,92

GROSSING UP	
27.605,92/ (1- 5,50%)	29.212,61

LIQUIDACIÓN MAYO/20

	REM.	NO REM.	DESCUENTOS
PRESTACIÓN NO REM. ART. 223 BIS, LCT		29.318,60	
SALARIO COMPLEMENTARIO			17.472,17
RET. LEGALES Y CONV. 5,5%			1.612,52
TOTALES		29.318,60	19.084,69
NETO			10.233,91

NETO MAR/20	34.944,34
0,5	17.472,17
S. Complementario mayo	

ANR de mayo 2020		
NETO DE mayo/20		36.941,44
ANR	0,75	27.706,08

GROSSING UP	
27.706,08/ (1- 5,50%)	29.318,60

LIQUIDACIÓN JUNIO/2020

	REM.	NO REM.	DESCUENTOS
PRESTACIÓN NO REM. ART. 223 BIS, LCT		29318,6	
SALARIO COMPLEMENTARIO			13.802,96
RET. LEGALES Y CONV. 5,5%			1.612,52
TOTALES		29318,6	15.415,48
NETO			13.903,12

NETO DE ABRIL/20	27.605,92
0,5	13.802,96
Salario comp.	

ANR de junio 2020		
NETO DE junio/20		36941,44
ANR	0,75	27.706,08

GROSSING UP	
27.706,08/ (1- 5,50%)	29.318,60

Cálculo 1º SAC JUNIO/2020

El acuerdo menciona que para su cálculo incorporará el porcentaje de la suma no remunerativa, dentro del cálculo de dicho aguinaldo.

No especifica cómo se procede exactamente, entendemos que podría ser del siguiente modo:

Períodos	Días trabajados	Días suspendidos	Remuneración	Prestación no rem.
ene-20	30		44.794,56	
feb-20	30		43.409,12	
mar-20	30		43.409,12	
abr-20		30		29.212,61
may-20		30		29.318,60
jun-20		30		29.318,60

SAC REMUNERATIVO		
MRD	50%	PROPORCIONAL
44.794,56	22.397,28	11.198,64

Concepto	REM.	Descuentos
SAC REMUNERATIVO	11.198,64	
Retenciones		
Ley 24.241	11%	1.231,85
Ley 19.032	3%	335,9592
Ley 23.660	3%	335,9592
Sec	2%	223,9728
FAECYS	0,50%	55,9932
NETO		9.014,91

SAC NO REMUNERATIVO		
PREST. NO REM.	50%	PROPORCIONAL
29.318,60	14659,3	7329,65

Concepto	No rem.	Descuentos
SAC NO REMUNERATIVO	7329,65	
Retenciones		
Ley 23.660	3%	219,89
Sec	2%	146,59
FAECYS	0,50%	36,65
NETO		6.926,52

SAC TOTAL: 18.528,29

SAC NETO: 15.941,42

Declaración en Línea F. 931 junio 2020

Cuadro de datos complementarios

Situación de revista	
Código 48 Prestación no rem.	Día 1
Código 49 Suspendido. PERÍODO PARCIAL LEY 20.744	Día 30

Cantidad de días trabajados: 30 días.

Sueldo básico	Adicionales			
Cantidad de horas extras	Importe horas extras			
Plus zona desfavorable	SAC	11.198,64		Remunerativo
Vacaciones	Premios			29318,6 (prest art. 223 bis)
Maternidad	Conceptos no remunerativos	36648,25		7329,65 (SAC no rem.)
Rectificativa	Incremento salarial			

Los \$ 11.198,64 son de naturaleza remunerativa, por ende están sujetos a aportes y contribuciones generales. Los \$ 7329,65 serán de carácter no remunerativo, sujeto a aportes y contribuciones de Obra Social. Más lo relativo a las obligaciones sindicales que van por boletas aparte (en ambos casos).

¿Cómo quedan las remuneraciones?

Rem. imponible 1: 11.198,64

Rem. imponible 2: 11.198,65

Rem. imponible 3: 11.198,64

Rem. imponible 4: 47.846,89 (es la suma de conceptos no remunerativos y conceptos remunerativos)

Rem. imponible 5: 11.198,64

Rem. imponible 6: 0,00

Rem. imponible 7: 0,00

Rem. imponible 8: 47.846,89 (es la suma de conceptos no remunerativos y conceptos remunerativos)

Rem. imponible 9: 0,00

Rem. imponible 10: 0,00

Rem. imponible 11: 0,00

IV. Caso práctico 2

Liquidación haberes mayo 2020

Datos

Empleado no afectado a la dispensa de personal. Trabaja en forma remota.

