

# IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 INCLUYE  
VERSIÓN DIGITAL

Director General  
**HUMBERTO J. BERTAZZA**

Coordinador  
**ADALBERTO R. DALMASIO**

TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL  
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL

OCTUBRE 2020 | Nº 85

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS  
**CHECKPOINT**

ISSN: 2545-7950  
RNPI: En trámite

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

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

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

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

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

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

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

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

## IMPUESTOS

Fundada en 1942 por Alfonso Lago

Exdirectores:

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

## PRÁCTICA PROFESIONAL

Fundada en 2005 por Humberto J. Bertazza

Director General:  
Humberto J. Bertazza

Coordinador:  
Adalberto R. Dalmasio

## COMITÉ CONSULTIVO

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

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

---

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

Thomson Reuters

# ÍNDICE

---

## TRIBUTARIO NACIONAL

### OPINIÓN

Percepción sobre operaciones de cambio <i>Luis Omar Fernández</i> .....	5
El impuesto a las ganancias de las empresas de construcción <i>Marcelo Corti</i> .....	10
Régimen de regularización de obligaciones: ley 27.562 y su reglamentación <i>Alberto M. Bello</i> .....	15
La extrafiscalidad de los tributos y el límite de la confiscatoriedad. Ante la creación de un impuesto extraordinario a las altas fortunas para solventar gastos de salubridad relacionados con el COVID-19 <i>Marcos González</i> .....	42
El impuesto a las ganancias y el canje de acciones en el marco de una reorganización libre de impuestos. Ante una reciente consulta vinculante del Fisco nacional <i>Richard L. Amaro Gómez</i> .....	56
Nuevas particularidades del Libro de IVA Digital <i>Diego S. Mastragostino</i> .....	59

### ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Claves jurisprudenciales <i>Ana I. Do Nizza</i> .....	65
--	----

## TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

### CIUDAD DE BUENOS AIRES

#### Análisis de Informes Técnicos

Jurisprudencia administrativa CABA <i>Jorge Saverio Matinata</i> .....	75
---	----

## PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Algunos aspectos vinculados a la demanda de repetición en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires

*Hernán A. Colli*..... 81

## ACTUACIÓN PROFESIONAL

### COPARTICIPACIÓN TRIBUTARIA FEDERAL

Opinión

La coparticipación de impuestos y la transferencia de recursos para financiar la policía de la CABA requieren de una visión federal y solidaria

*Raúl Garré*..... 95

Autonomía de la CABA y la coparticipación tributaria federal. Inconstitucionalidad del dec. 735/2020 y de la ley que lo ratifique

*Rodolfo R. Spisso* ..... 99

### LABORAL Y PREVISIONAL

Opinión

Teletrabajo en Argentina: implicancias y alcances de la nueva ley

*Leonardo P. Ferraro* ..... 109

Actualidad Previsional

Nuevas bases imponibles, rentas de referencia y aportes para los trabajadores autónomos y en relación de dependencia. Nuevos valores de asignaciones familiares

*Oscar Alonso Fontán* ..... 117

Aplicación Práctica

CCT 260/75, Unión Obrera Metalúrgica: acuerdo salarial de agosto 2020

*Mirta N. Userpater*..... 127

# TRIBUTARIO NACIONAL

---

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

# Percepción sobre operaciones de cambio

Luis Omar Fernández (\*)

La AFIP estableció un nuevo mecanismo de percepción a cuenta de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales para las operaciones de compra de moneda extranjera; y en el artículo el autor analiza este nuevo procedimiento.

## I. Introducción

La autoridad de aplicación de los tributos nacionales ha creado un nuevo régimen de percepción (1) sobre las operaciones alcanzadas por el denominado impuesto "PAIS"; esta norma tiene la particularidad de comprender, no solo a los sujetos de ciertos tributos, sino a terceras personas no comprendidos en ellos, para lo cual prevé, en el primer caso, su imputación a los impuestos a que estuvieran sujetos aquellos y, en el segundo, un mecanismo de devolución.

En general y *brevitatis causae*, para explicaciones redundantes, puede decirse que los elementos constitutivos de la percepción tales como su objeto, sujetos, operaciones excluidas y base imponible, son los del impuesto "PAIS"; también que comprende solo a quienes sean residentes en el país.

Hasta aquí parecía tratarse de una norma de aplicación sencilla, en la medida en que dispone un mecanismo similar al del impuesto que le sirve de base; no obstante, al tratarse de una percepción, el proceso no finaliza con el ingreso del tributo al fisco y su absorción como costo por parte del sujeto incidido (2) sino que requiere de una

etapa posterior, necesaria para llegar a su final: la imputación de aquella a los tributos mencionados (3) o, en los demás casos, su devolución.

El análisis del procedimiento establecido en la resolución general de marras evidencia que los esfuerzos de sus redactores se han dirigido fundamentalmente a la primera parte del problema o sea al mecanismo recaudatorio, del cual se explican detalladamente hasta los códigos a utilizar para el depósito de los importes percibidos, lo que es loable y facilitará la tarea los agentes de percepción. Pero a lo dicho, debe agregarse la falta de algunos de los procedimientos aplicables por los sujetos pasivos de la percepción, en las diversas situaciones alternativas que pueden plantearse a continuación de aquella y hasta llegar a su imputación o a la devolución (4) de esos importes. Mención aparte merece el inédito mecanismo por el cual existe una especie de "transferencia" (5) de la propiedad de la percepción del sujeto que la sufre a su familiar que la paga.

(3) La que, a su vez, puede tener dos consecuencias: disminuir el impuesto a pagar por ellos o convertirse en un importe de libre disponibilidad, cuya naturaleza es diferente, cuando exceda el saldo a favor del fisco.

(4) Se agradece el intercambio de ideas con el Dr. Daniel Malvestiti.

(5) Término que se utiliza por no hallar otro más apropiado para denominar el inédito mecanismo mediante el cual, por una simple resolución general de la autoridad de aplicación, se traslada coactivamente el derecho a computar la percepción por el sujeto pasivo de la misma a un tercero, que sea su pagador.

(\*) Socio en Fernández, Dolinsky y Asociados.

(1) RG AFIP 4815, BO 16/09/2020.

(2) Dada la índole del presente, no se analizan los aspectos económicos subsiguientes, en especial los mecanismos de traslación.

Se trata del caso en el cual la percepción sea discriminada en un comprobante a nombre de un sujeto no inscripto, la cual solo podrá ser computada en la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias por el familiar contribuyente que haya efectuado el pago de dichas operaciones.

De una primera lectura pareciera surgir que se trata de una norma revolucionaria por la cual quien sufriera una percepción, pierde el derecho a disponer de ella y se ve obligado a trasladarla a un tercero simplemente por el hecho de que este la pague, quien así adquiere el derecho a computarla en su propio impuesto (6); claro está que los sujetos comprendidos en la norma son bastante limitados, en primer lugar, el percibido no debe estar inscrito en los impuestos que admiten la imputación de la percepción y además, debe constituir para el pagador (7) una carga de familia deducible en los términos art. 30 de la ley; por su parte, el colmo de la sofisticación, es que solo se dispone la “transferencia” en la misma proporción en que se deduzca dicha carga de familia.

Hay aquí una transferencia *de jure* de la posibilidad de compensar la percepción, la que ha sido establecida por un medio inapropiado, en defecto de norma legal; casos similares dispuestos vía reglamentaria han sido fuertemente criticados (8), siendo un ejemplo de ellos las limitaciones al cómputo de crédito de impuesto extranjero para participaciones indirectas en impuesto a las ganancias. Por supuesto seguramente en el caso que se analiza no existirán quejas, dado que pareciera ser conveniente para los contribuyentes que paguen gastos de sus familiares a cargo,

(6) La citada transferencia no se aplicará cuando el familiar sea un sujeto inscripto o no esté a cargo del titular pagador del gasto.

(7) Beneficiario obligado del derecho a compensar en su propio impuesto la percepción sufrida por otro sujeto.

(8) Por falta del sustento legal apropiado; aquí, además, se trata de una norma de jerarquía jurídica menor: una simple resolución general.

aprovechar la percepción para aplicarla a su propio impuesto.

Un antiguo principio del derecho romano (9) postula que lo accesorio (la percepción) debe seguir el tratamiento que tenga lo principal: el gasto que la originó; es evidente que aquí con la transferencia consabida ese principio se ha dejado de lado, lo cual no es habitual en el derecho tributario (10), valga como ejemplo de lo dicho, la habitual actitud del fisco que impugna las erogaciones cuando un contribuyente toma en su propia contabilidad fiscal un simple gasto (no una retención o percepción impositiva) cuyo comprobante fuere emitido a nombre de otro.

Tal vez el origen de esta extraña norma sea un objetivo extrafiscal: limitar la posibilidad del uso del cupo de 200 dólares de los familiares citados, al imputarse la percepción al titular de la tarjeta. Esta posibilidad hace más comprensible el uso inapropiado de instrumentos impositivos como la percepción y no es la primera vez que se utilizan mecanismos tributarios para obtener fines cuya administración es competencia de otros organismos estatales: la autoridad de aplicación del régimen cambiario en nuestro país es el Banco Central de la República Argentina y no la AFIP.

## II. Procedimiento

Consiste en aplicar una cuota del 35% (11) sobre la base imponible del impuesto PAIS, en las mismas condiciones, oportunidad y sujetos que establece este tributo. Pero es evidente que este comentario es insuficiente para describir la naturaleza de esta percepción, porque el impuesto PAIS es un tributo específico, que alcanza a los sujetos

(9) *Accesorium sequitur principale*.

(10) Hay excepciones, por ejemplo, en el impuesto a las ganancias, el tratamiento de los intereses, pero estas están dispuesta por ley, no por una resolución general.

(11) La utilización de la tasa máxima del tributo evidencia también el fin extrafiscal, ya que habitualmente los regímenes de retención o percepción tienen una escala que culmina en ella para los importes mayores, respetando la progresividad del impuesto.

afectados sin otra ulterioridad, en cambio la percepción, más allá de que tenga también un fin extrafiscal (**12**), no es más que un medio recaudatorio, una forma de anticipar el ingreso de otros tributos que, cuando afecte a quien no es sujeto de ellos, debe devolverse.

Esta diferencia sustancial con el tributo con el cual comparte la base imponible produce diversas situaciones específicas que no han sido previstas y requieren reglamentación; algunas de ellas son las que siguen y que se comentarán. No están previstas soluciones para las siguientes situaciones:

- Cuando, por cualquier causa no se realizare la percepción: no existe un régimen de autoperccepción.

- Cuando el tipo de cambio o la base imponible estén mal calculados o aplicados.

- Cuando exista devolución del bien o servicio, o notas de crédito o débito por cualquier causa relacionada con la operación.

### III. Imputación

Como su nombre lo indica, la percepción es simplemente un pago a cuenta, cuya compensación tiene como requisito fundamental que el sujeto que la sufre lo sea de los impuestos las ganancias o sobre los bienes personales; en caso de que ello no ocurriese, el importe percibido pasaría a ser un impuesto sobre un sujeto carente de capacidad contributiva, por falta de norma que así lo disponga; es por ello por lo que para estos casos se establece un régimen de devolución del importe percibido.

(12) La RG (AFIP) 4815 (BO 16/09/2020) menciona la Ley 27 541 de emergencia, el decreto de necesidad y urgencia 260 relativo a la pandemia y la disminución de ingresos fiscales que motivaron la creación del impuesto "PAIS" más la simultaneidad de aquella con nuevas normas relativas al régimen cambiario dictadas por el Banco Central y los comentarios de toda la prensa han relacionado a esta percepción con la idea de influir en la demanda de divisas.

El art. 6° de la resolución que se comenta establece el orden de prelación para la imputación de la percepción: en primer lugar, al impuesto a las ganancias luego y en su defecto, al impuesto sobre los bienes personales, más adelante en el art. 7°, se dispone la devolución para los casos en que no pueda realizarse la imputación anterior, por falta de inscripción de los sujetos en dichos tributos.

Una interpretación literal de la normal indicaría que debe imputarse toda la percepción del impuesto a las ganancias, aunque sea superior al saldo pagar el ejercicio y luego, convertida ya en saldo de libre disponibilidad, al impuesto sobre los bienes personales y, en exceso o defecto de este, a cualquier otro tributo del que sea deudor el sujeto percibido, conforme la res. 1658 (**13**). Para recuperar un eventual saldo pendientes de imputación, resultante del proceso anterior, no puede emplearse régimen específico de devolución previsto en esta resolución (**14**) sino el de repetición de la ley 11.683.

#### III.1. *Compensación con impuesto a las ganancias*

Aquí también faltan normas para algunas situaciones que pueden producirse, por ejemplo:

- Percepciones practicadas a entes que no son sujetos del tributo, como por ejemplo las sociedades de personas no tratadas como sociedades de capital; debería disponerse específicamente que se trasladen a los socios o partícipes, en la proporción del derecho que tengan sobre el ente.

- Percepciones a empleados en relación de dependencia, deberían poder tomarse como impuestos pagados en el mes correspondiente.

(13) RG (AFIP) BO 23/03/2004

(14) El Título II de la resolución que se comenta dispone explícitamente este mecanismo solo para quienes no sean sujetos de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.

- Percepciones a sujetos inscriptos en monotributo e impuesto a las ganancias, debería permitirse específicamente la imputación total al impuesto a las ganancias, aunque se tratare de percepciones por pagos realizados por la actividad incluida en el monotributo.

- También debería aclararse en forma explícita que la percepción se compensa totalmente, aunque corresponda a una operación no realizada para obtener ganancias gravadas.

### *III.2. Compensación con impuesto sobre los bienes personales*

La resolución dispone que, una vez agotada la imputación contra el impuesto a las ganancias, el saldo pueda compensarse con el impuesto sobre los bienes personales; pero allí pudiera ocurrir que no hubiera saldo a pagar por diversas situaciones, por ejemplo, por ser el total de bienes inferiores a la cantidad mínima imponible, lo que impediría la compensación y debe aclararse en cual impuesto queda el saldo de libre disponibilidad.

En la medida en que no haya otros impuestos a los que se puede imputar dicho saldo o incluso que en el futuro no existan por cualquier causa importes a pagar por estos tributos, aquí también cabría solo la posibilidad de solicitar repetición; se está entonces ante una situación injusta, en especial si se compara con el derecho que tienen los empleados a la devolución por el empleador del impuesto a las ganancias retenido en exceso; debería admitirse también la opción por el mecanismo de devolución específico de esta resolución.

### **IV. Base imponible**

Es la misma que la del impuesto PAIS, por lo que es suficientemente conocida, no obstante, lo cual existen algunas dudas respecto de la existencia de pagos parciales, cuando la deuda se convierta a pesos y el importe del pago sea inferior al de la percepción; para estos casos debe aclararse el tipo de cambio a tomar para calcular aque-

lla en los pagos subsiguientes. Situación similar se plantea cuando haya pagos anticipados al vencimiento de la tarjeta o cuando esta se paga en dólares; pareciera que en estos casos no debiera haber percepción por no recurrirse al mercado de cambios.

### **V. Régimen de devolución**

El Título II de la resolución establece el mecanismo de devolución para quienes no sean contribuyentes de los impuestos citados y, por ello, se encuentren imposibilitados de computar las percepciones; así, se dispone que el trámite se pueda iniciar recién al finalizar el año calendario en que se sufrió la percepción, lo cual es coherente con el régimen de imputación de esta retención a los impuestos antes mencionados, el que también se hace al cerrar el ejercicio fiscal. El deterioro inflacionario de los importes a devolver es el mismo en ambos casos.

Se supone que estas personas no tienen relación alguna con la AFIP, ya que no son sujeto de estos impuestos, causa por la que no se encuentran inscriptos como tales; para ellos el castigo es doble: no solamente deben financiar al Estado, no teniendo obligación legal alguna como sujetos de tributos, sino que además deben cumplir para recuperar el dinero que se les retuvo indebidamente (15) una cantidad de trámites: obtener CUIT, clave fiscal, informar CBU (lo que requiere poseer una cuenta bancaria) solicitar un turno web y presentar una solicitud según lo que se disponga en el micro sitio que habilitará AFIP a estos efectos; además y por si esto fuera poco, deberán controlar los importes de la percepción que sufrieron e informar aquellas no registradas, asentando determinados datos; por supuesto también deberán tener la documentación respaldatoria de su solicitud: resumen de cuenta bancarios y de tarjeta de crédito u otros.

(15) Hasta se podría decir que, sin causa, ya que no hubo ninguna capacidad contributiva que justificara tal contribución.

Todo ello es necesario para posibilitar que AFIP acepte o rechace la solicitud; luego se detalla el procedimiento que debe seguir el fisco, incluso el contenido de la comunicación de rechazo y las vías recursivas existentes. Por supuesto no se establece plazo alguno para toda esta tramitación, lo cual no debe asombrar a quienes están acostumbrados a este tipo de menesteres, ya que el tiempo para los funcionarios parece correr en una esfera distinta que para el resto de los humanos e, incluso cuando existen plazos, siempre hay muchísimas ra-

zones que justifican su prolongación incausada.

A esta altura existe una fuerte tentación de citar a Kafka, cuando detallaba las tribulaciones de Josef K. en *El proceso*, pero se cree que para quienes suelen realizar trámites en dependencias estatales, esta no es ninguna novedad; en la materia que nos ocupa esto hasta tiene un nombre: se denomina presión fiscal indirecta y representa los costos que sufren las personas adicionalmente al propio pago de los impuestos.

# El impuesto a las ganancias de las empresas de construcción

Marcelo Corti (\*)

*El autor analiza la temática a través de quince preguntas y respuestas destacando las cuestiones que generan dudas en el ámbito profesional y los aspectos relevantes a considerar en la liquidación del impuesto resultante.*

## I. Introducción

La Ley del Impuesto a las Ganancias, en su art. 77, establece un régimen especial de imputación de las ganancias al período fiscal de las empresas que construyen para terceros. Se disponen diferentes métodos de imputación que conforman un tratamiento especial distintivo respecto del principio general de imputación por lo devengado aplicable a los sujetos empresas. Me pareció práctico e ilustrativo encarar el tema a través de quince preguntas y respuestas sobre las normas relativas al tema que nos ocupa, destacando las cuestiones que generan dudas y los aspectos relevantes a considerar en la liquidación del impuesto resultante.

## II. ¿Quiénes resultan comprendidos en el régimen especial del art. 77 de la LIG?

Comprende los trabajos de construcciones, reconstrucciones y reparaciones de cualquier naturaleza para terceros, en la medida que las operaciones generadoras del beneficio afecten a más de un período fiscal. El régimen especial se aplica no solo a inmuebles —obras sobre inmuebles de terceros— sino también a todo otro tipo de construcción que afecte a dos o más períodos fiscales. Se encuentran incluidas las locaciones de obras en los términos del Cód. Civ. y Com., comprendiendo cualquier tipo de construcción, tales como p. ej. maqui-

narias, material ferroviario embarcaciones, aparatos eléctricos, etc.

## III. ¿Cuáles son los mecanismos especiales de imputación de la ganancia bruta al año fiscal?

El régimen aplicable varía en función del plazo de duración de los trabajos de construcción para terceros.

Si las obras se extienden por más de un año, se establecen dos métodos alternativos. El contribuyente debe optar por uno de ellos y aplicarlo a todas las obras que efectúe con duración superior al año. El primero y mayormente utilizado es el de lo percibido. Consiste en asignar a cada período fiscal la ganancia bruta resultante de aplicar sobre los importes cobrados el porcentaje de utilidad bruta estimado por el contribuyente para toda la obra. A efectos de la estimación del coeficiente a aplicarse, entiendo razonable estimar los ingresos a obtenerse y los costos a incurrirse a los valores corrientes que se prevean cobrar y pagar en cada uno de los ejercicios que resulten afectados. De esta forma, si la previsión de los ingresos y los costos resultara coincidente con los importes reales de ingresos y costos insumidos, no habrá ajuste que efectuarse en el ejercicio de finalización de las obras. La diferencia, en más o en menos, que surja de comparar la ganancia bruta declarada —estimada por el contribuyente— y la utilidad bruta real generada por los trabajos efectuados, deberá imputarse al ejercicio en el que la obra se

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

termine. Es el método que la mayoría de las empresas constructoras, especialmente de obra pública, adoptan porque permite diferir el pago del impuesto a las ganancias atento a que las cobranzas suelen efectivizarse varios meses después de la realización de los trabajos de construcción.

El segundo método previsto en la ley es, en esencia, el de lo devengado —conforme avance de obra—. Se imputa a cada período fiscal la ganancia bruta generada por los trabajos realizados en el ejercicio. La utilidad bruta que declarar surge por diferencia entre el importe a cobrar por los trabajos realizados en el ejercicio y los costos de tales trabajos. En esta opción no procede el ajuste final puesto que la ganancia bruta que se imputa en cada ejercicio es la real devengada en cada uno de ellos. En caso de imposibilidad o dificultad para establecer la ganancia bruta real de lo construido, debido p. ej. a la falta de una contabilidad de costos que permita determinar el costo real de los trabajos efectuados, la norma permite que se estime la utilidad bruta mediante la aplicación del coeficiente de ganancia bruta estimada por el contribuyente para toda la obra a los trabajos realizados en el ejercicio. En este supuesto, corresponderá efectuarse el ajuste al finalizar la obra, comparando la ganancia bruta declarada y la real obtenida, al igual que en el método de lo percibido.

En las obras de duración inferior al año que afecten a más de un período fiscal, se admite imputar la totalidad de la ganancia bruta al ejercicio en el que se finalizan las obras. El criterio de imputación indicado es compatible con cualquiera de los métodos que hubiera elegido el contribuyente para imputar la ganancia bruta de las obras de duración superior a un año. En las obras de duración inferior al año y que se inician y terminan en el mismo ejercicio fiscal, la totalidad de la ganancia bruta se imputa al ejercicio en el que se efectuaran.

#### **IV. ¿Puede el contribuyente cambiar el método por el que hubiera optado?**

Si puede hacerlo, pero se requiere autorización previa de la AFIP, la que, además, de-

berá indicar el período fiscal a partir del cual se puede implementar el nuevo método.

#### **V. ¿Qué se entiende por ganancia bruta?**

No está definido en la norma bajo análisis. Debería conformarse por la diferencia entre los ingresos que correspondan a los trabajos realizados según se hubiera convenido y los costos directos de las obras realizadas. Integran el costo de los trabajos realizados la mano de obra directa, los materiales aplicados, los alquileres y amortizaciones de los equipos empleados y otros costos directos incurridos. Los restantes costos y gastos que no conforman el costo de las obras, como p. ej. los gastos de administración, de comercialización y los financieros, se imputan por el criterio de lo devengado.

#### **VI. ¿Qué ocurre si las obras de duración estimada inferior al año se demoran y se excede el plazo de 1 año por razones especiales que lo justifiquen (huelgas, falta de materiales, razones climáticas, etc.)?**

Puede también diferirse la utilidad bruta de las obras realizadas en el primer ejercicio al período en el que se finalice la obra si se obtiene la autorización previa de la AFIP. El criterio oficial resultó avalado por la Sala D del TFNac., en la causa CIS SA de fecha 09/08/2002. Téngase presente que la demora debe responder a circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor no imputables a la empresa constructora y constatables con frente los hechos del caso.

#### **VII. ¿Cuál es el tratamiento aplicable a la construcción de obra pública con concesión de explotación?**

Conforme lo establece la Nota Externa 3/98 (DGI), resultan comprendidas en el art. 77 de la LIG —antes 74— la realización de obras públicas mediante contratos de concesión de explotación encuadrados en la ley 17.520, modificada por la ley 23.696. Ello es así aun cuando los ingresos sean indeterminados al momento de finalización de las obras atento su variabilidad en fun-

ción del producido por la explotación de la concesión en el plazo de su vigencia.

### **VIII. ¿Qué consecuencias produciría la impugnación del fisco del porcentaje de ganancia bruta estimada por el contribuyente para toda la obra en la aplicación de método de lo percibido?**

Si la AFIP invalidara el porcentaje estimado de ganancia bruta aplicado por el contribuyente, ajustará la diferencia resultante determinando el impuesto a ingresar pero deberá compensar el tributo omitido con los pagos en exceso realizados por el contribuyente en el o los ejercicios siguientes en los que imputó como mayor ganancia la diferencia objeto del ajuste. La AFIP, fiscalización mediante, puede ajustar la ganancia bruta estimada por el contribuyente si las premisas utilizadas en la estimación no fueran consistentes. La compensación del impuesto omitido con el o los pagos en exceso efectuados se basa en la aplicación del principio de las correcciones simétricas contemplado en el art. 81 de la ley 11.683. Tratándose de divergencias de criterios sobre el momento de imputación de las ganancias al período fiscal, en la medida que la ganancia bruta real de la obra haya sido declarada por el contribuyente, solo se adeudarán los intereses resarcitorios por la mora incurrida y eventualmente se aplicarán las sanciones que prevé la ley de procedimiento fiscal.

### **IX. ¿Qué tratamiento debe dispensarse en el ajuste impositivo por inflación a las utilidades diferidas por aplicación del régimen especial del art. 77 de la LIG?**

Las utilidades diferidas integran el pasivo computable en el ajuste “estático” por inflación, generándose ganancias impositivas en función de la variación del índice de precios al consumidor Recordemos que, por los dos primeros ejercicios iniciados a partir del 01/01/2019, el ajuste por inflación, sea este positivo o negativo, se imputa en 6 cuotas, no previéndose actualización alguna para las 5/6 partes del ajuste que se difiere, licuándose, por efecto de la inflación, la incidencia del ajuste que se

compute en los cinco ejercicios siguientes. Téngase también en cuenta que los anticipos recibidos que congelan precio deben actualizarse, ajuste que se imputará como quebranto en el ejercicio en que se devengue, mientras que la ganancia por inflación generada por el cómputo como pasivo de los anticipos recibidos debidamente actualizados se imputará en sextos no actualizables en los dos primeros ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2019.

### **X. ¿Qué hechos o situaciones se deben considerar a efectos de establecer la fecha de inicio de las obras para determinar la fecha tope del año que contempla la ley?**

No existe referencia alguna en la ley del impuesto ni en su reglamentación. Podría tomarse como guía lo previsto en el art. 7 de la derogada RG 2278 (venta y reemplazo de bienes inmuebles en el impuesto a los beneficios eventuales) que establecía: “Se entenderá que existe iniciación de las obras cuando una vez aprobados los planos respectivos, se acredite —mediante elementos de juicio que resulten fehacientes para cada caso— la concurrencia de las siguientes circunstancias: a) adquisición de los materiales básicos para la iniciación de las obras a construir b) contratos celebrados con las empresas contratistas c) efectivización de las tareas de construcción iniciales sobre el terreno (nivelación, excavación, etc.)”.

### **XI. ¿Cuál es el tratamiento aplicable a las obras realizadas en el exterior?**

Si la realización de las obras efectuadas en el exterior conforma, por su duración superior a 6 meses, un “establecimiento estable”, resultarán de aplicación las disposiciones del art. 77 de la ley del impuesto —régimen especial para las empresas de construcción para terceros—, con la salvedad que no se aplican las excepciones que requieren autorizaciones y/o aprobaciones del organismo de recaudación. Si las obras se realizan sin que se configure un establecimiento estable, corresponderá aplicarse el método elegido por el contribuyente

para la imputación de la ganancia bruta de las obras realizadas en el país.

**XII. ¿Puede aplicarse el criterio del devengado exigible a las construcciones para terceros?**

De acuerdo a lo establecido en el art. 65 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, resulta procedente la opción del devengado exigible en la medida que se trate de la construcción de obras públicas, su plazo de ejecución abarque más de un período fiscal y el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras en cuotas exigibles en más de cinco períodos fiscales. En estos casos, la ganancia bruta de las obras efectuadas se imputará a los períodos fiscales involucrados en función de la exigibilidad de las cuotas convenidas. Si se hiciera uso de la opción, se requiere que las operaciones generadoras del beneficio se registren en cuentas separadas.

**XIII. Los anticipos financieros que se perciban antes de realizadas las obras, ¿deben considerarse a efectos de la imputación de la ganancia bruta de los trabajos a efectuarse si se aplicara el método de lo percibido?**

No, en mi opinión, por tratarse de una deuda de la empresa constructora para con el comitente que se extinguirá en la medida de su aplicación a los certificados de obras/facturas que se emitan y aprueben. En el ejercicio fiscal en el que el anticipo resulte “aplicado” deberá considerarse que se ha producido la “percepción” a la que hace referencia la ley a efectos de la imputación de la ganancia bruta que le resulte atribuible.

**XIV. ¿Debe solicitarse conformidad previa de la AFIP del coeficiente estimado de ganancia bruta de toda la obra?**

No es obligatorio. No obstante ello, el fisco tiene la facultad de verificar en cualquier momento la razonabilidad y los fundamentos de la estimación que realice el contribuyente. En efecto, a través del dictamen

14/97 de la Dirección de Asesoría Técnica, se interpretó que el porcentaje utilizado por el contribuyente a los efectos de la aplicación del inc. a) del primer párrafo del art. 77 de la LIG no requiere autorización previa de la AFIP por no así exigirlo la norma bajo análisis. En relación con ello, la ley expresamente contempla que el contribuyente puede modificar el porcentaje estimado para los ejercicios aun no declarados en caso de evidente alteración de lo previsto al contratar

**XV. ¿Resultan de aplicación las disposiciones del art. 77, LIG para las ventas de las unidades funcionales edificadas por la propia empresa constructora sobre terreno propio?**

No, por no tratarse de construcciones para terceros. Se trata de operaciones de venta de inmuebles que se deben imputar por el criterio de lo devengado, atribuyéndose las enajenaciones a los ejercicios en los que se firme el boleto de compraventa y se otorgue la posesión o cuando se escriture, lo que antes ocurra.

**XVI. En el caso de que se termine la obra y existan sumas a cobrar en el ejercicio siguiente al de finalización de las obras, si se aplicara el método de lo percibido, ¿debe declararse la ganancia bruta real remanente en el ejercicio de terminación de las obras?**

No. En el ejercicio en el que se termine la obra deberá ajustarse la diferencia entre la ganancia bruta declarada y la que hubiera correspondido si se hubiera aplicado sobre las sumas percibidas el coeficiente de ganancia bruta “real” que se hubiera obtenido. En el período fiscal siguiente en el que se perciba el saldo remanente, corresponderá imputar la ganancia bruta contenida en la suma cobrada utilizando el porcentaje de ganancia bruta real generado.

**XVII. Conclusiones**

A modo de conclusión, en lo referido a los aspectos que pueden generar conflictos interpretativos, sería conveniente que la

reglamentación precise las pautas a considerar a efectos de determinar las fechas de comienzo y de finalización de las obras de duración estimada inferior al año. Por otra parte, el fisco debería, en mi opinión, revertir su criterio sobre la obligación del contribuyente de solicitar autorización previa para imputar al ejercicio de finalización de las obras de duración estimada inferior a 1 año demoradas por razones no imputables a la empresa constructora.

También sería aconsejable que se aclare el tratamiento aplicable a los anticipos financieros que se perciban con anterioridad a la realización de las obras, en el sentido que no corresponde imputárseles la ganancia bruta estimada si se aplicara el método de lo percibido por tratarse de una deuda que se cancela cuando el anticipo es aplicado a los certificados de obra y/o facturas que emita la empresa de construcción al comitente.

# Régimen de regularización de obligaciones: ley 27.562 y su reglamentación

Alberto M. Bello (\*)

*El nuevo régimen de regularización amplía el universo de contribuyentes (sean o no mipymes) y las obligaciones admitidas, y extiende plazos de obligaciones vencidas a incluir, así como de adhesión, alcanzando a todos los contribuyentes (salvo excepciones) y admitiéndose deudas en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, incluyendo aquellas en que hubieren prescrito las facultades del organismo recaudador y sobre las cuales se hubiere formulado denuncia penal tributaria o penal-económica.*

## I. Consideraciones previas

Con fecha 7/7/2020 el Poder Ejecutivo nacional (en adelante, PEN) elevó a la Cámara de Diputados de la Nación el proyecto de ampliación de la Moratoria para paliar los efectos de la pandemia generada por el COVID-19 (1), que contara con media sanción de la Cámara baja y que fuera aprobado sin cambios por la Cámara alta el 13/8/2020 y sancionado a través de la ley 27.562 (2).

Mediante dicha ley se amplió la moratoria introducida por la ley 27.541 (3) para paliar los efectos generados por la pandemia en el marco de las medidas excepcionales de aislamiento social, preventivo y obligatorio adoptadas por el Gobierno nacional ante tal situación crítica. Recordemos que el Título IV denominado “Obligaciones Tributarias” de la norma mencionada, preveía en su Capítulo 1 un régimen de Regulariza-

ción de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para Mipymes [arts. 8º a 17, ley 27.541] que tuvo vigencia hasta el 31/8/2020 pasado, y cuya ley modificatoria extiende el universo de contribuyentes, con ciertas excepciones.

El PEN no podrá prorrogar la moratoria más allá del 31/10/2020, atento a que ha sido eliminado el artículo que contemplaba dicha posibilidad. Las modificaciones introducidas por la ley 27.562 no obstan a la plena vigencia de las disposiciones del Capítulo 1 del Título IV de la ley 27.541 mencionado más arriba, la cual caducará solamente para los casos del contribuyente que opte por no mantener las condiciones del plan original (4).

Recientemente, la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP) reglamentó el mencionado régimen mediante la RG (AFIP) 4816 (5) cuya vigencia y aplicación es a partir del 17/9/2020.

El nuevo régimen de regularización amplía el universo de contribuyentes (sean o

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

(1) Mensaje N° MENSJ-2020-43-APN-PTE, 7/7/2020

(2) Ley 27.562, BO.: 26/08/2020, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(3) Ley 27.541, BO.: 23/12/2019, Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(4) Ley 27.562, art. 13.

(5) RG (AFIP) 4816 - BO.: 16/09/2020 — Reglamentación de moratoria impositiva, aduanera y previsional - [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

no mipymes) (6) y las obligaciones admitidas (7) y extiende plazos de obligaciones vencidas a incluir y de adhesión (8), alcanzando a todos los contribuyentes (salvo excepciones) y admitiéndose deudas en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, incluyendo aquellas en que hubieren prescrito las facultades del organismo recaudador y sobre las cuales se hubiere formulado denuncia penal tributaria o penal económica.

El acogimiento al presente régimen de regularización podrá efectuarse entre el 17/9/2020 y el 31/10/2020, ambas fechas inclusive.

## II. Alcance del régimen

Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP), podrán acogerse al presente régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones, por las *obligaciones vencidas al 31/7/2020*, inclusive, extendiéndose el plazo de adhesión *hasta el 31/10/2020*.

Empero, se excluye a determinados sujetos que posean activos financieros en el exterior y no repatrien por lo menos el 30% (treinta por ciento) del producido de su realización dentro de los 60 (sesenta) días de adhesión al régimen. También resultará de aplicación la exclusión para los socios y accionistas (directos o indirectos) de personas jurídicas (9) que posean un porcentaje no inferior al 30% (treinta por ciento) del capital social.

Asimismo, se establece una nueva condición de caducidad para las empresas consideradas grandes contribuyentes, que desde el 26/8/2020 y por los 24 (veinticuatro) meses siguientes, distribuyan dividendos o utilidades, accedan al MULC (Mercado Único y Libre de Cambios) para realizar pagos de beneficios netos a aquellos que revistan la condición de sujetos vinculados del exterior, efectúen venta de títulos valores con liquidación en moneda extranjera o transferencias de estos a entidades depositarias del exterior o transfieran al exterior o compren al exterior activos financieros (personas humanas o jurídicas).

Los contribuyentes comprendidos son los siguientes:

Art. 4º, RG 4816	Tipo de contribuyente	Condiciones
Inc. a)	Mipymes	Con certificado vigente a la fecha de adhesión.
Inc. b)	Mipymes "Condicionales"	Que acrediten el inicio del trámite de inscripción en el Registro de Empresas Mipymes a la fecha de adhesión.

(6) Incluye a grandes contribuyentes y entidades comunitarias, que no estaban comprendidas en el régimen anterior.

(7) Se incluyen el Impuesto sobre combustibles líquidos y el dióxido de carbono, el impuesto específico sobre la realización de apuestas y las infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios.

(8) Se admite la inclusión de obligaciones vencidas al 31/7/2020 y se extiende el plazo de adhesión hasta el 31/10/2020.

(9) Quedan incluidos quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos.

Art. 4º, RG 4816	Tipo de contribuyente	Condiciones
Inc. c)	Entidades sin fines de lucro. Organizaciones comunitarias. Entes públicos no estatales. Entidades exentas s/ art. 26, LIG (i).	Registradas ante la AFIP bajo algunas de las formas jurídicas indicadas en la nómina prevista en el art. 4º, inc. c), RG (AFIP) 4816; o Acreditación de condición mediante el servicio de "Presentaciones Digitales" (ii).
Inc. d)	Pequeños contribuyentes	PH y SI inscriptas en el IG, IBP y/o RS (Monotributo) al 26/8/2020 y cumplan con los requisitos previstos por la reglamentación.
Inc. e)	Demás contribuyentes	No comprendidos en los incisos precedentes

(i) Entidades exentas comprendidas en los incs. b), e), f), g) y l), art. 26, LIG (t.o. 2019) registradas ante la AFIP bajo alguna de las formas jurídicas indicadas en el inc. c), RG (AFIP) 4816.

(ii) En caso de no registrar alguna de las formas jurídicas indicadas en el art. 4º, inc. c), RG (AFIP) 4816 se deberá acreditar su condición mediante el servicio con clave fiscal de "Presentaciones Digitales", seleccionando el trámite "Actualización o corrección de datos registrales", "Inscripción o modificación de persona jurídica" o "Ley de Emergencia - Entidades Sin Fines de Lucro. Caracterización", debiendo acreditar la documentación de respaldo que acredite dicha condición.

