

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 86

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

ISSN: 2545-7950
RNPI: En trámite

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

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

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

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

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

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

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

Se terminó de imprimir en la 2da. quincena de 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**, junto a un CV.

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

Thomson Reuters

ÍNDICE

TRIBUTARIO NACIONAL

OPINIÓN

La nueva percepción de los impuestos a las ganancias y bienes personales por operaciones gravadas por el impuesto PAIS <i>Silvina É. Coronello</i>	5
El impacto de los impuestos en las inversiones: el caso de las criptomonedas <i>Marcos Zocaro</i>	9
El ajuste por inflación impositivo y el principio de irretroactividad de la ley. Ante las versiones de su posible derogación <i>Marcos González</i>	17
Nuevo Régimen de Sostenimiento y Reactivación Productiva de la Actividad Turística Nacional. Ley y reglamentación <i>Santiago A. Cambra</i>	28

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Reseña de jurisprudencia <i>Gabriela Figueroa</i>	43
--	----

CONVENIO MULTILATERAL

Opinión

Adequar el Convenio Multilateral a los tiempos vigentes <i>Julio E. Aramayo</i>	51
--	----

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Opinión

Triangulación de ventas con terceros países. Tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos

Roberto Martín García 65

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Opinión

Publicación de las ordenanzas municipales en la provincia de Buenos Aires: a propósito de pronunciamientos de la Suprema Corte

Gastón Vidal Quera 75

PROVINCIA DE CÓRDOBA

Opinión

Un freno judicial a la implementación de un régimen de retención irrazonable

José Daniel Barbato 85

PROVINCIA DE TUCUMÁN

Opinión

Se declaró la inconstitucionalidad del régimen de recaudación bancaria del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Tucumán

Carlos E. Yatzkaier 99

ACTUACIÓN PROFESIONAL

LABORAL Y PREVISIONAL

Opinión

El contrato de trabajo y el pago de la remuneración en moneda extranjera frente a las restricciones cambiarias

Daniel G. Pérez 109

Aplicación Práctica

Encargados de edificios de propiedad horizontal

Mirta N. Userpater 115

TRIBUTARIO NACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

La nueva percepción de los impuestos a las ganancias y bienes personales por operaciones gravadas por el impuesto PAIS

Silvina É. Coronello (*)

La AFIP estableció este nuevo régimen de percepción con el objeto de que los sectores económicos que pueden "acceder a la compra de divisas en moneda extranjera o realizar determinados gastos en dicha moneda" compartan los esfuerzos fiscales realizados durante la pandemia, adelantando con ello el ingreso de sus obligaciones fiscales.

El 16 de septiembre de 2020 se publicó en el BO la res. gral. 4815/2020 dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos a fin de establecer un régimen de percepción del "impuesto a las ganancias" —en adelante IG— y del "impuesto sobre los bienes personales" —en adelante IBP—, sobre las operaciones alcanzadas por el "impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria"— en adelante impuesto PAIS (1).

Mediante la citada resolución, el organismo fiscal establece este nuevo régimen de percepción con el objetivo de que los sectores económicos que pueden "acceder a la compra de divisas en moneda extranjera o realizar determinados gastos en dicha mo-

neda" compartan los esfuerzos fiscales realizados durante la pandemia, adelantando el ingreso de las obligaciones correspondientes al IG o al IBP, según se trate de contribuyentes generales o monotributistas, respectivamente.

A tal fin, la administración tributaria considera que la compra de divisas o realización de gastos en moneda extranjera exteriorizan capacidad contributiva y establece como "hechos pasibles de la percepción" las operaciones alcanzadas por el impuesto PAIS, aunque carezcan de vinculación con los hechos imponible del IG y del IBP.

En efecto, cabe recordar que las operaciones alcanzadas por el impuesto PAIS, o sea los hechos pasibles de la nueva percepción de IG e IBP, son los siguientes:

1.- Compra de moneda extranjera para atesoramiento o sin destino específico (2).

(*) Abogada (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Doctoranda en Derecho Fiscal (UBA). Estudio Coronello & Asociados. Docente de grado y posgrado en distintas universidades.

(1) El impuesto PAIS fue establecido por ley 27.541 denominada "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública" publicada en el BO del día 23/12/19. Remitimos al lector/a interesado/a en nuestros comentarios a "El nuevo impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria" publicado en Newsletter Especial de Check Point La Ley On Line, Ed. Thomson Reuters, en fecha 3 de enero de 2020.

(2) Este hecho imponible del impuesto PAIS está dado por la operación de "compra de billetes y divisas en moneda extranjera —incluidos los cheques del viajero— para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones en los términos de la reglamentación vigente en el mercado de cambios efectuada por residentes en el país".

2- Cambio de divisas destinadas al pago de bienes o servicios efectuados en el exterior (3).

3.- Cambio de divisas para el pago de servicios prestados por sujetos no residentes en el país (4).

4.- Adquisición de servicios en el exterior a través de agentes de viajes y turismo (5).

5.- Adquisición de servicios de transporte al exterior (6).

(3) En este hecho imponible del impuesto PAIS se incluyen las siguientes operaciones: 1.- El cambio de divisas efectuado por las entidades financieras por cuenta y orden del adquirente, locatario o prestatario, destinadas al pago de la adquisición de bienes o prestaciones y locaciones de servicios efectuados en el exterior, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y débito, entre otras que determine la reglamentación. 2.- Las operaciones de extracciones o adelanto de efectivo efectuado en el exterior. 3.- Las compras efectuadas a través de portales o sitios virtuales y/o cualquier otra modalidad por la cual las operaciones se perfeccionen mediante compras a distancia, en moneda extranjera.

(4) En este caso, se grava con el impuesto PAIS la operación de cambio de divisas efectuado por las entidades financieras destinadas al pago por cuenta y orden del contratante residente en el país de servicios prestados por sujetos no residentes en el país, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compras y de débito, o cualquier otro medio de pago -conf. dispone el decreto reglamentario.

(5) Se encuentra alcanzada por el impuesto PAIS la operación de adquisición de servicios contratados a través de agencias de viajes y turismo, mayoristas y/o minoristas, del país. Por su parte, el decreto reglamentario dispone que se encuentran comprendidas las adquisiciones de servicios en el exterior contratadas a través de agencias de viajes y turismo —mayoristas y/o minoristas— del país cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incisos b) y c) del art. 35 de la ley, en la medida en que para su cancelación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes.

(6) Este hecho imponible del impuesto PAIS está constituido por la operación de adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, en la medida en la que para la cancelación de la operación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes en los términos que fije la reglamentación. Al respecto, el decreto aclara que en este supuesto se incluyen los servicios que fueran

La resolución comentada excluye del régimen de percepción las operaciones referidas a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en cualquier formato, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos; gastos asociados proyectos de investigación efectuados por investigadores estatales o universitarios, y adquisición de equipamiento y demás bienes destinados a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población.

Por otra parte, se establece que el *quantum* de la percepción se determinará mediante la aplicación de la alícuota del 35% sobre los montos en pesos que constituyen las distintas bases de medición fijadas para el impuesto PAIS para cada tipo de operación (7).