- *Categoría: Administrativo*

- *Puesto: Administrativo 2º*

- *Fecha de ingreso: 6/08/2018*

- *Jornada de trabajo: a tiempo completo.*

- *Obra social: RENACER*

El empleador solicitó le otorguen el salario complementario por el periodo mayo/20 y AFIP le comunicó que ANSES se lo otorgaba y más la reducción del 95% de las contribuciones patronales con destino al SIPA.

A los efectos del ejercicio, utilizaremos la misma remuneración bruta expuesta en el cuadro de Remuneraciones del caso anterior. Es decir, \$ 45.889,99 para mayo 2020.

Observemos que la remuneración bruta tendrá *naturaleza no remunerativa en un 95%* respecto a los aportes de SIPA e INSSJP, y, en cuanto a las contribuciones de SIPA, INSSJP, asignaciones familiares y fondo de empleo (se considera empresa pyme, por lo tanto las alícuotas a las contribuciones de la seguridad social ascienden a 18%).

Tan solo el 5% restante es considerado de naturaleza remunerativa a todos los efectos.

Esto no se aplicará a la base utilizada para el cálculo de los aportes y contribuciones con destino al Sistema Nacional de Seguro de Salud (leyes 23.660 y 23.661), (por jornada completa) y obligaciones convencionales y/o sindicales de la zona de actuación que correspondiere o acuerdo de parte.

A tener en cuenta:

Recordemos la detracción del Mínimo no Imponible (\$7.003,68) a los efectos de construir una nueva base para aplicar el 18% de las contribuciones de la seguridad social. En este caso correspondería proporcionarlo al 5%. (Es lo que yo interpreto).

De todos modos el resultado a obtener no puede ser menor a una base imposible mínima sujeta a portes. Por ende no lo podemos utilizar.

Aplicamos el acuerdo de emergencia, teniendo en cuenta el 5% sujeto a aportes de la seguridad social.

CONCEPTOS	REM.	No REM.	Descuentos
No Remunerativo		43.595,40	
Básico	1.914,30		
Antigüedad	19,14		
Presentismo	161,06		
Incremento solidario	200,00		
Salario Complementario			17.472,17
Jubilación s/ 2294,50			252,39
Obra social (PAMI) s/ 2294,50			68,83
Obra social			1.376,70
SEC			45,89
FAECYS			11,47
TOTALES	2.294,50	43.595,40	19.227,45
NETO			26.662,45

La base de cálculo para aportes y contribuciones con destino a la obra social no tiene reducciones, es sobre el 100% de la jornada completa de trabajo correspondiente a la categoría del empleado/a.

Para obra social	Aporte obra social	Contrib. obra social
------------------	--------------------	----------------------

Rem. bruta al 100% = 45.889,99	1.376,70	2.753,40
--------------------------------	-----------------	-----------------

A su vez, recordemos que, por el ATP, el empleador obtuvo el beneficio de reducción de un 95% de la contribución patronal con destino al SIPA.

CONTRIBUCIONES S. Social	No REM.	REM.	10,77%	7,63%
SIPA	2.179,78	114,73	12,36	
NO SIPA		2.294,50		175,07

Suponemos que el empleador cuenta con una dotación de más de 25 empleados, y por esa razón no le corresponde la detracción adicional de la ley 27.541, art. 23.

Declaración en línea F. 931 mayo 2020

Situación de revista

Código 1 activo desde día 1

Cantidad días trabajados: 30 días

Sueldo básico	1.914,30	Adicionales	19,14
Cantidad de horas extras		Importe horas extras	
Plus zona desfavorable		SAC	
Vacaciones premios 161,06		Premios	161,06
Maternidad conceptos		Conceptos no remunerativos	43.595,40
Rectificativa		Incremento salarial	200,00

NOTA: Los empleadores del sector lo aplican en lo que respecta al personal afectado empleando la suspensión de la prestación de servicios a través del pago de la asignación no remunerativa que prevé el art. 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo.