La reglamentación ha definido los requisitos requeridos para encuadrar como "pequeños contribuyentes", a saber:

1. *Ingresos*: el total de los ingresos gravados y exentos no superen los \$ 1.726.600 en:

a) Declaración jurada del Impuesto a las Ganancias (en adelante, IG) del período fiscal 2019;

b) Categoría "K" del Régimen Simplificado (Monotributo) para el período fiscal 2019 al 17/09/2020;

c) Sumatoria de la remuneración total informada en el formulario F. 931 de los períodos de enero a diciembre de 2019, inclusive;

d) Ingresos de jubilaciones y/o pensiones correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2019, inclusive.

2. *Bienes*: el total de bienes del país y del exterior (gravados y exentos) declarados que surja de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales (en adelante, IBP) del período fiscal 2019, sin considerar ningún tipo de mínimo no imponible, no supere los \$ 20.000.000.

3. Condición excluyente: haber presentado las declaraciones juradas del IG y/o IBP del período fiscal 2019, en caso de corresponder, y no tener CUIT inactiva o limitada por inclusión en base de contribuyentes no confiables.

Los sujetos que cumplan con las condiciones previstas en este inciso, serán caracterizados en el “Sistema Registral” con el código “472 - Pequeños Contribuyentes - Ley 27.562”, en forma previa a la verificación de la condición mipyme.

### III. Obligaciones que pueden incluirse

Las obligaciones que pueden incorporarse en el presente régimen de regularización incluyen aquellas que se encuentren en curso de discusión administrativa, o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial al 26/8/2020.

Asimismo, se podrán incluir obligaciones de las cuales hubiere prescrito las facultades de la AFIP para determinarlas y exigir las, y obligaciones respecto de las cuales se hubiera formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, penal económica, contra los contribuyentes o responsables, siempre que el requerimiento lo hubiese efectuado el deudor.

Las obligaciones que pueden incluirse son las siguientes:

Obligaciones incluidas	Obligaciones excluidas
Obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social vencidas al 31/7/2020, inclusive, e infracciones relacionadas con ellas.	Ver cuadro de exclusiones objetivas en apartado IV.1.
Multas por infracciones aplicadas (i) y/o cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación formulados por el servicio aduanero.  Incluye: montos de estímulos a la exportación que debieran restituirse al Fisco nacional.  Obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios.	
Obligaciones del Fondo para Educación y Promoción Cooperativa (ii)	

(i) Ley 22.415 (Cód. Aduanero) y sus modificatorias.

(ii) Ley 23.427 y sus modificatorias.

## IV. Obligaciones y sujetos excluidos

### IV.1. Exclusiones objetivas

Conceptos excluidos (i)	Excepciones
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Las cuotas con destino a las aseguradoras de riesgos de trabajo (ART).</li> <li>- Los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales (ii).</li> <li>- Los aportes y contribuciones con destino al régimen especial de seguridad social para empleados del servicio doméstico y trabajadores de casas particulares.</li> <li>- Las cuotas correspondientes al Seguro de Vida Obligatorio.</li> <li>- Los aportes y/o contribuciones con destino al RENATRE (iii) o al RENATEA (iv), según corresponda.</li> <li>- Los anticipos y pagos a cuenta.</li> <li>- Las cotizaciones fijas correspondientes a los trabajadores en relación de dependencia de sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), devengadas hasta el mes de junio de 2004.</li> <li>- Las deudas incluidas en PFP caducos, presentados en el marco del régimen de regularización normado por la presente.</li> <li>- Las obligaciones correspondientes a los períodos que fueron considerados como condición para la obtención del beneficio como contribuyente cumplidor (vi).</li> <li>- Los intereses —resarcitorios y/o punitivos—, multas y demás accesorios relacionados con los conceptos precedentes.</li> </ul>	<p data-bbox="774 772 1164 827">Los anticipos a que se refiere el art. 26, RG (AFIP) 4816 (v).</p> <p data-bbox="774 1077 1164 1132">Excepto que previamente se proceda a su desistimiento.</p>

(i) Art. 3º, inc. a) al j), RG (AFIP) 4816.

(ii) Se invita a las obras sociales y a las aseguradoras del riesgo de trabajo a establecer programas de regularización de deudas.

(iii) Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores.

(iv) Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios.

(v) El beneficio de condonación será procedente en caso de tratarse de anticipos vencidos hasta el 31/7/2020, inclusive, en tanto no se haya realizado la presentación de la declaración jurada o haya vencido el plazo para su presentación, el que fuera posterior, y el importe del capital de estos y —de corresponder— de los accesorios no condonados, se regularicen mediante el procedimiento de compensación y/o adhesión al Plan de Facilidades de pago del presente régimen de regularización (conf. art. 26, RG (AFIP) 4816).

(vi) Conf. art. 17.1, ley 27.541 y sus modificaciones.

*IV.2. Exclusiones subjetivas*

Sujetos excluidos	Salvedades
a) Los declarados en estado de quiebra.	Mientras no se haya dispuesto la continuidad de la explotación, conforme a lo establecido en ley 24.522 (i) y sus modificaciones, o ley 25.284 (ii) y sus modificatorias, mientras duren los efectos de dicha declaración.
b) Los condenados por alguno de los delitos previstos en la ley 23.771 o ley 24.769 y sus modificatorias, Título IX de la ley 27.430 o en la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias.	En la medida que se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 26/8/2020, siempre que la condena no estuviere cumplida.
c) Los condenados por delitos dolosos.	Que se relacionen con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de las cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 26/8/2020, siempre que la condena no estuviere cumplida.
d) Las personas jurídicas en las que, según corresponda, sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en estas, hayan sido condenados con fundamento en la ley 23.771 (iii) o ley 24.769 (iv) y sus modificaciones, Título IX de la ley 27.430 (v), ley 22.415 (vi) (Código Aduanero) y sus modificatorias o por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.	Respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 26/8/2020, siempre que la condena no estuviere cumplida.

(i) Ley 24.522, BO.: 9/8/1995, LCQ, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(ii) Ley 25.284, BO.: 2/8/2000, Régimen Especial de Administración de Entidades Deportivas, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(iii) Ley 23.771, BO.: 27/2/1990, Ley Penal Tributaria y Previsional, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(iv) Ley 24.769, BO.: 15/1/1997, Régimen Penal Tributario, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(v) Ley 27.430, BO.: 29/12/2017, Ley de Reforma Tributaria, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(vi) Ley 22.415, BO.: 23/03/1981, Cód. Aduanero, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

No obstante ello, los declarados en estado de quiebra podrán adherir al presente régimen a los efectos de la conclusión del proceso falencial, a cuyo efecto se establecen como requisitos exclusivos para presentar conformidad al avenimiento por parte de la AFIP en el respectivo expediente judicial.

Ello en la medida que se cumplimenten las condiciones establecidas en el art. 13, ley 27.541 y sus modificaciones, y la efectiva conclusión del proceso falencial por avenimiento **(10)**, dentro de los 90 (noventa) días corridos desde la adhesión **(11)**.

#### IV.2.a. Sujetos con concurso preventivo en trámite

Los sujetos con concurso preventivo en trámite podrán adherir al presente régimen, en la medida que cumplan con las condiciones que dispone la reglamentación **(12)**, entre las cuales se destacan los siguientes requisitos:

a) Deben haber solicitado el concurso preventivo hasta el 31/10/2020, inclusive.

b) Deben contar con la caracterización "Concurso Preventivo" en el "Sistema Registral" **(13)**.

c) Manifestar la voluntad de incluir en el régimen las obligaciones devengadas con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo o vencidas al 31/07/2020, la que sea anterior **(14)**.

d) Formalizar la adhesión al régimen, cumpliendo los requisitos y condiciones que requiere la reglamentación, debien-

(10) Acuerdo de partes, conciliación, dentro de un proceso judicial, por el cual aquellas deciden ponerle fin, ya sea en una audiencia conciliatoria o por común acuerdo homologado judicialmente, con calidad de cosa juzgada, con lo cual la cuestión no puede volver a plantearse, fuente: <https://derecho.laguia2000.com/derecho-penal/el-avenimiento>.

(11) Términos que podrá ser prorrogado por AFIP.

(12) Conf. a las disposiciones previstas en la RG (AFIP) 4816.

(13) En caso de que dicha caracterización no se encuentre registrada en el "Sistema Registral" deberá realizar su solicitud mediante el servicio con clave fiscal "Presentaciones Digitales", en los términos de la RG (AFIP) 4503 y sus modif informando fecha de presentación del concurso y acompañando la documentación que acredite la misma.

(14) La manifestación se formalizará hasta el día inclusive del vencimiento del plazo general para la adhesión al régimen desde el sistema "Mis Facilidades".

do ingresar al sistema "Mis Facilidades", opción "Ley N° 27.562 - Concursados" en la oportunidad que en cada caso prevé el art. 48, inc. d), RG (AFIP) 4816.e) Aquellas deudas devengadas con posterioridad a la fecha de presentación del concurso deberán ser regularizadas mediante un plan distinto al mencionado en el inciso precedente, hasta el 31/10/2020.

A fin de solicitar la conformidad prevista en el art. 45, ley 24.522 y sus modif., los contribuyentes y/o responsables deberán manifestar en sedes administrativa y judicial con una antelación de 15 (quince) días hábiles administrativos al vencimiento del período de exclusividad, su voluntad de adherir al régimen de regularización, mediante el servicio con clave fiscal de "Presentaciones Digitales".

#### IV.2.b. Sujetos en estado falencial

También podrán adherir al régimen los sujetos que se encuentren en situación de quiebra (estado falencial) respecto de los cuales se haya dispuesto la continuidad de la explotación, en los términos de las leyes 24.522 y 25.284 y sus respectivas modificaciones.

Para ello, dichos sujetos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Deben contar con la caracterización "Quiebra" o "Quiebra con continuidad" en el "Sistema Registral" hasta el día, inclusive, del vencimiento del plazo general de adhesión al régimen **(15)**.

b) Formalizar la adhesión al régimen cumpliendo los requisitos y condiciones que requiere la reglamentación, debiendo ingresar al sistema "Mis Facilidades", opción "Regularización Excepcional Ley N° 27.562" en la oportunidad que en cada caso prevé el art. 50, inc. c), RG (AFIP) 4816.

(15) En caso de que dicha caracterización no se encuentre registrada en el "Sistema Registral" deberá realizar su solicitud mediante el servicio con clave fiscal "Presentaciones Digitales", en los términos de la RG (AFIP) 4503 y sus modif., informando fecha de declaración de quiebra y acompañando la documentación que acredite la misma.

c) Seleccionar la cantidad de cuotas que se desea, según el tipo de plan y monto mínimo de ellas. Este procedimiento deberá realizarse hasta el 31/10/2020, inclusive, pudiendo hasta dicha fecha realizar una nueva adhesión que reemplace a la anterior según del tipo de plan.

d) Una vez registrada en el “Sistema Registral” la caracterización correspondiente a la conclusión del proceso falencial por avenimiento —siempre que se verifique el cumplimiento de la totalidad de las condiciones correspondientes— y dentro del plazo de 30 (treinta) días corridos de su notificación, el contribuyente y/o responsable deberá volver a ingresar al sistema informático “Mis Facilidades”, opción “Ley N° 27.562 - Fallidos” y cumplir el procedimiento que se indica en el art. 50, inc. d), RG (AFIP) 4816.

Los contribuyentes y/o responsables en estado falencial que soliciten la conformidad para la conclusión de la quiebra por avenimiento en los términos del art. 225, ley 24.522 y sus modif., deberán cumplimentar los requisitos previstos en el art. 51, RG (AFIP) 4816.

### V. Refinanciación de planes vigentes e inclusión de deudas de planes caducos

El acogimiento al presente régimen de regularización admite la refinanciación de planes de pago vigentes y la inclusión de deudas originadas en planes caducos. Al efectuarse la refinanciación de planes vigentes se produce la suspensión de la acción penal, y una vez cancelado el nuevo plan se extingue la acción penal.

Asimismo, se admite la inclusión de deudas provenientes de planes caducos, en la forma y condiciones que disponga la reglamentación.

Los planes vigentes, presentados con anterioridad al 26/08/2020, podrán ser refinanciados en el marco del presente régimen de regularización, en la medida que hayan sido presentados mediante el sistema “Mis Facilidades” y en tanto las obligaciones incluidas en ellos sean susceptibles de regularización, en los términos de la RG (AFIP) 4816.

Los planes vigentes —incluidos los correspondientes a refinanciaciones— que hubieren sido presentados conf. a las disposiciones de la RG (AFIP) 4667 (16) y sus modif., es decir, en el marco de la ley 27.541 que venció el pasado 31/8/2020, no podrán refinanciarse en los términos del presente apartado. No obstante, podrá efectuarse su reformulación de acuerdo a lo indicado en el siguiente apartado.

Condiciones	Alcance
Se podrá refinanciar por cada plan:	Mediante el sistema “Mis Facilidades” accediendo a la opción “Refinanciación de planes vigentes”.
Plazo:	A partir del 17/09/2020 y hasta el 31/10/2020.
Monto a refinanciar:	El sistema consolidará todos aquellos pagos hasta el último día del mes anterior a la refinanciación (i).

(i) Se deberá solicitar la suspensión del o de los débitos que estuvieron programados para el mes en que se solicita la refinanciación del plan, o la reversión de los débitos efectuados, dentro de los 30 días corridos de realizados.

(16) RG (AFIP) 4667, BO.: 31/1/2020, Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduanera, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

<b>Condiciones</b>	<b>Alcance</b>
Si la refinanciación no arroja saldo a cancelar:	Se deberá enviar el plan y generar el formulario F. 1242 de “Refinanciación de planes sin saldo a cancelar”.
Opciones de cancelación:	Mediante pago al contado o adhesión al PFP.
Opción de refinanciamiento por PFP:	<p>Pago a cuenta:</p> <p>Micro y entidades civiles sin fines de lucro, organizaciones comunitarias y entes exentos s/art. 26, LIG (ii): sin pago a cuenta.</p> <p>Pequeña y Mediana Tramo 1: 1% (uno por ciento) de la deuda consolidada.</p> <p>Mediana Tramo 2: 2% (dos por ciento) de la deuda consolidada.</p> <p>Condicionales y resto de contribuyentes: 4% (cuatro por ciento) de la deuda consolidada.</p> <p>Cuotas:</p> <p>La cantidad máxima de cuotas será la que, según el tipo de contribuyente y obligación, se indica en el art. 35, RG (AFIP) 4816, excepto cuando se trate de sujetos que revistan el carácter de “condicionales” que tendrán el tratamiento previsto para los sujetos “demás contribuyentes”.</p> <p>En caso de que el plan que se pretenda refinanciar contenga obligaciones que admita una cantidad de cuotas menor (por ejemplo, aportes de la seguridad social, retenciones y/o percepciones), esta operará como límite respecto de la cantidad de cuotas del plan de refinanciación.</p> <p>Vencimiento primera cuota:</p> <p>Primera cuota: 16/12/2020;</p> <p>Cuotas subsiguientes: día 16 de cada mes.</p> <p>Importante: Se mantendrá la fecha de consolidación del PFP original.</p>
Monto mínimo:	Mínimo de \$ 1.000 para el pago a cuenta y cuota.
Tasa de financiamiento:	<p>2% (dos por ciento) para las cuotas con vencimiento hasta mayo de 2021, inclusive.</p> <p>Tasa BLADAR (iii) aplicable a partir de junio de 2021.</p>

(ii) Entidades exentas comprendidas en los incs. b), e), f), g) y l), art. 26, LIG (t.o. 2019) registradas ante la AFIP bajo alguna de las formas jurídicas indicadas en el inc. c), RG (AFIP) 4816.

(iii) Tasa aplicable para el día 20 del mes inmediato anterior al inicio del semestre que se aplique y resultará aplicable para las cuotas cuyo vencimiento opere durante dicho semestre. Se considerarán los semestres junio/noviembre y diciembre/mayo, y la primera actualización será la cuota que venza en junio 2021.

Una vez efectuada la refinanciación del plan, no se podrá retrotraer al estado de situación del plan original.

## VI. Reformulación de planes vigentes de la RG (AFIP) 4667 y sus modificatorias

Los planes vigentes —incluidos los correspondientes a refinanciaciones— que hubieran sido presentados en los términos de la RG (AFIP) 4667 y sus modificatorias, podrán reformularse conforme las siguientes condiciones:

Condiciones	Alcance
Se podrá refinanciar por cada plan:	Mediante el sistema “Mis Facilidades” accediendo a la opción “Reformulación de planes vigentes - RG 4667”. Será optativa y el contribuyente y/o responsable decidirá cuáles de sus planes de facilidades de pago reformulará, en cuyo caso se asignará a cada uno de ellos un nuevo número de plan.
Plazo:	A partir del 17/09/2020 y hasta el 31/10/2020.
Monto a refinanciar:	El sistema consolidará todos aquellos pagos hasta el último día del mes anterior a la refinanciación (i).
Si la refinanciación no arroja saldo a cancelar:	Se deberá enviar el plan y generar el formulario F. 2044 de “Ley 27.562 – Reformulación de planes sin saldo a cancelar”.
Opciones de cancelación:	Mediante pago al contado o adhesión al PFP.
Opción de refinanciamiento por PFP:	Pago a cuenta: No aplicable. Cuotas: Mipymes y Pequeños Contribuyentes: 60 cuotas para regularizar los aportes de la seguridad social así como las retenciones y percepciones impositivas y de la seguridad social, y 120 cuotas para las restantes obligaciones. Entidades sin fines de lucro, organizaciones comunitarias y entidades exentas s/art. 26, LIG (ii): 120 cuotas para todas las obligaciones.

(i) Se deberá solicitar la suspensión del o de los débitos que estuvieron programados para el mes en que se solicita la refinanciación del plan, o la reversión de los débitos efectuados, dentro de los 30 días corridos de realizados.

(ii) Entidades exentas comprendidas en los incs. b), e), f), g) y l), art. 26, LIG (t.o. 2019) registradas ante la AFIP bajo alguna de las formas jurídicas indicadas en el inc. c), RG (AFIP) 4816.

Condiciones	Alcance
Opción de refinanciamiento por PFP:	<p>Condicionales que no cuenten con el certificado mipyme vigente al momento de reformulación: 48 cuotas para regularizar los aportes de la seguridad social y retenciones y percepciones impositivas y de la seguridad social y 96 cuotas para las restantes obligaciones.</p> <p>Vencimiento primera cuota: Primera cuota: 16/12/2020; Cuotas subsiguientes: día 16 de cada mes.</p> <p>Importante: La nueva fecha de consolidación del PFP será la correspondiente al día de su presentación, calculando los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes hasta dicha fecha y aplicando las condonaciones previstas en el art. 11, ley 27.541 y sus modif.</p>
Monto mínimo:	Mínimo de \$ 1.000 para el pago a cuenta y cuota.
Tasa de financiamiento:	<p>2% (dos por ciento) para las cuotas con vencimiento hasta mayo de 2021, inclusive.</p> <p>Tasa BLADAR aplicable a partir de junio de 2021.</p>

Una vez efectuada la refinanciación del plan, no se podrá retrotraer al estado de situación del plan original.

La reformulación de los planes mencionados en el presente apartado implicará la aplicación de la totalidad de las condiciones dispuestas por el art. 13, ley 27.541 y sus modificatorias.

### **VII. Reformulación de planes “condicionales”**

Los contribuyentes y responsables que adhieran a los PFP en carácter de “condicionales” y que al 31/10/2020 no hayan obtenido el “certificado mipyme”, deberán reformular el plan presentado oportunamente de acuerdo a las condiciones previstas para los sujetos “Resto de Contribuyentes”.

En tal supuesto, los responsables contarán con 15 (quince) días hábiles administrativos contados a partir de la mencionada fecha para realizar la reformulación del plan a través del sistema “Mis Facilidades”, caso contrario operará su caducidad.

### **VIII. Requisitos para la adhesión al plan**

Para adherir al presente régimen de regularización se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Presentar las declaraciones juradas o liquidaciones determinativas de las obligaciones que se regularizan, cuando estas no hubieran sido presentadas o deban rectificarse.

- Declarar la CBU pertinente en el servicio “Declaración de CBU”, en los términos de la RG (AFIP) 2675 (17), sus modificaciones y complementarias.

- Poseer Domicilio Fiscal Electrónico constituido, en los términos de la RG (AFIP) 4280 (18).

### IX. Solicitud de adhesión al plan

A los efectos de adherir al presente régimen de regularización, se deberán cumplir los siguientes pasos:

- Ingresar al sistema denominado “Mis Facilidades”, a los fines de convalidar, modificar, incorporar y/o eliminar las obligaciones adeudadas para su regularización, accediendo a la opción “Regularización Excepcional - Ley N° 27.562”, que se encuentra disponible en el sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gov.ar>).

- Convalidar, modificar, incorporar y/o eliminar las obligaciones adeudadas a regularizar.

- Seleccionar el PFP que corresponda de acuerdo al tipo de obligación a regularizar.- Seleccionar la clave bancaria unificada (CBU) a utilizar.

- Consolidar la deuda al momento de generar, a través del sistema, el correspondiente volante electrónico de pago (VEP) y efectuar su ingreso en los términos de la RG (AFIP) 1778 (19), sus modificatorias y sus complementarias, o proceder al envío del plan, según corresponda.

- En caso de no exigirse el ingreso de pago a cuenta se deberá proceder al envío del plan.

(17) RG (AFIP) 2675 - BO.: 14/9/2019 — Obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social — Registro de claves bancarias uniformes - fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(18) RG (AFIP) 4280 - BO.: 25/7/2018 — Procedimiento. Domicilio fiscal electrónico obligatorio - fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(19) RG (AFIP) 1778 - BO.: 2/12/2004 — Obligaciones impositivas y previsionales - Pago electrónico- fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

- Descargar, a opción del contribuyente, el formulario de declaración jurada F. 1003 junto con el acuse de recibo de la presentación realizada, una vez registrado el pago a cuenta y producido el envío automático o efectuado el envío del plan, según corresponda.

- A los efectos de que dicha adhesión sea considerada aceptada se deberán cumplir la totalidad de las condiciones y requisitos previstos en la RG (AFIP) 4816.

- No se admite la rectificación de la solicitud de la adhesión al plan.- Los importes ingresados en concepto de pago a cuenta y/o cuotas no podrán imputarse al nuevo pago a cuenta ni a las cuotas del nuevo plan, pudiendo ser imputadas a la cancelación de otras obligaciones que el contribuyente considere conveniente.

- Los contribuyentes y/o responsables —ante la detección de errores— podrán solicitar hasta el 28/10/2020 la anulación de la adhesión al régimen mediante el servicio con clave fiscal denominado “Presentaciones Digitales”, en los términos de la RG (AFIP) 4503 (20), debiendo fundamentar el motivo de la anulación a los efectos de efectuar una nueva adhesión.

Por su parte, para adherir al presente régimen de regularización se deberá acceder a los siguientes sistemas informáticos:

- Sistema de Cuentas Tributarias: cuando se opte por la cancelación de obligaciones impositivas y/o previsionales.

- Solicitud de Disposición de Créditos Aduaneros: cuando se opte por la cancelación de obligaciones de naturaleza aduanera.

- Mis Facilidades: cuando la regularización se haga mediante pago al contado o a través de PFP.

Los contribuyentes y/o responsables podrán solicitar la anulación al acogimiento del régimen de regularización hasta el 28/10/2020, inclusive, mediante el servicio

(20) RG (AFIP) 4503 - BO.: 12/6/2019 — Presentaciones y/o comunicaciones electrónicas - fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

de clave fiscal denominado “Prestaciones Digitales”, seleccionando el trámite: a) Compensación: “Procesamiento o anulación de compensación”; o b) Pago al contado o plan de facilidades de pago: “Planes de pago. Anulaciones, cancelaciones anticipadas totales y otras”. A dichos efectos, deberán fundamentar el motivo de dicha solicitud.

## **X. Deudas en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial**

### *X.1. Allanamiento*

El acogimiento al presente régimen de deudas en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial tendrá como efecto el allanamiento incondicional respecto de las obligaciones regularizadas o, en su caso, el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, así como de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que se formule el acogimiento.

El interesado deberá presentar ante la instancia administrativa, contencioso-administrativa o judicial en la que se sustancia la causa, copia del acuse de recibo del acogimiento al presente régimen, junto al detalle de las obligaciones regularizadas.

En caso de que los únicos conceptos reclamados se encuentren condonados, el representante fiscal o juez administrativo interviniente, solicitará el archivo de las actuaciones pertinentes.

De tratarse de obligaciones regularizadas con anterioridad al 26/8/2020 que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial por vía de repetición, el beneficio de condonación de intereses procederá, en la medida que el interesado desista de la acción y derecho y renuncie a la promoción de cualquier procedimiento relacionado con las obligaciones en cuestión, en cuyo caso deberá presentar el formulario F. 408 (Nuevo Modelo) de allanamiento mediante el servicio con clave fiscal denominado “Presentaciones Digitales”, seleccionando el trámite “Presentación F. 408 - Allanamiento o desistimiento”.

### *X.2. Deudas en ejecución judicial. Archivo de las actuaciones*

Cuando se trate de deudas en ejecución judicial, acreditado en autos el acogimiento al régimen, encontrándose firme la resolución judicial que tenga por formalizado el allanamiento a la pretensión fiscal, satisfecho el ingreso del pago a cuenta —de corresponder—, y una vez regularizada en su totalidad la deuda demandada, los honorarios y las costas del juicio, la AFIP solicitará al juez interviniente el archivo de las actuaciones.

Cuando la adhesión resulte anulada, rechazada o se produzca la caducidad del acogimiento por cualquier causa, la AFIP impulsará las acciones destinadas al cobro de la deuda en cuestión.

### *X.3. Medidas cautelares trabadas. Efectos del acogimiento*

Cuando se trate de deudas en ejecución judicial por las que se hubiere trabado embargo sobre fondos y/o valores de cualquier naturaleza, depositados en entidades financieras o sobre cuentas a cobrar, así como cuando se hubiere efectivizado la intervención judicial de caja, la dependencia competente de la AFIP —una vez acreditado el acogimiento al régimen por la deuda reclamada— arbitrará los medios para que se produzca el levantamiento de la respectiva medida cautelar.

En el supuesto que el embargo se hubiere trabado sobre depósitos a plazo fijo, el levantamiento se comunicará una vez producido su vencimiento.

De tratarse de una medida cautelar que se hubiera efectivizado sobre fondos o valores depositados en cajas de seguridad, el levantamiento deberá disponerlo el juez que la haya decretado.

La falta de ingreso del total o de la primera cuota del plan de pagos de los honorarios del agente fiscal no obstará al levantamiento de las medidas cautelares, siempre que se cumpla con los demás requisitos y condiciones dispuestos para adherir al régimen.

El levantamiento de los embargos bancarios alcanzará únicamente a las deudas incluidas en la regularización. El mismo criterio se aplicará respecto del levantamiento de las restantes medidas cautelares, el que deberá solicitarse con carácter previo al archivo judicial.

Los montos de capital embargados generarán la condonación de intereses solo en la medida que la transferencia a las cuentas recaudadoras o dación en pago se haya realizado con anterioridad al 26/8/2020.

#### *X.4. Honorarios. Procedencia. Forma de cancelación*

Respecto a la aplicación de honorarios regulados por el agente fiscal (apoderados y/o patrocinantes del Fisco), no corresponderá la percepción de estos cuando versen sobre la aplicación de multas e intereses rescabitorios y/o punitivos que se encuentren donados; Mientras que en los demás supuestos dichos honorarios estarán a cargo del contribuyente y/o responsable.

Dichos honorarios se reducirán en un 30% (treinta por ciento) y no podrán ser inferiores al monto mínimo establecido —para la primera o segunda etapa— (21).

La deuda resultante, luego de aplicar dicha reducción podrá cancelarse mediante pago de contado o en cuotas mensuales, iguales y consecutivas, que no podrán exceder de 12 (doce) cuotas, no devengarán intereses y su importe mínimo será de \$ 1.000. La solicitud del plan deberá efectuarse mediante el servicio con Clave Fiscal de “Presentaciones Digitales”, debiendo ingresar al trámite “Ejecuciones fiscales. Plan de pago de Honorarios”.

La caducidad del PFP de honorarios operará cuando se produzca la falta de pago de cualquiera de las cuotas, a los 30 (treinta) días corridos de su vencimiento.

(21) Disposición (AFIP) 276/2008 y sus modificatorias y complementarias — BO.: 30/06/2008 - Procedimiento. Ejecuciones fiscales. Pautas de gestión — fuente: [www.infoleg.gov.ar](http://www.infoleg.gov.ar).

#### *X.5. Costas*

El ingreso de las costas —excluidos los honorarios— se realizará y comunicará de la siguiente forma:

a) Si a la fecha de adhesión al régimen existiera liquidación firme de costas: dentro de los 10 (diez) días hábiles administrativos inmediatos posteriores a la citada fecha.

b) Si no existiera a la fecha aludida en el inciso anterior liquidación firme de costas: dentro de los 10 (diez) días hábiles administrativos contados desde la fecha en que quede firme la liquidación judicial o administrativa.

En ambos supuestos su ingreso deberá ser informado mediante el servicio con Clave Fiscal denominado “Presentaciones Digitales”, seleccionando el trámite “Ejecuciones fiscales - presentaciones y comunicaciones varias”.

Cuando el deudor no abonare los honorarios y/o costas en las formas, plazos y condiciones establecidas en este capítulo, se iniciarán las acciones destinadas al cobro de estos.

#### *X.6. Sentencia firme*

Se entenderá que la causa posee sentencia firme cuando se halle consentida o pasada en autoridad de cosa juzgada.

### **XI. Alcance de los beneficios de adhesión al régimen**

#### *XI.1. Liberación de multas y demás sanciones*

El beneficio de liberación de las multas y demás sanciones cometidas al 31/7/2020, en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando se haya cancelado la obligación formal pertinente con anterioridad al 31/10/2020 (22).

(22) La liberación de multas y sanciones implicará, en caso de corresponder, la baja de la inscripción del contribuyente del Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) contemplado en la ley 26.940.

Exención y/o condonación	Condiciones para gozar del beneficio
Multas y demás sanciones previstas en las leyes 11.683 (i), 17.250 (ii), 22.161 (iii) y 22.415 (iv).	En la medida que no se encuentren firmes a la fecha de acogimiento al régimen de regularización.
100% (cien por ciento) de los intereses resarcitorios y/o punitorios, del capital adeudado y adherido al régimen de regularización del aporte personal de los trabajadores autónomos (v).	
<p>Intereses resarcitorios y/o punitorios (incluidos aquellos aplicables sobre multas y tributos aduaneros).</p> <p>Incluye los intereses resarcitorios y/o punitorios de los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional.</p>	<p>En el importe que por el total de intereses que supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación:</p> <p>Período fiscal 2018, 2019 y obligaciones mensuales vencidas al 31/7/2020: el diez por ciento (10%) del capital adeudado;</p> <p>Períodos fiscales 2016 y 2017: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado;</p> <p>Períodos fiscales 2014 y 2015: cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado.</p> <p>Períodos fiscales 2013 y anteriores: setenta y cinco por ciento (75%) del capital adeudado.</p>

(i) Ley 11.683, BO.: 12/1/1933, Ley de Procedimiento Tributario, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(ii) Ley 17.250, BO.: 28/4/1967, Cajas Nacionales de Previsión Social, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(iii) Ley 22.161, BO.: 19/2/1980, Cajas de Subsidios y Asignaciones Familiares, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(iv) Ley 22.415, BO.: 23/3/1981, Cód. Aduanero, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(v) Incluye a los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los arts. 37 y 52 de la ley 11.683, del capital adeudado y adherido al régimen de regularización correspondiente al aporte personal previsto en el art. 10, inc. c) de la ley 24.241 y sus modificaciones, de los trabajadores autónomos comprendidos en el art. 2º, inc. b) de la citada norma.

Dichos beneficios se aplican a los conceptos (multas, intereses y sanciones) que no hayan sido pagados con anterioridad al 26/8/2020, en la medida que correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas, o por infracciones cometidas al 31/7/2020.

En caso de haberse sustanciado el sumario administrativo, en los términos del art. 70, ley 11.683, dicho beneficio operará cuando el acto u omisión se subsane antes de la fecha de vencimiento del plazo de acogimiento.

En caso de tratarse de incumplimientos formales pasibles de subsanación el beneficio de liberación de las multas y sanciones procederá, en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas y que se cumpla con el respectivo deber formal con anterioridad al 31/10/2020.

Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31/7/2020, inclusive.

Las multas y demás sanciones por obligaciones sustanciales devengadas al 31/7/2020, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes al 26/8/2020 y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.

Se entenderá por multas y demás sanciones firmes a las emergentes de actos administrativos que a la fecha de acogimiento o al 26/8/2020, según corresponda, se hallaren consentidas o ejecutoriadas, de conformidad con las normas de procedimiento aplicables, cualquiera sea la instancia en que se encontraran (administrativa, contencioso-administrativa o judicial) (23).

El beneficio de condonación de sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional, resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:

a) Pago íntegro de la obligación sustancial al 26/08/2020, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha.

b) Regularización de la obligación sustancial e intereses no condonados mediante compensación, pago al contado o PFP, en los términos del presente régimen, en la medida en que la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización.

c) Regularización de la obligación sustancial y su respectivo interés mediante PFP vigentes dispuestos con anterioridad al 26/8/2020, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha (24).

(23) Art. 27, RG (AFIP) 4816.

(24) Art. 25, primer párr., RG (AFIP) 4816.

También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad al 26/8/2020. El beneficio de condonación de dichos intereses y también de las multas, se registrará —una vez cumplidos los distintos requisitos dispuestos en la presente norma— en forma automática en el sistema “Cuentas Tributarias”, así como en el servicio con Clave Fiscal “CCMA - Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos”, según corresponda (25).

La posterior repetición de las obligaciones de capital canceladas con anterioridad a dicha fecha implicará la pérdida de la condonación de intereses dispuesta en el quinto párrafo del art. 12, ley 27.541 y sus modificatorias (26).

Los agentes de retención y percepción quedarán librados de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme al 26/8/2020, cuando exterioricen y paguen el importe que hubieran omitido retener o percibir, o el importe que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo.

En el caso de retenciones no practicadas o percepciones no efectuadas, los agentes de retención o percepción quedarán eximidos de responsabilidad si el sujeto pasible de dichas obligaciones regulariza su situación en los términos del presente régimen o lo hubiera hecho con anterioridad.

#### *XI.2. Liberación de sanciones penales*

El acogimiento al presente régimen de regularización producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal (27) (tendrá efectos al día siguiente del acogimiento al régimen), aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuen-

(25) Art. 28, RG (AFIP) 4816.

(26) Art. 23, último párr., RG (AFIP) 4816.

(27) Respecto de los autores, coautores y partícipes del presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas.

tre la causa, en la medida en que esta no tuviere sentencia firme.

La cancelación total de las obligaciones tributarias, de los recursos de la seguridad social o aduaneras en el marco del presente régimen de regularización, ya sea mediante compensación o cancelación de contado o mediante PFP, producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida en que no hubiere sentencia firme a la fecha del acogimiento **(28)**.

Igual efecto producirá respecto de aquellas obligaciones de idéntica naturaleza a las mencionadas, que hayan sido canceladas con anterioridad al 26/8/2020, incluidas, en este supuesto, las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales **(29)**.

En virtud de ello, se suspenderá la acción penal hasta la cancelación total de la deuda (por compensación, de contado o mediante PFP), extinguiéndose la acción penal en dicho momento, en la medida en que no hubiere sentencia firme.

La caducidad del PFP generará automáticamente la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, o habilitará la promoción por parte del Fisco nacional de la denuncia penal pertinente, en la medida en que el acogimiento se hubiere efectuado en forma previa a su interposición. Asimismo, se dará lugar al comienzo o reanudación del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera, a partir del día siguiente a aquel en que haya operado la caducidad del régimen de regularización.

Para los agentes de retención y percepción, regirán las mismas condiciones suspensivas y extintivas de la acción penal previstas para los contribuyentes en general, así como también las mismas causales de exclusión previstas.

(28) En el caso de infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera [arts. 930 y 932, ley 22.415], en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha del acogimiento.

(29) Ley 27.562, art. 4º, que sustituyó el segundo párrafo del art. 10, ley 27.541.

### XI.3. Otros beneficios

Los contribuyentes o responsables que cancelen sus deudas en los términos del presente régimen de regularización, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en la normativa vigente del régimen y no se produzca una causal de caducidad o rechazo de este, gozarán de los siguientes beneficios:

a) Obtener el levantamiento de la suspensión del deudor en los “Registros Especiales Aduaneros”, que hubiera dispuesto el servicio aduanero en el marco del art. 1122, ley 22.415 **(30)** y sus modif.;

b) Usufructuar el beneficio de reducción de las contribuciones con destino al “Sistema Integrado Previsional Argentino”, según lo dispuesto por el art. 20, RG (DGI) 4158 **(31)** y su modificatoria;

c) Considerar regularizado el importe adeudado de acuerdo con lo previsto por el art. 26, RG (AFIP) 1566 **(32)**, y sus modificaciones y su complementaria;

d) Obtener la baja de la inscripción del Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL), en los de la ley 26.940 **(33)** y sus modificaciones.

El rechazo del plan o su caducidad por cualquiera de las causales autorizadas, determinará la pérdida de los beneficios indicados, a partir de la notificación de la resolución respectiva.

### XII. Anticipos

El beneficio de condonación de intereses será procedente de tratarse de anticipos

(30) Cód. Aduanero.

(31) RG (DGI) 4158 - BO.: 23/5/1996 - fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar

(32) RG (AFIP) 1566 - BO.: 22/9/2003 - Obligaciones del Sistema de Seguridad Social - fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar

(33) Ley 26.940 - BO.: 2/6/2014 - Promoción del trabajo registrado y prevención del fraude laboral - fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar

vencidos hasta el 31/07/2020, inclusive, en tanto no se haya realizado la presentación de la declaración jurada o haya vencido el plazo para su presentación, el que fuere posterior (34).

El importe de dichos anticipos y los intereses no condonados podrá ser regularizado mediante compensación o PFP del presente régimen.

Si el capital de los anticipos ha sido cancelado con anterioridad al 26/08/2020 o una vez presentada la declaración jurada, se haya regularizado su saldo, en ambos casos, se condonará la totalidad de los intereses.