De manera tal que la Administración tributaria nacional —siguiendo el ejemplo de las administraciones tributarias locales— genera un régimen de percepción que podría vulnerar el derecho constitucional de propiedad y el principio constitucional de reserva de ley debido a la ausencia de vinculación entre los hechos pasibles de percepción con los hechos imponibles de los impuestos percibidos.

contratados a través de empresas del país, cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incisos b) y c) del art. 35 de la ley, en la medida en que para su cancelación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes.

(7) El art. 39 de la ley 27.541 dispone "El impuesto establecido en el art. 35 se determinará aplicando la alícuota del treinta por ciento (30%), según el siguiente detalle: a) Sobre el importe total de cada operación alcanzada, para el caso de las operaciones comprendidas en los incisos a), b), c) y d) del primer párrafo del artículo citado; b) Sobre el precio, neto de impuestos y tasas, de cada operación alcanzada para el caso de las operaciones comprendidas en el inciso e) del primer párrafo del art. 35. De tratarse de operaciones expresadas en moneda extranjera, deberá efectuarse la conversión a su equivalente en moneda local, aplicando el tipo de cambio vendedor que, para la moneda de que se trate, fije el Banco de la Nación Argentina al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen, liquidación y/o factura o documento equivalente."

Al respecto cabe recordar que, en relación a los regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos en el ámbito porteño, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad ha considerado que “...el establecimiento de cualquier 'ante pago' desproporcionado y abusivo importaría la creación *ex novo*, en la excedencia, de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccional de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que solo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad del Organismo Recaudador”, agregando que “... las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla, en su conjunto, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario” (8).

En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que la distorsión de las bases éticas del derecho a recaudar se produce “si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero... sobre deudas inexistentes” (9).

En cuanto a los sujetos pasibles de percepción, resultan todos aquellos residentes que realicen alguno de los hechos impositivos del impuesto PAIS, toda vez que, tal como señalamos, la resolución comentada establece hechos pasibles de percepción ajenos a los hechos impositivos del IBP y del

IG; aunque tales percepciones se realizan a cuenta de dichos impuestos para el período fiscal en que se practique la percepción; y en caso de generar saldo a favor, se dispone la posibilidad de imputarlo al pago de otros impuestos.

Asimismo, la norma en comentario prevé la posibilidad de que los sujetos percibidos no resulten contribuyentes de los impuestos percibidos —IG e IBP—, y para ese caso, se establece la posibilidad de solicitar su devolución luego de finalizado el año calendario en que se les practicó la percepción, mediante un procedimiento web en el cual el organismo fiscal emitirá resolución a través de controles sistémicos o de verificaciones posteriores. En caso de aprobar el pedido, el ente recaudador realizará la transferencia bancaria del saldo, mientras que en caso de denegatoria, el contribuyente podrá recurrir mediante el recurso de apelación por ante el director general previsto en el art. 74 del dec. regl. de la ley 11.683.

En relación con los agentes de percepción, la resolución designa como tales a los agentes de percepción del impuesto PAIS, es decir a las entidades autorizadas a operar en cambios, las entidades que efectúen cobros de tarjetas, las agencias de viajes y turismo y las empresas de transporte, según el tipo de operación de que se trate.

Cabe recordar que el agente de percepción actúa en el momento de recibir un pago del eventual contribuyente, debiendo percibir el precio de la transacción que se realiza con más la suma adicional determinada por disposición del fisco (10).

En sentido concordante, el agente de percepción ha sido definido por la Corte Suprema como “un sujeto sobre quien recae un deber no contributivo, consistente en adicionar al precio final de los bienes que venda o de los servicios que preste, una suma dispuesta por el Fisco, a título de “percepción”, que debe ser conjuntamente cobrada

(8) TSJ Baires, “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia”, sentencia del 12/11/08, Voto del Dr. Casás.

(9) Fallos 310:714.

(10) Naveira de Casanova, Gustavo; “Derecho Tributario” Ed. Estudio, pág. 93.

a sus clientes y, en la oportunidad establecida, ha de ser debidamente informada e ingresada a las arcas fiscales **(11)**.

La administración tributaria realiza la citada designación en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 22 de la ley 11.683 **(12)**, es decir a los fines de realizar la percepción de los tributos en la misma fuente.

Al respecto, la Corte Suprema ha considerado: "La carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria pues aquel que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma" **(13)**.

En igual sentido, la doctrina afirma: "La percepción en la fuente asegura la recauda-

ción ya que su ingreso puede ser exigido en el mismo momento en que se exterioriza la manifestación de riqueza sujeta a imposición" **(14)**.

Sin embargo, pareciera que en este caso la designación de los agentes de percepción no se encuentra vinculada con la fuente de imposición, esto es con la manifestación de capacidad contributiva que configura los hechos imposables de los impuestos percibidos.

Por ello, cabe tener presente que el Máximo Tribunal ha indicado: "La circunstancia de que un sujeto no sea obligado al pago en carácter de contribuyente sino en el de agente de percepción o retención implica que quede sometido a una serie de obligaciones cuyo incumplimiento le acarrea sanciones legales, extremo que evidencia, por sí solo, su interés jurídico en controvertir el régimen al cual está sometido" **(15)**.

Finalmente, se destaca que conforme lo prevé la resolución en comentario, el nuevo régimen de percepción de IG e IBP se encuentra vigente desde la fecha de su publicación, y por ende resulta plenamente aplicable a todas las operaciones alcanzadas por el impuesto PAÍS.

(11) Fallos: 327:1753.

(12) El art. 22 de la ley 11.683 dispone: "La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción".

(13) Fallos 338:1156.

(14) GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina "Derecho Tributario", T. I Parte General, Ed. Depalma, p. 360.

(15) Fallos 338:1455.

El impacto de los impuestos en las inversiones: el caso de las criptomonedas

Marcos Zocaró^(*)

En el presente trabajo se describirá cómo influyen los principales impuestos sobre las inversiones bursátiles y financieras, considerando las últimas reformas en la materia; y luego se hará hincapié en el marco tributario de las disruptivas monedas digitales o "criptomonedas".

I. La reforma introducida por la ley 27.541

El pasado 23 de diciembre de 2019 la ley 27.541, además de crear el "impuesto PAIS", introdujo importantes cambios tanto en la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) como en la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales (LIBP).

I.1. Impuesto a las ganancias

Con relación al impuesto a las ganancias (IG), no solo se reinstauraron ciertas exenciones en cabeza de personas humanas y sucesiones indivisas (PHySI) (que habían estado vigentes hasta el año 2017 inclusive), sino que *se derogó a partir del ejercicio 2020 la cédula de intereses del art. 95 (1)*. En otras palabras, además de volver a eximirse a varios tipos de rentas, también (una vez más) se modificó la estructura de liquidación del gravamen personal desde el 2020.

En 2020 rigen las exenciones (en cabeza de PHySI) sobre los intereses de plazos fijos en pesos y sin cláusula de ajuste, como así también sobre los rendimientos de títulos públicos, obligaciones negociables (ON), fondos comunes de inversión (FCI) y

fideicomisos financieros [art. 26, inc. h) de la LIG (2)]. También gozarán de la exención los beneficios derivados de la venta de acciones, CEDEAR, bonos, ON, cuotapartes de FCI y *todo valor comprendido en el art. 98 de la LIG, siempre que coticen en bolsas reguladas por la Comisión Nacional de Valores-CNV* [art. 26, inc. u) de la LIG].