ACORDADAS DE LA CSJN

Thomson Reuters

Avances hacia la informatización y digitalización del servicio de justicia

Las acordadas 11 y 12/2020 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Mariano F. Braccia (*)

Se analizan cuáles fueron las medidas que por el aislamiento social requeridas por la situación de emergencia pública sanitaria provocada por la pandemia del coronavirus (COVID-19) determinaron la necesidad de adoptar acciones para lograr un proceso de cambio y modernización en la prestación del servicio de justicia.

I. Introducción

El 13 de abril de 2020, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó las acordadas 11 y 12 mediante las cuales aprobó el uso de la firma electrónica y digital en el ámbito de la Corte Suprema y del Poder Judicial de la Nación, respectivamente.

La adopción de las acordadas 11 y 12/2020 forma parte del proceso de cambio y modernización en la prestación del servicio de justicia, el cual comprende la puesta en marcha de distintos proyectos de informatización y digitalización tendientes a lograr una mayor eficiencia, transparencia y reducción del uso del papel y acceso de las partes a las causas.

Las medidas adoptadas en el proceso gradual de cambio y modernización del servicio de justicia —mencionadas en las acordadas 11 y 12/2020— comprenden la reglamentación del expediente electrónico y del expediente digital mediante la digitalización de distintas funciones en el “Sistema de Gestión Judicial” como las notificaciones electrónicas, acordada 31/2011; la aplicación obligatoria de dicho sistema, acorda-

da 14/2013; las notificaciones electrónicas para todos los fueros e instancias del Poder Judicial, acordada 38/2013; la obligación de adjuntar copia digital de los escritos presentados por las partes, acordada 11/2014; la aplicación obligatoria de la notificación electrónica, la implementación de la Identificación Judicial Electrónica (IEJ), etc., acordada 3/2015; la aprobación del reglamento para el ingreso de causas por medios electrónicos, sorteo y asignación de expedientes, acordada 16/2016 y acordadas 5/2017, 28/2017 que dispusieron su puesta en vigencia en forma gradual; la implementación del expediente digital para las causas del “Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados Pensionados” en trámite ante el fuero de la Seguridad Social, ley 27.260 y las acordadas 33/2016 y 38/2016; el empleo de la firma digital en la Secretaría General de Administración de la Corte Suprema, acordada 9/2016; y la tramitación en forma digital de las ejecuciones fiscales de la ley 11.683, acordada 15/2019.

II. Impacto de la situación de emergencia pública sanitaria provocada por la pandemia del coronavirus (COVID-19)

Las medidas de aislamiento social requeridas por la situación de emergencia pública sanitaria provocada por la pandemia del co-

(*) Especialista en Tributación Internacional.

ronavirus (COVID-19) determinaron la necesidad de adoptar acciones para lograr una menor afluencia de público en los tribunales.

En ejercicio de sus competencias propias como cabeza del Poder Judicial de la Nación, la Corte Suprema "tiene la facultad el deber constitucional de adoptar, en el ámbito de sus atribuciones incluida la de superintendencia, las medidas necesarias apropiadas para producir aquellos actos de gobierno que, como órgano supremo de la organización judicial argentina, fuesen necesarios para asegurar de la forma más eficiente la debida prestación del servicio de justicia" (conf. consid. XI de las acordadas 11 y 12/2020). A tal efecto, la Corte Suprema dispuso que las presentaciones que se realicen en las causas sean completamente en formato digital (conf. acordada 4/2020); y habilitó la participación remota del personal judicial y el trabajo a distancia (conf. acordada 6/2020).

En el mismo sentido, con la finalidad de avanzar en las medidas que posibiliten el trabajo a distancia, las acordadas 11 y 12/2020 implementaron la firma electrónica y digital en el ámbito de la Corte Suprema y de los restantes tribunales y dependencias que conforman el Poder Judicial de la Nación, respectivamente. De esta manera se asegura la validez legal de los procesos y trámites electrónicos [conf. arts. 2º, 5º, 6º y 11 de la ley 25.506 de Firma Digital (1); la ley 26.685 que autoriza la

utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firmas electrónicas, firmas digitales, comunicaciones electrónicas y domicilios electrónicos constituidos, en todos los procesos judiciales y administrativos que se tramitan ante el Poder Judicial de la Nación, con idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales; y arts. 286 y 288 del Cód. Civ. Com. de la Nación (2)].