### XIII. Condiciones del régimen

Las condiciones para adherir al régimen son las siguientes:

Ley 27.541 y sus modif.	RG (AFIP) 4816
<b>Plazo máximo</b>	
<p>60 (sesenta) cuotas, para aportes personales con destino al SUSS y retenciones o percepciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, para mipymes y PH y SI que encuadren como pequeños contribuyentes en los términos que determine AFIP;</p> <p>48 (cuarenta y ocho) cuotas, para mismas obligaciones y resto de contribuyentes;</p> <p>120 (ciento veinte) cuotas, para el resto de las obligaciones, para mipymes y PH y SI que encuadren como pequeños contribuyentes en los términos que determine AFIP;</p> <p>96 (noventa y seis) cuotas, para el resto de las obligaciones y para el resto de los contribuyentes.</p> <p>120 (ciento veinte) cuotas, para entidades sin fines de lucro, entes públicos no estatales y aquellas entidades beneficiadas con algunas de las exenciones previstas en los incs. b) (i), e) (ii), f) (iii), g) (iv) y l) (v), art. 26, LIG (t.o. 2019) [todas las obligaciones].</p>	<p>Las cuotas serán mensuales y consecutivas.</p> <p>El monto mínimo del capital de cada cuota será de \$ 1.000.-, excepto en aquellos casos en que el total consolidado no supere este valor.</p>

(i) Entidades exentas del impuesto por leyes nacionales.

(ii) Instituciones religiosas.

(iii) Asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual.

(iv) Entidades mutualistas.

(v) Asociaciones deportivas y de cultura física.

(34) Art. 26, RG (AFIP) 4816.

<b>Ley 27.541 y sus modif.</b>	<b>RG (AFIP) 4816</b>
<b>Vencimiento de primera cuota</b>	
La primera cuota vencerá como máximo el 16/11/2020, según el tipo de contribuyente, deuda y plan de pagos adherido.	La primera cuota vencerá el 16/12/2020 y las cuotas subsiguientes vencerán el día 16 de cada mes, las que se cancelarán mediante el procedimiento de débito directo en cuenta bancaria
<b>Pago a cuenta</b>	
Podrá contener un pago a cuenta de la deuda consolidada en los casos de mipymes, entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias y PH y SI que encuadren como pequeños contribuyentes en los términos que determine AFIP, mientras que para el resto de los contribuyentes dicho requisito es indispensable.	<p>Micro, entidades civiles sin fines de lucro, organizaciones comunitarias, entes públicos no estatales y entidades exentas en IG s/art. 26, LIG (vi): sin pago a cuenta.</p> <p>Pequeña y Mediana Tramo 1: 1% (uno por ciento) de la deuda consolidada.</p> <p>Mediana Tramo 2: 2% (dos por ciento) de la deuda consolidada.</p> <p>Mipymes Condicionales y demás contribuyentes: 4% (cuatro por ciento) de la deuda consolidada.</p> <p>El pago a cuenta se calculará según las fórmulas que se consignan en el micrositio denominado "Moratoria" (<a href="http://www.afip.gob.ar/moratoria">www.afip.gob.ar/moratoria</a>).</p> <p>Mínimo de \$ 1.000 para el pago a cuenta, excepto en aquellos casos en que el total consolidado no supere dicho valor.</p>
<b>Tasa de interés</b>	
<p>Tasa Fija del 2% (dos por ciento) mensual para los 6 (seis) meses;</p> <p>Tasa Variable equivalente a BADLAR (vii) utilizable por los bancos privados desde el mes 7 (siete) en adelante.</p>	<p>2% (dos por ciento) mensual para cuotas con vencimiento hasta mayo 2021, inclusive;</p> <p>Tasa BADLAR (viii) para cuotas con vencimiento a partir de junio 2021 y siguientes.</p>

(vi) Entidades exentas comprendidas en los incs. b), e), f), g) y l), art. 26, LIG (t.o. 2019) registradas ante la AFIP bajo alguna de las formas jurídicas indicadas en el inc. c), RG (AFIP) 4816.

(vii) Tasa equivalente al promedio de la tasa que cobran las entidades bancarias por préstamos comerciales mayores a un millón de pesos.

(viii) Tasa utilizable por los bancos privados vigente para el día 20 del inmediato anterior al inicio del semestre que se aplique, utilizable para las cuotas cuyo vencimiento opere durante dicho semestre. A dichos efectos, se considerarán los semestres junio/noviembre y diciembre/mayo, siendo la primera actualización para la cuota que venza en junio 2021 (conf. art. 36, inc. c), apartado 2, RG (AFIP) 4816).

Ley 27.541 y sus modif.	RG (AFIP) 4816
<b>Calificación de riesgo</b>	
No será tenida en cuenta la calificación de riesgo que posea el contribuyente ante la AFIP.	No aplicable.
<b>Caducidad</b>	
<p>Falta de pago de hasta 6 (seis) cuotas para mipymes, entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias, PH y SI pequeños contribuyentes en los términos que determine AFIP y concursados y fallidos;</p> <p>Falta de pago de hasta 3 (tres) cuotas para el resto de los contribuyentes.</p> <p>Incumplimiento grave de los deberes tributarios (ix).</p> <p>Falta de aprobación judicial del avenimiento en los plazos que determine la reglamentación;</p> <p>Invalidez del saldo de libre disponibilidad utilizado para compensar la deuda.</p> <p>Falta de obtención del certificado mipyme (x).</p> <p>Otras causales de caducidad: aquellos sujetos que no revistan el carácter de mipymes, entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias, o PH y SI pequeños contribuyentes en los términos que determine AFIP, que desde el 26/8/2020 y por los 24 (veinticuatro) meses siguientes, distribuyan dividendos o utilidades a accionistas o socios, accedan al MULC para realizar pagos de beneficios netos a aquellos que revistan la condición de sujetos</p>	<p>Mipymes, entidades sin fines de lucro, entidades comunitarias, entidades exentas s/art. 26, LIG (xi) y Pequeños Contribuyentes:</p> <p>Planes de hasta 40, de 41 a 80 y de 81 a 120 cuotas, caducarán por falta de cancelación de 2, 4 y 6 cuotas, consecutivas o alternadas, respectivamente, o ante la falta de ingreso de la o las cuota/s no cancelada/s, a los 60 días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota del plan.</p> <p>Resto de Contribuyentes:</p> <p>Planes de 40 y más de 40 cuotas, caducarán por falta de cancelación de 2 y 3 cuotas, consecutivas o alternadas, respectivamente, o ante la falta de ingreso de la o las cuota/s no cancelada/s, a los 60 días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota del plan.</p> <p>No opera la caducidad: cuando se verifique que los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de las sociedades de capital comprendidas en el art. 73, LIG (t.o. 2019), en relación con los dividendos presuntos previstos en el art. 50 (t.o. 2019), acrediten el pago, restitución, reintegro y/o devolución, dentro del plazo de 10 (diez) días hábiles administrativos contados desde la fecha de la notificación cursada por AFIP.</p>

(ix) La reglamentación definirá qué se entiende por incumplimiento grave.

(x) Gozarán de un plazo adicional de 15 (quince) días para reformular el plan de facilidades de pago en las condiciones establecidas para el resto de los contribuyentes, supuesto en que la primera cuota vencerá el 16/12/2020.

(xi) Entidades exentas comprendidas en los incs. b), e), f), g) y l), art. 26, LIG (t.o. 2019) registradas ante la AFIP bajo alguna de las formas jurídicas indicadas en el inc. c), RG (AFIP) 4816.

<b>Ley 27.541 y sus modif.</b>	<b>RG (AFIP) 4816</b>
<b>Caducidad (continuación)</b>	
<p>vinculados del exterior (xii), efectúen venta de títulos valores con liquidación en ME o transferencias de estos a entidades depositarias del exterior o transfieran al exterior o compren al exterior activos financieros (PH o PJ).</p> <p>También resultará de aplicación la exclusión para los socios y accionistas (directos o indirectos) de PJ (xiii) que posean un porcentaje no inferior al 30% (treinta por ciento) del capital social.</p>	

(xii) En concepto de prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría, o derivadas de cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto anterior o por intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza.

(xiii) Quedan incluidos quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos.

Los sujetos que se adhieran al presente régimen, gozarán de las exenciones y/o condonaciones mencionadas en el apartado precedente, en la medida que cumplan respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones:

<b>Ley 27.541 y sus modif.</b>	<b>RG (AFIP) 4816</b>
<b>Compensación de deuda</b>	
<p>Cualquiera sea su origen;</p> <p>Con saldos de libre disponibilidad (i), devoluciones, reintegros o reembolsos (ii) a los que tenga derecho por parte del organismo fiscal, en materia impositiva, aduanera o de los recursos de la seguridad social al 26/8/2020.</p>	<p>Se deberá acceder a través del sistema "Cuentas Tributarias" mediante la transacción "Compensación Ley N° 27.541".</p> <p>Para compensar obligaciones impositivas o previsionales con créditos provenientes de estímulos a la exportación se deberá acceder al citado sistema "Cuentas Tributarias", debiendo previamente realizar el traslado del saldo de origen desde el servicio con Clave Fiscal "Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros", establecido por la RG (AFIP) 3962 (iii).</p>

(i) Deben encontrarse registradas en el sistema "Cuentas Tributarias" y exteriorizados al 26/8/2020.

(ii) Deben haberse solicitado al 26/8/2020, aprobados por AFIP y registrados en el sistema "Cuentas Tributarias" o "Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros", según corresponda.

(iii) RG (AFIP) 3962 - BO.: 22/12/2016, Aplicación Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

Ley 27.541 y sus modif.	RG (AFIP) 4816
<b>Compensación de deuda (continuación)</b>	
	<p>Se deberá ingresar el saldo de capital a cancelar y la transacción calculará el monto de intereses (resarcitorios y/o punitivos) y luego aplicará el porcentaje de condonación pertinente.</p> <p>Para compensar obligaciones aduaneras con saldos a favor de origen impositivo o previsional deberán acceder al sistema informático denominado “Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros”, debiendo previamente efectuar el traslado del saldo de origen desde el sistema “Cuentas Tributarias”.</p> <p>La compensación de obligaciones aduaneras con saldos a favor de la misma naturaleza deberá realizarse mediante el servicio con Clave Fiscal denominado “Solicitud Disposición de Créditos Aduaneros”.</p> <p>Caducidad:</p> <p>En caso de que el saldo a favor resulte inexacto como consecuencia de presentación de DDJJ rectificativas o ajustes efectuados por AFIP se producirá la caducidad de los PFP (iv) (v).</p>
<p>Hasta la fecha en que se efectúe el acogimiento, siendo de aplicación una reducción del 15% (quince por ciento) de la deuda consolidada.</p>	<p>Se deberán exteriorizar las obligaciones mediante el sistema informático “Mis Facilidades” opción “Regularización Excepcional - Ley N° 27.562”;</p> <p>Se deberá consolidar la deuda y generar VEP para pago al contado;</p> <p>Quedan exceptuados los anticipos contemplados en el art. 26, ley 27.541 y sus modif., y el IVA por las prestaciones realizadas en el exterior, que se utilicen o exploten en el país.</p>

(iv) No se producirá la caducidad cuando el saldo improcedente sea igual o menor a \$ 30.000 o al 5% del monto compensado, el que fuera mayor, sino que solo producirá la caducidad de la compensación realizada (conf. art. 31, ley 27.541).

(v) No se producirá la caducidad cuando dentro de los 10 (diez) días hábiles contados desde la fecha en que quede firme la determinación de invalidez del saldo o de rectificativa de la DDJJ, se proceda a cancelar la deuda compensada mediante pago al contado que incluya los intereses pertinentes.

Ley 27.541 y sus modif.	RG (AFIP) 4816
<b>Cancelación total mediante algún PFP</b>	
De acuerdo a las condiciones para adherir al régimen citadas en el cuadro precedente.	<p>Se podrá solicitar por única vez, a partir del mes en que se produzca el vencimiento de la segunda cuota, mediante el servicio con clave fiscal denominado “Presentaciones Digitales” (vi), o por generación del VEP pertinente (vii) u optando por la cancelación anticipada total mediante el procedimiento de débito directo desde el sistema “Mis Facilidades”.</p> <p>Se considerarán las cuotas vencidas e impagas y las no vencidas, sin tener en cuenta el resultado del débito directo de la cuota del mes en que se solicita la cancelación anticipada.</p>

(vi) RG (AFIP) 4503 - BO.: 12/6/2019 - fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(vii) RG (AFIP) 4407 - BO.: 29/1/2019 - fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

#### **XIV. Condiciones para encuadrar como mipyme**

Se entiende por contribuyentes mipyme a aquellos que encuadren y se encuentren inscriptos como micro, pequeñas o medianas empresas, según los términos del art. 2º, ley 24.467 (35) y sus modificatorias y demás normas complementarias.

Para ello, se deberá acreditar la inscripción con el certificado mipyme, vigente al momento de presentación al presente régimen de regularización, conf. lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa (en adelante, SPyMEyE) dependiente del Ministerio de Desarrollo Productivo.

Aquellos sujetos que no cuenten con dicho certificado mipyme al 26/8/2020, podrán adherir al régimen de manera condicional, en la medida que lo tramiten y obtengan hasta el 31/10/2020, inclusive. De lo contrario, la adhesión condicional caducará a esta última fecha (36).

Sin embargo, la norma contempla un plazo adicional de 15 (quince) días para reformular el plan en las condiciones previstas para el resto de los contribuyentes, cuya fecha de vencimiento de la primera cuota será el 16/12/2020.

En caso de que el contribuyente cancelara sus obligaciones del presente régimen de regularización quedará eximido en adelante del cumplimiento de las causales de caducidad contempladas en los puntos 6.6.1, 6.6.2, 6.6.3 y 6.7 del art. 13, ley 27.541.

Los contribuyentes y/o responsables —siempre que no se trate de “Pequeños Contribuyentes”— que hayan realizado la compensación y/o pago al contado de obligaciones en los términos de la RG (AFIP) 4667 y sus modif. y/o del presente régimen de regularización, que

(35) Ley 24.467 - BO.: 28/3/1995 — Marco regulatorio de la Pequeña y Mediana Empresa, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(36) La autoridad de aplicación podrá extender el plazo para la tramitación del certificado mipyme.

no obtengan el “certificado mipyme”, serán considerados dentro del universo de “Resto de Contribuyentes” y deberán cumplir con la totalidad de los requisitos y condiciones establecidos al efecto. En su defecto, se procederá a rechazar la adhesión efectuada.

## XV. Activos financieros en el exterior

Se excluye a aquellos sujetos que no siendo mipymes, ni entidades sin fines de lucro u organizaciones comunitarias, ni personas humanas y sucesiones indivisas pequeños contribuyentes, en los términos de la RG (AFIP) 4816 (37) posean activos financieros en el exterior y no repatrien por lo menos el 30% (treinta por ciento) del producido de su realización dentro de los 60 (sesenta) días de adhesión al régimen.

También resultará de aplicación la exclusión para los socios y accionistas (directos o indirectos) de personas jurídicas (38) que posean un porcentaje no inferior al 30% (treinta por ciento) del capital social de estas.

La ley 27.562 ha modificado el art. 8º, ley 27.541, disponiendo que se entiende por activos financieros situados en el exterior a los siguientes activos:

- Tenencias de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior.

- Participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades o empresas (con o sin personería jurídica) constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior (incluidas las empresas unipersonales).

La reglamentación aclara que dichas participaciones y/o equivalentes no consi-

(37) Recordemos que la RG (AFIP) 4816 definió el concepto de “Pequeño contribuyente”.

(38) Quedan incluidos quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos.

tituyen activos financieros cuando las entidades, sociedades o empresas constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior, en forma directa o indirecta, realicen principalmente actividades operativas, entendiéndose que dicho requisito se cumple cuando sus ingresos provengan en un porcentaje superior al 50% (cincuenta por ciento) de rentas pasivas (39).

Sin perjuicio de ello, se presumirá que se trata de un activo financiero cuando dicha participación no supere el 10% (diez por ciento) del capital de la entidad, sociedad o empresa constituida, domiciliada, radicada o ubicada en el exterior.

- Derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (*trusts* o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado o constituido en el exterior.

- Toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables (ON), valores representativos y certificados de depósitos de acciones, cuotas partes de Fondos Comunes de Inversión (FCI) y otros similares, cualquiera sea su denominación.

- Créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico y toda otra especie que prevea la reglamentación.

La reglamentación aclara que no se consideran activos financieros a aquellos créditos y/o derechos del exterior vinculados a operaciones de comercio exterior realizadas en el marco de actividades operativas.

Asimismo, no están comprendidos en la definición de activos financieros los créditos y garantías comerciales, derechos y/o instrumentos financieros derivados afectados a operaciones de cobertura que presenten una estrecha vinculación con la actividad económica productiva y/o se destinen a preservar el capital de trabajo de la empresa.

(39) En los términos del art. 292 del Anexo del Decreto 862 del 6/12/2019.

Por su parte, la reglamentación dispone que los fondos repatriados podrán:

- a) ser ingresados y liquidados en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC), o
- b) permanecer depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular, en entidades financieras regidas por la ley 21.526 (40) y sus modif., conf. a las condiciones que determine el BCRA.

En este caso, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos podrán afectarse, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:

- i) La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva que constituya el Banco de Inversión y Comercio Exterior (BICE), en carácter de fiduciario y bajo el contralor del Ministerio de Desarrollo Productivo.
- ii) La suscripción o adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión existentes o a crearse, en el marco de la ley 24.083 (41) y su modif., que cumplan con los requisitos exigidos por la CNV.

Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinaran en forma parcial a alguna de las operaciones mencionadas precedentemente, el remanente no afectado a estas últimas deberá continuar depositado en las entidades financieras.

Las inversiones previstas en el inc. b) precedente deberán mantenerse —en todos los casos— bajo la titularidad del contribuyente durante un período de 24 (veinticuatro) meses, contado desde el 26/8/2020.

Recordemos que la repatriación en los términos y condiciones mencionados más arriba se debe efectuar dentro del plazo de

(40) Ley 21.526 - BO.: 21/2/1977 - Ley de Entidades Financieras, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(41) Ley 24.083 - BO.: 18/6/1992 - Régimen legal de los Fondos Comunes de Inversión, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

60 (sesenta) días de la fecha de adhesión al régimen.

En caso de que el contribuyente y/o responsable regularice mediante diversos PFP, pago contado y/o compensación, el plazo citado precedentemente se computará desde la primera adhesión.

El incumplimiento del plazo de repatriación del producido de los activos financieros del exterior determinará el rechazo de la adhesión al régimen de regularización.

La existencia y valor de los bienes situados en el exterior se determinará al 26/8/2020.

## **XVI. Beneficios contribuyentes cumplidores**

La ley 27.562 implementó determinados beneficios para contribuyentes cumplidores que al 26/8/2020 no registren incumplimientos formales y materiales en la presentación de declaraciones juradas, como tampoco, en caso de corresponder, en el pago de las obligaciones tributarias desde los períodos fiscales iniciados a partir del 1/1/2017.

Los contribuyentes considerado cumplidores en los términos de lo dispuesto en el párrafo precedente gozarán de los siguientes beneficios:

### *XVI.1. Monotributistas*

Se exime el componente impositivo de aquellos sujetos adheridos al RS (Monotributistas), en la medida que revistan la calidad de cumplidores, en la cantidad de cuotas según las categorías que se indican a continuación:

<b>Categoría</b>	<b>Cantidad de cuotas mensuales y consecutivas</b>
A y B	6
C y D	5
E y F	4
G y H	3
I, J y K	2

El límite del beneficio no podrá superar, en ningún caso, el importe total de \$ 17.500.

### *XVI.2. Personas humanas y sucesiones indivisas*

Las PH y SI inscriptas en el impuesto a las ganancias, en la medida que revistan la calidad de cumplidores, tendrán la posibilidad de deducir un monto adicional del 50% (cincuenta por ciento) en concepto de la ganancia no imponible (GNI) prevista en el inc. a), art. 30, LIG (t.o. 2019), por un período fiscal, no resultando aplicable para los sujetos de los incs. a) (42), b) (43) y c) (44), art. 82, LIG (t.o. 2019). Ello representa un monto de \$ 61.930,59 que resultará deducible en el período fiscal 2020 (45).

### *XVI.3. Micro y pequeñas empresas*

Las micro y pequeñas empresas (46) podrán optar por efectuar las amortizaciones de bienes de uso amortizables a partir del período fiscal de habilitación, de acuerdo a las normas generales previstas en la LIG (t.o. 2019), o mediante el régimen que se establece a continuación:

i) Para inversiones realizadas en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados o fabricados: como mínimo en 2 (dos) cuotas anuales, iguales y consecutivas.

ii) Para inversiones realizadas en bienes muebles amortizables importados: como mínimo en 3 (tres) cuotas anuales, iguales y consecutivas.

(42) Que obtengan rentas del desempeño de cargos públicos.

(43) Que obtengan rentas del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

(44) Que obtengan rentas de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios.

(45) Recordemos que el art. 30, inc. a), LIG (t.o. 2019) prevé una deducción en concepto de ganancia no imponible aplicable para el año fiscal 2020 de \$ 123.861,17.

(46) Sujetos que tributen por la tercera categoría, en los términos del art. 53, LIG (t.o. 2019).

iii) Para inversiones en obras de infraestructura: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 50% (cincuenta por ciento) de la estimada.

Este beneficio de amortización acelerada será aplicable únicamente para inversiones efectivizadas hasta el 31/12/2021 y una vez ejercida la opción por uno de los procedimientos de amortización indicados más arriba, esta resultará aplicable a todas las nuevas inversiones de capital que se realicen para la ejecución de la nueva inversión directa, incluidas aquellas que se requieran durante su funcionamiento, pudiendo optar nuevamente en caso de que se modifique el régimen impositivo aplicable.

Asimismo, la opción deberá ser comunicada a la autoridad de aplicación (AFIP) en la forma, plazos y condiciones que esta determine.

Los beneficios indicados en los apartados 16.1 y 16.2 resultarán de aplicación a partir de los ejercicios finalizados con posterioridad al 30/12/2020, y en ningún caso la deducción prevista dará lugar a saldos a favor ni podrá trasladarse a ejercicios futuros.

Dichos beneficios no resultarán acumulativos, debiendo cuando corresponda, optarse por alguno.

## **XVII. Otras disposiciones**

No se encuentran sujetas a reintegro o repetición las sumas que al 26/8/2020 se hubieran ingresado en concepto de intereses resarcitorios y/o punitivos y/o multas, así como los intereses del TFNac. (TFN), previstos en el art. 168, ley 11.683, por las obligaciones comprendidas en el presente régimen de regularización.

Ello implica que no se puede solicitar reintegro o repetir montos que se hubieran pagado con anterioridad al 26/8/2020, por encontrarse condonados.

Los derechos sobre los fondos coparticipados que se generen por la presente

ley de moratoria podrán ser estructurados como instrumentos financieros y securitizados o cedidos por parte de las jurisdicciones que lo reciban, en los términos de la ley 23.548 (47) y sus modificatorias.

Las disposiciones de la ley modificatoria analizada tienen vigencia a partir del 26/8/2020.

### **XVIII. Régimen de información**

Los sujetos que adhieran al presente régimen deberán informar, con carácter de declaración jurada, los socios, accionistas y/o similares, titulares de por lo menos el 30% (treinta por ciento) del capital social y/o similar al 26/8/2020, a través del servicio denominado “Régimen de Información - Ley N° 27.562”.

Adicionalmente, los sujetos alcanzados por el requisito de repatriación deberán informar con carácter de declaración jurada, el monto total de los activos financieros situados en el exterior que posean al 26/8/2020.

A esos fines, los contribuyentes que efectúan la adhesión deberán adjuntar en formato “.pdf”, un informe especial extendido por contador público independiente matriculado encuadrado en las disposiciones contempladas por el Capítulo V de la RT (FACPCE) N° 37 (48), encargo de aseguramiento razonable, con su firma certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula, quien se expedirá respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad de los activos financieros situados en el exterior.

### **XIX. Palabras finales**

En el actual escenario de emergencia económica, financiera y sanitaria (COVID-19)

(47) Ley 23.548 - BO.: 26/1/1988 — Ley de Coparticipación Federal, fuente: [www.checkpoint.laleyonline.com.ar](http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar)

(48) RT (FACPCE) N° 37, res. (CD) N° 60/2013, Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, fuente: [https://consejo.org.ar/storage/attachments/RT\\_37.pdf](https://consejo.org.ar/storage/attachments/RT_37.pdf). [brbTc2iPs.pdf](http://brbTc2iPs.pdf).

que trae aparejada una menor recaudación y un menor poder adquisitivo de contribuyentes y/o responsables, consideramos más que loable la implementación del nuevo régimen de regularización de obligaciones impositivas, de la seguridad social y aduaneras ampliado, aunque debemos observar que la pretensión de un régimen de regularización amplio que alcance a todos los contribuyentes no se ha alcanzado.

En efecto, el nuevo régimen incluye estrictas restricciones que estarían excluyendo a un número importante de contribuyentes, a pesar de que estos en su generalidad se encuentran afectados por la actual coyuntura.

Se excluyen a aquellas personas humanas o jurídicas que no sean mipymes, entidades sin fines de lucro u organizaciones comunitarias ni personas humanas y sucesiones indivisas pequeños contribuyentes en los términos que determine AFIP, que posean activos financieros en el exterior, y en la medida que no repatrien al menos el 30% (treinta por ciento) del producido de su realización dentro del plazo de 60 (sesenta) días de adhesión al régimen.

Recordemos que el PEN no podrá prorrogar el presente régimen de regularización, atento a que ha sido eliminado el artículo que contemplaba dicha posibilidad en el proyecto original, con lo cual todo indicaría que el legislador solo ha pensado en paliar la difícil situación económica actual generada por la pandemia (COVID-19), pero no así en la situación que traerá aparejada la reactivación de la economía pos crisis sanitaria, donde sin lugar a dudas se requerirá una extensión del alcance de este.

Finalmente, consideramos que los beneficios para contribuyentes cumplidores resultan una medida acertada, aunque no suficiente, y ante la limitación subjetiva que excluye a las medianas y grandes empresas del beneficio de amortizaciones aceleradas, alertamos que se ha perdido la oportunidad de incentivar la actividad económica, medida que viene siendo pregonada por la doctrina desde antaño.

# La extrafiscalidad de los tributos y el límite de la confiscatoriedad

Ante la creación de un impuesto extraordinario a las altas fortunas para solventar gastos de salubridad relacionados con el COVID-19

Marcos González (\*)

*El autor analiza en el artículo si los impuestos que no persiguen una finalidad recaudatoria per se, sino que persiguen otros fines "extrafiscales", pueden ser tildados de inconstitucionales por atentar contra el principio de no confiscatoriedad.*

## I. Introducción

La situación de pandemia del coronavirus COVID-19 agravó la crisis sanitaria, económica y financiera que atravesaba nuestro país a fines del año 2019, y que ya había sido reconocida por el propio Estado Nacional mediante el dictado de la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva 27.541 (1). En este sentido, no puede ser obviado que el agravamiento del problema sanitario trajo como consecuencia también el agravamiento de las finanzas públicas y de la situación económica de los diversos actores privados. En este escenario de crisis generalizado, es habitual que tanto las empresas como los individuos que atraviesan dificultades financieras, posterguen el pago de sus obligaciones impositivas, generando una fuerte merma en la recaudación pública.

El principal problema que se le plantea al Estado en un marco de recesión obligatoria

(\*) Profesional independiente.

(1) El art. 1º de la ley 27.541 publicada en el BO el 23/12/2019 establece: "Declarase la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social...".

como el actual, es saber de dónde obtener los recursos que necesita para hacer frente, no solo a las necesidades urgentes de salubridad, sino también para afrontar medidas de contención para los sectores económicos más castigados.

En este contexto es donde, desde el propio Gobierno nacional, surgen diversas propuestas económicas y sociales que apuntan a sobrellevar la situación crítica y mantener a flote las finanzas públicas. Una de las iniciativas que actualmente está en discusión, es el envío al Congreso de un proyecto de ley que implique la creación de un impuesto extraordinario que grave, por única vez, aquellas manifestaciones patrimoniales y de renta superiores a determinado umbral de riqueza, con destino a sufragar costos de salubridad vinculados con la prevención de la pandemia.

Sin embargo, sabemos que la creación de nuevos impuestos siempre es un tema muy controvertido, dado que se trata, nada más ni nada menos, que de quitarle dinero a la población para que el Estado disponga de él como mejor le parezca.

Con esto queremos decir que hay muchos principios constitucionales en juego, como

ser el derecho de propiedad, la garantía de igualdad de trato, el principio de legalidad, de capacidad contributiva, de proporcionalidad, de razonabilidad, y todos ellos deben ser respetados por la nueva normativa tributaria.

Lo que nos proponemos analizar aquí, es si los impuestos que no persiguen una finalidad recaudatoria *per se*, sino que persiguen otros fines “extrafiscales”, pueden ser tildados de inconstitucionales por atentar contra el principio de no confiscatoriedad. Para ello comenzaremos haciendo un estudio exhaustivo de cuáles podrían ser los diversos fines perseguidos por el Estado en la aplicación de tributos, para luego adentrarnos en el análisis del principio de confiscatoriedad y sus implicancias en materia de impuestos con fines extrafiscales, es decir no recaudatorios.

## II. Fines del Estado y necesidades públicas

Previo a profundizar en las definiciones que queremos exponer, comenzaremos diciendo algo que, por más obvio que parezca, siempre vale la pena tener presente.

El Estado goza plenamente del poder de soberanía para disponer de los fondos obtenidos por medio del establecimiento de tributos. Las leyes son las únicas encargadas de su creación destino, y estas leyes no son más que la expresión libre y autónoma de la voluntad del pueblo a través de sus representantes aglomerados en los órganos del Poder Legislativo. Ni siquiera los jueces del Poder Judicial tienen competencia para pronunciarse acerca de la conveniencia de los tributos creados por los representantes del pueblo (2), y por ende cualquier dis-

(2) Así lo expresó nuestro Máximo Tribunal en fallo "Candy SA" el 03/07/2009 al afirmar: "Que no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad. Los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si estas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fs. CS 150:89), ya que escapa a la competencia

doctrinaria que se pueda hacer, no podrá ser llevada a la justicia. La potestad tributaria que tiene el Poder Legislativo es imprescriptible (no se agota por el no uso en el tiempo), indelegable (la facultad de crear tributos no puede delegarse en otros entes públicos o privados), e irrenunciable (no se puede renunciar a ejercerla).

El Estado es un sujeto de derecho internacional público con derechos y obligaciones, que por naturaleza detenta de soberanía propia, la cual se aplica en un territorio delimitado y tiene una población subordinada a su poder de imperio.

Dentro de la realidad en la cual se encuentra inmersa la sociedad actual, la recaudación de ningún modo es el único y exclusivo fin perseguido por el Estado al establecer los tributos, pues la materia impositiva se ha vuelto una herramienta de fomento para diversas políticas públicas que pueden resultar o no benéficas para el Estado y su desarrollo. En este sentido, tenemos que el establecimiento de tributos de ningún modo busca exclusivamente dotar al Estado de los recursos necesarios para conseguir sus fines, sino que con ellos también se pretende regular diversos aspectos como la salud, el empleo, la inversión, o desalentar prácticas dañinas para el Estado tales como la evasión fiscal, la contaminación, y muchos otros más.

De esta manera, podemos observar que los tributos cuentan con dos tipos de fines perfectamente identificables, a saber: los fines recaudatorios o fiscales a través de los cuales el Estado busca obtener los recursos necesarios para sufragar el gasto público (fiscalidad), y los fines extrafiscales o no recaudatorios (extrafiscalidad), por los cuales se pretende impulsar diversas políticas públicas a favor del Estado y su población.

Ahora bien, con respecto a los fines del Estado argentino, podemos sintetizar algu-

de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fs. CS 242:73 4; 249:99; 286:301; 314:1293; 329:2152)".

no de los principales con la simple lectura del preámbulo de la Constitución Nacional: "...constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad..."

Dino Jarach considera que los fines de un Estado son la fuente de lo que serán necesidades públicas y considera, en una enumeración ejemplificativa, que las necesidades de la mayoría de los Estados modernos son "la defensa de la nación contra enemigos extranjeros; la seguridad pública en el interior del país; la higiene pública y la salud de los habitantes; la instrucción y la educación; el mantenimiento de la paz social mediante la administración de la justicia; la protección de los menores y de los ancianos; el esparcimiento y el deporte; la cultura y la promoción de las artes; la liberación del hombre del miedo y del hambre, a través de la llamada seguridad social" (3).

En la concepción clásica del derecho financiero, el tributo posee un carácter instrumental que está justificado en la obtención de ingresos para mantener al Estado. Esta concepción se puede ver claramente en la definición que hace el destacado Dr. Héctor Villegas: "Los tributos son prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una Ley, y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines" (4). Pese a que esta definición alude a la finalidad fiscal, Villegas más adelante aclara que el tributo puede también perseguir fines extrafiscales, aunque esto no constituye su esencia jurídica.

La teoría orgánica del estado explica al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio. La CS ha declarado que no hay acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos

(3) JARACH, D., "Finanzas públicas y derecho tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, 3ª ed.

(4) VILLEGAS, H., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992.

sujetos a jurisdicción, ya que los impuestos no son obligaciones que surjan de los contratos, sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro constituyen actos de gobierno y de potestad pública.

El jurista español Juan Enrique Verona Alabern (5) se refiere a los impuestos (en su acepción amplia) entendiendo que son prestaciones patrimoniales porque generan la obligación de dar una suma de dinero, es decir, su naturaleza pecuniaria es un elemento esencial de la contribución. Por otro lado, señala que es una prestación coactiva porque no surge de un acuerdo de voluntades, sino por la imposición de la ley y, por ende, se trata de una obligación *ex lege* distinta de las obligaciones *ex contractu*. En ese mismo sentido, menciona que los impuestos contienen una finalidad recaudatoria o fiscal, en virtud de perseguir la obtención de recursos para financiar el gasto público.

### III. Fiscalidad (fines recaudatorios)

Como señalamos anteriormente, se ha considerado que los tributos son creados por el Estado con la finalidad exclusiva de financiar el gasto público, es decir, su destino es fungir como un instrumento para hacerse de medios a través de los cuales el Estado pueda realizar sus fines.

Así, tenemos que la recaudación de un tributo con el fin de destinarla al gasto público es el objetivo con el cual se crean. Es decir, la finalidad recaudatoria de los impuestos (en el sentido amplio de la palabra) es su razón de ser, por lo que, en un principio, no podría entenderse un tributo cuyo destino no sea sufragar las necesidades públicas.

Una vez que el Estado se hace de los referidos recursos, estos deben ser destinados indefectiblemente a sufragar el gasto público y, a su vez, el gasto público se encuentra dirigido a la satisfacción de los fines del Estado.

(5) VERONA ALABERN, J., "Extrafiscalidad y dogmática tributaria", Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009.

Esta finalidad recaudatoria o fiscal, en nuestro país tiene su fundamento en el art. 4º de la CN al establecer: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

De esta manera, se puede observar claramente como los impuestos tienen una finalidad recaudatoria, la cual consiste precisamente en lo anterior, en razón de que, como se ha mencionado reiteradamente, mediante la recaudación el Estado obtiene ingresos a través de los cuales se encuentra en posibilidad de financiar los gastos necesarios que conllevan sus funciones.

#### **IV. Extrafiscalidad (fines no recaudatorios)**

Sin embargo, la naturaleza recaudatoria de un impuesto o tributo, para nada es incompatible con otros fines comunes que persigue el Estado.

Al respecto, Giannini expone lo siguiente: “no siempre el fin de obtener recursos constituye el motivo único de la imposición, el impuesto de hecho se presta a ser utilizado para el logro de fines no fiscales” (6).

Ahora bien, ¿qué debemos entender por fines no fiscales o extrafiscales?

El término extrafiscal proviene de las raíces latinas “extra” que significa “fuera de” y *fiscalis*, que significa “lo perteneciente al fisco o al oficio fiscal”. Así, debemos entender por impuestos con fines extrafiscales aquellos que persiguen propósitos fuera de

lo relativo al fisco, es decir, fuera de la recaudación.

De conformidad con lo señalado, se deduce que los fines extrafiscales son aquellos mecanismos o instrumentos de política financiera, económica y social para impulsar o inhibir la realización de ciertas actividades en las cuales tenga interés el Estado. Dichos medios buscan surtir efectos en los contribuyentes, a fin de interferir en sus preferencias conductuales.

En la actualidad, con mayor frecuencia se utilizan los tributos otorgándoles una finalidad distinta de la recaudatoria, atribuyéndoles carácter de instrumento de política económico-social, y a los cuales la doctrina les ha dado el nombre de “tributos con fines extrafiscales”.

En este sentido, podría pensarse que la extrafiscalidad de los impuestos parecería contraria a su propia naturaleza, sin embargo, solo es el resultado de la aceptación de una realidad normativa e impositiva que la doctrina no ha tenido otro remedio más que asumir.

Pero pese a ello, hay muchos analistas que critican el sentido que se le da al término “extrafiscal”, señalando respecto de la palabra “extra”, que solo es un prefijo que significa “fuera de”, y por tal motivo no se debe hablar de tributos con fines extrafiscales, pues no se hallan fuera de los ingresos fiscales. Y, además, hablar de tributos extrafiscales parecería una contradicción en sus propios términos, de modo que consideran preferible usar el término “ultrafiscal”, en tanto que evoca algo que va más allá de lo meramente fiscal o recaudatorio.

A nuestro entender, esto únicamente conlleva un problema de carácter semántico derivado de un extremo rigorismo en el uso del lenguaje, pues no debemos perder de vista que todo impuesto que se cobre siempre implica un ingreso de fondos en las arcas del Estado. Pero esto no significa que no pueda existir otra categoría de impuestos cuyos ingresos son destinados a fines específicos. Estos no están creados para

(6) GIANNINI, A., "Instituciones de derecho tributario", Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

producir cambios de conducta, sino para generar fondos para una acción pública determinada. Este tipo de impuestos también consideramos que se encuentran incluidos en la definición de la extrafiscalidad.