Por ejemplo, los intereses derivados de un plazo fijo UVA no están exentos y tributan desde el ejercicio 2020 por el régimen general, a una tasa que puede llegar al 35%, ya que el impuesto cedular por intereses ya no rige en 2020. Y en el caso de, por ejemplo, la venta de acciones argentinas no cotizantes en bolsa local, sí tributarán por Cédula del art. 98 de la LIG.

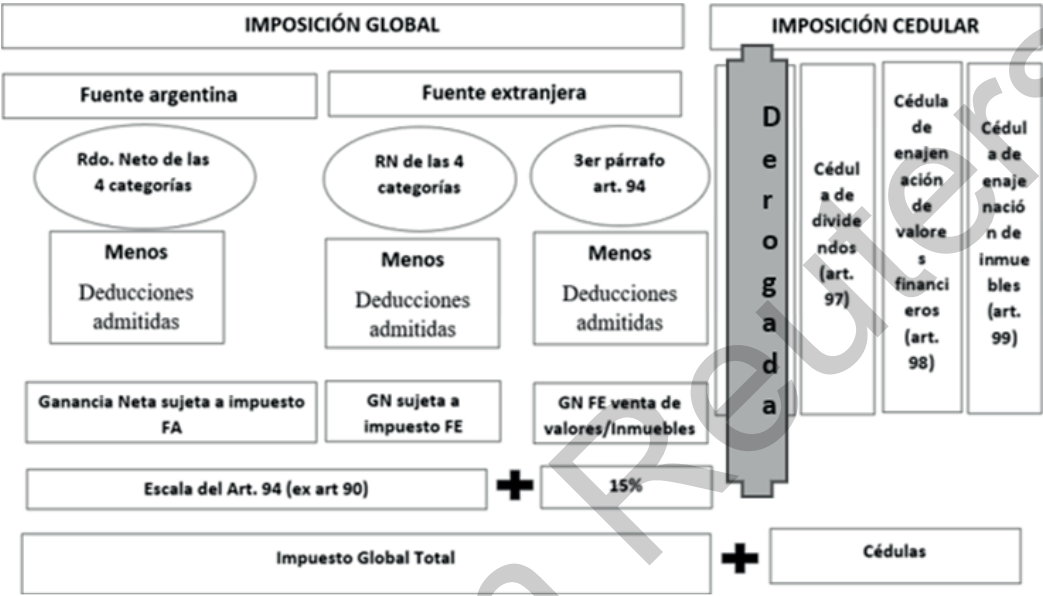
Además, persiste la retención sobre dividendos del art. 97 (que en el 2020 sigue siendo del 7%, y será del 13% a partir del 2021). Y también continúa vigente el impuesto cedular sobre la venta de inmuebles del art. 99 de la LIG.

(2) Luego de cierta polémica desatada con la aprobación de la ley 27.541, AFIP aclaró que las exenciones sobre los intereses del inciso h) del art. 26 rigen para todo el ejercicio 2019. (Ver Acta n° 22 del 22/05/2020, Espacio de Diálogo Virtual AFIP-Cámaras empresariales. Asimismo, este criterio también queda en evidencia al analizar cómo se diseñó el correspondiente Aplicativo para liquidar el impuesto).

(*) Contador. Especialista en Tributación. Maestrando en Finanzas Públicas PyM (UNLP).

(1) El art. 96 también se deroga desde el ejercicio 2020, pero solo respecto de las ganancias de fuente argentina.

Entonces, el esquema de liquidación del impuesto a las ganancias (respecto de las PHySI), queda de la siguiente manera a partir del ejercicio 2020:



Mientras que el esquema del impuesto cedular es de la siguiente forma (tomando como ejemplo la enajenación de monedas digitales de fuente argentina, cuya ganancia no está exenta y tributa por el art. 98):

- Precio de venta
- (Costo)
- (Gastos directos e indirectos)
- (Quebrantos de ejercicios anteriores)
- (Deducción especial)
- Base imponible
- X
- Alícuota (5% o 15%)
- Impuesto determinado

La deducción especial para el año 2020 es de \$ 123.861,17. Y recordar que, ya que el art. 95 fue derogado desde este año, esta deducción solo es aplicable contra las ganancias del art. 98, incs. a) y b) (según lo establecido por el art. 100 de la LIG).

1.2. Impuesto sobre los bienes personales

Por otro lado, con relación al impuesto sobre los bienes personales, la ley 27.541 modificó el esquema de alícuotas desde el ejercicio 2019, y la nueva escala es la siguiente (art. 25 de la LIBP):

Valor total de los bienes que exceda el mínimo no imponible		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	a \$			
0	3.000.000	0	0,50 %	0
3.000.001	6.500.000	15.000	0,75 %	3.000.000
6.500.001	18.000.000	41.250	1,00 %	6.500.000
18.000.001	En adelante	156.250	1,25 %	18.000.000

Además, el mínimo no imponible quedó establecido en \$2 millones (y \$18 millones si se trata de la casa-habitación del contribuyente) (art. 24 de la LIBP). Y continúan exentas las tenencias de títulos públicos locales, plazos fijos y depósitos en cajas de ahorro (no así en cuenta corriente). Si bien la tenencia de acciones no está exenta, continúa vigente el régimen de responsabilidad sustituta del art. 25.1 de la LIBP. Y la tenencia de cuotapartes de fondos comunes de inversión (sin importar su composición) sigue estando gravada.

Quizá el cambio más resonante introducido por la ley 27.541 fue la incorporación de una alícuota incremental en caso de bienes situados en el exterior (art. 25 de la LIBP).

Según el art. 9° del dec. 99/2019, esta nueva alícuota aumentada variará dependiendo de la siguiente escala:

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

Asimismo, el citado decreto establece que quedarán exceptuados del pago de la alícuota incremental los sujetos que repatrien activos financieros hasta el 31 de marzo de cada año, y que dichos activos representen, por lo menos un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior.

II. Monedas digitales (3)

II.1. ¿Qué son las criptomonedas?

Bitcoin fue la primera “criptomonedas” que irrumpió en el escenario económico mundial hace poco más de diez años, de la mano de un (hasta hoy) desconocido Satoshi Nakamoto.

(3) Para ampliar sobre el funcionamiento de las criptomonedas y su tecnología subyacente (la *blockchain*), se recomienda la lectura de Una aproximación a la tributación de las criptomonedas (RYBNIK, 2019) y El marco regulatorio de las criptomonedas en Argentina. (ZOCARO, 2020. CEAT).

La base del funcionamiento de estos activos disruptivos es la criptografía (Rybnik, 2019), y la tecnología que lo materializa es la *blockchain* o *cadena de bloques* (Zocaró, 2020): se trata de una base de datos almacenada en forma virtual y donde ciertos usuarios del sistema tienen una copia actualizada y sincronizada en su computadora. Se puede pensar como un libro de contabilidad digital, cuyas hojas o registros individuales de información (bloques) pasan a formar parte del libro (cadena de bloques) luego de obtener la aprobación del resto de los usuarios del sistema.

Las criptomonedas no son más que registros en la *blockchain*: un *bitcoin*, por ejemplo, no es un archivo digital que se transfiere de un sujeto a otro, sino que, simplemente, es un asiento contable grabado en la *blockchain*.