III. Acordada 11/2020

La acordada 11/2020 aprobó el uso de la firma electrónica y digital en el ámbito de la Corte Suprema respecto de los diferentes actos jurisdiccionales y administrativos que suscriban los ministros y los secretarios de la Corte Suprema (art. 2º).

En los casos en que se use la firma electrónica o digital, no será necesario la utilización del soporte papel, quedando lo resuelto registrado en soporte electrónico, cuyo almacenamiento será resguardo por la Dirección de Sistemas de la Corte Suprema (art. 3º).

La acordada prevé la posibilidad de que los acuerdos de ministros se realicen por medios virtuales remotos. Dispone que

almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura". Asimismo, el art. 11 establece que "los documentos electrónicos firmados digitalmente y los reproducidos en formato digital firmados digitalmente a partir de originales de primera generación en cualquier otro soporte, también serán considerados originales y poseen, como consecuencia de ello, valor probatorio como tales, según los procedimientos que determine la reglamentación".

(2) El art. 286 del Cód. Civ. y Com. establece que "La expresión escrita puede tener lugar por instrumentos públicos, o por instrumentos particulares firmados o no firmados, excepto en los casos en que determinada instrumentación sea impuesta. Puede hacerse constar en cualquier soporte, siempre que su contenido sea representado con texto inteligible, aunque su lectura exija medios técnicos". Por su parte, el art. 288 establece que "La firma prueba la autoría de la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe consistir en el nombre del firmante o en un signo. En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitadamente la autoría e integridad del instrumento".

(1) El art. 2º de la ley 25.506 define a la firma digital como "al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose esta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma...". Por su parte, el art. 5º define a la firma electrónica como "conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez". El art. 6º define al documento digital como "la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación,

cuando no fuera posible la celebración de los acuerdos semanales de ministros en forma presencial, los acuerdos podrán realizarse por medios virtuales remotos con la misma validez que la prevista en los arts. 70 y 71 del Reglamento para la Justicia Nacional (3). Sin embargo, establece que los acuerdos virtuales remotos únicamente podrán ser utilizados en situaciones excepcionales de emergencia, sin que puedan reemplazar al acuerdo presencial y semanal en situaciones habituales (art. 4º).

La Corte Suprema encomendó a la Comisión Nacional de Gestión Judicial y a la Dirección de Sistemas de dicho tribunal la adopción de todas las medidas que fueren necesarias para la más rápida implementación de la acordada 11/2020 (art. 5º). Estas medidas abarcan:

a) el desarrollo e implementación de los sistemas informáticos necesarios;

b) la posibilidad de presentar de manera remota los recursos de queja por denegación del recurso extraordinario y las demandas que se inicien en la Secretaría de Juicios Originarios;

c) el ingreso de escritos digitales con firma electrónica otorgada por el Poder Judicial de la Nación, a los letrados, al Ministerio Público Fiscal, al Ministerio Público de la Defensa y en general a cualquier otro sujeto procesal interviniente, sea en carácter de apoderado o patrocinante;

d) la circulación digital de las actuaciones judiciales con suficientes medidas de seguridad y previa digitalización. Tendrán prioridad las causas a las que les falte un solo voto para poder ser sentenciadas, comenzando por aquellas en las que no haya disi-

dencias; las que sean urgentes; y las que se hubiera acordado incluir en un listado de causas trascendentes;

e) el tratamiento y trazabilidad del flujo de trabajo interno;

f) toda medida que estimen necesaria para mejorar la economía y celeridad en la tramitación que los procesos.

IV. Acordada 12/2020

La acordada 12/2020 aprobó el uso de la firma electrónica y digital en el ámbito del Poder Judicial de la Nación respecto de todos los magistrados y funcionarios de las instancias inferiores que desarrollan su actividad con el "Sistema de Gestión Judicial". Asimismo, aprobó el "Procedimiento de recepción de demandas, interposición de recursos directos y recursos de queja ante Cámara", que entrará en vigencia a partir del día 20 de abril de 2020.

El objetivo es dotar de validez a los procesos y trámites electrónicos que se lleven cabo en las instancias inferiores del Poder Judicial de la Nación. A tal efecto, la acordada 12/2020 aprobó el uso de la firma electrónica y digital respecto de todos los magistrados y funcionarios de las instancias inferiores del Poder Judicial de la Nación que desarrollan su actividad con el "Sistema de Gestión Judicial" (art. 2º).