Como bien lo señala la jurista mexicana Mariana Merino Collado, “los tributos con fines no fiscales tienen la naturaleza propia de cualquier otro tributo, siguen teniendo los mismos elementos pertenecientes al resto de las contribuciones, y tienen como cualquier tributo una función recaudatoria. La diferencia radica en que la finalidad de un tributo extrafiscal no se agota en la recaudación, sino que existen propósitos diversos paralelos a este fin. Es decir, su finalidad va más allá de la mera recaudación” (7).

Ahora bien, teniendo clara la idea de las implicaciones que conllevan los fines extrafiscales en un tributo, se debe aclarar que imbuir a los impuestos de las referidas finalidades de ningún modo es cosa nueva, pues ya dentro de las civilizaciones antiguas se utilizaba la materia impositiva para mantener el orden público o levantar barreras de carácter religioso, como fue el caso de la antigua civilización griega.

Por otro lado, en el Imperio romano también se llegaron a utilizar los fines extrafiscales dentro de su praxis jurídica. Ejemplo de ello son los *ultra tributa* creados por Marco Porcio Catón (Catón el viejo), los cuales establecían un impuesto de lujo sobre diversos bienes con fines de redistribución. O las *Leges Iuliae* (leyes julianas) y la *Lex Papia Poppaea*, que tenían como fin favorecer la repoblación de Italia, así como proteger y promocionar la institución del matrimonio, la cual establecía la adjudicación automática al fisco de los bienes transmitidos por herencia a personas que, encontrándose en edad de contraer matrimonio, no estuviesen casadas.

(7) MERINO COLLADO, M., "Fines extrafiscales, sus límites constitucionales", Ed. Porrúa, Ciudad de México, 2011.

Del mismo modo, con el mercantilismo los Estados asumieron la misión de promover el interés nacional, mediante el levantamiento de barreras proteccionistas al comercio y la promoción de la industria nacional. En particular, se recomendaba como recurso de la política de economía nacional un sistema de premios, exenciones y privilegios fiscales para guiar la actividad de los súbditos hacia los caminos deseados por el Estado y apartarlos de aquellos no deseados.

Con los ejemplos anteriores, es claro que la función extrafiscal de los tributos de ningún modo es una creación reciente, sino una herramienta de política pública llevada a cabo desde hace muchos años, la misma que ha servido para cumplir las finalidades económicas y rectoras de los diversos Estados que las han puesto en práctica.

En ese orden de ideas, y retomando el hilo argumentativo, tenemos que la imposición no solo se podrá configurar como instrumento productor de ingresos, sino que, de igual manera y sin perder su naturaleza fiscal, puede fungir como instituto orientado a la consecución directa de objetivos ajenos al fin fiscal o recaudatorio.

## V. Algunos ejemplos de impuestos con fines extrafiscales

### V.1. Los impuestos ambientales

El ejemplo más nombrado por la bibliografía académica es, sin lugar a dudas, el caso de los impuestos comúnmente denominados “ambientales, ecológicos o verdes”. Es que estos impuestos son los que mejor explican la diferencia entre un tributo con meros fines recaudatorios, de uno que constituya un instrumento económico del cual hace uso el Estado con fines de protección medioambiental.

Previo a introducirnos en su análisis, debemos tener presente que la existencia de cualquier actividad económica de producción y consumo, generalmente se basa en un proceso de deterioro ambiental porque el medio ambiente es el mayor suministra-

dor de materias primas y recursos naturales y porque además actúa como receptor de residuos derivados de los procesos antes mencionados.

Ya en la década de 1920, el economista inglés Arthur Pigou había empezado a hablar de las “externalidades”, y las había definido como las relaciones entre unidades económicas (personas o empresas) que no ocurren a través de los mecanismos formales del mercado. La teoría incluía dos clases de externalidades: las “economías externas” que suceden cuando alguien se beneficia por la acción de otro fuera de los mecanismos del mercado (8), y las “deseconomías externas” que son los perjuicios sufridos por algo que hace otro, sin pasar por el mercado (9). Ante la presencia de estas externalidades negativas, se producen los llamados “fallos del mercado”, los cuales Pigou recomendó la aplicación de impuestos ambientales como instrumento de corrección de estos fallos y así dar solución al problema de la contaminación. La función de estos impuestos sería la de internalizar los costos causados por las externalidades negativas y llevar los precios a un nivel que mejore la eficiencia en la distribución de los recursos. Por lo tanto, podemos decir que estos impuestos constituyen normas de eficiencia que van a influenciar conductas valiosas desde el punto de vista ambiental.

Joseph Stiglitz, en su libro *Economics of the Public Sector* (10), afirma que a estos impuestos se los conoce también como impuestos correctores, pues corrigen una falla del mercado, en este caso, una externalidad negativa. Por lo tanto, se está insinuando que la aplicación de estas políticas fiscales

(8) Un ejemplo de economías externas es el caso de las tierras que se valorizan cuando se construye un camino que pasa junto a ellas.

(9) El ejemplo clásico dado por Pigou es el de una lavandería de Londres que colgaba las sábanas en la terraza y eran ensuciadas por el hollín de la chimenea de una fábrica vecina, obligándolos a un nuevo lavado. Está claro que se trata de una relación económica entre ambos, aunque no se vendan ni compren nada el uno al otro.

(10) STIGLITZ, J., "Economics of the Public Sector", Ed. Norton & Co., Londres, 1988, 2ª ed.

por parte del Estado se enmarca dentro de una política más amplia de preservación de los recursos naturales y protección del medio ambiente.

Al respecto, un informe del Worldwatch Institute, de Washington, expresa lo siguiente: “El instrumento más poderoso para remodelar las economías nacionales hacia una actitud ecológica preservadora tal vez sea la fijación de impuestos. Fijar impuestos sobre las actividades que contaminan, agotan o de algún modo degradan los sistemas naturales es un modo de asegurar que se tienen en cuenta los costos ecológicos en las decisiones privadas. Ante un impuesto a la contaminación cada productor o consumidor individualmente decide cómo ajustarse a unos costos más elevados. Un impuesto sobre las emisiones atmosféricas haría que algunas fábricas incorporaran controles de contaminación, otras cambiaran sus procesos de producción y otras rediseñaran productos a fin de generar menos residuos”.

Como vemos, la imposición ecológica debe ser diseñada en forma principal para atenuar los efectos de contaminación medio ambiental con razones independientes sobre los efectos recaudatorios propiamente dichos. Cuando el efecto recaudación desplaza al efecto protección, entra en crisis la finalidad impositiva ecológica y el sujeto gravado muestra signos de resistencia con justificada razón.

## V.2. *Los impuestos al tabaco y a las bebidas alcohólicas*

La OMS afirma que aumentar el precio de productos que pueden tener un consumo problemático (cigarrillos y bebidas alcohólicas entre otros) puede reducir su consumo ya que las personas son sensibles a los aumentos en los precios. Por ello, la aplicación o el aumento de impuestos al tabaco y a las bebidas alcohólicas debe ser tomado como una herramienta sanitaria más que como una medida fiscal tendiente a aumentar la recaudación.

Con respecto al impuesto al tabaco, las políticas fiscales que buscan incrementar los impuestos, y por efecto traslado, el precio de los cigarrillos, han sido reconocidas como la medida más eficaz para reducir su consumo y proteger la salud pública.

En Argentina, según datos de la Fundación Interamericana del Corazón Argentina (FIC), si aumentará un 33% el precio real de los cigarrillos, el consumo de tabaco se reduciría en 10%.

Dados los importantes beneficios que la política de incremento de impuestos al tabaco representa para la salud pública y para la economía, la comunidad internacional ha reconocido la necesidad de implementar esta medida en el Convenio Marco para el Control del Tabaco (CMCT). En este sentido, se establece que las partes deben aplicar medidas impositivas dirigidas a la reducción del consumo de tabaco, y reconocen que las medidas relacionadas con los precios e impuestos son un medio eficaz para que diversos sectores de la población, en particular los jóvenes y los sectores de menores ingresos, reduzcan su consumo.

Además, es considerada como una de las herramientas más poderosas para reducir las enfermedades crónicas no transmisibles, como las cardiovasculares, el cáncer y las enfermedades respiratorias crónicas, entre otras.

En nuestro país, los impuestos representan un 80% del precio de cada paquete de cigarrillos de la marca líder, según estimaciones del Ministerio de Hacienda de la Nación.

Con respecto a los impuestos a las bebidas alcohólicas, su aplicación es la principal recomendación que la Organización Mundial de la Salud (OMS) y la Organización Panamericana de la Salud (OPS) realizan para que los Estados logren reducir la carga de enfermedades no transmisibles asociadas a su consumo.

Según un informe de la OMS del año 2016 (11), Argentina tenía el segundo consumo de alcohol más alto de Sudamérica superado solo por Perú. La ingesta de alcohol puro por bebedor era de 16 litros al año, y su consumo comienza en promedio a los 13 años. Más de 8.000 personas mueren cada año por enfermedades vinculadas al consumo problemático de alcohol.

En nuestro país, las bebidas alcohólicas tributaron históricamente muy bajos impuestos. La ley 24.674 estableció en su art. 23 las alícuotas del impuesto interno a estas bebidas: 20% a las bebidas con más de 10 de graduación alcohólica y 8% a las cervezas, mientras que el vino y el champagne no tributaban impuestos. La ley 27.430 de Reforma Tributaria de finales de 2017 modificó la ley de impuestos internos elevando la tasa para las cervezas del 8% al 14%, aunque por vía del decreto reglamentario se redujo a solo 10% (dos puntos sobre el nivel previo vigente). La producción artesanal permaneció sin cambios (tributando 8%) y aquella hasta 1,2 grados de alcohol en volumen resultó exenta.

Un estudio publicado en *The Lancet*, una prestigiosa revista médica británica, afirma que mayores impuestos sobre gaseosas, bebidas alcohólicas y cigarrillos podrían ser una poderosa respuesta al aumento de las tasas de enfermedades no transmisibles (ENT) en el mundo. Basados en datos recopilados en varios países, el estudio presenta una fuerte evidencia de que los impuestos sobre productos "no saludables" tienen el potencial de producir importantes ganancias de salud entre los sectores más pobres de una sociedad, al lograr reducir su demanda.

### V.3. Los impuestos al comercio exterior

La imposición al comercio exterior, a través de la aplicación de retenciones a la exportación y aranceles a la importación, en

(11) "Consumo problemático de alcohol de adolescentes de la Argentina: Un grave problema de salud pública". Documento Informativo FIC Argentina. Agosto 2016.

nuestro país ha perseguido fines principalmente extrafiscales, buscando proteger la industria nacional con aranceles y el control de precios internos vía retenciones. La justificación secundaria, y no menos importante, es el gran aporte que representa su recaudación para el tesoro nacional.

Los derechos a la exportación, comúnmente denominados retenciones a la exportación, son impuestos que generalmente se aplican de manera transitoria para atenuar el traslado a los precios del mercado interno de una fuerte suba en la plaza internacional de los productos que se exportan, como por ejemplo el petróleo o los alimentos.

Una alta proporción de los bienes que Argentina exporta integran, por vía directa o indirecta, la denominada canasta familiar, y la aplicación de retenciones evita que la demanda interna deba afrontar en medida igualitaria el mayor nivel de precios que habitualmente rigen en el mercado internacional. De esta manera, el fin perseguido es mantener deprimidos los precios internos y así reducir la inflación.

Al mismo tiempo se busca gravar de manera especial a un sector que estaría obteniendo fuertes beneficios extraordinarios que se derivan del aumento internacional del precio de los bienes exportados. De esta manera, al tratarse de recursos que constitucionalmente no se coparticipan con las provincias, producen un rápido alivio a las cuentas del gobierno nacional, al cual ingresa el 100% de lo recaudado por estos tributos aduaneros.

La fuerte devaluación de nuestra moneda ocurrida en el año 2002 y el significativo crecimiento de los precios internacionales de las materias primas exportables, fueron el marco en el cual el Estado reimplantó las retenciones a las exportaciones. En este sentido, basta mencionar la tan controvertida res. 125 del Ministerio de Economía y Producción de fecha 10 de marzo de 2008 (no ratificada luego por el Congreso) que incrementaba de manera considerable los derechos de exportación para la soja, el gi-

rasol, el maíz, el trigo y sus derivados con la “clara finalidad de estabilizar los precios internos a niveles convenientes, mantener un volumen de oferta adecuada a las necesidades del mercado interno y asegurar un máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional” (12).

El arancel, por su parte, es un impuesto indirecto que grava los bienes que son importados a un país. En sus orígenes, el arancel de aduanas tenía por finalidad añadir fondos al Tesoro, pero con el paso del tiempo se convirtió en un instrumento de Política Económica de primer orden para preservar el empleo y el equilibrio del sector exterior. Por lo tanto, los aranceles a la importación, además de su finalidad recaudatoria, cumplen una finalidad protectora. Es decir, buscan proteger los sectores industriales nacionales contra la competencia de productos mundiales producidos a precios inferiores a los internos. La producción nacional se protege añadiendo un componente artificial (un impuesto) al precio del producto importado para encarecerlo y que, en consecuencia, sea menos competitivo.

En los países desarrollados la principal finalidad del arancel es contener las importaciones y desviar la demanda interna de los productos extranjeros a los productos nacionales que de esta manera resultan protegidos. En algunos países también son utilizados con el objetivo de aplicar represalias por las políticas restrictivas de comercio de otras naciones.

#### *V.4. La diferenciación de alícuotas en impuestos patrimoniales*

Otro ejemplo que podemos mencionar, pero que no se trata de un impuesto en sí,

(12) Conforme surge del mensaje de elevación del Proyecto de Ley de Retenciones y Creación del Fondo de Redistribución Social, presentado en la Cámara de Diputados de la Nación el día 17 de junio de 2008 y firmado por el entonces Jefe de Gabinete de Ministros y el Ministro de Economía de la Nación, y que finalmente no fuera aprobado por la Cámara de Senadores debido al voto en desempate "no positivo" del Presidente de aquella Cámara.

sino de un tratamiento diferencial contenido dentro de la normativa de un impuesto particular, es el que actualmente tiene la Ley del Impuesto a los Bienes Personales, a raíz de las últimas modificaciones sufridas por la ley 27.541.

Recordemos que, a finales del año 2019, la ley 27.541 denominada “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Económica” introdujo significativos cambios en el impuesto sobre los bienes personales para residentes argentinos. En este sentido, aumentó significativamente las alícuotas a aplicar a partir del período fiscal 2019, y delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un 100% para gravar a los bienes que sujetos residentes argentinos posean en el exterior, y disminuirlas en caso de producirse la repatriación de activos financieros del exterior.

En virtud de ello, el dec. regl. 99/2019 estableció que, respecto de estos bienes situados en el exterior, se deberá tributar una alícuota incrementada que podría llegar hasta el 2,25% en el caso que el valor total de los bienes del país y del exterior supere los 18 millones de pesos. Sin embargo, quedarán exceptuados de este tratamiento diferencial, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros que representen por lo menos un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior, siempre que los fondos permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre del año en que se hubiera verificado la repatriación, en entidades financieras del país, a nombre de su titular.

La finalidad perseguida por el legislador al otorgar este tratamiento diferenciado, podemos encontrarlo en el mensaje de elevación al Congreso del proyecto de la Ley de Solidaridad (13). Allí, el Poder Ejecutivo expresó: “El sistema impositivo no solo debe ser eficaz en términos recaudatorios; además debe favorecer el desarrollo nacional con equidad, otorgándole mayor relevan-

cia a los impuestos progresivos y fomentando la repatriación de capitales y el ahorro en instrumentos locales. En un país como el nuestro, en el que una parte significativa del ahorro se realiza en moneda extranjera, debemos generar los incentivos necesarios para canalizar ese ahorro hacia instrumentos de ahorro nacional. En este sentido se inscriben algunas de las medidas presentadas en este proyecto”.

Por lo expuesto, es evidente que la intención del legislador, al establecer diferentes alícuotas dependiendo del lugar de radicación de los bienes y su destino, fue la de concederle al impuesto una finalidad extrafiscal de fomentar la inversión en el país, a través de la repatriación de bienes que los sujetos residentes posean en el exterior.

## VI. El principio de no confiscatoriedad

Pese a que el Congreso tiene un amplio margen discrecional que le permite elegir el tipo de impuestos, los objetos, las actividades imponibles y las alícuotas, debe siempre respetar el sistema de distribución de competencias tributarias entre la Nación y las provincias, y sujetarse también a ciertos principios de raigambre constitucional, como por ejemplo los principios de no confiscatoriedad, de igualdad, de razonabilidad, entre otros.

El principio de no confiscatoriedad es el resultante de una creación pretoriana de la CS, en atención a la garantía de la inviolabilidad de la propiedad privada consagrados en los art. 14 (“Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos... de usar y disponer de su propiedad...”) y 17 de la CN (“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella”).

Tal como sostiene el Dr. Héctor Villegas (14), si bien la propiedad encuentra límites en el carácter relativo de los derechos

(13) Disponible en: <https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2018/PDF2018/TP2018/0016-PE-2019.pdf>.

(14) VILLEGAS, H., “El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (coord.), Estudios de derecho constitucional tributario, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 229.

y garantías constitucionales, el poder tributario del Estado encuentra también limitaciones (entre otros) allí donde la exacción puede producir resultados negativos. Así lo expresó también nuestra Corte al afirmar: “El poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas” (15).

El primer precedente en el que el Máximo Tribunal declaró la inconstitucionalidad de un tributo, a causa de su excesivo monto, se refiere al fallo “Doña Rosa Melo de Cané”, del año 1911. Allí la Corte dejó en claro que este principio constitucional de la tributación protegía el derecho de propiedad frente al peligro de su desnaturalización —o directamente de su eliminación— debido a la actuación de un gravamen. También puso de relieve, de forma constante, que para que la confiscatoriedad tributaria se verifique, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital que son objeto del tributo (CS, Fallos 242:73; 268:57; 314:1293, entre otros).

A los efectos de la apreciación cuantitativa de tal merma, la Corte estableció diversos parámetros según el tipo de gravamen de que se trate. Por ejemplo, para el impuesto sucesorio tomó el valor de los bienes de acuerdo con la tasación que surgía del expediente, y para el impuesto inmobiliario rural estableció que “debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien” (CS, Fallos 313:1293, entre otros).

Es por ello que siempre exigió, por parte del contribuyente, una prueba concluyente de la magnitud de la absorción de riqueza alegada (CS, Fallos 220:1082 y 1300; 239:157; 314:1293, entre otros). Ya en 1945, en la causa “Harilaos de Olmos, Adelia M.,” nuestro Máximo Tribunal dijo que “para

que prosperen demandas de la naturaleza de la presente, es necesario probar la absorción por el tributo de una parte sustancial de las utilidades efectivamente producidas por el inmueble gravado, así como que aquellas constituyen el rendimiento normal medio de una correcta explotación del mismo, no disminuido por la inapropiada administración del contribuyente o por circunstancias eventuales”. A fin de precisar qué se debe entender por explotación adecuada o rendimiento normal del inmueble, la Corte señaló que ello implica el debido aprovechamiento de todas las posibilidades que puedan estar al alcance del común de la gente dedicada a esa especie de trabajo (16). Esa “renta potencial” representaría, en definitiva, la capacidad contributiva que se intenta alcanzar por el gravamen.

Siguiendo el mismo criterio, en el caso de impuestos patrimoniales, como el caso del impuesto sobre los bienes personales, la capacidad contributiva sujeta al gravamen quedaría expuesta entonces por la potencial renta o beneficio derivado de los bienes gravados.

En aquellos casos donde se cuestionaba por confiscatorio un tributo sobre rentas, la Corte consideró de forma invariable que si bien el supuesto era hipotéticamente posible, en los casos concretos tratados por el tribunal no se había conseguido demostrar su acaecimiento. Ello fue así hasta el caso “Candy SA” del 03/07/2009, en que por primera vez reconoció que había un supuesto probado de confiscatoriedad tributaria en un gravamen sobre rentas.

Por otra parte, la Corte también expresó que no debe perderse de vista que la capacidad contributiva manifestada por el contribuyente es única, siendo ella un requisito indispensable de validez para todo gravamen, y que debe verificarse en todos los ca-

(15) CS, 03/07/2009, “Candy SA”.

(16) CS, 29/03/1946, “Demarchi, Rosa Curioni de c. Provincia de Córdoba s/ inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial”, Fallos 204:378 y CS, 21/07/1941, “Doña Dolores Cobo de Macchi di Cellere c. Provincia de Córdoba s/ inconstitucionalidad del impuesto territorial”, Fallos 190:236.

sos aun cuando no se exija que ella guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (CS, Fallos 312:2467). Y cuando esa capacidad se excede por la incidencia tributaria, privando al derecho de propiedad del contribuyente de su real contenido, la tacha de confiscatoriedad debe prosperar (CS, Fallos 271:7; 312:2467).

### VII. El límite cuantitativo de confiscatoriedad

A lo largo de la historia, existieron numerosos antecedentes en donde la CS ha establecido diferentes porcentajes como parámetro objetivo de confiscatoriedad de los diversos impuestos.

El más antiguo de todos, como dijimos anteriormente, fue del 16/11/1911 (Fallos 115:111) en donde la testamentaria de "Doña Rosa Melo de Cané" planteó la inconstitucionalidad del impuesto a las sucesiones de la Pcia. de Bs. As. debido a que dicha gabela insumía el 50% de los bienes legados. En su sentencia, la Corte establece que una alícuota de tal magnitud es claramente violatoria del derecho de propiedad, y configura una confiscación que restringe en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar ya que alcanza una parte sustancial de la propiedad o a la renta.

En diversos fallos en materia de impuesto inmobiliario, la Corte conceptuó confiscatorio el tributo que absorbe la renta en una proporción del 38,44% (17), del 50% (18) o más del 50% (19), un promedio superior al 58% (20) u otros porcentajes (21), para fijar en numerosos precedentes el tope del 33%

de las utilidades corrientes de una correcta explotación, más allá del cual, en circunstancias ordinarias, el tributo implica un desapoderamiento inconciliable con el derecho de propiedad (22).

Este tope del 33% también ha sido fijado en reiteradas oportunidades en el ámbito del impuesto sucesorio (23), del impuesto al ahorro obligatorio (24), y hasta en materia de desvinculaciones laborales —con el fallo "Vizotti" (25) actuando como *leading case*—, manteniéndose invariable durante muchos años.

Sin embargo, cabe recordar que la Corte en el año 1991 dijo que "el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias" (26), y en el caso "Candy" también ha dicho que "...en razón de las cambiantes circunstancias del país —e incluso bajo las mismas circunstancias— la diversa re-

(22) CS, 23/12/1942, "Devoto y González María Juana c. Provincia de Córdoba", Fallos 194:430; CS, 22/11/1946, "Pereyra Iraola Sara c. Provincia de Córdoba", Fallos 206:247; CS, 13/10/1947, "García Jenaro c. Provincia de Córdoba s/ inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial", Fallos 209:116; CS, 31/10/1947, "Jardón de Perissé Rosa c. Provincia de Córdoba s/ inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial", Fallos 209:202; CS, 27/02/1948, "Morea Ciriaco SA Ganadera e Industrial c. Provincia de Córdoba", Fallos 210:172; CS, 05/03/1948, "Devoto y González María Juana c. Provincia de Córdoba s/ inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial", Fallos 210:313; CS, 03/10/1956, "Cipriano, Cándida de Gregorio Vda. De y otros s/ demanda de inconstitucionalidad", Fallos 236:23; CS, 30/10/1957, "Giménez Fauvety y otros s/ demanda de inconstitucionalidad", Fallos 239:160.

(23) CS, 02/08/1948, "María Laura Pérez Guzmán de Viaña y Emilia Olmos Arredondo de Pérez Guzmán c. Provincia de Tucumán", Fallos 211:1033; CS, 21/09/1956, "Kathleen Frances Anne Syngé", Fallos 235:883; CS, 02/03/1956, "Ocampo Carlos Vicente", Fallos 234:129; entre otros.

(24) CS, 04/05/1995, "Horvath, Pablo c. Fisco Nacional DGI", Fallos 318:676; CS, 04/05/1995, "Indo SA c. Fisco Nacional DGI", Fallos 318:785; entre otros.

(25) CS, 14/07/2004, "Vizzoti, Carlos c. AMSA SA s/ despido".

(26) CS, 15/10/1991, "López López, Luis y otro c. Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones".

(17) CS, 30/06/1943, "Amalia A. de Muñoz", Fallos 196:124.

(18) CS, 07/04/1943, "SA Mataldi Simón Ltda. c. Provincia de Córdoba", Fallos 195:252.

(19) CS, 21/07/1941, "Doña Dolores Cobo de Macchi di Cellere c. Provincia de Córdoba s/ inconstitucionalidad del impuesto territorial", Fallos 190:236.

(20) CS, 20/07/1945, "Cía. Santafecina de Inmuebles y Construcciones c. Provincia de Córdoba", Fallos 202:241.

(21) CS, 07/08/1946, "Estancias Amberenses Sudamericanas c. Provincia de Córdoba", Fallos 205:364.

lación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo”.

En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (CS, Fallos 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, *entre otros*). Es decir, no existe un parámetro cuantitativo fijo, y para llevar adelante un planteo de inconstitucionalidad por confiscatoriedad, deberá hacerse un análisis en concreto sobre cada supuesto en particular, y será una cuestión de hecho y prueba a cargo del contribuyente.

### **VIII. La confiscatoriedad en el caso de impuestos con fines extrafiscales**

Dicho todo lo anterior, cabe preguntarnos si el principio de no confiscatoriedad debe ceder en el caso de tributos que el Estado imponga con motivos razonables de política extrafiscal, o si, por el contrario, el avasallamiento del derecho de propiedad legítimamente comprobado es motivo suficiente para tachar de inconstitucional un tributo, independientemente de su finalidad.

Uno de los precedentes que siempre se traen a colación en este sentido, es el caso “Montarcé” (27) del año 1974, en donde la CS, refiriéndose a derechos aduaneros, no aplicó la jurisprudencia sobre confiscatoriedad por tratarse de tributos que gravan la importación de mercaderías. En este caso, el actor había interpuesto recurso extraordinario con el objeto de repetir el impuesto de importación abonado sobre discos clásicos para uso propio por entender que excede, en su conjunto, el 33% del valor de estos. La CS rechazó lo pretendido en virtud

de establecer que, de la misma manera que el Estado puede prohibir la introducción al país de productos extranjeros, su poder tributario lo habilita a que, a través de otros mecanismos (tributos), persiga finalidades disuasivas y extrafiscales como serían la de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas.

Para así decidir, se apoya en el argumento esgrimido en el caso “Lorenzo Larralde” del 02/03/1959 (Fallos 243:98) en donde se establece que el poder fiscal “tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida que corresponde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la ley fundamental como uno de los objetos del poder impositivo”.

No procedió el argumento del recurrente de tratarse de bienes para uso propio, ni menos aún que aquel gravamen infrinja el art. 67 inc. 16 de la CN (actual art. 75 inc. 18) relativo a la promoción de lo conducente al progreso de la ilustración por parte del legislador ya que la medida cuestionada (tributo por importación) se apoya en valoraciones razonables de aquel dirigidas a consolidar el bien general de los habitantes de la República sin restringir los derechos por la Constitución Nacional consagrados.

Como puede observarse, la Corte hace referencia a la Cláusula de Progreso contenida en el art. 75, inc. 18 de la CN, señalando: “esta norma constitucional —en lo que guarda vinculación con el agravio de que se trata— atribuye al Congreso proveer lo conducente al progreso de la ilustración, pero va de suyo entonces que el uso de tal poder haga dicho departamento del gobierno es de su resorte exclusivo en tanto y cuanto las medidas con ese objeto adoptadas encuentren apoyo en valoraciones razonables del legislador, dirigidas a consolidar el bien general de los habitantes de la República sin injusta restricción de sus derechos, extremo este último verificado en la especie”.

(27) CS, 17/09/1974, “Marcelo A. Montarcé c. Dirección Nacional de Aduanas”, Fallos 289:443.

También es importante tener presente lo expresado por la Corte en el año 1934 en el fallo “La Sociedad Anónima de Roberto Bosch” (28) en el cual la discusión se daba en torno a un impuesto al consumo sobre bienes que en aquel momento eran considerados “suntuarios”, como fue el caso de los encendedores, y que se había creado con la finalidad de gravar un bien considerado “competencia activa” del fósforo que soportaba una pesada carga impositiva. Este impuesto a un bien suntuario estaba destinado a ser soportado por aquellas personas de mayores recursos, dadas las extraordinarias circunstancias de apremio que se encontraba el país en aquel entonces.

En este precedente, el Máximo Tribunal dijo: “En este caso, como el de los naipes, cigarrillos, perfumes, alcohol, licores finos, etc., considerados como de consumo superfluo o suntuario, la ley ha querido hacer gravitar el impuesto sin contemplación al valor que pueda tener en si la mercadería, a base de que el consumidor y no el comerciante, es quién, en último término, lo paga, y que quien hace tales consumos, se encuentra en buenas condiciones para sufragar las cargas exigidas por los apremios del Tesoro Público. Bajo este punto de vista, no puede llegarse a la conclusión de que el gravamen de que se trata sea confiscatorio y por este motivo inconstitucional...”

En relación con el derecho comparado internacional, el catedrático de la Universidad de Jaén en España, Carlos María López Espadafor, analizó la temática y concluyó: “Lo que nunca puede suceder es que el expediente de la extrafiscalidad se utilice por el legislador tributario para desconocer los principios de justicia tributaria consagrados en la Constitución. El hecho de que un impuesto sea extrafiscal no le permite ser confiscatorio” (29).

(28) CS, 23/02/1934, “Fisco Nacional c. La Sociedad Anónima Roberto Bosch, por defraudación”, Fallos 170:180.

(29) LÓPEZ ESPADAFOR, C., “El derecho de propiedad desde la perspectiva tributaria en un Estado social

## IX. El reciente antecedente de la contribución extraordinaria del municipio de Castelli

El pasado 25 de marzo de 2020, el intendente del municipio de la localidad de Castelli en la Pcia. de Bs. As. había dictado el dec. 377/2020 que dispuso la creación de un tributo extraordinario a inmuebles rurales con el fin de afrontar los gastos inherentes a la prevención del coronavirus COVID-19.

El citado decreto había sido emitido por el Departamento Ejecutivo *ad referendum* de la correspondiente aprobación por parte del Honorable Consejo Deliberante y de la Asamblea de Mayores Contribuyentes, en virtud que ambos se encontraban en receso por motivo de la pandemia.

El día 14 de abril de 2020, el Juzgado en lo Contencioso Administrativo nro. 1 de la ciudad de Dolores, a cargo del juez Antonio Escobar, resolvió rechazar la medida cautelar presentada por el legislador bonaerense Luciano Bugallo que pretendía suspender dicho tributo, debido a la falta de legitimación activa para accionar del peticionario, al no haber invocado un agravio jurídico suficiente. Justificó su decisión en el hecho que el legislador no resulta personalmente afectado por la obligación dineraria cuestionada, en tanto no ha acreditado ser titular de campo en la zona de Castelli, así como tampoco tener domicilio en dicha localidad.

Más allá de la crítica que podamos realizar al hecho que el intendente ejerza una potestad exclusiva del Consejo Deliberante, en clara violación al principio de legalidad, y que el juez luego intente subsanar mediante el justificativo de su posterior intervención, lo que nos interesa resaltar de la sentencia, son las siguientes expresiones: “El cuadro actual de la situación epidemiológica nos lleva a valorar circunstancias que otrora ni siquiera habrían sido consideradas, pues en la tensión entre el derecho a la

y democrático de derecho”, Revista Derecho y Realidad, vol. 1, nro. 20, Colombia, 2012, p. 233.

vida y la salud, y la eventual igualdad ante las cargas públicas, ha de prevalecer la solidaridad de aquellos que pueden contribuir, sin que ello denote un riesgo a su supervivencia económica. Ello, claro está, en un marco de razonabilidad en la imposición de ciertas cargas a punto de que no implique la supresión al derecho a la propiedad”.

En ese sentido, consideró que la situación de emergencia sanitaria declarada, sumado a la aplicación de una tasa “cuya finalidad expresa está llamada a atender los gastos necesarios para una mejor prestación del servicio de salud en un hospital municipal frente al eventual avance de personas infectadas con COVID-19”, justifican completamente los requisitos para su dictado (30).

## X. Conclusión

La prohibición de establecer impuestos confiscatorios alcanza tanto a aquellos que gravan el patrimonio, la renta, como también los que gravan manifestaciones aisladas de riqueza.

Seguramente, la aplicación de un impuesto extraordinario a las grandes fortunas o riquezas, no impida a los contribuyentes afectados satisfacer sus necesidades básicas, en el sentido de vulnerar el principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad.

Sin embargo, es importante tener presente que la confiscatoriedad de los impuestos, es decir su potencialidad de menoscabar el derecho a la propiedad, en ocasiones no surge de un impuesto aislado, sino del conjunto de impuestos que paga un contribuyente. Dichos impuestos, individualmente considerados, podrían no afectar el derecho a la propiedad, pero la carga fiscal total (entendida como la presión que ejerce sobre el contribuyente el conjunto de prestaciones tributarias —tanto nacionales como subnacionales) sí podría calificar como confiscatoria. Este tema fue tratado por la Corte en el fallo “Gómez Álzaga, Martín

Bosco” (31) en el cual se planteó la inconstitucionalidad de todo el sistema tributario en su conjunto, pero el contribuyente no logró acreditar, en su caso concreto, la confiscatoriedad que alegaba. De esta manera consideramos que, si el contribuyente pudiese desarrollar y producir una prueba contundente al respecto, podría efectuarse un planteo de “confiscatoriedad global”. Recomendamos en este sentido la lectura del dictamen del procurador general de la Nación, Dr. Nicolás Eduardo Becerra, de fecha 30/11/1998 (32).

Aunque la elevada cuantía de un impuesto pudiese estar motivada en consideraciones extrafiscales, por ejemplo, para desalentar prácticas o actividades consideradas nocivas o perjudiciales, ello no significa que dicho impuesto escape del control de no confiscatoriedad. Los impuestos con fines extrafiscales siguen estando sometidos a todos los principios generales del derecho tributario.

El Gobierno podría argüir un motivo razonable, o no arbitrario, de política extrafiscal para el establecimiento del tributo, como ser sufragar gastos de salubridad con motivo de la pandemia que actualmente atraviesa el país y el mundo. Ahora bien, por supuesto que esa finalidad, aun cuando pueda estimarse legítima, creemos que no podría implicar un liso y llano avasallamiento del derecho de propiedad como podría suceder si se acreditara la confiscatoriedad ya analizada.

Sin embargo, tal como dijimos anteriormente, y en concordancia con lo resuelto por la Corte en “Candy”, para llevar adelante un planteo de inconstitucionalidad por confiscatoriedad, deberá hacerse un análisis en concreto sobre cada supuesto en particular, y será una cuestión de hecho y prueba, a cargo del contribuyente.

(31) CS, 21/12/1999, “Gómez Alzaga, Martín Bosco c. Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad”, Fallos 322:3255.

(32) Disponible en: [https://www.mpf.gov.ar/dictamenes/1998/NBecerra/noviembre/Gomez\\_Alzaga\\_Martin%20\\_G\\_348\\_L\\_XXIII.pdf](https://www.mpf.gov.ar/dictamenes/1998/NBecerra/noviembre/Gomez_Alzaga_Martin%20_G_348_L_XXIII.pdf).

(30) La sentencia completa se encuentra disponible en: [https://es.scribd.com/document/456557480/Sentencia-Bugallo-cautelar#from\\_embed](https://es.scribd.com/document/456557480/Sentencia-Bugallo-cautelar#from_embed).

# El impuesto a las ganancias y el canje de acciones en el marco de una reorganización libre de impuestos

Ante una reciente consulta vinculante del Fisco nacional

Richard L. Amaro Gómez (\*)

*En el artículo, el autor analiza el tratamiento en el impuesto a las ganancias del canje de acciones en un proceso de reorganización libre de impuestos, a través de la consulta vinculante N° 15 del 31/01/2020 de la Subdirección General Técnico Legal Impositiva.*

## I. Introducción

Recientemente, se dio a conocer la Consulta Vinculante N° 15 de fecha 31 de enero de 2020 de la Subdirección General Técnico Legal Impositiva (SDG TLI), sobre el tratamiento en el impuesto a las ganancias del canje de acciones en un proceso de reorganización libre de impuestos. Un interesante caso que analizaremos en el presente artículo, haciendo un breve repaso del marco normativo para su mejor entendimiento.

Primeramente, debemos tener en cuenta que según el Diccionario de la Real Academia Española el canje es la acción de intercambiar personas o cosas. En un sentido más amplio y económico, es el acto jurídico por el cual una persona cambia un bien por otro, de igual, más o menos valor. De hecho, tiene como sinónimos: permutar, sustituir, cambiar, trocar.

Si nos remitimos a nuestro Código Civil y Comercial de la Nación el art. 1172 define el concepto de permuta, ya que, se trata de una operación de canje:

“Definición. Hay permuta si las partes se obligan recíprocamente a transferirse el dominio de cosas que no son dinero”.

Y si nos remitimos al primer párrafo del art. 3° de la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) define, en general, que se entiende por enajenación (venta):

“A los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, *permuta*, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso”.

La bastardilla es nuestra.

Por lo tanto, la permuta es enajenación (venta). Y, en consecuencia, el canje también lo es.

(\*) Profesional independiente.

Y como bien sabemos, la enajenación de acciones tanto sociedades del país, como del exterior, se encuentran gravadas, aun cuando la operación no la realiza un sujeto empresa:

<b>Resultado de la enajenación</b>	<b>Fuente argentina</b>	<b>Fuente extranjera</b>
	Art. 48 inciso “k”	Art. 137 (remite al 48 inciso “k”)
Acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares, monedas digitales, Títulos, bonos y demás valores	Gravado  Ganancia de segunda categoría	Gravado  Ganancia de segunda categoría

Aunque parte de los activos expuestos, su inclusión en el objeto del tributo no había sido por imperio de la Ley de Reforma Tributaria —ley 27.430—, sino por imperio de la ley 26.893.