Por ejemplo, supongamos que una persona X le envía 6 *bitcoins* a otra persona A. El “envío” no es más que una registración en la *blockchain* donde queda plasmado que X le cede 6 *bitcoins* a A. Luego, A le “entrega” 2 *bitcoins* a B (esto representa otra registración en la cadena de bloques o “libro de actas”); posteriormente B le da 1 *bitcoin* a C, y este último le envía 1 *bitcoin* a A. Es decir que, para ver cuántos *bitcoins* “posee” cada persona, se debe estimar el saldo en el “registro contable”. Es decir: A tendrá 5 *bitcoins* (6 que recibió de X, menos 2 que le cedió a B, más 1 que le envió C), B solo tendrá 1 y C ninguno.

II.2. Enajenación de monedas digitales

II.2.a. Impuesto a las ganancias

La ley 27.430, con vigencia desde 2018, incorporó en el objeto del IG la gravabilidad de los beneficios derivados de la enajenación de monedas digitales. Y si bien el “espíritu” o intención del legislador seguramente fue alcanzar en el impuesto a los beneficios “extraordinarios” que se derivaban de la venta, principalmente, de *bitcoins* a fines de 2017 (cuando la cotización de este activo estuvo cerca de alcanzar los USD 20 mil), en el texto legal no se definió qué debía

entenderse por “moneda digital” ni se dio ninguna precisión al respecto.

Esa falta de definición legal es una de las primeras imprecisiones normativas que se advierten (4). ¿Monedas digitales incluye a todas las criptomonedas? ¿Moneda digital es sinónimo de moneda virtual? Por ejemplo, si bien tienen muchas características similares, *bitcoin* no es lo mismo que una *stable coin* (por ejemplo, DAI, que no posee una *blockchain* propia, sino que está respaldada por Ethereum).

Desde su incorporación en el art. 2º, apart. 4 de la LIG, los resultados por la enajenación de monedas digitales pasaron a estar alcanzadas por el impuesto, tanto en cabeza de personas jurídicas como de PHySI, y en este último caso, *sin importar si se cumplen o no los requisitos de la Teoría de la Fuente* (habitualidad, permanencia y habilitación de la fuente productora).

Con respecto a las personas jurídicas definidas en el art. 53 de la LIG, tributarán por estas ganancias en el marco de la tercera categoría: hoy la alícuota societaria es del 30%, y bajará al 25% desde 2021.

En el caso de las PHySI, si la ganancia es de fuente extranjera se tributará según lo establecido por el tercer párrafo del art. 94 de la LIG (alícuota del 15% y dentro del régimen general). Pero si es fuente argentina, se estará frente al impuesto cedular del art. 98 [15% o 5%, dependiendo la moneda y la existencia o no de cláusula de ajuste (5)].

(4) La Res. 300/2014 de Unidad de Información Financiera (UIF) definió a las monedas virtuales (y no “digitales”) como: “...la representación digital de valor que puede ser objeto de comercio digital y cuyas funciones son la de constituir un medio de intercambio, y/o una unidad de cuenta, y/o una reserva de valor, pero que no tienen curso legal, ni se emiten, ni se encuentran garantizadas por ningún país o jurisdicción. En este sentido las monedas virtuales se diferencian del dinero electrónico, que es un mecanismo para transferir digitalmente monedas fiduciarias, es decir, mediante el cual se transfieren electrónicamente monedas que tienen curso legal en algún país o jurisdicción”.

(5) Art. 98, inc. b) de la LIG y art. 245 del DR.

Y aquí surge otra falta de precisión en el texto legal: ¿cómo determinar la fuente de la ganancia? (Zocaro, 2019).

Según el art. 7° de la LIG, las rentas producidas por la enajenación de monedas digitales (al igual que otros valores financieros) serán de fuente argentina si el emisor se encuentra domiciliado, establecido o radicado en el país. Pero, debido a las características técnicas de su funcionamiento, en el caso de las principales criptomonedas (como el *bitcoin*), resulta prácticamente imposible determinar la ubicación de un emisor, ya que la emisión se produce en forma descentralizada en la *blockchain* (red que puede estar distribuida por todo el mundo).

Hasta el momento no se han brindado precisiones al respecto, siendo fundamental a la hora de liquidar el impuesto en cabeza de PHYSI poder determinar frente a qué tipo de fuente se está: fuente argentina, será liquidado como Cédula del art. 98, mientras que extranjera se hará por el tercer párrafo del art. 94 (régimen general).

En relación con el costo computable, si la ganancia obtenida por la persona humana es de fuente argentina (art. 98), y se trata de valores en pesos con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, las actualizaciones y diferencias de cambio no serán consideradas como integrantes de la ganancia bruta. No obstante, ¿cómo se determina si se está frente a una moneda digital en pesos o en moneda extranjera? El problema radica en que la moneda digital tiene un valor intrínseco, un *bitcoin* (por ejemplo) no “se emite” en pesos o en dólares, sí se comercializa en alguna de esas monedas, pero *no se emite en ella*.

Asimismo, debe tenerse presente lo estipulado por el art. 86, inc. f) de la ley 27.430, en el caso de que la moneda digital hubiera sido adquirida antes del año 2018: para la determinación de la ganancia bruta por la venta, solo en caso de ser fuente argentina (art. 98 de la LIG), *el costo a computar será el último precio de adquisición o el últi-*

mo valor de cotización al 31 de diciembre de 2017, el que fuera mayor.

En caso de ser renta de fuente extranjera (art. 94, tercer párrafo), la ganancia bruta se calculará en moneda dura y no regirá lo mencionado en el párrafo anterior.

II.2.b. Impuesto al valor agregado

Del análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se puede arribar a la conclusión de que se está frente a una venta o cesión a título oneroso excluida del objeto del gravamen (Mansilla, 2020). En la enajenación de criptomonedas no se configura el elemento objetivo (no es venta de cosa mueble ni obra, locación o prestación de servicio) y no hay sujeto pasivo del tributo (art. 4° de la ley del IVA) (Rybnik, 2019).

II.2.c. Impuesto a los bienes personales

Aquí, la doctrina suele dividirse en dos posiciones: los que aseveran que las monedas digitales como el *bitcoin* son un bien gravado, y aquellos que califican a estos activos como bienes inmateriales y, por lo tanto, exentos.

II.2.d. Monotributo

Las personas humanas, por su actividad de compraventa de criptomonedas, no podrían encuadrar en este Régimen Simplificado, ya que este incluye a quienes realicen “venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios...”, y la venta de criptomonedas no es ni una prestación de servicio ni venta de bienes muebles.

Además, en caso de ser calificada de prestación o inversión financiera, o incluso compraventa de valores mobiliarios, también quedaría descartada la opción del monotributo, por lo dispuesto por el art. 1° del dec. 1/2010 (BO 04/01/2010).

II.2.e. Impuesto sobre los ingresos brutos

El impuesto sobre los ingresos brutos (IIB) grava el ejercicio habitual (en jurisdicción de la provincia de que se trate) de una actividad a título oneroso. De esta forma,

los elementos centrales de este gravamen provincial son la habitualidad, la onerosidad y el elemento espacial.

En la compraventa de monedas digitales sería fácil determinar cuándo la actividad es onerosa. Sin embargo, ¿cómo se puede determinar objetivamente si se está desarrollando una actividad habitual o solo son unas pocas operaciones aisladas? Este último punto debería aclararse.