En los casos en que se use la firma electrónica o digital, no será necesario la utilización del soporte papel, quedando lo resuelto registrado en soporte electrónico, cuyo almacenamiento será resguardo por la Dirección General de Tecnología de la Dirección General de Seguridad Informática del Consejo de la Magistratura de la Nación (art. 3º).

La acordada prevé la posibilidad de celebrar acuerdos por medios virtuales remotos, los cuales tendrán la misma validez que los acuerdos en forma presencial cuando no fuera posible celebrar estos últimos (conf. art. 104 del Reglamento para la Justicia Nacional). Sin embargo, establece que

(3) Reglamento para la Justicia Nacional, art. 70 (Acuerdos ordinarios) "La Corte Suprema se reunirá en acuerdo ordinario los días hábiles que designe. El número de estos acuerdos se determinará conforme a lo que requieran las tareas del Tribunal y a las circunstancias ocurrientes"; art. 71 (Acuerdos extraordinarios) "La Corte Suprema podrá también reunirse en acuerdos extraordinarios en días hábiles o feriados cuando fuera convocada por el presidente o lo dispusiera la mayoría del Tribunal".

los acuerdos virtuales remotos únicamente podrán ser utilizados en situaciones excepcionales de emergencia, sin que puedan reemplazar los acuerdos presenciales que deban llevar cabo los magistrados (art. 4º).

Asimismo, dispone que la obligación de los jueces de primera instancia, de Garantías, de la Cámara Federal de Casación Penal, de la Cámara Nacional de Casación Penal, de las cámaras federales y nacionales de apelaciones y de tribunales de juicio federales y nacionales de concurrir a sus despachos todos los días hábiles, durante las horas en que funcione el tribunal (conf. art. 11, primer párrafo, del dec.-ley 1285/1958, ratificado por ley 14.467) se podrá cumplir por medios virtuales remotos mientras duren las razones de salud pública que atraviesa el país como consecuencia de la pandemia de coronavirus (COVID-19) (art. 5º).

La Corte Suprema estableció que la Comisión Nacional de Gestión Judicial de dicho tribunal, la Dirección General de Tecnología y la Dirección General de Seguridad Informática, estas dos últimas dependientes del Consejo de la Magistratura de la Nación, deberán proveer todo lo necesario para la inmediata implementación de la acordada 12/2020 (art. 7º).

V. Procedimiento de recepción de demandas, interposición de recursos directos y recursos de queja ante Cámara (Anexo de la acordada 12/2020)

La acordada 12/2020 aprobó el “Procedimiento de recepción de demandas, interposición de recursos directos y recursos de queja ante Cámara”, que entrará en vigencia a partir del día 20 de abril de 2020 (art. 6º y Anexo).

Sus objetivos son habilitar un procedimiento de recepción por medios electrónicos de i) demandas ante todas las cámaras nacionales federales del país, con excepción de la materia penal; y ii) recursos directos y recursos de queja, ante todas las cámaras nacionales federales del país, de

conformidad la jurisdicción competencia material de cada una de ellas.

El primer lugar, el procedimiento consiste en la asignación de una dirección de correo electrónico oficial a cada cámara —cuando la Mesa de Entradas fuera única— o una dirección para cada una de las sedes geográficas de cada jurisdicción, atendiendo a la competencia territorial de los tribunales. El listado completo, por jurisdicción, será publicado en los sitios web de la Corte Suprema (<http://www.csjn.gov.ar>) y del Poder Judicial de la Nación (<http://www.pjn.gov.ar>).

A los efectos de la interposición de nuevas demandas, recursos directos y recursos de queja, el letrado patrocinante deberá solicitar la asignación de carátula. Para ello deberá remitir a la dirección de correo correspondiente el formulario de inicio de demanda o recurso directo. El Anexo de la acordada 12/2020 contempla el “Formulario de Ingreso de Demandas” que deberá completarse y enviarse en caso de que la cámara destinataria no tuviese previsto en su reglamentación un formulario a esos efectos, el cual tendrá el carácter de declaración jurada respecto de los datos allí consignados.