No obstante, debemos advertir que la transferencia puede quedar exenta si se aplica algunas de las exenciones del art. 26, inc. “u” de la Ley del Impuesto a las Ganancias por tratarse de bienes con cotización.

Aunque, si el tenedor de las acciones es un sujeto empresa, la enajenación de estas está gravado por la teoría del balance como renta de tercera categoría.

En este marco, debemos recordar que el art. 71 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que:

“Art. 71.— Cuando la transferencia de bienes se efectúe por un precio no determinado (permuta, dación en pago, etc.) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación”.

Por lo tanto, en caso de enajenaciones de bienes a un precio no determinado su valor estará dado por el valor de plaza a ese momento.

Asimismo, el costo computable será el que establece el art. 65 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que es el costo de suscripción o adquisición. Y si se trata de bienes, que se hubiese adquiridos en ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2018, el costo computable será actualizable por IPC de acuerdo con el régimen de actualizaciones del art. 93 de la ley del impuesto, desde el momento de la compra hasta el momento de su enajenación.

## **II. Los hechos objeto de la consulta vinculante**

Al respecto, se le consultó al Organismo fiscal y más precisamente a la Subdirección General Técnico Legal Impositiva (SDG TLI) el tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto a las ganancias a los canjes de acciones implícitos que ocurren por la distribu-

ción de los bienes, en el marco de un proceso de reorganización societaria del actual art. 80 (ex art. 77) de la ley del tributo. Específicamente, se le consulta si se encuentran gravados en cabeza de la accionista consultante, ello en función de las modificaciones introducidas por la ley 26.893 mediante la cual se gravó la compraventa de acciones que no coticen en bolsas a la alícuota del 15%.

### **III. La respuesta del organismo fiscal**

A su turno, el organismo fiscal concluyo “(...) que se entenderá que los resultados provenientes de los canjes implícitos de las acciones producidos como consecuencia de la reorganización planteada no se encontrarán alcanzados por el impuesto a las ganancias en tanto se verifique el cumplimiento de los recaudos previstos en el art. 80 de la Ley Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificacio-

nes, y en los arts. 172 y ss. de su decreto reglamentario, a cuyos fines deberán considerarse los valores patrimoniales volcados en los respectivos estados contables de las firmas reestructuradas”.

Recordemos que el art. 88 de la ley y los arts. 172 y ss. del decreto se refieren a reorganizaciones libres de impuestos.

### **IV. La reflexión final**

A modo de reflexión final, no queríamos dejar de remarcar la presente consulta vinculante dado que el canje (permuta) de acciones, cuotas y participaciones sociales, a menos que encuadren en una exención, están gravadas en el impuesto a las ganancias, temas que no todos los contribuyentes lo tienen en claro. Sin embargo, si dicho proceso se realiza en el marco de una reorganización libre de impuestos queda al margen de la tributación.

# Nuevas particularidades del Libro de IVA Digital

Diego S. Mastragostino (\*)

*Se plantean las últimas novedades volcadas en el portal del organismo fiscal, ya que, en la medida en que se avanza en la puesta en marcha del Libro de IVA Digital, el Fisco fue ajustando determinadas pautas para su utilización.*

## I. Introducción

Recientemente la AFIP ha publicado en el micrositio "Portal IVA" una serie de pautas para tener en cuenta en la confección del Libro de IVA Digital vinculadas a la importación de datos.

## II. Novedades del sistema

Como en reiteradas oportunidades informó el Fisco, el Libro de IVA Digital mantiene la misma estructura de datos que la que se utiliza para la presentación del Régimen Informativo de Compras y Ventas, pero que existen algunas validaciones que difieren.

Por tal motivo, si al generar el Libro de IVA Digital, en la pantalla de "datos iniciales", se tildó la opción "importación definitiva de bienes", "importación de servicios" o "compras de bienes usados o material reciclable", se deberá generar un archivo de importación para cada uno de ellos, teniendo en cuenta los diseños de registro publicados por el Organismo en el micrositio "Portal IVA".

Asimismo, se destacan las siguientes particularidades (1):

- Se adecuó el sistema de Libro de IVA Digital para considerar en la opción

"no corresponde" del campo "código de concepto" el valor ' ' (un espacio en blanco) o "0", de manera similar al Régimen de Información de Compras y Ventas, donde se aceptaban indistintamente aquellos valores.

- En cuanto a la moneda de emisión, como la información disponible en AFIP se expone en moneda original, los datos que se informen en el Libro de IVA Digital también deberán ingresarse en moneda original. Está previsto que el sistema para la generación de la presentación efectúe los cálculos en Pesos ARS.

- Transitoriamente y con carácter de excepción, se admitirá la presentación del monto en pesos, código de moneda que corresponda y tipo de cambio igual a 1. Se habilitará una opción, en la próxima versión de la aplicación, para informar los importes convertidos a pesos, en lugar de los montos en moneda original.

Las liquidaciones primarias de granos deben registrarse con los siguientes valores: tipo de comprobante, 033; punto de venta, cero; número de comprobante, últimos 8 dígitos del COE.

- De no existir intermediarios se debe cargar la CUIT del informante (comprador), en este caso el emisor del comprobante y completar el importe correspondiente a la comisión con 0 \$. En caso de importación, se carga la CUIT del informante y luego se

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

(1) Véase en <https://www.afip.gob.ar/libro-iva-digital/ayuda/importacion-de-datos.asp>.

completa con valores en 0. En carga manual, la CUIT del informante se visualiza automáticamente.

- Debe existir un ordenamiento respecto a los registros de los archivos “comprobantes” y “alícuotas”, motivo por el cual los registros de cabecera y alícuotas del comprobante deben ser informados en orden. Para los comprobantes B o C, se debe informar en el campo “cantidad de alícuotas” el valor 0.

- En el caso de importación de bienes, no se registrará la factura del exterior, sino el despacho de importación.

### III. Cronograma

Recordamos que, si bien el “Libro de IVA Digital” está operativo desde el período octubre del 2019, su generalización quedó plasmada a partir del período junio de 2020.

El cronograma de implementación, recientemente modificado por la RG 4796, es el siguiente:

Sujetos	Monto de ventas (i)	Obligación
Responsables inscriptos en IVA Notificados	N/A	Mes siguiente a la notificación
Responsables inscriptos en el IVA que se encuentren obligados a presentar el régimen de información de compras y ventas de la RG 3685.	Igual o inferior a \$500.000	Período junio/2020
	Superior a \$500.000 e inferior o igual a \$2.000.000	Período julio/2020
	Superior a \$2.000.000 e inferior o igual a \$5.000.000	Período septiembre/2020
	Superior a \$5.000.000 e inferior o igual a \$10.000.000	Período octubre/2020
	Superior a \$10.000.000	Período noviembre/2020
Responsables inscriptos en el IVA que no se encuentren obligados a presentar el régimen de información de compras y ventas de la RG 3685.	N/A	Período diciembre/2020
Responsables exentos en el IVA	N/A	Período enero/2021

(i) Importe de ventas netas gravadas, no gravadas y exentas durante el año calendario 2018.

Por otra parte, los responsables inscriptos en el IVA podrán, desde períodos anteriores, optar por registrar electrónicamente sus operaciones mediante la generación y presentación del “Libro de IVA Digital” a través del sistema registral.

Una vez ejercida la opción, el contribuyente estará obligado a la registración electrónica de las operaciones a través de la generación y presentación del “Libro de IVA Digital”.

#### **IV. Palabras finales**

A medida que avanzó la puesta en marcha del “Libro de IVA Digital” el Fisco fue

ajustando determinadas pautas para su utilización.

Por tal motivo, habrá que seguir de cerca las funcionalidades de este servicio web de AFIP debido a que aún resta un camino por recorrer, fundamentalmente, la integración del “Libro de IVA Digital” con las declaraciones juradas determinativas de IVA.

Thomson Reuters

# ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# Claves jurisprudenciales

Ana I. Do Nizza (\*)

## **I. Deducción de diferencias de cambio negativas relativas a un pasivo comercial originado en la adquisición de bienes de cambio. Improcedencia de la recalificación como aporte de capital**

Los indicadores de los que se ha valido el organismo para desconocer la operación de compra de bienes de cambio y recalificarla a la de aporte de capital (tasa de interés, garantías, vocación de permanencia, etc.) no resultan idóneos para alcanzar el objetivo propuesto cuando de las pruebas colectadas surge tanto el nacimiento como la extinción de la deuda comercial originada en la compraventa de mercaderías.

*CContencioso Administrativo Federal, Sala III, 14/07/2020, “Emc Computer System Argentina SA (32716-I) c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”.*

*Hechos:* EMC Computer System, que tenía por actividad comercial la producción y comercialización de equipos y accesorios de computación, contrató la compra de bienes de cambio —importaciones— con su casa matriz (EMC Benelux B.V. Sarl) las cuales, al no cancelarse en su totalidad, generaron pasivos a su cargo, los que originaron diferencias de cambio negativas que la sociedad dedujo en el impuesto a las ganancias.

Por su parte, la AFIP entendió que dicho pasivo representaba en realidad un aporte de capital no susceptible de generar diferencia de cambios y no una deuda comercial. Los elementos considerados por la AFIP para sostener este criterio consistieron en la inexistencia de intereses y/o recargos, refinanciación, avales, garantías, ni intimaciones o de acciones judiciales; como la decisión de la controlante de proveer fondos

a la local, la vocación de permanencia y la sujeción al riesgo empresarial.

El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución de AFIP. Para ello, tuvo en cuenta el resultado de la prueba informativa producida en la causa, en especial, que el BCRA había informado que la empresa poseía declaraciones de pasivos por deuda comercial con su matriz del exterior; la Aduana había indicado que la empresa se encontraba inscrita como importadora/exportadora, y, por último, que la casa matriz había comunicado que la empresa registraba una deuda en su favor con origen en transacciones comerciales por ventas de equipos.

En virtud de ello, señaló que la empresa logró acreditar tanto el nacimiento como la extinción de la deuda comercial originada en la compraventa de mercaderías, despojando de sustento válido a la tesis fiscal, en tanto se había demostrado en la causa que la deuda comercial tenía origen comercial por la compra de bienes a la matriz del exterior, respaldada por facturas y despachos de importación.

Disconforme, la AFIP interpuso recurso de apelación.

*La sentencia:* La Cámara confirma el fallo apelado.

Para decidir de este modo, compartió el criterio del Tribunal Fiscal en cuanto expuso que las pruebas arrimadas acreditaron tanto el nacimiento como la extinción de la deuda comercial originada en la compraventa de mercaderías, despojando de sustento válido la posición del ente fiscal relativo a que se trataría de aportes de capital, ya que a su entender, los componentes de los que se ha valido el organismo para desconocer la operación de compra de bienes de cambio, y recalificarla a la de aporte

(\*) Abogada especialista en Derecho Tributario, UBA.

de capital, no resultan idóneos para subsumir la situación de hecho en el enunciado legal invocado.

Ello así, pues, en la causa no logra advertirse el motivo por el cual habría de entenderse que EMC obtuvo aportes de capital de EMC Benelux B.V. Sarl, en lugar de recibir mercaderías en razón de las compras realizadas, máxime cuando no se desconoció la documentación de respaldo —facturas, despachos de aduana, etc.—, las importaciones en sí misma, ni los pagos; y en lugar de ello se adoptaron los indicadores enumerados por el fisco nacional —tasa de interés, garantías, vocación de permanencia, etc.—, los cuales, resultan escasos para alcanzar el objetivo propuesto.

## **II. Deducción del gasto generado en la compra de automóviles efectuado por una empresa dedicada a la intermediación en la esponsorización y marketing deportivo**

Procede la deducción de los gastos generados en la adquisición de vehículos que fueron luego entregados a dos entidades deportivas en cumplimiento de las obligaciones asumidas por la empresa en los contratos firmados con los clubes deportivos, cuando estos: i) se encuentran facturados a nombre de la empresa; ii) se vinculan con su actividad comercial (“esponsorización” y marketing deportivo), y con la obtención de ganancias gravadas; y iii) no se advierten desproporcionados con relación a sus rentas.

*CContencioso Administrativo Federal, Sala I, 30/07/2020, “D-SPORT SA (TF 47978-I) c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”.*

*Hechos:* D- SPORT, que se dedicaba a la prestación de servicios de intermediación en la “esponsorización” y marketing deportivo, dedujo el gasto generado en la compra de dos automóviles, los que luego de adquiridos mediante factura emitida a su nombre, fueron entregados a dos entidades deportivas en cumplimiento de obligaciones asumidas en los acuerdos comerciales suscriptos con ellas.

La AFIP consideró improcedente la deducción de gastos por el valor de compra de esos dos automóviles, de acuerdo con lo previsto en el art. 80 de la ley del gravamen, en tanto no se había demostrado que se trate de un gasto efectuado para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas en el impuesto.

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el criterio de la AFIP con sustento en que los vehículos adquiridos nunca integraron el patrimonio de la empresa, ni representaron un costo para ella. Además, resaltó que la empresa no ofreció prueba para demostrar que la realización de esas erogaciones se hallaba vinculada a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas. Por último, señaló que los rodados fueron adquiridos por cuenta y orden de dos entidades deportivas, y que la empresa se circunscribió a entregar los vehículos a las entidades, revistiendo el carácter de intermediaria, sin soportar gasto alguno fuera de los previstos en los acuerdos de comercialización de espacios publicitarios que celebró con dichas entidades deportivas.

Disconforme, la empresa apeló el fallo.

*La sentencia:* La Cámara revoca la sentencia del Tribunal Fiscal.

Para resolver de este modo, indicó que es el contribuyente quien está en mejores condiciones de demostrar que el gasto resulta necesario en el ejercicio de su actividad, por ser él quien conoce de manera precisa las erogaciones inherentes y los gastos necesarios para desarrollar su actividad económica, y no el Fisco Nacional, cuya facultad se circunscribe a constatar la veracidad del gasto.

A su vez, recordó que el concepto de “necesidad” que exige la ley para admitir la deducción del gasto es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones, ya que sería muy peligroso que el organismo fiscal en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empre-

sario la flexibilidad que precisa en el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos en que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha realizado.

En virtud de ello, señaló que en el caso concreto no era correcto mantener el criterio fiscal en cuanto objetó la deducción de los gastos generados en la adquisición de los vehículos, pues los gastos realizados: i) se encontraban facturados a nombre de la empresa, ii) se vinculaban con su actividad comercial y con la obtención de ganancias gravadas, y iii) no se advertían desproporcionados con relación a sus rentas.

Destaco también que se encontraba acreditado que las transferencias gratuitas de los vehículos en favor de las entidades deportivas no respondieron a una liberalidad sino que obedecieron al cumplimiento de las obligaciones asumidas por la empresa en los contratos firmados con los clubes deportivos, e identificadas con su giro comercial (“esponsorización” y *marketing* deportivo), por lo que las condiciones pactadas para la transferencia de los vehículos adquiridos resultan una cuestión ajena a las exigidas por los artículos pertinentes de la ley de gravamen para admitir la deducción de las erogaciones.

### **III. Deducción de sumas abonadas al sindicato por cuenta y orden de las empresas transportistas en su calidad de “destinatarias reales del reclamo salarial” con el fin de lograr el levantamiento del bloqueo de las plantas y permitir el funcionamiento del establecimiento industrial**

El hecho de que los desembolsos hayan sido realizados por cuenta y orden de las empresas transportistas en su calidad de “destinatarias reales del reclamo salarial” es insuficiente para subsumirlos en el concepto de “liberalidad” al que alude el art. 88, inc. i, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuando que a cambio del pago el contribuyente consiguió levantar las medidas sindicales que habían bloqueado sus

plantas de producción y dejó de ser destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó.

*Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 11/08/2020, “Loma Negra CIASA c. DGI s/recurso directo de organismo externo”.*

*Hechos:* Con motivo del bloqueo de las plantas de cemento de Loma Negra CIASA por parte del Sindicato de Choferes de Camiones, Obreros y Empleados del Transporte Automotor de Cargas, Logística y Servicios, la empresa pago al Sindicato trabajadores de las empresas transportistas una suma de dinero adeudada por las empresas de transporte de carga que les habían prestado servicios a la Loma Negra.

Así, la cuestión debatida se circunscribía a si la salida de dinero en favor del Sindicato y/o de los trabajadores de las empresas transportistas constituía o no una deducción admitida en la determinación de la base imponible del Impuesto a las Ganancias de Loma Negra CIASA en concepto de gasto necesario para el giro de la empresa (criterio sostenido por la actora), o bien calificaba como una liberalidad en los términos del art. 88, inciso i, de la ley del Impuesto a las Ganancias (posición fiscal).

El Tribunal Fiscal confirmó la resolución determinativa de oficio de la obligación tributaria de la empresa frente al Impuesto a las Ganancias relativo al período 2008. Entendió que los pagos en cuestión habían sido efectuados por Loma Negra por cuenta y orden de terceros, esto es, las empresas que les prestaban servicios de transporte de cargas, que en su carácter de empleadoras eran las reales destinatarias del reclamo salarial; circunstancia que además explicaría el derecho a reclamar y repetir que se reservó Loma Negra CIASA contra dichas sociedades. Por ello, los gastos en concepto de tercero pagador que la empresa pretendía deducir no podían ser considerados como vinculados a su propio giro comercial.

Aseveró que por aplicación del criterio de lo devengado previsto en el art. 18 de la ley

del Impuesto a las Ganancias, las empresas transportistas, en tanto sujetos pasivos de gravamen, eran quienes podían deducir las diferencias salariales y las contribuciones patronales en el ejercicio en que se devengaron, con independencia de su pago.

Por último, afirmó que la intención de Loma Negra de retener la facultad de requerir a las empresas transportistas la devolución de los fondos dispuestos para la cancelación de sus deudas, demostraba que se trataba de un verdadero crédito y no de un gasto.

Disconforme, contra dicha sentencia la empresa interpuso recurso de apelación. Esgrime que desde el momento en que los pagos fueron efectuados a los efectos de obtener el levantamiento de los bloqueos y permitir el funcionamiento de sus establecimientos, era indudable su vinculación con la actividad generadora de renta gravada.

*La sentencia:* La Cámara admite el recurso de apelación y revoca el fallo apelado.

Para así resolver, en primer lugar, recordó que el control a cargo del organismo recaudador no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata, es decir, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad.

Luego, con respecto al caso concreto señaló que, a pesar de que Loma Negra desconoció la responsabilidad que le endilgó el Sindicato, lo cierto es que renunció a la impugnación de la deuda que había articulado y acordó pagar parte del reclamo efectuado, lo que pone en duda la contundencia del argumento relativo a la ajenidad de Loma Negra con respecto al reclamo salarial incoado por el Sindicato.

Agrego también que el hecho de que los desembolsos hayan sido realizados por cuenta y orden de las empresas transportistas en su calidad de “destinatarias reales del reclamo salarial”, es insuficiente para subsumirlos en el concepto de “liberalidad” al que alude el art. 88, inciso i, de la ley del Impuesto a las Ganancias, puesto que a cambio del pago, Loma Negra consiguió levantar las medidas sindicales que habían bloqueado sus plantas de producción y dejó de ser destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó. Ello así, los desembolsos de dinero efectuados por Loma Negra a favor del Sindicato y de empleados de terceros, la pusieron al resguardo de los reclamos gremiales y le permitieron evitar las perjudiciales consecuencias que su persistencia traería aparejada para el giro de su negocio, ya que no caben dudas de que las medidas gremiales llevadas a cabo por el Sindicato en los distintos establecimientos de propiedad de la empresa indudablemente afectaron el desarrollo de sus actividades industriales y comerciales.

Por último, tuvo en cuenta que, si bien es cierto que Loma Negra se reservó la acción de reintegro, no existen constancias de que haya intentado ejercerla ni tampoco se han arrimado a la causa elementos que demuestren la deducción de los montos abonados por Loma Negra por parte de las empresas transportistas involucradas (conforme el criterio de devengamiento al que se refirió el Tribunal Fiscal). En esa misma línea, puso de resalto que el Fisco Nacional fundó su ajuste en el art. 88, inciso i, de la ley del gravamen y dejó de lado la calificación traída a colación por el Tribunal Fiscal en cuanto aseveró que los fondos utilizados para cancelar las deudas de las empresas contratistas comportaban un “verdadero crédito (derecho) y no un gasto”.

#### **IV. Plazo de amortización de obras: tiempo de recupero de la inversión o vida útil de los activos**

Para el cálculo de la amortización impositiva no resulta reprochable el apartamiento del método basado en la vida útil de los activos para adoptar el concerniente al re-

cupero de la inversión afrontada, atento el tenor de las cláusulas insertas en el contrato COM —en especial, el plazo previsto para la construcción y habilitación de la obra, y la retribución convenida, fijada en un valor fijo, sin perjuicio de los ajustes que pudieran realizarse.

*CContencioso Administrativo Federal, Sala III, 29/07/2020, “YACYLEC SA c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”.*

*Hechos:* YACYLEC que tenía por actividad declarada la “Construcción, reforma y reparación de redes eléctricas”, le fue adjudicada por concurso público la construcción, operación y mantenimiento de una línea de interconexión entre la Central Hidroeléctrica situada en la provincia de Corrientes y la Estación Transformadora Resistencia de la provincia de Chaco, suscribiéndose el correspondiente “Contrato COM”.

La empresa presentó las DDJJ del IG en las que amortizó las obras realizadas —líneas de alta tensión y subestaciones— en el plazo de 15 años, sustentándose en el Contrato COM, su naturaleza y sus cláusulas, y teniendo así en cuenta el tiempo de recuperación de la inversión afrontada, lo que mereció la objeción del fisco nacional al considerar que el plazo de amortización de las líneas de alta tensión y subestaciones operaba a los 50 años, focalizando el análisis en la vida útil de los bienes en cuestión, negando que las cláusulas del Contrato COM tengan alguna incidencia.

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la posición de la AFIP al considerar que la empresa no había logrado convencer de que, desde el punto de vista técnico, el plazo de amortización de las obras cuya construcción encomendó el Estado, bajo el

contrato de concesión, fuese el de 15 años por ella computado, y no de 50 años como sostenía la AFIP:

Disconforme, contra dicha sentencia la empresa interpone recurso de apelación.

*La sentencia:* La Cámara hace lugar al recurso de apelación y revoca la sentencia del Tribunal Fiscal en cuanto hizo mérito de la vida útil de los activos para rechazar la amortización computada por la empresa.

Para así resolver, destacó que el estudio en este tipo de asuntos es singularísimo, y comprensivo fundamentalmente de los componentes relacionados con el sujeto, los activos en cuestión y la actividad desarrollada.

En ese contexto, consideró que, en el caso, el tenor de los términos del Contrato COM —en especial, el plazo previsto para la construcción y habilitación de la obra, y la retribución convenida, fijada en un valor fijo, sin perjuicio de los ajustes que pudieran realizarse— tornan razonable una amortización como la estimada por YACYLEC, sin que resulte reprochable el apartamiento del método basado en la vida útil de los activos, para adoptar el concierne al recupero de la inversión afrontada.

Pues a partir del precedente “Oleoducto Trasandino Argentina”, se debe distinguir el concepto de vida útil del de tiempo de recupero de la inversión, siendo este último el tiempo requerido para que las ganancias que produce el bien alcancen a equiparar al costo de su adquisición, en tanto y en cuanto estos factores se hayan tomado en cuenta en el momento de decidir la inversión. Ello es independiente de que el bien, luego de ese lapso, siga teniendo aptitud para producir ganancias.

Thomson Reuters

# TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

---

Thomson Reuters

Thomson Reuters

**CIUDAD DE BUENOS AIRES**

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# Análisis de Informes Técnicos

---

## Jurisprudencia administrativa CABA

Jorge Saverio Martinata (\*)

**I. Impuesto de sellos. Alcance del instituto de prescripción por exteriorización del instrumento ante la autoridad de aplicación. Análisis del informe técnico N° If-2019-09554362-Gcaba-Dganfa.**

*I. Hechos:* Un notario formula consulta a la autoridad de aplicación, solicitando se informen los alcances del instituto de prescripción respecto a un boleto rubricado en el año 2009, con acta de toma de posesión en el año 2010 y escrituración en el año 2018, donde se declara la existencia del boleto originario, señalado que no fue abonado el Impuesto de Sellos por considerar que dicho tributo se encontraría prescripto.

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

En primer lugar, el área interviniente destaca que los arts. 439, 448, y ccdtes. del Código Fiscal (t.o. 2019), establecen los elementos necesarios para el perfeccionamiento instrumental del hecho gravado, concluyendo que, en el caso bajo tratamiento, estos se encuentran cumplidos.

Seguidamente aborda el planteo de prescripción, incorporando al art. 81 del Código Fiscal (t.o. 2019), concordante con normas vigentes para años anteriores,

donde establece el modelo vigente para iniciar el cómputo de plazo de prescripción de la acción.

Luego destaca que, en el año 2010, fue sancionada la ley 3393 que incorpora al instituto de prescripción de tributos instrumentales por actos privados, el modelo de exteriorización con fecha cierta ante la autoridad de aplicación, cuya prescripción conexas debe ser planteada por el contribuyente. En consecuencia, adelanta que la incorporación al texto fiscal de dicho elemento a partir del año 2010 impone que solo aquellos instrumentos celebrados a partir de la vigencia del Código Fiscal (t.o. 2010) serán alcanzados por esta.

Por ello, el área interviniente entiende que la exigibilidad de las obligaciones tributarias vinculadas con el boleto de compraventa exteriorizado en el año 2018, con fecha instrumental año 2009, se encuentra prescripto, en función de la irretroactividad del régimen de exteriorización previsto en el actual art. 81 del Código Fiscal (t.o. 2019), vigente desde el año 2010.

Bajo dicha línea, respecto al acta de toma de posesión del año 2010, el área interviniente remite al art. 373 del Código Fiscal (t.o. 2010), que incluye el en régimen del impuesto, a los instrumentos por los cuales se otorgue la posesión de inmuebles, adelantando que el acta de posesión involucrada se encuentra alcanzada por el Impuesto de Sellos.

---

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

Finalmente, respecto al plazo de prescripción del acta por toma de posesión año 2010, el área interviniente aplica el art. 82 del Código Fiscal (t.o. 2019), el cual establece que, para obligaciones instantáneas, el cómputo de prescripción corre con fecha cierta, a partir de su exteriorización ante la autoridad de aplicación.

**III. Conclusión:** Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso, que en línea con el art. 82 del Código Fiscal (t.o. 2019), el inicio del cómputo del plazo de prescripción para el acta de toma de posesión del inmueble involucrado, comienza a correr desde el momento de su exteriorización por el notario interviniente ante la autoridad de aplicación del tributo, es decir desde el año 2018, debiendo por ello pagar el tributo correspondiente.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

**II. Impuesto sobre los ingresos brutos. Tratamiento de los distintos efectos generados por un pedido de baja a causa del fallecimiento de un contribuyente. Análisis del informe técnico N° IF-2019-07008046-GCABA-DGANFA.**

**I. Hechos:** El representante de un contribuyente fallecido, se presenta ante la autoridad de aplicación solicitando la baja de su representado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por fallecimiento.

También solicita la devolución de retenciones bancarias producidas desde dicho fallecimiento, atento a la inexistencia de ingresos. Lo expuesto genera que una de las áreas de control de la Recaudación, formule consulta al área técnica para que opine respecto a si resulta viable:

a.- la baja solicitada por quien representa a un contribuyente fallecido;

b.- la postura frente a la deuda en juicio que posee con fecha anterior al fallecimiento del contribuyente;

c.- el planteo efectuado respecto a la intimación por falta de presentación de Declaraciones Juradas.

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

En primer lugar, el área interviniente destaca que de la información proporcionada por el Sistema de Gestión Integral Tributaria (GIT), surge que el contribuyente se encuentra inscripto en Régimen General del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo actividad de servicios, posee deuda en Gestión Judicial de cobro, y registra falta de presentación de Declaraciones Juradas. Seguidamente, el área interviniente aborda el tratamiento del caso, para ilustrar que, de las constancias agregadas por el requirente a la consulta, se acredita el fallecimiento del contribuyente, por ello y respecto al punto 1), entiende que es viable la baja retroactiva solicitada a la fecha del deceso, ya que no cabe duda de que, desde su fallecimiento, ha cesado el hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Respecto al punto 2) en consulta, sobre la postura institucional frente a la deuda en juicio, aplica el decreto reglamentario del Código Fiscal, cuyo art. 5° define la pérdida de competencia de la autoridad de aplicación cuando el caso se encuentra bajo ejecución fiscal, entendiendo pertinente informar al mandatario interviniente para que adopte las acciones que considere convenientes, en cuanto a la responsabilidad de pago de los sucesores.

Respecto al punto 3) vinculado con la falta de presentación de declaraciones juradas, remite al art. 119 del Código Fiscal vigente, que dispone la extinción de sanciones por muerte del infractor.

**III. Conclusión:** Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que, el fallecimiento impone la baja desde la fecha del deceso; y por aplicación del principio de personali-

dad de la pena incorporado al Código Fiscal, se dispone la extinción de sanciones; respecto a la deuda en juicio y más allá de la pérdida de competencia, recomienda informar el suceso al mandatario, en tanto es

dicho profesional quién deberá evaluar el ingreso a la sucesión como acreedor fiscal.

Dicho criterio fue conformado mediante providencia emitida por la superioridad.

Thomson Reuters

Thomson Reuters

**PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# Algunos aspectos vinculados a la demanda de repetición en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires

Hernán A. Colli (\*)

## I. Aclaración preliminar

Desde hace más de 15 años, hemos intentado —desde este espacio— aportar principalmente contenidos de actualidad tanto respecto de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, así como por los órganos jurisdiccionales en el ámbito del Poder Judicial, comenzando por la Suprema Corte provincial.

Sin embargo, el actual contexto sanitario —y las medidas dictadas en consecuencia— derivaron en que el Tribunal Fiscal, a partir de sus Acuerdos Extraordinarios N° 94 y 95, acompañara la suspensión de plazos procesales dispuesta en todo el ámbito de la administración pública provincial. De dicha circunstancia se deriva que no se han dictado prácticamente sentencias desde el mes de marzo.

En paralelo, si bien la actividad del Poder Judicial se ha ido reactivando —a partir de la utilización de otro tipo de plataformas tecnológicas disponibles para la gestión— lo cierto es que tampoco hemos podido encontrar —sin perjuicio de algunos que incluimos en las últimas columnas— pronunciamientos en los que se aborden cuestiones novedosas.

A partir de ello, hemos decidido terminar de dar forma a una serie de trabajos focalizados a una determinada temática, pretendiendo sintetizar en ellos los criterios principales que han ido sosteniendo —en diversos fallos— el tribunal administrativo.

La mayor parte de ellos anteriormente incluidos —y desarrollados extensamente— en esta publicación, y algunos otros que —por motivos de espacio— no pudieron ser incorporados.

En esta ocasión, comenzaremos abordando aspectos vinculados a la demanda de repetición y particularmente dentro de ella, la configuración de la denegatoria tácita, la aplicación de los institutos de la prescripción e intereses.

Para comenzar es dable recordar que la demanda de repetición es un mecanismo pensado para remediar el ingreso indebido o incausado de obligaciones fiscales, circunstancia que puede derivarse de muchas circunstancias, tales como, pago por error, pago de tributos declarados inconstitucionales o, tal como se ha dado mayormente la casuística de los últimos años, pagos anticipados excesivos como consecuencia de la aplicación de sistemas de los diversos regímenes de recaudación implementados por el fisco provincial.

La regla general es aquella que fija el art. 133 del Código Fiscal vigente, que dis-

---

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

pone en lo pertinente: “Los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la Autoridad de Aplicación demandas de repetición de los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa, siempre que este se encuentre debidamente rendido a la Autoridad de Aplicación por las entidades bancarias u oficinas habilitadas encargadas de su percepción y, habiéndose efectuado por aquella las pertinentes compensaciones de oficio de conformidad a lo previsto en el art. 102, subsista un crédito a favor del contribuyente o responsable.”

El Tribunal Fiscal resulta competente para intervenir en grado de apelación, conf. lo dispuesto en el art. 115 del mismo ordenamiento.

Ello así, tanto frente a la existencia de una denegatoria expresa, materializada con el dictado de un acto administrativo que contenga los requisitos previstos en el art. 136 como frente al supuesto de denegatoria tácita, la que se configura en el supuesto previsto en el art. 139 del código citado.

## **II. La intervención del tribunal fiscal frente al supuesto de la denegatoria tácita**

En numerosos precedentes se ha tratado la procedencia del recurso por denegatoria tácita, el que se vincula —sustancialmente— con el plazo que debe cumplir la Administración tributaria para pronunciarse, establecido en el art. 135.

Antes de la reforma introducida por la ley 14.653 (BO del 19/12/2014) existían dos plazos diferenciados: uno genérico de 180 días y un segundo plazo, también de 180 días, cuando las pruebas que se ofrezcan con la demanda resulten necesariamente de verificaciones, pericias y/o constatación de los pagos cuando hayan sido efectuados por agentes de recaudación, o que el interesado se encontrare en condición de ofrecer prueba diferida.

Luego de esa norma modificatoria, el plazo es de 180 días —prorrogable por única

vez y razón fundada por un término similar— para el dictado de la resolución de la demanda, y se computa desde la fecha de interposición de la petición con todos sus recaudos formales o a partir de la fecha en que quede efectuada la verificación, pericia y/o constatación de pagos.

En razón de estos lineamientos, se considera oportuno traer a colación algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal en los que se analizó específicamente su configuración.

En la causa “Interbaires SA” T.F.A.B.A. (Sala III, 11/10/2013, Registro N° 2767), se debatió precisamente si la prórroga del plazo para el dictado de la resolución —previsto en el 2do. párrafo del artículo citado— solo operaba cuando se disponía la apertura del expediente a prueba, o, por el contrario, en cualquier supuesto en que el organismo recaudador disponga la realización de verificaciones, pericias y/o constatación de pagos.

Las vocales que conformaron la mayoría en dicho decisorio —Dras. Navarro y Carné— sostuvieron que el inicio y notificación de cualquier actuación de fiscalización derivada de la promoción de una demanda de repetición, tornaba operativo este supuesto, prorrogándose el plazo fijado a la Autoridad de Aplicación para la resolución de la petición.

Adicionalmente, afirmaron que el organismo de recaudación debe proceder a verificar la declaración o la liquidación administrativa de que se trata y no se encuentra habilitada a dar lugar a las demandas de repetición, sin una previa verificación de inexistencia de deuda líquida y exigible a la fecha del dictado del acto administrativo que la resuelva (conf. art. 141 del Cód. Fiscal).

En un sentido contrario se pronunció la Dra. CPN Hardoy exponiendo que las verificaciones a las que alude el art. 135 del Código Fiscal, que permiten extender el plazo de resolución de las demandas de repetición, solo resultan aquellas que se vinculen estrictamente con la prueba acerca de la

procedencia de la demanda de repetición, y no cualquier otra que involucre el cumplimiento —en general— de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Por su parte, también puntualizó que las verificaciones a las que hace alusión la norma y a las que se encuentra supeditada la decisión administrativa, no resultan aquellas vinculadas al cumplimiento general de las obligaciones fiscales por el sujeto pasivo, sino aquellas que se relacionan estrictamente con la procedencia específica de la demanda de repetición.

Más recientemente, en la causa “Marval, O’Farrell & Mairal” (Sala II, 13 de diciembre de 2018, Reg. 2747), los Dres. Lapine y CPN Crespi se pronunciaron en el sentido que el plazo con que cuenta la Administración para resolver la demanda de repetición viene dado por la regla que establece el párrafo primero del art. 135 del Código Fiscal (texto según ley 14.653, vigente desde el 01/01/2015) siendo que ella impone que “deberá dictar resolución dentro de los ciento ochenta (180) de la fecha de interposición de la demanda con todos los recaudos formales que se establecen en este Código”, con un “plazo prorrogable por otro lapso igual en forma fundada y por única vez”. Esto es, un máximo de 360 días hábiles (conf. art. 3° del Código Fiscal). Vencido este, el contribuyente se encuentra autorizado a considerar configurada la denegatoria tácita prevista en el art. 139 del mismo ordenamiento, debiendo considerarse incluido en este plazo máximo también el tiempo que demande realizar las acciones previstas en el 2do. párrafo.

La Dra. Ceniceros —en minoría— interpretó que el plazo de 180 días, en los casos en que resulten necesarias “verificaciones, pericias y/o constatación de pagos”, recién comenzará a correr cuando se produzcan dos condiciones: (i) el cumplimiento de los recaudos formales y; (ii) la culminación de la verificación, pericia y/o constatación de pagos pertinentes, según corresponda.

Este criterio fue ratificado posteriormente en “San Atanasio Energía SA” (Sala II, 20/11/2019, Registro N° 2895)

Con anterioridad, ya la Sala II en autos “Cleverman” (sentencia del 04/06/2018, Registro N° 2656) había expuesto que “... no puede abrigarse duda alguna que el plazo con el que cuenta la Administración para resolver la solicitud está compuesto por 180 días (hábiles, conf. art. 3° CF) computados a partir de la deducción de la demanda (primer párrafo), más otros 180 días ‘en los casos en que la prueba resulte necesariamente de verificaciones’ (segundo párrafo), pues claramente establece en su parte final que ‘el cumplimiento de estas diligencias previas a la resolución en ningún caso podrá exceder de ciento ochenta (180) días’”.

Por su parte, en la causa “Covipol” (Sala I, 12/11/2019, Registro N° 2229) se recuerda un criterio sostenido —sin fisuras— por parte del organismo en el sentido que el acceso a las vías recursivas previstas en el art. 115 del Cód. Fiscal por el instituto de la denegatoria tácita, a diferencia de lo que ocurre en otros procedimientos administrativos, se configura por el mero transcurso del tiempo, sin que resulte necesario que el interesado realice ninguna petición tendiente a obtener el dictado del pronunciamiento por parte de la Autoridad de Aplicación.