Otro aspecto insoslayable es el de territorialidad: ¿dónde están ubicadas las monedas digitales? ¿Se puede sostener que, por ejemplo, 1 *bitcoin* está ubicado en territorio cordobés, cuando no es más que un registro plasmado en una *blockchain* distribuida mundialmente? Si no se encontrasen ubicadas en territorio de la provincia de la que se trate, no se estaría ante una actividad gravada en el IIB.

II.3. Minería de criptomonedas (6)

II.3.a. ¿Qué es la minería?

En las criptomonedas que funcionan en forma descentralizada, al no existir una autoridad central que controle y valide las transferencias de criptomonedas, ni que se encargue de la emisión de estas, los encargados de llevar a cabo estas tareas son ciertos usuarios de la red denominados “mineros”.

Sin profundizar en cuestiones técnicas, el funcionamiento de la minería se puede describir de la siguiente manera (ZOCARO, 2020): gracias a internet, el minero (persona humana o empresa) conecta determinado tipo de hardware a la red y se descarga el correspondiente software, conformando así un “nodo”; y en forma automática (sin mayor intervención humana) el equipo informático competirá contra otros mineros intentando resolver ciertos algoritmos (“acertijos” matemáticos). El primero que logre resolver el algoritmo, se le permitirá

anexar un nuevo bloque con información a la *blockchain* y recibir, como “recompensa”, nuevas criptomonedas. Y así es como se “generan” nuevas unidades de estos activos.

Si bien a continuación *se analizará solo este tipo de minado*, que es el más común, también debe mencionarse la existencia de empresas que se dedican al alquiler del poder de minado: en lugar de adquirir costosos equipos informáticos y solventar un elevado consumo energético, una persona puede “alquilar” el servicio a un tercero que sí posee la infraestructura adecuada. Esto se conoce como *cloud mining* o minería en la nube.

Asimismo, es importante destacar que aquí consideraré a la actividad minera como un servicio, es decir, como la “prestación del servicio de verificación de las transacciones” a la red de *blockchain* de que se trate (por ejemplo, *bitcoin*). Vale aclarar que otra posibilidad podría ser calificar a la minería no como un servicio, sino como un proceso de “creación” de un bien inmateria, aunque hoy esta postura no tiene muchos adeptos.

II.3.b. Impuesto a las ganancias

Si estamos frente a una persona jurídica que realiza la actividad por cuenta propia, la actividad de minado estará alcanzada a la alícuota societaria del art. 73 de la LIG.

Por su parte, si la persona humana decide invertir en equipos informáticos, softwares y demás elementos necesarios para llevar a cabo la actividad de minado, conformando así una explotación unipersonal (7), verá gravadas sus ganancias por la obtención de

(6) Para ampliar, también puede verse “La minería de criptomonedas y su tributación en Argentina” (ZOCARO, 2020. CEAT).

(7) Dictamen 7/1980 (AFIP) y Pregunta Frecuente (AFIP) ID 4581596 (29/01/2007). A los efectos fiscales, se considera empresa a toda “Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la

las criptomonedas correspondientes, producto del “servicio” que (mediante el minado) le brinda a la red (art. 2°, apart. 2 de la LIG).

La posterior enajenación de las criptomonedas a un tercero también será ganancia gravada en cabeza de la explotación unipersonal.

Las ganancias totales alcanzadas por la explotación unipersonal serán asignadas en cabeza de la persona humana titular de la explotación (art. 54 de la LIG), y tributarán junto con la mayoría de las restantes ganancias de la persona humana por la escala del art. 94 de la LIG (que puede llegar a una alícuota del 35%).

Para determinar la ganancia neta del minado, se podrán computar todos los gastos necesarios para “obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto”, entre los cuales se pueden incluir los gastos de energía eléctrica, amortizaciones de equipos, sueldos de personal, entre otros. Sin dudas, auditar adecuadamente esta situación configurará un verdadero desafío para el Fisco.

Por último, la fuente de la ganancia será argentina si la actividad de minería se realiza en territorio nacional (art. 5° de la LIG).

II.3.c. Impuesto al valor agregado

La minería (entendida como el “servicio” prestado a la red) estaría alcanzada por el IVA, ya que cumple con los elementos típicos del impuesto: los aspectos objetivo y espacial (art. 1°, inc. b) de la ley: “Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el art. 3°, realizadas en el territorio de la Nación...”), y el aspecto subjetivo (art. 4°, inc. e) de la ley: sujetos que “presten servicios gravados”).

Y la minería sería un servicio incluido en el art. 3° de la ley: cumple con el requisito

obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.

de ser ejercida sin relación de dependencia y a título oneroso.

Por otro lado, al concretar la actividad de minado, ¿se estaría frente a una exportación de servicio alcanzada a la alícuota 0%? Por ejemplo, en *bitcoin*, ¿dónde estaría situada la *blockchain* a la cual el minero le está “prestando el servicio”? Por las peculiares características de esta *blockchain*, resulta imposible definir una ubicación particular de la red, ya que justamente está distribuida por todo el mundo. Entonces, ¿dónde se considera que es utilizado económicamente el servicio prestado? [art. 1°, inciso b) de la ley] **(8)**.

II.3.d. Impuesto sobre los ingresos brutos

Si la minería de criptomonedas es llevada a cabo desde territorio provincial, por cualquier sujeto, se cumplirían los tres requisitos mencionados anteriormente: la actividad se realiza en forma *habitual*, no esporádica; a *título oneroso*, ya que a cambio se reciben criptomonedas; y, por último, se realiza en *suelo provincial*.

Pero la actividad de minería, ¿es una exportación de servicio? ¿Dónde está ubicada la “red” receptora del servicio? Si fuese exportación, según el Código Fiscal de la provincia en la cual se esté desarrollando la actividad, la minería se encontrará exenta o directamente no gravada en el IIB. Situación similar a la analizada con el IVA.

III. Palabras finales

Como se puede apreciar, los cambios en materia tributaria son constantes en Argentina, y en muchas oportunidades tan

(8) A modo comparativo, es interesante la opinión del Fisco español sobre la actividad de minado de criptomonedas frente al IVA (Consultas Vinculantes V1274/2020 y V3625/2016): “...en la actividad de minado no puede identificarse un destinatario o cliente efectivo de la misma, en la medida que los nuevos *bitcoins* son automáticamente generados por la red. En consecuencia, la falta de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida en los términos señalados los servicios de minado objeto de consulta no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

abruptos que ni siquiera se llega a legislar completa y correctamente cierto tipo de operaciones. El ejemplo evidente es la enajenación de monedas digitales: se las incorporó en el objeto del impuesto a las ganancias mediante la ley 27.430, pero obviando definiciones importantes sin las cuales resulta muy complejo liquidar el gravamen en forma certera. Incluso el encuadramiento tributario de actividades como la minería de estos activos, al ser tan compleja y disruptiva, genera mucha incertidumbre.

Ante este escenario, resulta indispensable que se adecúen en forma rápida y cierta las normas tributarias relacionadas con estos *nuevos* activos e inversiones.

IV. Bibliografía

MANSILLA, Cristina, “Tratamiento fiscal de las monedas digitales”, Ed. La Ley - Thomson Reuters, Bs. As. 2020.

MIHURA ESTRADA, Ricardo, “Ganancias financieras derivadas de criptomonedas y 'monedas digitales'”, Thomson Reuters, Buenos Aires, 2018.

RYBNIK, Daniel, “Una aproximación a la tributación de las criptomonedas”, en BRACCIA, Mariano, *Tributación de la economía digital*, Ed. La Ley, 2019.