La Mesa de Entradas registrará los datos en el “Sistema de Gestión Judicial”, creará el expediente y lo asignará a un tribunal. Validará la Identificación Judicial Electrónica (IEJ) —domicilio electrónico— del letrado patrocinante de la parte actora, lo cual lo facultará a ingresar escritos, gestionar notificaciones y demás operaciones a través del “Portal del Poder Judicial de la Nación” (<http://portalpjn.pjn.gov.ar>). Asimismo, la Mesa de Entradas enviará a la dirección de correo electrónico del letrado patrocinante la carátula con los datos identificatorios del expediente. Asimismo, le informará la posibilidad de integrar a través del “Portal del Poder Judicial de la Nación” la documentación correspondiente a la demanda que pretende presentar.

Una vez recibida la comunicación de asignación del expediente, el letrado patrocinante podrá acceder con su usuario y

contraseña al “Portal del Poder Judicial la Nación” y, a través del módulo de ingreso de escritos, podrá incorporar los archivos digitales que contengan la demanda y la documental con firma electrónica (conf. art. 11, acordada 4/2020) **(4)**. Los documentos en soporte papel deberán ser acompañados cuando el tribunal lo requiera.

(4) Art. 11, acordada 4/2020: “Disponer que partir del 18 de marzo del 2020 —con excepción de las presentaciones iniciales que no puedan ser objeto de ingreso digital—, todas las presentaciones que se realicen en el ámbito de la Justicia Nacional Federal serán completamente en formato digital través del IEJ (Identificación Electrónica Judicial), registrada en cada una de las causas. Dichas presentaciones deberán estar firmadas electrónicamente por el presentante (arts. 5º y 6º de la ley 25.506, arts. 286 y 288 del Cód. Civ. Com. de la Nación y lo establecido por la ley 26.685). Tales presentaciones y su documentación asociada tendrán el valor de Declaración Jurada en cuanto a su autenticidad, serán autosuficientes y no deberá emitirse copia en formato papel”.

A partir de entonces, el juzgado asignado podrá efectuar el primer despacho y proseguir el trámite desde la bandeja de entradas de escritos digitales.

La acordada 12/2020 también prevé un procedimiento semejante para la presentación de recursos directos y recursos de queja ante las cámaras. En ambos casos, el letrado patrocinante deberá remitir a la casilla de correo correspondiente, la petición de apertura de expediente —con los datos requeridos por el Anexo— **(5)** a fin de presentar luego, por vía electrónica, el escrito del recurso directo o del recurso de queja a interponer ante el superior.

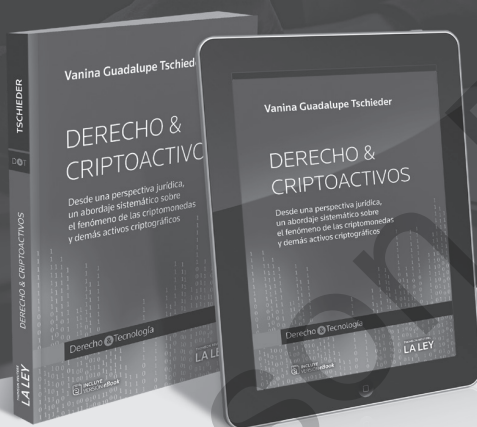
(5) El texto del correo de la presentación deberá contener: i) el número de expediente completo (fuero, número y año); ii) la carátula o autos; iii) la decisión recurrida; iv) la parte por la cual se presenta; y v) apellido y nombres del abogado, tomo y folio y CUIL/CUIT de su identificación electrónica.

Thomson Reuters

LANZAMIENTO

DERECHO & CRIPTOACTIVOS

Desde una perspectiva jurídica, un abordaje sistemático sobre el fenómeno de las criptomonedas y demás activos criptográficos



**Vanina
Guadalupe
Tschieder**



1 tomo + eBook

Esta obra realiza un abordaje sistemático de los cryptoactivos a partir del análisis de la normativa de derecho privado, financiero y tributario. Su contenido está enfocado en la legislación aplicable al uso de las monedas digitales, especialmente de las criptomonedas y sus implicancias en la contratación argentina.

Los profesionales de las ciencias jurídicas no pueden permanecer ajenos a este fenómeno que está en pleno auge y evolución. Capacitarse y tener conocimientos sobre cryptoactivos, hoy se convierte en un imperativo y una diferencia cualitativa para estar a la vanguardia.

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 abogados.

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