Y respecto de la norma aplicable a cada reclamo —haciéndose extensivo el criterio exteriorizado en la doctrina legal del Acuerdo Plenario N° 2— los plazos previstos en la ley 14.653 no resultan de aplicación para reclamos articulados con anterioridad a su vigencia; esto es, el 19/1/2014.

### III. Prescripción de la demanda de repetición

Un aspecto que ha generado controversias se encuentra ligado con el cómputo del plazo de la prescripción.

El art. 157 del Cód. Fiscal establece un plazo quinquenal para la prescripción de la

acción de repetición y se prevé su cómputo desde la fecha del pago de la obligación cuya devolución se pretende.

La normativa legal resulta explícita sobre el punto, aunque se genera una situación de desigualdad respecto del ejercicio de las potestades fiscales, dada la fecha establecida para este momento inicial.

El plazo se interrumpe por la interposición de la demanda y también —conf. el agregado realizado por la ley 15.079 (BO del 11/12/2018, Vigente 01/01/2019)— por el reconocimiento de saldos a favor del contribuyente, debidamente conformados por este, surgidos en el marco de actuaciones iniciadas por la Autoridad de Aplicación tendientes a la verificación, fiscalización y determinación de los tributos.

En todos los casos, cuando se trate de obligaciones provenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la interrupción del curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del gravamen se extiende a todo el ejercicio anual del tributo involucrado.

El texto legal actualmente vigente ha suprimido la referencia que sus antecesores realizaban, estableciendo que un nuevo plazo de prescripción se computará desde el 1° de enero siguiente al momento en que se cumplan 180 días desde la interposición de la demanda, en consonancia con el supuesto de denegatoria tácita que prevé el art. 139.

Hoy la norma dispone que los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta vencido el plazo para la interposición de los recursos previstos en el art. 115. Y que cuando haya mediado interposición de alguno de dichos recursos, los efectos interruptivos se prolongan hasta la notificación del acto por el cual el Tribunal Fiscal de Apelación o la Agencia de Recaudación, según el caso, lo resuelva.

Esta redacción actual de la norma permite dar por superada una polémica que fue resuelta por el Tribunal Fiscal a favor de los

contribuyentes involucrados, en los precedentes “Fox, Roberto D” y “Galloni, José Ernesto”, ambos de la Sala III, 17 de marzo de 2011 (Registros N° 2149 y 2150, respectivamente)

En esos casos, la Autoridad de Aplicación había dado trámite a las solicitudes, requiriendo elementos adicionales a los fines de evaluar la procedencia del reclamo, por una parte, y los interesados también realizaron presentaciones posteriores a la articulación de su demanda, tendientes a cumplir los recaudos formales de esta o requerir la resolución del caso.

No obstante ello, al dictar los actos administrativos impugnados, se declaró la prescripción de la acción de repetición, interpretando que habían pasado más de cinco años computados desde el reinicio del cómputo en los términos del art. 134 *in fine* del Cód. Fiscal (t.o. 2004) basándose en el Informe de la Dirección de Técnica Tributaria 30/2007.

En ambas sentencias, la Dra. CPN Har-doy sostuvo que una vez reiniciado el plazo de prescripción en los términos del art. 134 *in fine* del Código Fiscal —T.O. 2004—, con cada nueva presentación útil efectuada por el demandante —tendiente a dar impulso a las actuaciones— se interrumpe el cómputo de los cinco años fijados en este, reiniciándose el plazo a las cero horas del día siguiente a ello.

Por su parte, la mayoría, integrada por las Dres. Carné y Navarro, si bien consideraron que desde la fecha en que se cumpla con la interposición de la demanda con todos los requisitos formales, debe comenzar a contarse el lapso de 180 días que estipulaba el código en su art. 134 *in fine*, corresponde ponderar la conducta del peticionante y del Fisco a los fines de evaluar si ha existido inacción del primero respecto de su reclamo o si el segundo generó razonables expectativas acerca de la resolución expresa de la causa. En este supuesto, tampoco puede decretarse la prescripción de la acción de repetición durante la tramitación de la demanda instaurada a tales fines.

En un caso análogo se expidió la Sala II del Cuerpo —por mayoría— en “Sidernet SA” (Sala II, 21/10/2010, Registro N° 1324).

En ella, la disidencia a cargo del Dr. Lapine, propugnó la interpretación literal de la última parte del art. 134 del Cód. Fiscal (t.o. 2004), mientras que las Dras. CPN Wolcany Cenicerós, adoptaron un temperamento similar al sostenido en los fallos “Fox” y “Galloni”.

De todos modos, en la redacción actual —vinculada a la subsistencia de los efectos del acto interruptivo por la demanda— no se atribuye ninguna consecuencia a la configuración de la denegatoria tácita.

Al respecto corresponde tener presente que oportunamente la Sala III (autos “Romera Hnos. SA” sentencia del 05/08/2014, Registro N° 2928) ha establecido que el remedio de la denegatoria tácita fluye en salvaguarda del derecho del administrado, ya que la misma norma le atribuye sentido de acto ficcional permitiendo acceder a otra instancia en busca de una respuesta a su petición.

Al decir de Tomás Hutchinson: “La regulación legal de la retardación no puede ser más clara, en el sentido de configurar la como una simple ficción legal de efectos estrictamente procesales que el particular puede usar en su beneficio, y en ningún caso como una verdadera resolución o acto administrativo —declaración de voluntad, deseo, juicio o conocimiento—. La retardación no es una manera de resolver, no es una declaración de voluntad de la Administración, sino, justamente la ausencia de toda actividad volitiva, a la que la ley da determinados efectos.” (Procedimiento Administrativo de la provincia de Buenos Aires, p. 277, Ed. Astrea, 1995). Por dicha razón el hecho que el contribuyente no haya hecho uso del instituto que he definido con efectos que hacen a lo “procesal”, y tendiente a la protección de sus derechos, incidan en lo sustancial y justamente en detrimento de ellos. Así se entendió desacertada la pretensión del fisco que, con fundamento en la

falta de articulación por parte del quejoso de los recursos del art. 115, tiende a virar el hecho en su favor, transformando el remedio en una obligación, carga o deber en cabeza del incoante.”

Por otra parte, es de notar que las disposiciones del Código Fiscal no hacen referencia a la continuidad de los efectos interruptivos, cuando se cuestione —por vía de pretensión anulatoria o de reconocimiento de derechos— en el fuero en lo Contencioso Administrativo la decisión administrativa final, sea del propio organismo de recaudación o del Tribunal Fiscal.

En este caso, no obsta a que se considere aplicable lo previsto en el Cód. Civil y Comercial respecto de la interrupción de la prescripción por petición judicial.

También resulta operativa —por disposición del art. 4° del Cód. Fiscal— lo previsto en el art. 2546 del Código de Fondo —norma anteriormente contenida en el art. 3986 del Código velezano— en cuanto dispone que los efectos interruptivos se producen, aunque la demanda sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable.

En este punto no puede perderse de vista que la actual redacción del art. 160 del Cód. Fiscal (t.o. 2011) —al igual que lo hacían textos anteriores— solo refiere como acto interruptivo a la “deducción de la demanda respectiva”, diferenciándose de otras normas (arts. 135 —plazo para resolver— o 138 —intereses—) en los que se menciona —para conferir efectos— a la demanda articulada con todos sus recaudos formales o en legal forma.

De allí se deriva que, aunque la demanda posea defectos formales, ello no puede desvirtuar su naturaleza interruptiva, máxime cuando estos resultan subsanables como derivación del principio de informalismo en favor del administrado que rige —extensivamente— en el procedimiento contencioso-tributario en sede administrativa en la Provincia de Buenos Aires.

Esto viene reconocido *ob iter dictum* en diversos precedentes en los cuales se ha permitido completar los recaudos formales de la demanda, sin alterar el efecto interruptivo de esta.

Una particular situación, se da cuando la determinación del pago como indebido es consecuencia de un proceso de fiscalización, en el que se produce su reconocimiento.

En este caso, no es el pago el punto de inicio del plazo de prescripción, sino el momento en que dicho saldo a favor del contribuyente quede definitivamente reconocido por la Autoridad de Aplicación, y frente a esa particular situación —tal es la existencia de un suma líquida y exigible— el contribuyente tenga abierta la opción de solicitar su compensación o requerir su devolución.

La Sala III en autos “Rotemberg, Alicia L.” (22/09/2017, Registro N° 3870) ha señalado que cuando se trata de una demanda de repetición vinculada a la existencia de saldos a favor del contribuyente, generados en los sistemas de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y que fueran sucesivamente compensados por este mediante los mecanismos legalmente previstos a tal fin (arts. 102 y 103 del Código Fiscal - TO. 2011), el plazo de prescripción se inicia con la última declaración jurada del anticipo en la que se consigna el saldo subsistente.

La Dra. Navarro si bien recordó su opinión en los antecedentes “CEGEK SRL” del 08/05/2014 y “Moreira Hnos Sh.” del 17/07/2014, en consonancia con lo que a su turno había manifestado la Sala II *in re* “JRI Comercial SRL”, de fecha 10/07/2008, entendió que estos no resultaban de aplicación al caso.

En idéntico sentido se expidió la Dra. CPN Hardoy, aunque para rechazar la excepción de prescripción articulada por el fisco, decidió aplicar —en defecto del Código Fiscal— el plazo decenal de prescripción previsto por el art. 4023 del Cód. Civil,

vigente a la fecha de interposición de aquella, remitiendo a los votos expresados para las causas “Ashira SA” (14/10/2014, Registro N° 2971); “Banco Itaú Argentina S.A.” (03/12/2015, Registro N° 3252); “Bariandaran” (15/09/2016, Registro N° 3475), y su remisión al precedente de la Corte Suprema de Justicia Nacional “Bruno Juan Carlos c. Pcia. de Bs. As. s/ Demanda de Repetición” (de fecha 06/10/2009, Fallos 332:2250).

De todos modos, la doctrina de la causa “Bruno” no mantiene hoy su vigencia al haber establecido el Cód. Civ. y Com. un plazo de prescripción fijado —con carácter general— en cinco años.

Otra situación especial se ha dado respecto del cómputo de la prescripción en el caso de las obligaciones fiscales incluidas en planes de regularización que permitan continuar la discusión administrativa sobre la procedencia de la deuda.

Este tipo de planes se han mantenido —casi en forma permanente— desde la incorporación como art. 7° bis a la Disposición Normativa “B” N° 91/06, realizado por su análogo N° 94/06.

En la causa “CABAL Coop De Provisión de Serv. UM” (25/04/2018, Registro N° 2124), la Sala I del Tribunal Fiscal, a partir del voto del Dr. Carbballal, al que prestaron su adhesión la Dra. Ceniceros y Dr. CPN Crespi, consideraron que el plazo de prescripción de la demanda de repetición derivada del pago realizado a través de un plan de regularización que posibilita proseguir la discusión administrativa de obligaciones fiscales en proceso de fiscalización comienza a correr desde el dictado de la decisión final que permita proceder a solicitar la devolución de lo abonado.

Descartaron, con esa decisión, que dicho plazo se computara desde la fecha del pago, dadas las especiales características del caso descripto, por conducir la aplicación literal del texto legal a una palmaria inequidad, sin que pueda obviarse que ha sido la propia Agencia de Recaudación la que aseguró que —en caso de otorgársele razón a

la postura del contribuyente— este podría obtener la devolución de lo abonado indebidamente y sin que corresponda responsabilizarlo por el tiempo que insumió a los distintos Organismos Públicos involucrados, la resolución definitiva de la causa.

A ello se agregó la necesaria aplicación del principio de buena fe y el de confianza legítima en las relaciones entre la administración y los administrados.

Finalmente, otro antecedente que ha revestido interés —a los fines del cómputo de la prescripción— se vinculó con el supuesto en que la demanda de repetición se origina como derivación del reconocimiento de un beneficio de exención que se retrotrae a la fecha en que se consideraron cumplidos los requisitos para el goce de esta.

En la causa “Bardhal lubricantes” (Sala II, 26/07/2018, Reg. 2683) se abordó dicha temática, dado que al reconocerse en forma retroactiva la exención, los pagos efectuados por el contribuyente desde la fecha de su vigencia pasaron a convertirse en saldos a su favor del contribuyente, exteriorizándose en declaraciones juradas rectificativas.

Con ese alcance, para la mayoría conformada por la Dra. Ceniceros y el Dr. CPN Crespi, el plazo de la prescripción comienza a correr desde el momento en que los pagos realizados pueden considerarse indebidos o sin causa, lo que acontece cuando se reconoce la exención del contribuyente con efectos retroactivos.

Ello así, toda vez que solo a partir de ese momento, puede ejercerse el derecho de demandar la devolución, y no antes, resultando de aplicación lo establecido en el art. 2554 del Cód. Civ. y Com.

El Dr. Lapine se expresó en desacuerdo con la postura sostenida, toda vez que el art. 159 del Cód. Fiscal sitúa el inicio del plazo de la prescripción para las demandas de repetición en la fecha de pago de las obligaciones que se encuentran involucradas.

Siendo ello así, no interesa —para ello— que puedan ponderarse los pagos como indebidos o sin causa recién a partir del reconocimiento de la exención, aunque ella posea efectos en forma retroactiva.

#### IV. Intereses

Finalmente, un tercer aspecto que hemos decidido incluir en este espacio se vincula con cuáles son los intereses aplicables a la demanda de repetición.

En este sentido, a través del Acuerdo Plenario N° 2 de fecha 31/08/2001, se fijó —en lo pertinente— como doctrina legal que: “2) En lo relativo al sistema de recomposición legal de la suma de dinero a reintegrar, como asimismo el momento a partir del cual se debe efectuar aquel cálculo, corresponde aplicar, a los efectos de precisar la extensión de la devolución, la normativa vigente en los distintos períodos que abarca la acción de repetición.”

Su convocatoria, a partir de los pronunciamientos divergentes en “Productores Tamberos Unidos Ruta 8 SCL” (Sala II Registro N° 29) y “Héctor n. Bortoi” (Sala III, Registro N° 39), fue realizada a efectos de establecer cuál era a ley aplicable en las demandas de repetición iniciadas ante la Dirección Provincial de Rentas con anterioridad a la reforma introducida al art. 114 del Cód. Fiscal (t.o. 1996), por la ley 12.049.

Antes de dicha reforma se preveía el reconocimiento de actualización monetaria e intereses hasta la sanción de la ley 11.467 y luego un interés mensual acumulativo, desde la fecha de los respectivos pagos hasta el día de la resolución que dispusiera la devolución o autorice la acreditación o compensación.

El texto legal previsto por la ley 12.049 (14/01/98), dispuso que dicho cálculo debía realizarse, no ya desde la fecha de pago, sino desde el momento de la interposición de la demanda en legal forma.

Un precedente que merece destacarse no es del propio Tribunal Fiscal sino de la Cá-

mara en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás, en autos “Procesadora Virasoro SA c/ Ministerio De Economía - Rentas S/ recurso directo tribunal de apelación fiscal”, C.C.A.S.N. (sentencia del 28/11/2019, causa 990-2010)

Dicha sentencia reconoció como antecedente el fallo del 08/11/2017, por medio del que la Suprema Corte provincial decidió rechazar el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto por la demandada y hacer lugar al deducido por la actora, dejándose sin efecto la tasa de interés establecida en la sentencia atacada y ordenándose que se reconozcan los intereses que surgen del art. 127 del Cód. Fiscal —t.o. 2004 y sus modificatorias—, según corresponda.

En ese estado, practicada la liquidación por la representación del organismo fiscal y luego de un largo trámite de impugnaciones a ella, se arriba al pronunciamiento, destacándose que la controversia central ha versado sobre cuál es la tasa de interés aplicable desde la fecha de inicio hasta la de liquidación, por una parte, y si ese cálculo debía realizarse en forma acumulativa —como la accionante interpreta que dispone el art. 127 del Código Fiscal (t.o. 2004)— o de una manera “simple”. En forma contrapuesta, el Fisco sostuvo que cuando la norma enuncia “interés acumulativo”, se refiere a la acumulación de la tasa o coeficiente —para lograr un único índice aplicable al lapso temporal pertinente, computado como un todo— y no los intereses al capital, como lo pretende el demandante.

Más allá de las particularidades del caso, la conclusión a la que se arribó es que, en las demandas de repetición, la aplicación de intereses —conf. el marco normativo específico— debe realizarse conf. aquel vigente al momento del devengamiento de estos, el que coincide con la interposición del reclamo y no la fecha de pago.

Así, a partir de la vigencia de la ley 13405, el interés dejó de ser acumulativo, quedando luego de la ley 14.394 fijado en un interés

anual fijado por la Agencia de Recaudación con el tope de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria.

Más recientemente, el propio Tribunal Fiscal tuvo oportunidad de analizar la cuestión vinculada a los intereses de las demandas de repetición en la causa “Inst. Cardiovascular de Bs. As.” (Sala III, sentencia del 20 de febrero de 2020, Reg. 4202), encontrándose con la limitante prevista en el art. 12 del Código Fiscal a los fines de analizar la inconstitucionalidad del art. 138 de dicho plexo legal y su vinculación con la Disposición Normativa (ARBA) 61/12.

En esta controversia, se cuestionó tanto la tasa de interés establecida por vulnerar el derecho de propiedad y las garantías de igualdad y razonabilidad, resultando inválidas las tasas diferenciadas para los supuestos contemplados en los arts. 2 y 3 de dicha norma reglamentaria, por una parte y también se sostuvo que tampoco resultaba legítimo que los intereses corran desde la interposición del reclamo y no desde el momento de pago.

A pesar del límite que el Código Fiscal dispone para la competencia del Tribunal administrativo, se afirmó, siguiendo la doctrina de la CS en el precedente ‘Arcana’ (Fallos: 308:283) que la mora de los particulares en el pago de tributos y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, son situaciones de diversa índole, y en razón de ello, debe descartarse que la distinta tasa de interés aplicable a uno y otro supuesto pueda ocasionar agravio alguno al principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la CN.

Un criterio similar fue sostenido en autos “Calza Carlos Luis (Siderar SA)” (Sala 2, sentencia del 07/08/2018, registro N° 2690)

Por su parte, respecto de la fecha de inicio del cómputo de los accesorios, inveteradamente se ha sostenido que no puede existir apartamiento a lo establecido expresamente por el propio Código Fiscal (vide “Castets

y Tanino SRL, 05/11/2019, Sala I, Registro 2228; “Cabal Coop De Provisión de Serv. Lim”, antes citado, entre muchos otros) en que dispone que dichos accesorios se devengan “desde la fecha de interposición de la demanda en legal forma y hasta el día de notificarse la resolución que disponga la devolución o autorice la acreditación o compensación.”

La Sala III estableció en un antiguo caso caratulado “Gustavo de Ferrari” (15/06/2003, Registro N° 198) que: “Este artículo que torna al 'reclamo procedente' como hito referencial a los efectos de la devolución de lo pagado en exceso, debe ser conjugado en su entendimiento y aplicación con su similar 103, del cual surgen los requisitos que la demanda de repetición debe contener, en tanto este cuerpo legal, no prevé otra forma de reclamar lo ingresado de más, que no sea mediante ese instrumento, es decir la demanda de repetición prevista en el art. 103. Resulta entonces claro, que el reclamo procedente debe ser entendido en el sentido de la demanda de repetición interpuesta con todos los requisitos exigidos por la norma” (el artículo referenciado se corresponde con la nume-

ración del Código Fiscal según el t.o. 1994; actual art. 134 del t.o. 2011).

Una situación excepcional se dio en la causa “San Emilio SCA” (Sala III, 23/05/2007, Registro N° 1130), resuelta por los votos ccds. de la Dra. Quiroga y CPN Hardoy, en la que se privilegió el principio de formalismo moderado a los fines de tener por perfeccionada la demanda, respecto de la fecha en que se tuvieron por cumplidos los requerimientos que la Autoridad de Aplicación había formalizado en el marco de las actuaciones, reencausando una petición iniciada primigeniamente con otro propósito como principal y la compensación de saldos —y eventual repetición— como pretensión accesoria.

No obstante ello, cuando se trata de la repetición derivada de subsistir un saldo a favor del contribuyente luego de realizada la compensación con el saldo a favor del fisco, en los términos del art. 102, dicha compensación debe realizarse sobre el capital involucrado y los intereses se devengan sobre ese saldo remanente. (ver sentencia *in re* “Puntos y Premios SRL”, Sala I, 05/06/2018, Registro N° 2129).

Thomson Reuters

# ACTUACIÓN PROFESIONAL

---

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# COPARTICIPACIÓN TRIBUTARIA FEDERAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# La coparticipación de impuestos y la transferencia de recursos para financiar la policía de la CABA requieren de una visión federal y solidaria

Raúl Garré (\*)

*Visto que este tema ha surgido nuevamente, el autor realiza un racconto de las distintas normativas y la situación actual de ellas, ya que la realidad y el mandato de nuestra Constitución nos pone ante la discusión postergada más importante de la Argentina federal.*

La pandemia ha provocado en el mundo un cimbronazo económico y social que ha puesto, en pie de igualdad y a merced del virus, a toda la población del planeta, poniendo en evidencia todos los conflictos subyacentes que empiezan a emerger en el marco de la crisis global.

En la Argentina, un gobierno recién asumido tuvo que afrontar la toma del timón del Estado, en el marco de la peor crisis de la deuda externa que es el reflejo de muchos años de desmanejo económico, fiscal y financiero, agravado por cuatro años de descabellado endeudamiento administrado por el mercado. Las urgencias de una pandemia nunca imaginada obligaron a paliar la emergencia de los más desprotegidos, acudiendo a la emisión de los pesos

que fueran necesarios para socorrerlos en las inesperadas circunstancias.

Con ese cuadro de situación, se logró un trabajoso acuerdo con los acreedores en moneda extranjera, prolongando los vencimientos y reduciendo significativamente los intereses, de manera tal que nos permitiera encarar una negociación de la deuda de U\$S 44.000 millones asumida con el FMI. Para encarar esa segunda negociación, es necesario mostrar un país que demuestre hacia adelante, una pospandemia con mayor disciplina fiscal. Ante esa decisión, se ponen de relieve las tensiones que se encuentran en la raíz de la postergada sanción de la Ley Convenio prevista en la Constitución de 1994 que debía entrar en vigencia el 01 de enero de 1997. Dicha norma nunca alcanzó consenso suficiente para ser sancionada por el Congreso de la Nación, por lo cual continúan rigiendo las disposiciones de la ley 23.548. Dicha ley tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1989

---

(\*) Director del Banco de la Nación Argentina, expresidente de la Comisión de Presupuesto de la Convención Constituyente y ex director general de Rentas.

pero se prorroga automáticamente hasta que exista otro régimen que la reemplace (art. 15).

Tras la última reforma que sufrió nuestra CN, la cual tuvo lugar en el año 1994, una de las innovaciones más trascendentes fue sin lugar a duda el *status* otorgado a la Ciudad de Buenos Aires —en adelante CABA—; la cual, de acuerdo con el art. 129 “...tendrá un régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción...”

En tal sintonía, la CABA sanciona su Constitución en el año 1996; debiendo destacarse de manera especial su art. 34, en cuya virtud se establece: “La seguridad pública es un deber propio e irrenunciable del Estado y es ofrecido con equidad a todos los habitantes”, servicio que estará a cargo de una policía de seguridad dependiente del Poder Ejecutivo —de la ciudad— y el inc. 4° de su art. 9° estipula que integran sus recursos: “Los fondos reasignados con motivo de las transferencias de competencias, servicios y funciones, en los términos del art. 75, inc. 2°, quinto párrafo de la CN”.

Luego, pasarían más de diez años hasta que el gobierno local pudiera avanzar en la conformación de una fuerza policial propia, lo cual fue materializado por medio de la Ley de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires 2894 del año 2008. De conformidad con el art. 18 del cuerpo normativo de marras, se crea la Policía Metropolitana, dependiente jerárquica y funcionalmente del Jefe de Gobierno porteño —v. art. 20—.

En cumplimiento de ese mandato, el dec. 705/03 había fijado la participación que le corresponde a Ciudad Autónoma de Buenos Aires, post aplicación del art. 80 de la ley 23.548, en un coeficiente equivalente al 1,40% del monto del total recaudado por los gravámenes establecidos en el art. 2° de la citada ley.

El dec. 194/16 elevó el coeficiente de participación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del 1,40% al 3,75% aludiendo genéricamente a la necesidad de asegurar

el desenvolvimiento fiscal y patrimonial y para seguir asumiendo competencias, servicios y funciones inherentes a su régimen autónomo, lo que implicó una mejora arbitraria presupuestaria, postergando los requerimientos de la Provincia de Buenos Aires que, en los dos años anteriores, había casi duplicado su planta policial.

Llegado a este punto, entendemos que legitimación de la medida adoptada por el dec. 194/16, impulsada por el anterior gobierno, está condicionada a la fundamentación del coeficiente que se fija para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conf. a los términos contemplados por el art. 8° de la ley 23.548 y sus modificatorias en cuanto —como dijéramos— autoriza a la Nación, de la parte que le corresponde conf. a dicha Ley, a entregar a esa Jurisdicción una participación compatible con los niveles históricos.

Vale también señalar que, fundándose en las bases de la ley 23.548, se dictó el dec. 399/2016 de coeficiente de coparticipación para la Ciudad, que en el art. 2° directamente está imputado al servicio de seguridad.

Asimismo, debemos destacar que, de acuerdo con la cláusula primera del Convenio de Transferencia Progresiva a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de facultades y funciones de seguridad en todas las materias no federales ejercidas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el cual fuera suscripto por el PEN y el Jefe del Gobierno de la CABA con fecha 05/01/2016, “La Ciudad asume todas las funciones y facultades de seguridad en todas las materias no federales para ser ejercidas en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, conservando la Nación para sí las estructuras, el personal, los bienes y los servicios necesarios para asegurar la función de seguridad en materia federal en el territorio de la CABA.

Tras analizar dicho instrumento, podemos indicar que surge del párr. 11 de su parte preambular que “...a los efectos de la celebración del presente, el Ministerio de Seguridad del Estado Nacional procedió a

definir las estructuras internas de la Policía Federal Argentina que resultan ajenas a las competencias federales en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las que a su vez brindan apoyo a dichas áreas...”, satisfaciendo así cuanto fuera previsto en la cláusula transitoria contenida en el art. 2° de la ley 26.288.

En resumidas cuentas, nos es dable razonar que la modificación introducida por la ley 26.288 a la ley 24.588 —por la que se garantizan los intereses del Estado Nacional en la Ciudad de Buenos Aires— satisface la prescripción constitucional que exige la aprobación por ley del Congreso de la Nación de la transferencia a realizar.

En igual sentido, podemos colegir que con el dictado de la ley 298-LCBA/15 por la que se aprueba el aludido convenio, se habría dado cumplimiento a la aprobación por la jurisdicción local que requiere el texto constitucional.

En la circunstancia que se exterioriza el reclamo policial y se visibiliza que las fuerzas de seguridad de la Provincia de Buenos Aires tenían escalas retributivas y servicios sociales sensiblemente inferiores a los de la policía del otro lado de la Av. Gral. Paz, el PEN sancionó el dec. 735/2020 el cual establece que, a partir de su entrada en vigencia y hasta la aprobación por parte del Honorable Congreso de la Nación de la transferencia de las facultades y funciones de seguridad en todas las materias no federales ejercidas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la participación que le corresponde a dicha jurisdicción por aplicación del art. 8° de la ley 23.548 y sus modificaciones, se fija en un coeficiente equivalente al dos coma treinta y dos por ciento (2,32%) sobre el monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el art. 2° de la citada ley. Dicho coeficiente es compatible con los recursos efectivamente transferidos y el nivel de coparticipación que le corresponde a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El art. 2°. establece que, a partir de la aprobación por parte del Honorable Congreso de la Nación de la transferencia de las

facultades y funciones de seguridad en todas las materias no federales ejercidas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con la correspondiente asignación de recursos en el marco de lo previsto por el art. 75, inc. 2° de la CN, la participación que le corresponde a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por aplicación del art. 8° de la ley 23.548 y sus modificaciones, se fijará en un coeficiente equivalente al uno coma cuarenta por ciento (1,40%) sobre el monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el art. 2° de la citada ley.

Por su parte el art. 4°. Del citado decreto crea el Fondo de Fortalecimiento Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que tendrá por objeto contribuir a sostener el normal funcionamiento de las Finanzas de la Provincia de Buenos Aires.

El Fondo que se crea por el presente artículo, se constituirá con los recursos que se incorporen al Tesoro Nacional a partir de la adecuación de la participación que le corresponde a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por aplicación del art. 8° de la ley 23.548 y sus modificaciones, en el marco de lo previsto por el art. 1° del presente.

Los fundamentos de la norma se sostienen en afirmar que la distribución de los recursos coparticipables en el sistema creado por el art. 75, inc. 2°, de la CN, debe ser equitativa y solidaria, guiada por los principios de concertación, automaticidad y funcionalidad, priorizando el logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades y promoviendo políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar las inequidades existentes entre regiones, así como las capacidades institucionales y fiscales de cada jurisdicción, resultando que el dictado de los decs. 194/16 y 257/18 obedecieron a una lógica diametralmente opuesta a los criterios objetivos de reparto y principios constitucionales enunciados.

Para ello, se indica que, en la evaluación y determinación del valor real del coeficiente de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la participación de los gravámenes coparti-

cipables, no puede omitirse que en nuestro país persisten profundas asimetrías socio-productivas entre las jurisdicciones. Prueba de ello es que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires exhibe el segundo presupuesto más importante del país en un territorio de 203 km<sup>2</sup> en contraposición a la provincia de Buenos Aires cuya superficie es de 307.571 km<sup>2</sup> y el presupuesto per cápita de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es

de \$106.472 millones mientras que el de la provincia de Buenos Aires es de \$53.509 millones. A título de ejemplo, para tener una proporción similar de policías por habitante como la CABA, La Matanza debería contar con 11.000 efectivos adicionales.

La realidad y el mandato de nuestra Constitución, nos pone ante la discusión postergada más importante de la Argentina Federal.

# Autonomía de la CABA y la coparticipación tributaria federal

## Inconstitucionalidad del dec. 735/2020 y de la ley que lo ratifique

Rodolfo R. Spisso (\*)

*Según el análisis que realizó el autor, nos indica que la ley que convalide el dec. 735/2020 adolecerá de manifiesta inconstitucionalidad al no recoger las pautas que deben seguirse en la sanción de una nueva ley de coparticipación o en la modificación de la ley 23.548.*

### I. El orden institucional en la Constitución de 1853

La Constitución de 1853, con las modificaciones de 1860 establecía la naturaleza federal de la capital de la Nación (art. 3°), y la facultad del Congreso nacional de dictar la legislación exclusiva en todo su territorio (art. 67, inc. 27). Sin régimen de auto gobierno previsto para la Ciudad Capital, el Congreso nacional oficiaba en su ámbito de legislador local, sin perjuicio de las específicas facultades asignadas al Concejo Deliberante, Sala de Representantes, según la denominación de la ley 19.987 (art. 3°).

El Departamento Ejecutivo de la Municipalidad de Buenos Aires estaba a cargo del Intendente Municipal, designado por el Presidente de la Nación (art. 27, ley 19.987), que de acuerdo con el art. 86, inc. 3°, CN era el jefe inmediato y local de la Capital de la Nación.

Según el art. 67, inc. 27 y 86, inc. 3°, CN, la Capital Federal constituye un distrito político, que el art. 37 consagraba, a los efec-

tos electorales, equiparando la Capital a las provincias, como si fuese un Estado (1).

El diseño elaborado por la Constitución histórica intentó en esos términos ordenar uno de los conflictos más arduos que enfrentó la organización del Estado argentino, referido al rol de Buenos Aires en la conformación de un Estado integrado. La cuestión capital explica en gran medida los enfrentamientos que por décadas sucedieron tras la declaración de la independencia, e incluso el diseño federal de la Constitución de 1853.

### II. La reforma constitucional de 1994

La ley 24.309, declarativa de la necesidad de la reforma constitucional, delimitó la materia susceptible de modificación, y, al definir “la finalidad, el sentido y el alcance” de la reforma habilitada, estableció, respecto de la Ciudad de Buenos Aires, que será dotada de un “status constitucional especial”. Esto suscitó una profusa discusión doctrinal sobre la naturaleza jurídica de la ciudad, que llegó a ser definida de diversas

(\*) Director del Estudio Spisso y Asociados.

(1) SÁNCHEZ VIAMONTE, Carlos, “Manuel del Derecho Constitucional” ed. Kapeluz, 4ª. ed., p. 328.

maneras: ciudad autónoma (2), ciudad-Estado (3), semiprovincia (4), una entidad sui generis de descentralización territorial políticamente autónoma (5), un municipio federado (6).

La Ciudad de Buenos Aires aparece mencionada en varias disposiciones de la Constitución, mediante las cuales se le otorgó un perfil distintivo y diferenciado de la Capital Federal, de las provincias y de los municipios, aunque determinadas disposiciones la asimilan a las provincias, sin quedar por ello equiparada totalmente con estas.

Los arts. 44, 45 y 54, al referirse a la integración de las Cámaras del Congreso, equiparan la representación de la Ciudad a la de las provincias, sustituyéndose la expresión Capital Federal por el de Ciudad de Buenos Aires.

El art. 129, que consagra el régimen autonómico de la Ciudad, se encuentra en el título segundo de la segunda parte de la Constitución, referido a los gobiernos de provincia.

Dicho artículo consagra para la Ciudad de Buenos Aires un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción. Su jefe de gobierno es elegido directamente por el pueblo de la Ciudad, que sancionó en el año 2006 la Const. CABA como estatuto organizativo de sus instituciones.

(2) BADENI, Gregorio "Reforma constitucional e instituciones políticas" AD-hoc, Buenos Aires 1994 p. 447.

(3) DE LA RÚA, Jorge, "El nuevo *status jurídico de la Ciudad de Buenos Aires*", LL del 17/11/1994.

(4) DROMI, Roberto - MENEM, Eduardo, "La Constitución reformada", Ciudad Argentina, p. 420.

(5) BIDART CAMPOS, Germán, "Tratado elemental de derecho constitucional", t. VI, p. 537.

(6) FRÍAS, Pedro J., "¿Qué autonomía para Buenos Aires?", Los Andes, Mendoza, 19/6/1995. Frías sostiene que la Ciudad de Buenos Aires es un municipio federado, porque esta ciudad es ahora un sujeto de la relación federal, como lo son las provincias. Esta posición se fundamenta en que la ciudad federada tiene facultades de auto organización, que ejercerá de forma similar a la de las provincias, pero subordinada al art. 129 de la CN.

En el contexto descripto la reforma de 1994 no solamente introduce a la ciudad como un actor autónomo del sistema federal, sino que al hacerlo modifica radicalmente la Constitución histórica.

En efecto, el art. 129 citado fue incorporado en la reforma constitucional del año 1994, reconociendo a la Ciudad de Buenos Aires el *status* de "ciudad constitucional federada". Es ciudad, por sus características demográficas.

Es ciudad constitucional, porque es la única designada expresamente por su nombre y con atributos específicos de derecho público en la CN, a diferencia de las otras ciudades que son aludidas genéricamente al tratar los municipios de provincia. Y es ciudad constitucional federada, porque integra de modo directo el sistema federal argentino conjuntamente con los restantes sujetos políticos que lo componen, tanto los de "existencia necesaria" o "inexorables", cuya identificación y regulación —o la previsión de su regulación— obra en la propia Ley Fundamental (el Estado Nacional, las provincias, los municipios de provincia y la ciudad autónoma de Buenos Aires), como los de "existencia posible" o "eventuales", aquellos cuya existencia depende de la voluntad de los sujetos inexorables (tal el caso de las regiones).

Así, la reforma constitucional de 1994 dota a la ciudad de autonomía "de legislación y jurisdicción", y por esta vía la incluye en el diálogo federal.

El art. 75, inc. 2º, al establecer las bases para la distribución de los impuestos coparticipados entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, está poniendo a esta en pie de igualdad con las segundas, más allá de que no se la mencione como parte de los acuerdos previos para la formalización de la concertación tributaria, lo cual parece ser un error involuntario, y sin mayores consecuencias prácticas, si se tiene en cuenta que dichos acuerdos previos, si bien convenientes, no son necesarios para la elaboración y remisión del proyecto de ley al Congreso.

Tampoco tiene mayor incidencia la no mención de la Ciudad en el 4° párrafo, in fine, del art. 75, inc. 2°, que expresa que las provincias aprueban la ley, expresión manifiestamente inexacta. El Congreso sanciona la ley de coparticipación; su promulgación correrá por cuenta del Poder Ejecutivo y las provincias y, en su caso, la Ciudad de Buenos Aires podrán voluntariamente prestar su adhesión, con lo cual habrá quedado formalizada la concertación tributaria.

No hay que olvidar que las leyes de coparticipación tributaria, que nacieron para evitar o más bien limitar la superposición impositiva, establecen abstenciones parciales al ejercicio de la potestad tributaria, que no pueden serle impuestas a la Ciudad de Buenos Aires, sino que se necesita de su voluntaria adhesión, so pena de vulnerar su régimen autonómico, que la Constitución proclama.

Los arts. 75, inc. 31, y 99, inc. 20, al referirse a la intervención a las provincias y a la Ciudad de Buenos Aires, está reconociendo que esta última ha dejado de ser un territorio federalizado o que la federalización subsiste parcialmente al solo efecto de preservar los intereses de la Nación, mientras siga siendo capital de la Nación. Si la Ciudad puede ser intervenida es porque su territorio no se encuentra ya —reforma constitucional de por medio— federalizado (7).

El art. 125, párr. 2°, equipara las facultades de las provincias con las de la Ciudad de Buenos Aires en lo concerniente a conservar un organismo de seguridad social para empleados públicos y profesionales, y en orden a promover el progreso económico, el desarrollo humano, la generación de

(7) Ver los serios fundamentos de BIDART CAMPOS, Germán, "Tratado elemental...", cit., t. VI, ps. 540 y 541. La ley 1029, del 20 de setiembre de 1880, dispuso la federalización del municipio de la Ciudad de Buenos Aires, con los límites que tenía por ese entonces. Posteriormente, la ley 2089 incorporó al ejido capitalino los partidos de Belgrano y de San José de Flores. En ambos casos, la Legislatura de Buenos Aires formalizó las cesiones que implicaron un desmembramiento de su territorio.

empleo, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura.