VIEIRO, Alejandro - AUED, Alejandro - VADELL, Gabriel, “El desafío de las administraciones tributarias frente a las criptomonedas”, CEAT, UBA, 2018.

ZOCARO, Marcos, “Algunos aspectos problemáticos de la gravabilidad de las monedas digitales en el Impuesto a las Ganancias”, La Ley Online, junio 2019.

—, “Nuevo esquema de liquidación del Impuesto a las Ganancias”, *Forum Fiscal-Contadores en Red*, julio 2020.

—, “Una Bolsa de impuestos”, Editorial Buyatti, 2020.

—, “El marco regulatorio de las criptomonedas en Argentina”, CEAT (FCE-UBA), julio 2020. (<http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2020/07/El-marco-regulatorio-de-las-criptomonedas-en-Argentina.pdf>).

El ajuste por inflación impositivo y el principio de irretroactividad de la ley

Ante las versiones de su posible derogación

Marcos González (*)

Para tratar el tema el autor primero aborda las disposiciones legales del ajuste por inflación impositivo y su situación actual, para luego centrarse en el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria, basándose en los distintos antecedentes judiciales de la Suprema Corte sobre el tema.

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 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva (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 obliga-

toria como el actual, es 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 seno del Gobierno nacional, surgen diversas propuestas económicas que apuntan a sobrellevar la situación crítica de las finanzas públicas. Una de las iniciativas que actualmente está en discusión, es el envío al Congreso de un paquete de leyes fiscales que impliquen, entre otras, la creación de un impuesto extraordinario que grave aquellas manifestaciones patrimoniales y de renta superiores a determinado umbral de riqueza.

Otra propuesta que ha resonado fuertemente en diversos medios periodísticos, sería la derogación del ajuste por inflación impositivo contenido en el título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG).

En este sentido, tengamos en cuenta que la inflación es un instrumento, no legislado, que le permite al gobierno financiar parte

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

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

de su déficit fiscal evitando la creación de tributos o subas en sus alícuotas.

Recordemos que el ajuste por inflación, para los sujetos empresas, actualmente está vigente pero solo resultará aplicable cuando los índices del Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) resulten superiores a los establecidos en el último párrafo del art. 106 de la LIG (t.o. 2019 s/ dec. 824/2019).

Ante este escenario, es que nos preguntamos: ¿puede una ley tener efectos retroactivos y derogar el ajuste por inflación para los ejercicios que ya han cerrado?

Para tratar de responderla, primero nos adentraremos en el análisis de las disposiciones legales del ajuste por inflación impositivo y su situación actual, para luego tratar el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria, apoyándonos en los distintos antecedentes judiciales de la Suprema Corte sobre el tema.

II. Antecedentes normativos del ajuste por inflación impositivo integral

En el año 1978, la ley 21.894 publicada en el BO el 01/11/1978, introdujo 8 artículos a continuación del art. 91 de la LIG 20.628 (t.o. 1977), posibilitándole a los sujetos empresas (2) deducir o incorporar al resultado impositivo el ajuste por inflación, que se obtenía aplicando el procedimiento contenido en la misma norma, desde el período fiscal 1978, pudiéndose optar por aplicarlo a partir del período fiscal 1979. Cabe aclarar, que el único mecanismo o procedimiento contenido en la norma, era el referido al “ajuste estático”.

La norma bien hizo en aclarar que se debía “deducir o incorporar”, dado que el resultado del ajuste por inflación no siempre es beneficioso para el contribuyente, y de-

penderá en gran medida de su composición patrimonial (3).

Luego, la ley 23.260 publicada en el BO el 11/10/1985 modifica el artículo anterior (4) incorporando a los auxiliares de comercio que no tributan bajo la cuarta categoría, a la posibilidad de aplicar el ajuste por inflación, y adicionando, además, un nuevo método de cálculo denominado “ajuste dinámico”.

Esto fue así hasta el año 1991, ya que el art. 10 de la ley 23.928 de Convertibilidad estableció la derogación, a partir del 1º de abril de 1991, de todas las normas legales o reglamentarias que autorizaban la indexación, actualización o cualquier otra forma de repotenciación de deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios.

Pero como el impuesto a las ganancias se regía por una ley particular, fue necesaria una ley específica que modificase los índices que permitían la actualización de valores en los tributos regidos por la ley 11.683 de Procedimientos Tributarios, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928.

Así fue como el 2 de abril de 1992 se sanciona la ley 24.073 que determinó, a través de su art. 39, que todas las tablas o índices elaborados por la Dirección General Impositiva (DGI) deberán, a partir del 1º de abril de 1992, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992 inclusive. Y dado que en ese período la inflación prácticamente dejó de existir debido a la Ley de Convertibilidad, el coeficiente máximo a utilizar para actualizar los valores de los impuestos era igual a 1. En otras palabras, desde el 01/04/1992 se suspendió la aplicación del ajuste por inflación impositivo, en virtud de que el coeficiente a utilizar resultaba igual a 1.

(3) La composición del activo y pasivo computable en el ajuste estático, y los ajustes positivos y negativos en el ajuste dinámico determinarán si el ajuste por inflación es positivo o negativo.

(4) A través del art. 1º, pto. 43, ley 23.260.

(2) Decimos sujetos empresa en forma genérica para referirnos a los sujetos que tributan sobre ganancias de la tercera categoría indicadas en el art. 53, incs. a), b) y c) de la LIG, t.o. 2019.

Sin embargo, el problema empezó cuando en el año 2001 el país salió de la convertibilidad y un peso dejó de valer igual que un dólar, iniciándose nuevamente largos procesos inflacionarios que transcurren hasta el día de hoy.

En este contexto, muchas empresas se vieron perjudicadas al tener que pagar impuestos sobre ganancias nominales que no representan adecuadamente la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley pretende gravar, vulnerándose así el principio de capacidad contributiva. Varias de ellas comenzaron a recorrer el largo camino de la Justicia, hasta que el caso más emblemático llegó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CS) en el año 2009 con "Candy SA" (5). Allí nuestro Máximo Tribunal dijo, en resumidas cuentas, que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación impositivo resulta inaplicable, en la medida que se demuestre que la alícuota efectiva a ingresar insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por la compañía, excediendo cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.

La ley 27.430 de Reforma Tributaria, aprobada el 27/12/2017 y publicada en el BO el 29/12/2017, a través de su art. 65 incorporó dos párrafos al final del art. 106 de la LIG t.o. 2019 (art. 95 al momento de la modificación). Con ello se promovió el retorno condicionado del ajuste integral por inflación impositivo. Decimos condicionado ya que, el primer párrafo incorporado estableció que el mecanismo de ajuste resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del impuesto, acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al 100%. No obstante, el segundo párrafo incorporado estipulaba que para el primer ejercicio iniciado el 1 de enero de 2018 la inflación acumulada de los 12 meses debía ser superior a 1/3 (33,33%),

y en el segundo ejercicio debía ser superior a 2/3 (66,67%) en los 24 meses (6).

Sin embargo, estos parámetros nunca llegaron a estar vigentes ya que, casi un año después, más precisamente el 4 de diciembre de 2018, se publica en el BO la ley 27.468 cuyo art. 3º modifica el último párrafo del art. 106 de la LIG, estableciendo que, respecto del primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 01/01/2018, el ajuste por inflación será aplicable en caso que la variación del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) (7), calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un 55% para el primer, un 30% para el segundo, y en un 15% para el tercer año de aplicación.