### III. La doctrina de la CS

Puntualiza la doctrina de la CS, que la Constitución modificada, prevé la distribución de recursos de la coparticipación impositiva con la ciudad (art. 75, inc. 2° de la CN) y la posibilidad de la intervención federal en su territorio para garantizar la forma republicana de gobierno (art. 75, inc. 31). Esa reforma le reconoce la fundamental atribución de dictarse un "estatuto organizativo de sus instituciones" (art. 129 de la CN) que cumple la función de una Constitución, tal como sería posteriormente denominada por la Convención Constituyente de la ciudad. De esa manera, la CN de 1994 transforma radicalmente la naturaleza política y jurídica de la ciudad de Buenos Aires que pasa a ser gobernada por una Legislatura y un Jefe de Gobierno elegido directamente por el propio pueblo de la ciudad (Fallos 342:583)

La CS ha exhortado a las autoridades competentes del Gobierno nacional para que adopten las medidas necesarias a los efectos de garantizarle a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el pleno ejercicio de las competencias ordinarias en materia jurisdiccional (8).

En orden a juzgar el incumplimiento de asegurar la autonomía de jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Corte señala que, a causa del insuficiente avance del proceso de transferencia en cuestión, los habitantes de la ciudad no pueden estructurar como deseen la justicia local a pesar de que una de las primeras leyes que organizó la forma de gobierno que la regirá —la ley 7— diagramó un poder judicial porteño que comprende los fueros en lo civil, laboral, comercial y penal. A diferencia de lo que ocurre en el resto del país, los habitantes de la ciudad de Buenos Aires no son juzgados ni someten sus pleitos a una justicia propia que —en la medida de su

(8) CS, "Corrales Guillermo G.", 09/12/2015, Fallos 338:1517.

competencia— resuelva las controversias de acuerdo con los procedimientos que su legislación ya prevé y se encuentre sujeta al control político de su legislatura.

En ese orden de ideas la Corte Suprema en cumplimiento del mandato constitucional de conformar una Ciudad de Buenos Aires con autonomía jurisdiccional plena, y ante el inmovilismo en llevar a cabo la transferencia de la justicia nacional ordinaria al Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en un caso de conflicto negativo de competencia (art. 24, inc. 7° del dec.-ley 1285/58) entre un juez en lo Penal de la Ciudad de Buenos Aires y un Juzgado nacional del Menores, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para que este tribunal resolviera el conflicto negativo (Fallos 342:509).

#### IV. La cláusula transitoria sexta

La cláusula transitoria sexta de la Constitución impone la necesidad de sancionar un nuevo régimen de coparticipación conf. a las directivas fijadas en el art. 75, inc. 2°, con plazo fenecido el 31/12/1996, disponiendo asimismo que no podrá modificarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigentes a la fecha de sanción de la reforma constitucional de 1994.

Ha transcurrido cerca un cuarto de siglo sin haberse dado cumplimiento a dicha cláusula, y se ha pretendido justificar dicha anomalía sobre la base que el proyecto de ley a enviarse al Congreso debe venir precedido de un Acuerdo que reúna la voluntad unánime de la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, cuyo logro es de difícil o imposible consecución.

Que existan acuerdos previos entre la Nación y las provincias es conveniente en orden a asegurar la sanción de la nueva ley de coparticipación tributaria, más no es un requisito inexcusable para el tratamiento del proyecto de ley. En modo alguno puede sostenerse que el proyecto de ley debe venir precedido de un acuerdo entre las 24 jurisdicciones.

La Constitución solo exige que el Senado sea la Cámara de origen y que la ley sea aprobada con la mayoría de los miembros de cada una de las Cámaras (arts. 75, incs. 2° y 3°, CN).

Sobre el particular la doctrina judicial de la Corte Suprema tiene dicho que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, —en este caso del constituyente— y que la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (conf. Fallos 308:1745; 312:1098; 313:254; 327:5345, entre muchos otros) y también que cuando esta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que exceden las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos 311:1042).

En sentencias del 24 de noviembre de 2015 la Corte Suprema de la Nación, al resolver tres casos referidos a la detracción de fondos de la coparticipación federal a las provincias (9), exhortó a los otros poderes del Estado, en orden a la sanción de una nueva Ley de Coparticipación Federal tributaria, a fin de fortalecer el alicaido federalismo, propósito perseguido por la reforma constitucional, que instituya regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas y prevea una distribución que contemple criterios objetivos de reparto, que sea equitativa, solidaria y de prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional, como lo ordena el art. 75, inc. 2°, CN.

##### *IV.1. Responsabilidad en el incumplimiento de cláusula transitoria sexta*

Sin perjuicio que, en el Consenso Fiscal de 2017, y en anteriores acuerdos, las partes que lo suscribieron asumieron el com-

(9) CS, "Santa Fe c/ Estado nacional", 24/11/2015, Fallos 338:1356; CS 191/2009 "San Luis, provincia c/ Estado nacional" y CS 786/2013/CS1 "Córdoba, Provincia de c/ Estado nacional y otro s/ medida cautelar"

promiso de Consensuar en el marco de la Comisión Federal de Impuestos una nueva Ley de Coparticipación Tributaria, el resultado de las gestiones ha sido negativa.

La responsabilidad en el incumplimiento de la cláusula transitoria sexta es tanto de la Nación, como de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires que por medio de sus senadores bien pueden presentar un proyecto de ley sobre la materia y urgir su consideración y aprobación.

La Corte no solo ha exhortado en 2015 a la Nación y a las provincias a lograr la sanción de un nuevo Régimen de Coparticipación Tributaria, sino que además aceptó la judicialización de la omisión de aprobar regímenes de participación en la distribución de tributos (10).

#### V. El porcentaje asignado a la Ciudad de Buenos Aires

El dec. 705/ 2003 del PEN, con vigencia a partir del 01/01/2003, le asignó a la Ciudad de Buenos Aires el 1,40% del monto total recaudado por los tributos coparticipables. El dec. PEN 194/2016 con motivo de la transferencia a la Ciudad de parte de la Policía Federal, elevó el porcentaje al 3,75% y el dec. 257/2018, con motivo del Consenso Fiscal 2017, suscripto entre la Nación, las provincias, excepción de San Luis, y la Ciudad de Buenos Aires y aprobado por ley 27.429, redujo el porcentaje al 3,50% de la recaudación de los tributos coparticipables.

Es decir que el porcentaje del 3,5% en la distribución secundaria de los recursos federales, para la Ciudad de Buenos Aires quedó consolidado por obra de la concertación tributaria entre la Nación, 22 provincias y la Ciudad de Buenos Aires, constituyendo el Consenso Fiscal 2017 una norma complementaria de la ley 23.548

(10) CS, Recurso de hecho deducido por la Municipalidad de la Rioja en la causa "Intendente Municipal Capital s/ amparo", 11/11/2014, Fallos t.337:1263.

#### VI. Inconstitucionalidad de la disminución por dec. 735/2020 del PEN de la participación de la CABA en la distribución de los tributos federales

La disminución del porcentaje de la Ciudad de Buenos Aires en la distribución de los tributos coparticipables, por medio de un decreto del PEN, resulta notoriamente inconstitucional.

El art. 8° de la ley 23.548, luego de la reforma constitucional de 1994 carece de sustento en orden a fundar la legalidad del dec. 735/2020, en razón que:

a) Dicha disposición era compatible con el régimen jurídico de la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, que carecía de la autonomía plena que la Constitución, reforma constitucional de 1994 de por medio, proclama (art. 129, CN).

b) El art. 8° de la ley 23.548 era constitucionalmente compatible con el régimen de la Ciudad de Buenos Aires, anterior a la reforma constitucional del 1994, en que el Departamento Ejecutivo estaba a cargo de un Intendente Municipal, designado por el Presidente de la Nación (art. 27, ley 19.987), que de acuerdo con el art. 86, inc. 3°, era el jefe inmediato y local de la Capital de la Nación.

c) Existe un notorio incumplimiento de la cláusula adicional Sexta de la Constitución que manda dictar un nuevo régimen de coparticipación, antes de la finalización del año 1996, que debe contemplar criterios objetivos de reparto, debiendo al mismo tiempo ser solidaria, dando prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio de la Nación, art. 75, inc. 2°, CN).

d) Constituye una manifiesta desviación de pretender fundar el derecho de modificar la participación que le corresponde a la Ciudad de Buenos Aires, en el art. 8° de la ley 23.548, que ha devenido incompatible con el régimen autonómico de la Ciudad de Buenos Aires, y cuya supervivencia solo

puede sostenerse en el incumplimiento de la manda constitucional de dictar un nuevo régimen de coparticipación tributaria.

e) El porcentaje del 3,50% asignado a la Ciudad de Buenos Aires ha quedado consolidado en el Consenso Fiscal 2017 suscripto por la Nación, 22 provincias y la Ciudad de Buenos Aires y aprobado por ley 27.429. Dicho Consenso Fiscal constituye un Acuerdo complementario y modificadorio de la ley 23.548, que no puede ser dejado de lado unilateralmente por ninguna de las partes, y menos por un decreto del PEN, atento a la expresa previsión constitucional recogida en el art. 75, inc. 2°, párr. 4° de la CN.

El apartamiento que hace el dec. PEN 735/2020, del Consenso Fiscal 2017 disposición de naturaleza convencional, surgida del federalismo de concertación, torna precedente el dictado de una medida cautelar, por parte de la Corte Suprema de la Nación, en la acción de amparo que promoviera el gobierno de la Ciudad de Buenos Aires que evite la disminución arbitraria del porcentaje que a la Ciudad le corresponde de la participación en la recaudación de los recursos nacionales

*VI.1 La ley que convalide el decreto se encontrará al margen de la Constitución*

La ley que convalide el dec. 735/2020 adolecerá de manifiesta inconstitucionalidad, al no recoger las pautas que debe seguirse en la sanción de una nueva ley de coparticipación o en la modificación de la ley 23.548.

El art. 75, inc. 2°, CC, dispone que la distribución entre la Nación, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, y entre estas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto, debiendo además ser equitativa, solidaria, dando prioridad a un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.

El art. 3° de la ley 23.548 que establece porcentajes fijos tanto para la distribución primaria como secundaria, fue consecuencia de un acuerdo político entre el Gobierno del Dr. Alfonsín y los partidos de la oposición, que no permiten verificar si satisfacen las pautas que al efecto establece el art. 75, inc. 2° de la CN.

Para satisfacer tales directrices debiera seguirse en la distribución secundaria las siguientes bases:

a) El 70% o el 65% —como lo establecía el art. 3° de la ley 20.221— según lo que surja del último censo realizado, que permitirá apreciar: a) el producto bruto geográfico, o sea el monto de los recursos nacionales que cada provincia contribuye a generar; b) el consumo local por la incidencia que tienen los impuestos al consumo en la estructura tributaria de la Argentina, de manera de responder a la directiva de contemplar criterios objetivos de reparto.

Sin perjuicio de ello, debiera también tenerse en cuenta que la utilización de la población de las provincias y de la Ciudad de Buenos Aires suele generar algunas inequidades, puesto que la Capital de la República recibe una presencia diaria de usuarios de servicios muy superior a la de la población que reside en ella y paga sus tributos, debiéndose corregir esa situación de manera que se haga cargar el gasto a la jurisdicción de residencia del usuario que no habita en la Ciudad de Buenos Aires.

b) El 20% en proporción directa al cociente resultante de dividir erogaciones destinadas a la construcción de viviendas y gastos en salud y educación sobre el total de las erogaciones presupuestarias. El logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades, que responda a las exigencias de equidad y solidaridad depende de la construcción de viviendas y la realización de gastos en salud y educación. La Constitución está requiriendo la prestación efectiva de dichos servicios, de ahí que el coeficiente basado en la eficiencia en la consecución de tales fines tiende a premiar su mejor prestación.

Medir resultados en la prestación de los servicios es mucho más efectivo que establecer la distribución en relación directa al índice de pobreza o necesidades básicas insatisfechas, sin medir los resultados de gestión tendientes a mejorar la calidad de vida de las personas.

c) El 10% en proporción directa al cociente resultante de dividir la población de cada jurisdicción local sobre la planta de personal de los poderes Ejecutivo y Legislativo, incluido el personal vinculado por contratos de obras y servicios. Se trata de un coeficiente que busca contener la expansión de las plantas de empleados muchas veces sometidas a las demandas políticas de los gobiernos de turno.

Podrán escogerse tales índices u otros como los establecidos por la ley 20.221 que luego de distribuir el 65% en forma proporcional a la población, distribuía el 25% en proporción a la brecha de desarrollo entre cada provincia y el área más desarrollada del país, y el 10% restante entre las provincias que no tengan densidad de población superior al promedio del conjunto de provincias y en proporción a la diferencia entre a la densidad de población de cada una de ellas y dicho promedio.

Lo esencial es que los índices que se utilizan para la distribución de la recaudación entre la Nación y las provincias y Ciudad de Buenos Aires recojan las pautas constitucionales, antes anunciadas.

Establecer porcentajes fijos para la distribución secundaria como lo hace la ley 23.548 no permite comprobar la adecuación de los porcentajes fijados a cada una de las provincias y Ciudad de Buenos Aires a las pautas enunciadas en el art. 75, inc. 2° de la CN.

De ahí, que la eventual ley que ratifique el dec. 735/2020 fijando un determinado porcentaje para la Ciudad de Buenos Aires, salvo que sea aceptado por esta, suscita agravo constitucional.

De todo ello, se sigue que el único camino a transitar para la distribución de los tributos federales coparticipables es el dictado de una nueva ley, dando cumplimiento a la cláusula adicional Sexta, estableciendo para la distribución primaria y secundaria índices que recojan las pautas establecidas en la especie por el art. 75, inc. 2° CN.

## **VII. Razones que justifican no resignar recursos por parte de la Ciudad**

La Ciudad de Buenos Aires no se encuentra en condiciones de resignar recursos en razón del incremento de los gastos originado en las transferencias de competencias, funciones y servicios efectuadas por la Nación sin reasignación de recursos.

El sensible incremento de los gastos se debió a:

a) La transferencia a la Ciudad de los servicios de salud que se prestan en distintos institutos, antes administrados y financiados por la Nación, lo que suma 13 Hospitales Generales, 2 Hospitales Generales de Niños, 15 Hospitales Especializados, más los Centros de Salud y Acción Comunitaria.

b) La creación de la Policía Metropolitana (2008) y, finalmente, la Policía de la Ciudad (2016), como consecuencia de la transferencia de un número significativo de agentes de la Policía Federal que prestaban servicios en la jurisdicción porteña.

c) La Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires experimentó durante el último gobierno militar la transferencia de la totalidad de los establecimientos educativos primarios y como resultante de su transformación institucional a Ciudad Autónoma, también pasaron a quedar residenciados en el ámbito porteño los colegios secundarios públicos y varios establecimientos terciarios.

d) La transferencia de la Red de Subterráneos de Buenos Aires, a partir de enero de 2012. Si bien el servicio está concesionado la Ciudad debe afrontar el subsidio de la tarifa desde el año 2013 y hacerse cargo de las

erogaciones por el Plan de Obras de Ampliación para asegurar una mayor extensión de la red.

e) La organización del poder Judicial de la Ciudad, en razón que las causas contencioso-administrativas y tributarias tramitaban ante la Justicia Nacional en lo Civil, y la transferencia de competencias judiciales penales en mérito de los convenios suscritos con la Nación.

f) El incremento de los gastos en salud por la recepción en su ámbito territorial de importantes contingentes poblacionales conformados por individuos de bajos recursos y escasa educación o capacitación para el trabajo, los que provienen de diferentes provincias o de países limítrofes, que habitan en barrios de emergencia con frágiles construcciones sobre terrenos del dominio público, o en inmuebles usurpados. El 18,9 % de los habitantes de la Ciudad se encuentra en situación de pobreza, incluyendo a aquellos que califican como indigentes.

Ello explica la fuerte demanda del sistema médico asistencial público, al cual convergen también residentes de otras jurisdicciones. Es así como los consultorios externos de los servicios de salud de la Ciudad atienden un 45,1% de pacientes no residentes de esta jurisdicción y que, en el caso de las internaciones, tal porcentaje se eleva al 51,4%.

g) En los establecimientos educativos importantes contingentes de alumnos residen en extraña jurisdicción. Así, a título de ejemplo en la Comuna 12, integrada por los Barrios Villa Pueyrredón, Villa Urquiza, Coghlan y Saavedra, del total de alumnos del nivel primario, el 31,9 % reside fuera de la Ciudad, mientras que en la Comuna 13 que abarca los Barrios de Núñez, Belgrano y Colegiales, en el nivel secundario, se registra un 28,4% de alumnos que también residen fuera de esta jurisdicción **(11)**.

El cuadro de la situación socioeconómica descripta demuestra: por un lado, que la Ciudad de Buenos Aires, más allá de que su ingreso per cápita sea el más elevado del país, también posee dentro de su territorio claros bolsones de pobreza; y por el otro, que la prestación de servicios sociales y económicos que se brindan en el ámbito porteño es también aprovechada por argentinos y extranjeros que no residen en esta demarcación política **(12)**.

---

(11) Los datos consignados han sido extraídos de la información que elabora la Dirección General de Estadística y Censos del Ministerio de Hacienda del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

(12) Véase en ese sentido Discurso del Académico de Número Dr. CASAS, José O., en la oportunidad de su incorporación a la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, en la sesión pública del 14 de septiembre de 2017.

**LABORAL Y PREVISIONAL**

Thomson Reuters

Thomson Reuters

## Teletrabajo en Argentina: implicancias y alcances de la nueva ley

Leonardo P. Ferraro (\*)

*El teletrabajo es una modalidad que consiste en la realización de ciertos tipos de trabajo sin la presencia física del trabajador por parte del personal a cargo del empleador, que se mantiene en contacto con él, mediante la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). Dada la pandemia y sus restricciones, esta nueva ley viene a regular esta situación.*

### I. Introducción

El teletrabajo es uno de los efectos más importantes en materia laboral que nos ha dejado el aislamiento obligatorio dispuesto como consecuencia de la pandemia por COVID-19 declarada por la Organización Mundial de la Salud (OMS) en marzo de 2020.

El teletrabajo es una modalidad que puede definirse como el fenómeno que consiste en la realización de ciertos tipos de trabajo sin la presencia física del trabajador por parte del personal a cargo del empleador, que se mantiene en contacto con él, mediante la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC).

Si bien el teletrabajo no es realmente una novedad en nuestro país, más allá de alguna normativa de emergencia vinculada a la pandemia, no existían a la fecha regulaciones específicas para esta forma de trabajo (1).

(\*) Abogado con orientación en Derecho del Trabajo y la Seguridad Social (UBA)

(1) Más allá de la ley 25.800, que aprobó el Convenio de la OIT sobre el trabajo a domicilio (Convenio 177 del

La aparición paulatina de medios tecnológicos y digitales en el trabajo posibilitaron que muchas actividades que antes requerían la presencia del trabajador en el lugar pudieran realizarse “a distancia” (teletrabajo). En muchos casos se combina la presencialidad con el trabajo a distancia: estos casos han sido cada vez más habituales antes de la llegada de la pandemia de COVID-19. Es precisamente esta situación excepcional provocada por el coronavirus la que ha producido un cambio drástico, visibilizando un vacío normativo que ya existía. Ya la res. 202/2020 (2) del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, en su art. 4°, establecía que los trabajadores alcanzados por la dispensa del deber de asistencia al lugar de trabajo, cuyas tareas habituales u otras análogas pudieran ser realizadas desde el lugar de aislamiento, debían en el marco de la buena fe contrac-

año 1996) y que la R. (SRT) 1552/2012 fijó algunas cuestiones relacionadas con las condiciones laborales y de riesgos del trabajo a informar a las ART.

(2) Publicada en el Supl. a la edición del 14/03/2020 del BO de la República Argentina.

tual, establecer con su empleador las condiciones en que dicha labor sería realizada.

Pero este teletrabajo, de emergencia y transitorio, al que nos vimos abocados de un día para otro por una situación de excepción, dista mucho de ser el trabajo a distancia que algunas empresas ya venían llevando a cabo, mediante convenios individuales con sus trabajadores. De hecho, durante el teletrabajo de emergencia, empresas y trabajadores desconocían los derechos y obligaciones de esta modalidad.

La nueva ley sancionada por el Congreso de la Nación el 30 de julio de 2020 y registrada bajo el N°. 27.555 viene a regular esta situación (3).

## II. Algunos antecedentes en el mundo

En España, más allá de la normativa transitoria derivada de la pandemia COVID-19, es escasa la legislación al respecto. Se limita al art. 13 del Estatuto de los Trabajadores (4) y a lo que se haya negociado en los convenios colectivos y en los acuerdos individuales.

En la actualidad existe en España un anteproyecto de ley, que toma conceptos vertidos por algunos fallos judiciales de los últimos años. Estos son algunos puntos interesantes:

- Se considera “a distancia” aquel trabajo realizado de manera continua y no ocasional fuera del centro de la empresa, y dentro de esta definición será “teletrabajo” aquel que se realice utilizando ordenadores o sistemas telemáticos, siendo necesaria la presencia de tecnología y red de telecomu-

(3) La nueva ley se encuentra pendiente de publicación en el BO al momento de la edición del presente trabajo.

(4) El art. 13 del Estatuto de los Trabajadores define el concepto de trabajo a distancia, su carácter voluntario y acordado, la forma escrita del contrato, la igualdad en derechos y condiciones laborales con respecto al trabajo presencial, en todo lo que sea compatible, y reconoce que los trabajadores a distancia tienen derecho a la protección en materia de seguridad y salud en el trabajo.

nicación que conecte al trabajador con la sede de la empresa.

- Salvo cuando el teletrabajo no forma parte de la descripción inicial del puesto de trabajo, una oferta de teletrabajo podrá ser aceptada o rechazada por el trabajador, del mismo modo que si un trabajador expresa su deseo de optar a un teletrabajo, el empleador puede aceptar o rechazar la petición. La reversibilidad del teletrabajo necesita también del acuerdo de ambas partes.

- La empresa no podrá hacer uso de los medios tecnológicos de comunicación durante los períodos de descanso y deberá *respetar la duración máxima de la jornada laboral* (derecho a la desconexión digital).

- El empresario debe facilitar, instalar y encargarse del mantenimiento de los equipos necesarios para el teletrabajo regular, salvo cuando el trabajador utiliza su propio equipo, en cuyo caso cabría una compensación económica. En caso de teletrabajo parcial, en el que solo se trabaja a distancia unos días a la semana, o el teletrabajo esporádico, en el que se labora de esta manera unas horas a la semana o al mes, cuando el trabajador así lo estima conveniente, la empresa no debe abonar ninguna compensación adicional, más allá de poner a disposición del trabajador las herramientas telemáticas necesarias para desempeñar su labor.

En Italia diferencian entre el teletrabajo (*televoro*) del *smart working*, al que traducen como “trabajo ágil”. En realidad, ambos, si bien se realizan a través de instrumentos informáticos, difieren en cuanto a la normativa que los regula, aunque en ambos casos se trata de trabajadores que, perteneciendo a la planta permanente de una empresa, trabajan desde sus casas.

El teletrabajo tradicional vincula a un trabajador que cumple tareas desde su casa con una empresa que le transfiere las mismas responsabilidades del puesto de trabajo “presencial”. Se trata del trabajo a distancia, que los actuales medios

informáticos han dado en llamar “teletrabajo”, y se encuentra regulado por la vieja ley 877/1973.

En cambio, el *smart working* es una modalidad de ejecución del trabajo subordinado caracterizada por la ausencia de vínculos horarios y espaciales, y una organización por fases, ciclos y objetivos establecida mediante un acuerdo entre el trabajador y el empleador. Se trata de una modalidad de trabajo moderna y dinámica, que permite regular las cuestiones cotidianas a través de acuerdos, de manera colectiva o individual, según la envergadura de la empresa (que puede ser la propia administración pública). El *smart working o lavoro agile* está regulado por la ley 81/2017.

En ambos casos, las normas hacen referencia a la igualdad de derechos y de salario con los trabajadores que cumplen tareas “presenciales” en la empresa.

La única novedad dada por la pandemia COVID-19 está contenida en la normativa dictada como consecuencia de esta. Así, hasta la finalización del estado de emergencia decretado en Italia el 31 de enero de 2020, y por el término de 6 meses (salvo prórrogas), el empleador puede utilizar la figura de *smart working* de manera unilateral, sin la realización de los acuerdos que son la verdadera esencia de dicha modalidad.

En Uruguay, el 20 de abril de 2020 se ha presentado ante la Cámara de Senadores un proyecto de ley relativo a la regulación del teletrabajo.

En la exposición de motivos, se indica que “las condiciones que posibilitan el teletrabajo están dadas por la flexibilidad, la organización en red, la globalización y la denominada revolución tecnológica”.

El art. 6° del proyecto establece que “la modificación permanente de la modalidad de trabajo presencial a la de teletrabajo y de teletrabajo a presencial, deberá contar con el común acuerdo de partes y documentarse por escrito”.

Por otro lado, el art. 10 expresa que “será de cargo del empleador proveer las tecnologías de la información necesarias para que el trabajador desarrolle el teletrabajo, en los términos que determine el Poder Ejecutivo en su reglamentación. La obligación que recae sobre el empleador en el suministro de equipo de trabajo solo podrá ser dispensada cuando voluntariamente el teletrabajador ofrezca equipo y herramientas de su propiedad para el cumplimiento de las tareas asignadas, situación que deberá quedar debidamente consignada en el contrato de trabajo”.

Un punto interesante del proyecto se refiere a la extensión de la jornada de trabajo. El art. 7° del proyecto establece que “el teletrabajador está excluido del derecho de limitación de la jornada diaria. Este podrá distribuir libremente su jornada en los horarios que mejor se adapten a sus necesidades, la que no podrá superar el límite máximo de 44 y 48 horas semanales, según corresponda al tipo de actividad y sin perjuicio del derecho al descanso y a la desconexión”. Esta norma ha sido tildada de violatoria del principio de limitación de la jornada de trabajo, que en Uruguay tiene raigambre constitucional (5).

### III. La nueva ley 27.555. Incorporación del art. 102 bis al texto de la LCT

Tal como surge del art. 1° de la nueva ley 27.555, su objeto es establecer los presupuestos legales mínimos para la regulación de la modalidad de teletrabajo en aquellas actividades, que, por su naturaleza y particulares características, lo permitan. Los aspectos específicos se establecerán en el marco de las negociaciones colectivas.

Asimismo, la norma incorpora al Título III del texto de la LCT 20.744 (t.o 1976), un “Capítulo VI — Del contrato de teletrabajo”.

(5) El art. 54 de la Constitución Uruguaya dispone: “[L]a ley ha de reconocer a quien se hallare en una relación de trabajo o servicio, como obrero o empleado, la independencia de su conciencia moral y cívica; la justa remuneración; la limitación de la jornada; el descanso semanal y la higiene física y moral”.

compuesto por el nuevo art. 102 bis, que queda redactado de la siguiente manera: “Habrá contrato de teletrabajo cuando la realización de actos, ejecución de obras o prestación de servicios, en los términos de los arts. 21 y 22 de esta ley, sea efectuada total o parcialmente en el domicilio de la persona que trabaja, o en lugares distintos al establecimiento o los establecimientos del empleador, mediante la utilización de tecnologías de la información y comunicación. Los presupuestos legales mínimos del contrato de teletrabajo se establecerán por ley especial. Las regulaciones específicas para cada actividad se establecerán mediante la negociación colectiva respetando los principios de orden público establecidos en esta ley”.

#### IV. Síntesis de los principales aspectos de la ley 27.555

<p>Derechos y obligaciones: equiparación con trabajadores que prestan servicios presenciales (art. 3°)</p>	<p>Las personas que trabajen contratadas bajo esta modalidad, en los términos del artículo 102 bis de la LCT, gozarán de los mismos derechos y obligaciones que las personas que trabajan bajo la modalidad presencial y su remuneración no podrá ser inferior a la que percibían o percibirían bajo la modalidad presencial. Los convenios colectivos deben, acorde a la realidad de cada actividad, prever una combinación entre prestaciones presenciales y por teletrabajo (i).</p>
<p>Jornada laboral (art. 4°)</p>	<p>La jornada laboral debe ser pactada previamente por escrito en el contrato de trabajo de conformidad con los límites legales y convencionales vigentes, tanto en lo que respecta a lo convenido por hora como por objetivos. Las plataformas y/o <i>software</i> utilizados por el empleador a los fines específicos del teletrabajo, y registrados según lo establecido en el artículo 18 de la ley, deberán desarrollarse de modo acorde a la jornada laboral establecida, impidiendo la conexión fuera de la misma.</p>
<p>Derecho a la desconexión digital (art. 5°)</p>	<p>La persona que trabaja bajo la modalidad de teletrabajo tendrá derecho a no ser contactada y a desconectarse de los dispositivos digitales y/o tecnologías de la información y comunicación, fuera de su jornada laboral y durante los períodos de licencias. No podrá ser sancionada por hacer uso de este derecho. El empleador no podrá exigir a la persona que trabaja la realización de tareas, ni remitirle comunicaciones, por ningún medio, fuera de la jornada laboral (ii).</p>

(i) Ya con anterioridad a este contexto de pandemia, existían trabajadores con una prestación “mixta”, por llamarlos de alguna manera, que conjugaban tiempo presencial en la empresa y tiempo de trabajo a distancia. Es común con trabajadoras que son madres de hijos pequeños. La realidad es que no debería regularse del mismo modo el teletrabajo permanente y el teletrabajo parcial, en el que solo se trabaja a distancia unos días a la semana, o incluso unas horas a la semana o al mes. En estos casos de teletrabajo parcial o esporádico, sería acertado que la empresa no abone ninguna compensación adicional, más allá de poner a disposición del trabajador las herramientas tecnológicas necesarias para desempeñar su labor.

(ii) “La prohibición a remitir comunicaciones, establecida en el último párrafo del mencionado artículo, nos resulta excesiva en relación al objeto protegido ya que limita la posibilidad de la parte empleadora de anotar a los trabajadores sobre sucesos de índole administrativo —como anuncios de mantenimiento de infraestructura o liberación del personal del cumplimiento de la jornada del día siguiente—. Por tanto, no vería afectado el derecho a la desconexión y

Personas al cuidado del trabajador (art. 6°)	Las personas que trabajen bajo esta modalidad y que acrediten tener a su cargo, de manera única o compartida, el cuidado de personas menores de trece años, personas con discapacidad o adultas mayores que convivan con la persona trabajadora y que requieran asistencia específica, tendrán derecho a horarios compatibles con las tareas de cuidado a su cargo y/o a interrumpir la jornada. Cualquier acto, conducta, decisión, represalia u obstaculización proveniente del empleador que lesione estos derechos se presumirá discriminatoria resultando aplicables las previsiones de la ley 23.592 (iii). Mediante la negociación colectiva podrán establecerse pautas específicas para el ejercicio de este derecho.
Voluntariedad (art. 7°)	El traslado de quien trabaja en una posición presencial a la modalidad de teletrabajo, salvo casos de fuerza mayor debidamente acreditada, debe ser voluntario y prestado por escrito.
Reversibilidad (art. 8°)	El consentimiento prestado por la persona que trabaja en una posición presencial para pasar a la modalidad de teletrabajo, podrá ser revocado por la misma en cualquier momento de la relación (iv). En tal caso, el empleador le deberá otorgar tareas en el establecimiento en el cual las hubiera prestado anteriormente, o en su defecto, en el más cercano al domicilio del dependiente, en el cual puedan ser prestadas. Salvo que por motivos fundados resulte imposible la satisfacción de tal deber. El incumplimiento de esta obligación será considerado violatorio del deber previsto en el artículo 78 de la ley 20.744 y sus modificatorias. La negativa del empleador dará derecho a la persona que trabaja bajo esta modalidad a considerarse en situación de despido o accionar para el restablecimiento de las condiciones oportunamente modificadas. En los contratos que se pacte la modalidad de teletrabajo al inicio de la relación, el eventual cambio a la modalidad presencial operará conforme las pautas que se establezcan en la negociación colectiva.

consecuentemente al tiempo de descanso" (de los fundamentos de la disidencia parcial al proyecto de ley, diputados Cantard, Arce, Ritondo y otros).

(iii) Consideramos que el empleador que incurre en actitudes como las señaladas, configuraría un claro exceso y/o abuso de sus facultades de dirección, pero no actos "discriminatorios" como los previstos en la ley 23.592 a la que la nueva norma refiere.

(iv) "Es indispensable incorporar la necesidad de un preaviso para que la reversibilidad no sea intempestiva, y no cause perjuicio. En los contratos que se pacte esta modalidad de trabajo al inicio de la relación de trabajo, cualquier variante deberá contar con el consentimiento de las partes" (de los fundamentos de la disidencia parcial al proyecto de ley, diputadas Frade, Regidor Belledonne y Terada).

Elementos de trabajo (art. 9°)	<p>El empleador debe proporcionar el equipamiento —<i>hardware</i> y <i>software</i>—, las herramientas de trabajo y el soporte necesario para el desempeño de las tareas, y asumir los costos de instalación, mantenimiento y reparación de las mismas, o la compensación por la utilización de herramientas propias de la persona que trabaja. La compensación operará conforme las pautas que se establezcan en la negociación colectiva. La persona que trabaja será responsable por el correcto uso y mantenimiento de los elementos y herramientas de trabajo provistas por su empleador, deberá procurar que estos no sean utilizados por personas ajenas a la relación o contrato de trabajo. En ningún caso responderá por el desgaste normal producto del uso o el paso del tiempo. En caso de desperfectos, roturas o desgaste en los elementos, instrumentos y/o medios tecnológicos que impidan la prestación de tareas, el empleador deberá proveer su reemplazo o reparación a fin de posibilitar la prestación de tareas. El tiempo que demande el cumplimiento de esta obligación patronal no afectará el derecho de la persona que trabaja a continuar percibiendo la remuneración habitual.</p>
Compensación de gastos (art. 10)	<p>La persona que trabaja bajo la modalidad del teletrabajo tendrá derecho a la compensación por los mayores gastos en conectividad y/o consumo de servicios que deba afrontar (v). Dicha compensación operará conforme las pautas que se establezcan en la negociación colectiva, y quedará exenta del pago del impuesto a las ganancias establecido en la ley 20.628 (t. o. 2019) y sus modificatorias.</p>
Capacitación (art. 11)	<p>El empleador deberá garantizar la correcta capacitación de sus dependientes en nuevas tecnologías, brindando cursos y herramientas de apoyo, tanto en forma virtual como presencial, que permitan una mejor adecuación de las partes a esta modalidad laboral. La misma no implicará una mayor carga de trabajo. Podrá realizarla en forma conjunta con la entidad sindical representativa y el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación.</p>

(v) Con relación a este punto, es interesante el planteo de objeción en los fundamentos de la disidencia parcial al proyecto de ley efectuado por las diputadas Frade, Regidor Belledonne y Terada), que expresa: “Manifestamos disidencia en la ausencia de precisión y delimitación, en el tratamiento de “compensación de gastos” (artículo 10), en tanto omite aclarar que, los gastos que debe afrontar la parte empleadora aluden a todos los que se originan como consecuencia y en ocasión del desenvolvimiento laboral del teletrabajador. La imprecisión facilita la derivación de litigios en la determinación de los montos de tales compensaciones y esto, para las pequeñas y medianas empresas, podría resultar de una onerosidad difícil de afrontar; entendiéndose que en la vivienda del trabajador y a contraturno de su desempeño laboral, pueda tener otro/s o actividades que generen consumos, ajenos a lo específico de un empleador”.

Derechos colectivos (art. 12)	Las personas que se desempeñen bajo la modalidad de teletrabajo, gozarán de todos los derechos colectivos. Serán consideradas, a los fines de la representación sindical, como parte del conjunto de quiénes trabajen en forma presencial.
Representación sindical (art. 13)	La representación sindical será ejercida por la asociación sindical de la actividad donde presta servicios, en los términos de la ley 23.551. Las personas que trabajan bajo esta modalidad deberán ser anexadas por el empleador a un centro de trabajo, unidad productiva o área específica de la empresa a los efectos de elegir y ser elegidas, para integrar los órganos de la asociación sindical.
Higiene y seguridad del trabajo (art. 14)	La autoridad de aplicación dictará las normas relativas a higiene y seguridad en el trabajo con el objetivo de brindar una protección adecuada a quienes trabajen bajo la modalidad laboral del teletrabajo. El control del cumplimiento de esta normativa deberá contar con participación sindical. Asimismo la autoridad de aplicación determinará la inclusión de las enfermedades causadas por esta modalidad laboral dentro del listado previsto en el artículo 6°, inciso 2, de la ley 24.557. Los accidentes acaecidos en el lugar, jornada y en ocasión del teletrabajo, se presumen accidentes en los términos del artículo 6°, inciso 1, de la ley 24.557 (vi).
Sistema de control y derecho a la intimidad (art. 15)	Los sistemas de control destinados a la protección de los bienes e informaciones de propiedad del empleador deberán contar con participación sindical afín de salvaguardar la intimidad de la persona que trabaja bajo la modalidad de teletrabajo y la privacidad de su domicilio.
Protección de la información laboral (art. 16)	El empleador deberá tomar las medidas que correspondan, especialmente en lo que se refiere a <i>software</i> , para garantizar la protección de los datos utilizados y procesados por la persona que trabaja bajo la modalidad de teletrabajo para fines profesionales, no pudiendo hacer uso de <i>software</i> de vigilancia que viole la intimidad de la misma.

(vi) En la actualidad, y con relación al trabajo a distancia consecuencia de la pandemia de COVID-19, rige la Res. (SRT) 21/2020, que en su art. 1° establece: "... los empleadores que habiliten a sus trabajadores a realizar su prestación laboral desde su domicilio particular en el marco de la emergencia sanitaria dispuesta por el dec. 260/2020 de fecha 12 de marzo de 2020 deberán denunciar a la Aseguradora de Riesgos de Trabajo (ART) a la que estuvieran afiliados, el siguiente detalle: - Nómina de trabajadores afectados (apellido, nombre y CUIL); - Domicilio donde se desempeñará la tarea y frecuencia de la misma (cantidad de días y horas por semana). El domicilio denunciado será considerado como ámbito laboral a todos los efectos de la ley 24.557 sobre riesgos del trabajo".