Asimismo, la ley 27.468 introdujo una importante modificación respecto del momento en el cual las empresas deben imputar el resultado por exposición a la inflación en sus balances fiscales. Tal es así que, a través de su art. 4º, se incorpora el art. 194 de la LIG (último artículo), que establece que el resultado por aplicación del ajuste, ya sea positivo o negativo, se computará un tercio (1/3) en el año en el que se genera el ajuste impositivo y los dos tercios (2/3) restantes en partes iguales en los siguientes 2 ejercicios.

Pero un año más tarde, la ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva publicada en el BO el 23/12/2019, a través de su art. 27, modificó este último artículo de la LIG difiriendo aún más la imputación del resultado por exposición a la inflación. Por consiguiente, quedó establecido que el resultado, positivo o negativo según el caso,

(6) La ley 27.430 también estableció la posibilidad de efectuar la revaluación contable e impositiva con carácter optativo para ciertos bienes integrantes del activo, con el objeto de actualizar su valor. Para efectuar el revalúo impositivo se debe abonar un impuesto especial que varía entre el 8% y el 15%, según el tipo de bien involucrado en la operatoria.

(7) El art. 1º de la ley 27.468 modificó, el índice de precios internos al por mayor (IPIM) por el índice de precios al consumidor nivel general (IPC), a fin de realizar actualizaciones y de aplicar el ajuste integral por inflación en el impuesto a las ganancias.

(5) CS, 03/07/2009, "Candy SA c. AFIP y otro s/ acción de amparo".

deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco [5] períodos fiscales inmediatos siguientes.

Luego, la norma aclara que lo indicado anteriormente no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores. Es decir, para el ajuste que hubiera correspondido por el primer ejercicio iniciado a partir del 01/01/2018 se mantiene el prorrateo de 1/3 por cada período fiscal, pero para ejercicios iniciados a partir del 01/01/2019 se deberá prorratear en 6 ejercicios fiscales, imputando un sexto a cada uno (2019 a 2024), lo mismo respecto del segundo ejercicio iniciado con posterioridad al 1° de enero de 2019.

III. Estado actual del ajuste por inflación

La evolución del IPC nivel general según el INDeC para los años 2017, 2018, 2019 y lo que va del 2020, es la siguiente.

Nivel general	IPC - Base dic. 2016 = 100			
	2017	2018	2019	2020
Enero	101,59	126,99	189,61	289,83
Febrero	103,69	130,06	196,75	295,67
Marzo	106,15	133,11	205,96	305,55
Abril	108,97	136,75	213,05	
Mayo	110,53	139,59	219,57	
Junio	111,85	144,81	225,54	
Julio	113,79	149,30	230,49	
Agosto	115,38	155,10	239,61	
Septiembre	117,57	165,24	253,71	
Octubre	119,35	174,15	262,07	
Noviembre	120,99	179,64	273,22	
Diciembre	124,80	184,26	283,44	

Por lo tanto, si calculamos la inflación acumulada para cada uno de los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018, vamos a tener el siguiente cuadro:

Cierre de ej.	% interanual	¿Corresponde A x I?
Diciembre-18	47,64%	NO
Enero-19	49,31%	NO
Febrero-19	51,28%	NO
Marzo-19	54,73%	NO
Abril-19	55,80%	SÍ
Mayo-19	57,30%	SÍ
Junio-19	55,75%	SÍ

Cierre de ej.	% interanual	¿Corresponde A x I?
Julio-19	54,38%	NO
Agosto-19	54,49%	NO
Septiembre-19	53,54%	NO
Octubre-19	50,49%	NO
Noviembre-19	52,09%	NO
Diciembre-19	53,83%	SÍ
Enero-20	52,86%	SÍ
Febrero-20	50,28%	SÍ
Marzo-20	48,35%	SÍ

Como podemos apreciar, las sociedades que cerraron ejercicio en abril, mayo y junio de 2019 les correspondía aplicar el ajuste integral por inflación por ser el porcentaje de variación interanual superior al 55% correspondiente al primer ejercicio iniciado a partir del 1º de enero 2018. Tengamos en cuenta que este ajuste no es optativo, lo cual resultó obligatorio aplicarlo, les haya sido favorable o no.

Y con respecto a los cierres de ejercicios operados desde diciembre 2019 en adelante, correspondería también su aplicación por ser el porcentaje de variación interanual de inflación superior al 30% correspondiente al segundo ejercicio iniciado a partir del 1º de enero de 2018.

En este punto es necesario aclarar que las premisas de la ley 27.468 deben analizarse para cada ejercicio, lo que implica que puede darse el caso de que en el primer ejercicio corresponda aplicar el ajuste por inflación, pero no así el segundo, y tal vez se den las premisas para que resulte de aplicación en el tercero.

IV. El principio de irretroactividad de la ley

IV.1. Las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación

El nuevo Cód. Civ. y Com., con vigencia a partir del 1º de agosto de 2015 **(8)**, establece lo siguiente, en relación con la eficacia temporal de las leyes:

“Art. 7º.— Eficacia temporal. A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes.

“Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

(8) Recordemos que la ley 26.994 sancionada el 01/10/2014 y promulgada el 07/10/2014, fue la encargada de aprobar el texto del nuevo Cód. Civ. y Com., que unificaría el anterior Código Civil y el Código Comercial en un solo cuerpo. Aquella ley inicialmente preveía (en su art. 7º) que las disposiciones de este nuevo Código comenzarían a regir a partir del 1º de enero de 2016. Sin embargo, fue la ley 27.077 publicada el 19/12/2014 la que adelantó su vigencia a partir del 1º de agosto de 2015.

“Las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo”.

¿Pero qué significa “retroactividad”?

Un precepto es retroactivo cuando la producción del hecho o acto contemplado como condición, se ha verificado en la realidad empírica con anterioridad al comienzo de su validez.

Mariño López Andrés nos explica que “la retroactividad mueve la ley a un período anterior a su promulgación; es una especie de ficción de preexistencia de la ley que se proyecta temporalmente a hechos, conductas o derechos, previos a su promulgación” (9).

Existe un enfrentamiento entre los principios de retroactividad e irretroactividad de las normas. El primero básicamente inspirado en razones de interés general y bien común, y el segundo se ha sustentado principalmente en la seguridad jurídica y la certeza como garantías de los individuos frente al accionar normativo del Estado.

Tengamos en cuenta que, en materia penal, la irretroactividad de la ley tiene jerarquía constitucional conforme lo establece el art. 18 de la CN cuando se refiere a que “ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso...”. Sin embargo, esta irretroactividad es relativa ya que rige cuando la nueva ley es más rigurosa, pero no si es más benigna. Esto es lo que comúnmente se conoce como “ley penal más benigna” y se basa en lo establecido por el art. 2º del Cód. Penal, en virtud del cual debe aplicarse toda legislación que, con posterioridad a la comisión de un delito, disponga la imposición de una pena más leve.

(9) MARIÑO LÓPEZ, A. (2014), “Aplicación en el tiempo de la ley 19.075 de Matrimonio Igualitario, con especial referencia a la obligación alimentaria entre cónyuges y ex cónyuges”, en Revista Crítica de Derecho Privado, año 11, Montevideo, p. 1390.