<p>Prestaciones transnacionales (art. 17)</p>	<p>Cuando se trate de prestaciones transnacionales de teletrabajo, se aplicará al contrato de trabajo respectivo la ley del lugar de ejecución de las tareas o la ley del domicilio del empleador, según sea más favorable para la persona que trabaja. En caso de contratación de personas extranjeras no residentes en el país, se requerirá la autorización previa de la autoridad de aplicación. Los convenios colectivos, acorde a la realidad de cada actividad, deberán establecer un tope máximo para estas contrataciones.</p>
<p>Autoridad de aplicación, registro y fiscalización (art. 18)</p>	<p>El Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación será la autoridad de aplicación de la presente ley y deberá dictar la reglamentación respectiva dentro de los noventa días. En el ámbito de su competencia se deberán registrar las empresas que desarrollen esta modalidad (vii), acreditando el <i>software</i> o plataforma a utilizar y la nómina de las personas que desarrollan estas tareas, las que deberán informarse ante cada alta producida o de manera mensual. Esta información deberá ser remitida a la organización sindical pertinente. La fiscalización del cumplimiento de las disposiciones legales y convencionales relativas a las tareas cumplidas bajo la modalidad del teletrabajo se ejercerá conforme a lo establecido por el título III - capítulo I, sobre inspección del trabajo de la ley 25.877 y sus modificatorias. Toda inspección de la autoridad de aplicación, de ser necesaria, deberá contar con autorización previa de la persona que trabaja.</p>

(vii) La autoridad de aplicación, además de las típicas funciones de fiscalización, deberá llevar un registro de trabajadores afectados a esta modalidad. En Italia existe un registro similar, de manera on line, para los contratos de *smart working*. Esperamos que la operatoria en nuestro país sea sencilla, clara y rápida, acorde a la dinámica de esta especial modalidad de contratación, para que incentive este tipo de contratación que resulta más que interesante, sobre todo para un universo de trabajadores que comprende personas mayores de 50 años, progenitores de hogares monoparentales, personas con discapacidad y otras poblaciones vulnerables.

En concordancia con la actual situación excepcional de pandemia, en el que muchos trabajadores han migrado imprevistamente a modalidades de trabajo no presencial de manera extraordinaria y temporal, el art. 19 de la ley 27.555 establece que la propia norma entrará en vigor luego de noventa días contados a partir de que se determine la finalización del período de vigencia del aislamiento social, preventivo y obligatorio. Esta ventana de tiempo permitirá que la norma no entre en vigencia hasta tanto la situación actual de aislamiento haya terminado, y los trabajadores puedan volver a prestar servicios de la manera habitual.

## Nuevas bases imponibles, rentas de referencia y aportes para los trabajadores autónomos y en relación de dependencia. Nuevos valores de asignaciones familiares

Oscar Alonso Fontán (\*)

*En líneas generales, en el artículo se analizan temas de actualidad y las nuevas bases imponibles para los trabajadores autónomos y en relación de dependencia.*

### I. Introducción

Han pasado dos trimestres desde el primer incremento del corriente año, que en la práctica han coincidido con el inicio de la de emergencia por la pandemia COVID-19 y de la toma de medidas extraordinarias originadas en ella, continuamos aún en el “ASPO” Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio, con algunas provincias y localidades avanzando (¡y otras retrocediendo!) hacia la “Nueva Normalidad” y gozando del “DiSPO” Distanciamiento Social Preventivo y Obligatorio, continuamos analizando las normas que periódicamente se dictan e influyen en forma directa a la Seguridad Social en la República Argentina.

No debemos perder de vista que, en diciembre del año 2019, el gobierno nacional decide enviar un proyecto de Ley de Solida-

ridad Social y Reactivación Productiva que se aprueba y sanciona.

La norma en cuestión es la ley 27.541 (BO del 23/12/2019), que en su art. 55, suspendió por el plazo de 180 días la aplicación del art. 32 de la ley 24.241 (texto actualizado por la ley 27.426 publicada en el BO del 28/12/2017), posteriormente, mediante el art. 1° del dec. 542/2020 (BO del 18/06/2020) se prorrogó hasta el 31/12/2020 la suspensión antes citada, por lo tanto, en ese lapso de tiempo los incrementos de prestaciones abonados por ANSeS serán fijados por decreto, atendiendo prioritariamente a los beneficiarios y las beneficiarias de menores ingresos.

En atención a lo citado, mediante el dec. 692/2020 (BO del 25/08/2020) se establece en el 7,50%, la actualización trimestral de los aportes y rentas de referencia de los trabajadores autónomos, así como también el monto imponible mínimo y máximo para

---

(\*) Senior Impuestos y Previsional en Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados.

las contribuciones con destino a la Seguridad Social de los trabajadores en relación de dependencia.

Mismo porcentaje se aplicará para ajustar las asignaciones familiares y los rangos de ingresos del grupo familiar a considerar para la percepción de estas.

Al momento de redactar el presente artículo, podemos afirmar, con un mínimo (o ningún) margen de error, que los últimos ajustes otorgados por decreto han sido inferiores a los que hubieran correspondido aplicar con la anterior fórmula de ajuste periódico de los valores previsionales, en especial para las jubilaciones de rangos medios y superiores.

Por lo tanto, los porcentajes de incrementos trimestrales correspondientes a los últimos 2 años han sido:

Período	Suba (%)	Resolución de la Secretaría de Seguridad Social	Res. AFIP
Junio 2018	5,69 %	6/2018	No se publicará una resolución específica (según RG 3721/2015)
Septiembre 2018	6,68 %	10/2018	
Diciembre 2018	7,78 %	2/2018	
Marzo 2019	11,83 %	4/2019	
Junio 2019	10,74 %	8/2019	
Septiembre 2019	12,22%	12/2019	
Diciembre 2019	8,74%	27/2019	
Marzo 2020	9,38 %	139/2020	
Junio 2020	6,12%	Decreto 495/2020 PEN	
Septiembre 2020	7,50%	Decreto 692/2020 PEN	

A continuación, detallaremos el impacto en las cotizaciones a la seguridad social tanto para los trabajadores en relación de dependencia como para los que revisten la calidad de autónomos.

## II. Modificación base imponible para los aportes y contribuciones de todos los trabajadores en relación de dependencia

El art. 3º de la res. ANSeS 325/2020 (BO del 07/09/2020) establece los nuevos límites, mínimos y máximos, de la base imponible (art. 9º, ley 24.241 y sus modificatorias), para los aportes de los trabajadores en relación de dependencia y de las contribuciones patronales sobre estos.

Por lo tanto, los nuevos valores límites para el cálculo de los mencionados aportes serán los siguientes (tabla con valores comparativos junio y setiembre 2020):

<b>Conceptos</b>	<b>ANTERIOR</b> <b>Bases imposables vigentes desde el 01/06 hasta el 31/08/2020</b>	<b>NUEVO</b> <b>Bases imposables vigentes desde el 01/09/2020</b>
Aportes del personal  Sistema Integrado Previsional Argentino -ex Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (Leyes 24.241, 26.417 y modificatorias)  Instituto de Servicios Sociales para Jubilados y Pensiones (Ley 19.032 y modificatorias)	Mínima \$ 5.679,80  Máxima \$ 184.591,18 (i)	Mínima \$ 6.105,79  Máxima \$ 198.435,52
Régimen Nacional del Seguro de Salud (Ley 23.661 y modificatorias)  Régimen Nacional de Obras Sociales (Ley 23.660 y modificatorias)	Mínima \$ 11.359,60 (ii)  Máxima \$ 184.591,18	Mínima \$ 12.211,58 (ii)  Máxima \$ 198.435,52
Contribuciones del empleador  Sistema Integrado Previsional Argentino - ex Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (Leyes 24.241, 26.417 y modificatorias)  Instituto de Servicios Sociales para Jubilados y Pensiones (Ley 19.032 y modificatorias)  Fondo Nacional de Empleo (Ley 24.013 y modificatorias)  Régimen Nacional de Asignaciones Familiares (Ley 24.714 y modificatorias)	Mínima \$ 5.679,80    Sin límite máximo	Mínima \$ 6.105,79    Sin límite máximo

(i) En el caso de trabajadores incluidos en los regímenes especiales establecidos por las leyes 24.016 (Régimen Especial de Jubilaciones y Pensiones para el Personal Docente, al que se refiere la ley 14.473 y su reglamentación), 24.018 (Asignaciones mensuales Vitalicias para Presidente y Vice, Jueces de la Corte Suprema, Funcionarios del Poder Judicial, Fiscalía Nacional de Investigaciones, Vocales Del Tribunal de Cuentas, Legisladores Nacionales, Ministros y Secretarios, Intendente, Concejales y Procurador del Tesoro), 22.731 (Personal del Servicio Exterior de la Nación) y 22.929 (Régimen Previsional para Investigadores Científicos Y Tecnológicos) y los decretos 137 (Docentes) y 160 (Investigadores Científicos) del año 2005, el cálculo de los aportes con destino al SIPA (Sistema Integrado Previsional Argentino) se efectuará sin considerar límite máximo para su base imponible.

(ii) Conforme a lo establecido en el art. 3° dec. 921/2016 (BO del 10/08/2016), se establece que el monto del haber mínimo para el cálculo de aportes y contribuciones previstos en el régimen de obras sociales será equivalente a dos bases mínimas previstas por la legislación vigente. Sin embargo, y según lo dispuesto en el art. 92 ter de la LCT, en caso de jornada parcial, los aportes y contribuciones a la obra social serán los que correspondan a un trabajador a tiempo completo.

<b>Conceptos</b>	<b>ANTERIOR</b> <b>Bases imponibles vigentes desde el 01/06 hasta el 31/08/2020</b>	<b>NUEVO</b> <b>Bases imponibles vigentes desde el 01/09/2020</b>
Régimen Nacional de Obras Sociales (Ley 23.660 y modificatorias)	Mínima \$ 11.359,60 (i)	Mínima \$ 12.211,58 (i)
Régimen Nacional del Seguro de Salud (Ley 23.661 y modificatorias)	Sin límite máximo	Sin límite máximo
Cuotas Ley Riesgos del Trabajo (Ley 24.557 y modificatorias)	Mínima \$ 5.679,80  Sin límite máximo (ii)	Mínima \$ 6.105,79  Sin límite máximo (ii)

(i) Conforme a lo establecido en el art. 3° dec. 921/2016 (BO del 10/08/2016), se establece que el monto del haber mínimo para el cálculo de aportes y contribuciones previstos en el régimen de obras sociales será equivalente a dos bases mínimas previstas por la legislación vigente. Sin embargo, y según lo dispuesto en el art. 92 ter de la LCT, en caso de jornada parcial, los aportes y contribuciones a la obra social serán los que correspondan a un trabajador a tiempo completo.

(ii) Recordamos que desde el 01/09/2014, cuando se hubiera cumplido el año de vigencia de alícuota con la ART o cuando a partir de la fecha señalada hubiera suscripto un nuevo contrato de afiliación con una aseguradora, deberán consignarse:—El total de las remuneraciones sin tope alguno; y también—Todo concepto "No remunerativo" de carácter habitual y regular, quedando excluidos de tal procedimiento aquellos conceptos NO remunerativos abonados en forma excepcional (ej. indemnizaciones derivadas de desvinculaciones).

### III. Trabajadores autónomos: aportes, nuevos importes y vigencia

Como ya he mencionado, se establece un incremento en el aporte mensual de los trabajadores autónomos con destino a la Seguridad Social del 7,50%, como consecuencia de la aplicación del incremento establecido por el dec. 692/2020.

Recordemos que la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la RG 3721 (BO del 23/01/2015) estableció que, los nuevos valores de las rentas de referencia, actualizadas de acuerdo con lo previsto en el art. 32 de la ley 24.241 serán difundidos a través su sitio "web". Al momento de la redacción del presente artículo los valores se encuentran "publicados" en el siguiente link: <https://www.afip.gob.ar/autonomos/documentos/Valores-autonomos-septiembre-2020.pdf>.

<b>Categorías</b>	<b>Rentas de referencia desde el período devengado junio hasta agosto 2020</b>	<b>Rentas de referencia desde el período devengado setiembre 2020</b>
I	9.466,22	10.176,19
II	13.252,64	14.246,59

<b>Categorías</b>	<b>Rentas de referencia desde el período devengado junio hasta agosto 2020</b>	<b>Rentas de referencia desde el período devengado setiembre 2020</b>
III	18.932,41	20.352,34
IV	30.291,84	32.563,73
V	41.651,21	44.775,05

La vigencia de dicho incremento es para los aportes que deben realizar los trabajadores autónomos a partir del 17 de setiembre de 2020, tal lo publicado en la página web del organismo fiscal.

Asimismo, se incrementa a la suma \$ 73.267,09 el tope de ingresos por debajo del cual se podrá solicitar la imputación del crédito proveniente de los aportes personales ingresados durante un ejercicio anual a la cancelación de los que se devenguen en el ejercicio inmediato siguiente.

Cabe aclarar que la solicitud de imputación mencionada en el párrafo anterior deberá formalizarse en el mes de mayo de cada año (según lo establecido en el art. 19 de la RG 2217/2007, modificada por la RG 3721/2015).

### *III.1. Categorías mínimas de revista e importes*

A) Aportes mensuales de los trabajadores autónomos.

<b>Categorías</b>	<b>ANTERIOR</b> <b>Aportes vigentes para los períodos fiscales devengados junio hasta agosto 2020 (ambos inclusive)</b>	<b>NUEVO</b> <b>Aportes vigentes desde el devengado septiembre 2020 (desde el 17/09/2020)</b>
I	3.029,18	3.256,38
II	4.240,84	4.558,90
III	6.058,36	6.512,75
IV	9.693,38	10.420,40
V	13.328,38	14.328,01

B) Aportes mensuales de los trabajadores autónomos que realicen actividades penosas o riesgosas a las que les corresponde un régimen previsional diferencial.

<b>Categorías</b>	<b>ANTERIOR</b> <b>Aportes vigentes para los</b> <b>períodos fiscales devengados</b> <b>junio hasta agosto 2020</b> <b>(ambos inclusive)</b>	<b>NUEVO</b> <b>Aportes vigentes</b> <b>desde el devengado septiembre</b> <b>2020 (desde el 17/09/2020)</b>
I' (I prima)	3.313,17	3.561,67
II' (II prima)	4.638,42	4.986,30
III' (III prima)	6.626,34	7.123,32
IV' (IV prima)	10.602,14	11.397,31
V' (V prima)	14.577,92	15.671,27

C) Afiliaciones voluntarias.

<b>Categorías</b>	<b>ANTERIOR</b> <b>Aportes vigentes para los</b> <b>períodos fiscales devengados</b> <b>junio hasta agosto 2020</b> <b>(ambos inclusive)</b>	<b>NUEVO</b> <b>Aportes vigentes desde el</b> <b>devengado septiembre 2020</b> <b>(desde el 17/09/2020)</b>
I	3.029,18	3.256,38

D) Menores de 21 años.

<b>Categorías</b>	<b>ANTERIOR</b> <b>Aportes vigentes para los</b> <b>períodos fiscales devengados</b> <b>junio hasta agosto 2020</b> <b>(ambos inclusive)</b>	<b>NUEVO</b> <b>Aportes vigentes desde el</b> <b>devengado septiembre 2020</b> <b>(desde el 17/09/2020)</b>
I	3.029,18	3.256,38

E) Beneficiarios de prestaciones previsionales otorgadas en el marco de la ley 24.241 y sus modificaciones, que ingresen, reingresen o continúen en la actividad autónoma.

<b>Categorías</b>	<b>ANTERIOR</b> <b>Aportes vigentes para los períodos fiscales devengados junio hasta agosto 2020 (ambos inclusive)</b>	<b>NUEVO</b> <b>Aportes vigentes desde el devengado septiembre 2020 (desde el 17/09/2020)</b>
I	2.555,87	2.747,57

F) Amas de casa que opten por el aporte reducido previsto por la ley 24.828.

<b>Categorías</b>	<b>ANTERIOR</b> <b>Aportes vigentes para los períodos fiscales devengados junio hasta agosto 2020 (ambos inclusive)</b>	<b>NUEVO</b> <b>Aportes vigentes desde el devengado septiembre 2020 (desde el 17/09/2020)</b>
I	1.041,28	1.119,38

Cabe recordar que, al no estar derogada en su totalidad la ley 18.038, las deudas que pudieran tener los trabajadores autónomos por sus aportes al Sistema Previsional, siempre se computan al valor vigente al momento de cancelarse estas, situación que no excluye el cálculo de los intereses resarcitorios correspondientes.

Tal como mencionáramos precedentemente, todos los importes que deben ingresar los trabajadores autónomos citados precedentemente han sido obtenidos de la página “web” de la Administración Federal de Ingresos Públicos: <https://www.afip.gob.ar/autonomos/documentos/Valores-autonomos-septiembre-2020.pdf>.

### *III.2. Deudas anteriores a marzo 2007*

Para el pago de aportes adeudados correspondientes a períodos devengados hasta febrero 2007 deberán utilizarse los siguientes importes, publicados por la AFIP en su sitio web: <https://www.afip.gob.ar/autonomos/documentos/Valores-autonomos-septiembre-2020.pdf>.

A) Aportes mensuales de los trabajadores autónomos.

<b>Categorías vigentes hasta febrero de 2007</b>	<b>Importes a pagar</b>
A	2.539,90
B	3.117,96
B'	3.410,26
C	4.168,00
C'	4.558,75
D	6.235,76
D'	6.820,36
E	10.412,05
E'	11.388,18
F	14.563,95
G	20.816,09
G'	22.767,60
H	31.236,40
I	39.076,10
J	39.076,10

B) Beneficiarios de prestaciones previsionales otorgadas en el marco de la ley 24.241 y sus modificaciones, que ingresen, reingresen o continúen en la actividad autónoma.

<b>Categorías vigentes hasta febrero de 2007</b>	<b>Importes a pagar</b>
A	2.143,04

C) Amas de casa que opten por el aporte reducido previsto por la ley 24.828.

<b>Categorías vigentes hasta febrero de 2007</b>	<b>Importes a pagar</b>
A	873,09

### III.3. Pagos fuera de término. Intereses resarcitorios

Recuerde que por el pago fuera de término de los aportes al régimen previsional se deberán abonar intereses resarcitorios sobre el valor actualizado de la categoría que hubiera correspondido ingresar oportunamente.

Estos deberán ser ingresados mediante la utilización de los medios electrónicos de pago habilitados para ello (VEP, por ejemplo).

*Códigos a utilizar para confeccionar los VEP:*

- Intereses de Aportes: 308 - 019 -051.
- Intereses de Contribuciones: 358 - 019 -051.

### III.4. Deudas PRE SIJP (períodos hasta junio 1994, inclusive)

*Códigos a utilizar para confeccionar los VEP:*

- Capital: 966-019-019
- Intereses: 966-019-051

## IV. Asignaciones familiares

### IV.1. Nuevos valores y rangos salariales para las asignaciones familiares

Asimismo, la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS), a través de su resolución 325/2020 (BO del 07/09/2020), adecuó los valores y los rangos salariales para el pago de estas, quedando los mismos en:

- Mínimo \$ 6105,79.
- Máximo \$ 155.328,00.

*La percepción de un ingreso superior a \$ 77.664,00 por parte de uno de los integrantes del grupo familiar excluye a dicho grupo del cobro de las asignaciones familiares, aun cuando la suma de sus ingresos no supere el tope máximo establecido.*

### IV.2. Asignaciones familiares y rangos salariales

- Grupo I: se eleva el tope de ingresos mensuales familiares de \$ 51.037 a \$ 54.865, pasarán de cobrar de \$ 3293 a \$ 3.540 por cada hijo.

- Grupo II: se eleva el tope de ingresos mensuales familiares de \$ 74.853 a \$ 80.467, pasarán de cobrar de \$ 2219 a \$ 2.386 por cada hijo.

- Grupo III: se eleva el tope de ingresos mensuales familiares de \$ 86.420 a \$ 92.202, pasarán de cobrar de \$ 1340 a \$ 1441 por cada hijo.

- Grupo IV: se mantiene el tope máximo de ingresos mensuales familiares en \$ 155.328 y quienes estén en este último tramo pasarán de cobrar de \$ 689 a \$ 741 por cada hijo.

### IV.3. Aumento del valor del resto de las asignaciones familiares

- Nacimiento: pasa de \$3840 a \$4128.
- Adopción: pasa de \$22.971 a \$24.694.
- Matrimonio: pasa de \$5749 a \$6181.
- Cónyuge: pasa de \$797 a \$857.
- Ayuda escolar anual: pasa de \$2759 a \$2966.

## V. Deducción de los familiares en el impuesto a las ganancias

*Como en artículos anteriores, recordamos que:*

De acuerdo con lo establecido en el art. 6° de la ley 27.160 (BO del 17/07/2015) quien perciba asignaciones familiares no podrá deducir al hijo y/o cónyuge en el impuesto a las ganancias.

Adicionalmente, y vinculado a este tema, desde el período fiscal 2017 se encuentra operativa la modificación de la interpretación que hizo la AFIP de la reforma de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Este cambio surge porque dicha reforma cuando expresa quién se podrá tomar al hijo como carga de familia, modificó la expresión “los parientes más cercanos”, por “el pariente más cercano”.

Históricamente, ambos progenitores podían deducir, como “carga de familia” a los hijos, independientemente de que estuvieran casados, separados, divorciados, convivieran o no; si ambos trabajaban, cada uno podía descontarse de su Impuesto a las Ganancias el 100% del importe que correspondiera cada año por su hijo, desde el cambio mencionado en el párrafo anterior, cada padre, solo podrán computar el 50% de la deducción en la determinación de su impuesto a las ganancias, independientemente que sea trabajador autónomo o en relación de dependencia.

Por lo tanto, esto cambia radicalmente esta cuestión y los contribuyentes debe-

rán optar por alguna de las siguientes opciones:

- *Solo uno de ellos deduce al hijo en un 100% de su impuesto.*

- *Los dos lo deducen, pero, proporcionalmente un 50% cada uno.*

En este mismo sentido, la AFIP modificó —oportunamente— el sistema SiRADIG (Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias), que opera en línea, para informar cargas de familia y consecuentemente los trabajadores en relación de dependencia con hijos deberán optar por alguna de las alternativas mencionadas, ingresando con CUIT y Clave Fiscal a la página de Internet de organismo fiscal, y mediante el servicio “SiRADIG - Trabajador” y enviándole en forma electrónica a cada empleador el Formulario 572 de AFIP.

## CCT 260/75, Unión Obrera Metalúrgica: acuerdo salarial de agosto 2020

Mirta N. Userpater (\*)

La autora analiza el último acuerdo salarial de los trabajadores metalúrgicos y, a su vez, lo ejemplifica a través de un caso práctico.

### I. Introducción

El 18 de agosto de 2020 en el MTEySS, y luego de sucesivas reuniones en ámbito privado, ADIMRA y otras cámaras integrantes de la Unidad de Negociación Metalúrgica, FEDEHOGAR, CAMIMA, AFARTE, CAIAMA, suscribieron un acuerdo con UOMRA por una *gratificación extraordinaria no remunerativa* para los trabajadores metalúrgicos de \$30.000 (pesos treinta mil) que se abonará en 5 (cinco) cuotas mensuales y consecutivas, de \$ 6.000 (pesos seis mil) cada una, pagaderas junto con las remuneraciones de los meses de agosto, setiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2020.

El acuerdo no contempla a los operarios de las industrias siderúrgicas, sujetos a una negociación paralela del sindicato, ni a los de las autopartistas

### II. Análisis gratificación extraordinaria no remunerativa

El compromiso tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2020.

*Respecto a la gratificación pactada se destaca lo siguiente:*

- En ningún caso se incorpora a los salarios básicos durante la vigencia de este acuerdo.

- Será absorbible y/o compensable hasta su concurrencia con los importes entregados por los empleadores desde el 1° de abril de 2020 en exceso de los valores contemplados en el CCT 260/75, ejemplificativamente: bonos, gratificaciones y/o entregas extraordinarias.

- Se abonará íntegramente, excepto en los casos de ausencias por causas injustificadas (es decir se abonará proporcional) y, a quienes cumplan jornadas inferiores a la legal (tiempo parcial art. 92 TER o jornada reducida art. 198, LCT) se pagará en proporción a las mismas.

- La *gratificación extraordinaria no remunerativa* acordada será considerada en forma proporcional para el cálculo de la prestación dineraria no remunerativa prevista en la *cláusula 2.5. del acuerdo de suspensiones en el marco del art. 223 bis de la LCT suscripto el 28/4/2020 y prorrogado hasta el 31 de diciembre de 2020.*

---

(\*) Profesional independiente.

- *Se liquidará en el recibo de haberes bajo el concepto: "Gratificación Extraordinaria no remunerativa acuerdo UOM Agosto 2020, Cuota N° \_\_\_".*

- Dado su carácter no remuneratorio no generará aportes ni contribuciones a los subsistemas de la seguridad social, ni cuotas o contribuciones sindicales de ninguna otra naturaleza, *con la única excepción de:*

a) La cuota sindical a cargo de los trabajadores afiliados a UOMRA, que las empresas deberán retener -a razón del porcentaje respectivo- del importe de la gratificación (el 2,5% sobre cada cuota \$ 60000 por mes)

b) Un aporte a cargo de todos los trabajadores comprendidos en el CCT 260/75 y una contribución que las empresas deberán ingresar con destino a la obra social calculados sobre el importe de la gratificación y respecto de todos los trabajadores comprendidos en este acuerdo (aporte personal 3% a la Obra Social y Contribución Patronal a la Obra social del 6%, en ambos casos sobre la cuota mensual de la Gratificación Extraordinaria No remunerativa)

### *II.1. ¿Cómo se depositarán dichos conceptos?*

El depósito de dichas sumas deberá efectuarse, en el caso de la cuota sindical en la cuenta bancaria en la que habitualmente se deposita dicho concepto, y el aporte y la contribución con destino a OSUOMRA en la cuenta bancaria que notifique fehacientemente la entidad sindical y mediante la boleta publicada en su página web

- *IMGR.* El ajuste representa 21% de aumento para el piso de la actividad establecido en el "ingreso mínimo global de referencia" que en la actualidad es de 27.946 pesos.

Conceptos integrantes del IMGR: Los valores correspondientes al IMGR son referenciales y, a los efectos de su cómputo, se entenderá que lo conforman todos los ingresos que, por cualquier concepto remuneratorio o no, reciba el trabajador de su empleador (quedan excluidas las horas extras y la gratificación extraordinaria no remunerativa).

- *Procedimientos Preventivos de Crisis.* Acordaron que los términos del pago ex-

traordinario podrán no aplicarse en los casos de empresas "incluidas en programas de Recuperación Productiva o que tengan abiertos Procedimientos Preventivos de Crisis" o bien "que se encuentren incluidas en Programas de Emergencia Ocupacional o en situaciones de crisis" las cuales tendrán la chance de "ajustar la implementación" del entendimiento firmado con el gremio en la seccional que correspondiera.

- *Suspensiones, art. 223 bis LCT.* Aprobaron la prórroga hasta el 31 de diciembre próximo del acuerdo que habían firmado en abril (28/4/2020) para suspender al personal sin tareas, de acuerdo con lo establecido en el art. 223 bis de la Ley de Contrato de Trabajo, que permite a esos trabajadores cobrar una asignación equivalente al 86% del sueldo neto.

### **III. Análisis de la escala salarial marzo 2020**

La Unión Obrera Metalúrgica (UOM), publicó la escala salarial *para marzo 2020, que incluye el incremento de los salarios en un 11%, cerrando la paritaria del 2019.*

Significó un incremento a partir del 1º marzo de 2020 equivalente al 11% de los salarios básicos de marzo de 2019 que se adicionaron a los básicos vigentes al 29 de febrero de 2020, *absorbiendo hasta su concurrencia los \$4.000 fijados en el dec. 14/2020.*

Totalizando el 47% de mejora para los salarios de esa rama industrial.

### **IV. Caso práctico: gratificación extraordinaria no remunerativa, acuerdo agosto 2020**

*Datos:*

CCT 260/75, Unión Obrera Metalúrgica, Rama 17 Metalmecánica y otras.

Categoría del trabajador: medio oficial

Jornada de trabajo: Labora 8 horas diarias. Personal Jornalizado.

Fecha de ingreso: 01/03/2018

- 1º quincena de agosto/2020

- Horas Normales trabajadas 80

- Horas Extras 8 al 50%
  - 2º quincena de agosto/2020
  - Horas Normales trabajadas 80
  - Horas Extras 8 al 50%
  - Feriado lunes 17 de agosto no trabajado.
- Liquidación, 1º quincena de agosto 2020

CONCEPTOS	UNIDADES	UNITARIO	REMUNERATIVOS	NO REMUN.	DESCUENTOS
SUELDO BASICO	80	153,24	12.259,20		
ANTIGÜEDAD	2%	3,06	245,18		
HORAS EXTRAS	8	250,20	2.001,60		
DECRETO 14/20			1.080,00		
L. 24.241	11%				1.714,46
L. 23.660	3%				467,58
L. 19.032	3%				467,58
CUOTA SINDICAL	2,50%				389,65
<b>TOTAL BRUTO</b>			<b>15.585,98</b>		<b>3.039,27</b>
<b>TOTAL NETO</b>					<b>12.546,72</b>

*Absorción del dec. 14/20*

VALOR HORA AL 30/03/20	153,24		
→ 1º quincena 80*153,24	12.259,20		
→ a 1º Febrero 80*141,74	11.339,20		
DTCO 14/20	2.000,00		\$ 1.080,00
<b>TOTAL</b>	<b>13.339,20</b>		

En consecuencia, el dec. 14/2020, Incremento Voluntario de \$ 2000, fue absorbido en \$ 920,00 en la quincena, quedando un remanente de \$ 1.080,00 reflejado en el recibo de haberes de la quincena.

CÁLCULO DE LAS HORAS EXTRAS		
VALOR HORA NORMAL	153,24	
VALOR HORA POR DTCO 14	13,56	(1080/80)
TOTAL VALOR HORA	166,80	
VALOR HORA AL 50%	250,20	
8 HORAS EXTRAS AL 50%	2.001,60	

*Liquidación, 2° quincena de agosto 2020*

CONCEPTOS	UNIDADES	UNITARIO	REMUNERATIVOS	NO REMUN.	DESCUENTOS
SUELDO BÁSICO	80	153,24	12.259,20		
ANTIGÜEDAD	0,02	3,06	245,18		
HORAS EXTRAS	8	250,20	2.001,60		
FERIADO 17/8	8	166,74	1.333,92		
Dto. 14/20			1.080,00		
Gratificación Extraordinaria No Remunerativa	cuota 1	6.000,00		6.000,00	
L. 24.241					1.861,19
L. 23.660					507,60
L. 19.032					507,60
Cuota Sindical					423,00
L. 23660 S/ Grat. Extra. No remunerativa					180,00
Cuota Sindical					150,00
TOTAL BRUTO			16.919,90	6.000,00	3.629,38
TOTAL NETO					19.290,52

*Cálculo del feriado*

Debo tomar en cuenta el Decreto 14/20 en el calculo del feriado.

$$1080/80 = 13,5$$

El valor día feriado no trabajado es un JORNAL= \$ 166,74 (153,24+13,56)

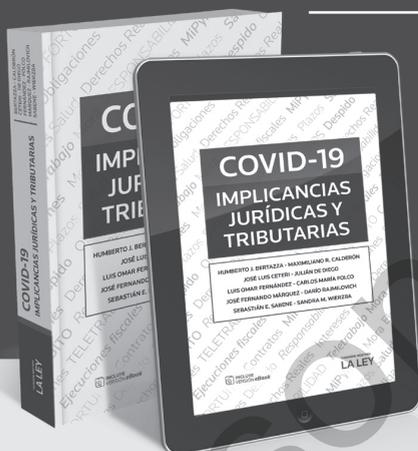
THOMSON REUTERS  
**LA LEY**

Información confiable  
que avala tus argumentos.

# LANZAMIENTO

# COVID-19

## IMPLICANCIAS JURÍDICAS Y TRIBUTARIAS



Humberto J. **Bertazza** •  
Maximiliano R. **Calderón** •  
José Luis **Ceteri** • Julián **De Diego** • Luis Omar **Fernández** •  
Carlos María **Folco** • José  
Fernando **Márquez** • Darío  
**Rajmilovich** • Sebastián E.  
**Sabene** • Sandra M. **Wierzba**

 1 tomo + eBook

En el contexto actual se ha desarrollado esta obra colectiva de insuperable actualidad, donde algunos de nuestros principales y reconocidos autores, cada uno en su materia, han abordado los temas que tocan las distintas áreas del derecho público y privado vinculados con la declaración de la pandemia, decretada por la OMS, lo cual generó Decretos de Necesidad y Urgencia y otras resoluciones y disposiciones administrativas que impactan en el ejercicio de los derechos de todos los ciudadanos.

Esta publicación aborda las cuestiones jurídicas, tributarias y económicas a tener en cuenta como efecto provocado por el COVID-19. Ante esta situación extraordinaria, en muchos casos habrá que incurrir a herramientas novedosas y, en otros, a las tradicionales y clásicas pero con un nuevo sentido y fin.

La obra cuenta con un **anexo exclusivo para la versión Proview** que contiene un listado completo de las normas publicadas en el B.O. desde el 12 de marzo a la fecha de publicación de esta obra.

Adquirí la obra llamando al **0810-266-4444**  
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**

the answer company™  
**THOMSON REUTERS®**

Síguenos en:  ThomsonReutersLaLey •  @TRLaLey •  ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

THOMSON REUTERS  
**LA LEY**

LANZAMIENTO

# CONVENIO MULTILATERAL PARA EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

**Hermosinda Egüez y  
Sergio Armando Simesen de Bielke**



1 tomo + eBook

La obra de los Dres. Egüez y Simesen de Bielke ofrece, además de la teoría sobre el Convenio Multilateral, un conjunto de ejercicios prácticos que resultan útiles para entender, con números, su **compleja problemática** y sus **múltiples interpretaciones**.

Adquirí la obra llamando al **0810-266-4444**  
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**



the answer company™  
**THOMSON REUTERS®**



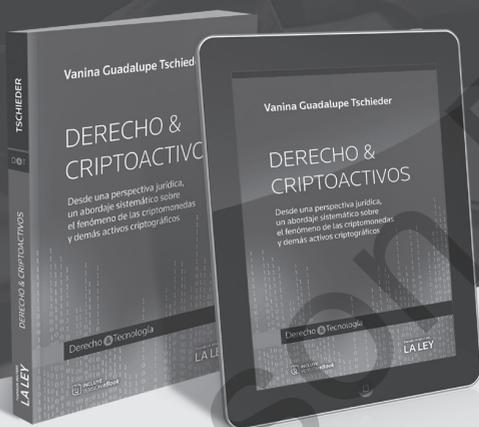
Seguí nuestra nueva página  
de **LinkedIn** con **contenido específico** para contadores.

**f** ThomsonReutersLaLey  
**t** @TRLaLey  
**in** ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

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.

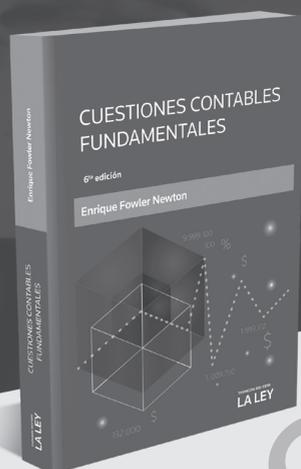
**f** ThomsonReutersLaLey

**t** @TRLaLey

**in** ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

LANZAMIENTO  
**CUESTIONES CONTABLES  
FUNDAMENTALES.** 6<sup>ta</sup> edición



Autor:  
Enrique  
**Fowler Newton**

— 1 Tomo

La obra aborda todas las cuestiones estudiadas en los marcos conceptuales de los juegos de estándares contables desarrollados por el *International Accounting Standards Board* (IASB, Consejo de Normas (2) Internacionales de Contabilidad); y la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

Además, esta publicación contiene ejemplos prácticos de aplicación que aparecen intercalados en el texto en recuadro para facilitar su comprensión. Al final de cada uno de los capítulos también se incluyen preguntas o ejercicios y las correspondientes soluciones propuestas.

Destinado a profesionales, docentes, alumnos universitarios, reguladores y otros interesados en la preparación, examen o análisis de estados financieros.

Adquirí la obra llamando al **0810-266-4444**  
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**



Seguí nuestra nueva página  
de **LinkedIn** con **contenido  
específico** para contadores.

**f** ThomsonReutersLaLey  
**t** @TRLaLey  
**in** ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

Nota editorial: El presente PDF es parte de los servicios de Thomson Reuters y reemplazará la versión impresa en los plazos dispuestos para el aislamiento social, preventivo y obligatorio establecido por el dec. 297/2020.

ENCUENTRE TAMBIÉN LOS CONTENIDOS DE ESTA PUBLICACIÓN EN:

- CHECKPOINT

Acceda a la información on line de esta edición, descárguela en sus dispositivos, facilite la búsqueda de contenidos y encuentre el historial de los números anteriores publicados.

- THOMSON REUTERS PROVIEW

Lleve en su tablet o notebook la revista Impuestos – Práctica Profesional en formato e-book.

Cuente con poderosas herramientas y funcionalidades e incluso con contenido exclusivo desarrollado específicamente para Thomson Reuters Proview, que marcarán la diferencia en su profesión.

DESCARGUE LA APLICACIÓN EN:



Descarga  
para Mac



Google Play



Descarga  
Windows PC



Disponible en  
App Store

Centro de Servicios al Cliente:

0810-266-4444



the answer company™

**THOMSON REUTERS®**

CORREO ARGENTINO	CENTRAL B	FRANQUEO A PAGAR
		CUENTA N° 10269F1