La regla de la irretroactividad no niega al legislador el poder de dar efecto retroactivo a ciertas disposiciones en materia civil y comercial. O sea, la irretroactividad es una regla dirigida al juzgador, no al legislador (10), que puede establecer el efecto retroactivo siempre y cuando no afecte derechos adquiridos o amparados por garantías constitucionales (11).

Mientras que la teoría clásica entiende que el principio de irretroactividad importa la prohibición de que la ley nueva pueda afectar los denominados derechos adquiridos de los particulares, es decir los derechos definitiva e irrevocablemente incorporados a sus patrimonios, las modernas doctrinas hablan de hechos definitivamente cumplidos o agotados, es decir solo se admite la afectación de los derechos en expectativa.

En este sentido, recordemos que la ley 17.711, publicada en el BO el 26/04/1968, reformó el art. 3º del antiguo Cód. Civil, dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, por la tesis de los hechos cumplidos o de la situación jurídica, refiriéndose a ellos como derechos amparados por garantías constitucionales.

Ahora bien, también merece la pena mencionar que la retroactividad siempre debe ser establecida expresamente. La mera intención del legislador de dar efectos retroactivos a la nueva ley es irrelevante (12).

IV.2. La doctrina de la CS sobre la retroactividad de las leyes en general

El primer antecedente en el cual nuestro Máximo Tribunal se expidió sobre el principio de la irretroactividad de las leyes

(10) LORENZETTI, Ricardo L. (2014), “Comentario al art. 7º”, Código Civil y Comercial de la Nación comentado”, Ed. Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, p. 45.

(11) “Cejas, Gelis C. c. SADE SA y otro s/ accidentes de trabajo”, CS, 21/08/1997; “Correo Argentino SA s/ concurso preventivo - inc. de verificación de crédito por La Torre, Daniel R.”, CNCom., sala B, 19/06/2007.

(12) ROUBIER, Paul (1960), “Le droit transitoire (Conflits des lois dans le temps)”, Dalloz et Sirey, París, 2ª ed., ps. 162 y 278.

en general, fue el 21/09/1871 en la causa “José Caffarena c. Banco Argentino del Rosario de Santa Fe s/ conversión de billetes” (Fallos 10:427). Allí la Corte entendió “que la regla que niega fuerza retroactiva a las leyes, no estando escrita en la CN, sino en los códigos comunes, es una advertencia hecha a los jueces para la interpretación y aplicación de las leyes, y no una limitación al poder de las legislaturas, ni una causal de nulidad para sus disposiciones y que, por consiguiente, los jueces no pueden negar, fundados en esa regla, la aplicación de una ley cuando *de proeterito tempore et adhuc pendetibus negotiis cantum sit, L. 7º C de legibus*”.

Un hito importante en la evolución de la doctrina de la Corte se verificó el 21/08/1922, en el caso “José Horta c. Ernesto Harguindeguy s/ consignación de alquileres” (Fallos 137:47), estableciéndose: “En tesis general, el principio de la no retroactividad no es de la CN, sino de la ley. Es una norma de interpretación que deberá ser tenida en cuenta por los jueces en la aplicación de las leyes, pero que no liga al PLN, que puede derogarla en los casos en que el interés general lo exija. Esta facultad de legislar hacia el pasado, no es, sin embargo, ilimitada. El legislador podrá hacer que la ley nueva destruya o modifique un mero interés, una simple facultad o un derecho en expectativa ya existentes; los jueces, investigando la intención de aquel, podrán, a su vez atribuir a la ley ese mismo efecto. Pero ni el legislador ni el juez pueden, en virtud de una ley nueva o de su interpretación arrebatar o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior. En ese caso, el principio de la no retroactividad deja de ser una simple norma legal para confundirse con el principio constitucional de la inviolabilidad de la propiedad”. Continúa diciendo: “Sea poco o mucho aquello que se quita al propietario por acción de la ley, ya no es posible conciliar a esta con el art. 17 de la CN que ampara la propiedad contra los actos de los particulares y contra la acción de los poderes públicos; que protege todo aquello que forma el patrimonio del habitante de la nación, trátase de derechos reales o personales, de bienes materiales o inmateriales, que todo

eso es propiedad, a los efectos de la garantía constitucional”.

Sin embargo, una década después, en sentencia de fecha 07/12/1934, en los autos “Oscar Agustín Avico c. Saúl G. de la Pesa s/ consignación de intereses” (Fallos 172:21), se descartó la tacha de inconstitucionalidad formulada contra la ley 22.941, de moratoria para el pago del capital y de reducción de intereses de los créditos hipotecarios, a pesar de que esta operaba retroactivamente sobre los contratos celebrados con anterioridad a su entrada en vigencia, con sustento en el orden público y en las circunstancias de grave y extensa crisis económica en que se implementó la medida legislativa.

Posteriormente, y aun después de la sanción de la ley 17.711 que dejó de lado la teoría de los derechos adquiridos, se registra en la jurisprudencia de la Corte la coexistencia de dos familias de fallos. Por un lado, están los pronunciamientos en que se legitima la aplicación retroactiva de las leyes, especialmente en materia de locaciones y de legislación laboral (Fallos 271:93; 275:499; 288:414; 300:61; entre otros). Y por el otro, se encuentran las decisiones que restringen la discrecionalidad legislativa de regular el pasado, al fijar como doctrina que cuando bajo la vigencia de una ley, el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay derecho adquirido, porque la situación jurídica general creada por esa ley se transforma en una situación jurídica concreta a individual en cabeza del sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida por una ley posterior sin agravio al derecho de propiedad consagrado por el art. 17 de la CN (Fallos 296:719, 723; 298:472, entre otros).

IV.3. La doctrina de la CS sobre la retroactividad de las leyes tributarias

IV.3.a. Supuestos en que se admitió la retroactividad en materia tributaria

En el año 1881, a la Corte le tocó resolver en autos “El gremio de abastecedores

de la ciudad de Tucumán c. Municipalidad de Tucumán” (Fallos 31:82) un interesante caso en que se debatieron distintos aspectos constitucionales de la tributación. La discusión giraba en torno a la percepción de un impuesto, por parte de la Municipalidad de Tucumán, luego de la expiración de la ley de prórroga y en virtud de una ordenanza que extendió su vigencia, dictada a la espera que la Legislatura Provincial sancione una ley aprobando retroactivamente la ordenanza municipal de prórroga, quien finalmente así lo hizo. El tribunal, por mayoría, tuvo por cumplido el requisito de legalidad desde que el impuesto en crisis fue aprobado en definitiva por una ley, mientras que al embate por la retroactividad con que fue convalidado el gravamen, respondió afirmando, que la prohibición contenida en el art. 18 de la Ley Fundamental, solo se refería a las causas penales en cuanto por las nuevas leyes se pretendieron agravar las penas o empeorar las condiciones del encausado. Sin embargo, es importante destacar el voto en disidencia del Dr. Uladislao Frías, el cual manifestó: “Que, de consiguiente, dicha ley que aprobó una disposición nula por falta de poder de la municipalidad para dictarla, adolece del mismo vicio y es, además, repugnante a la CN, en cuanto mandó cobrar un impuesto cuando no había ley que lo hubiese creado, privó de derechos en virtud de un acto legislativo y no de sentencia, y le dio efecto retroactivo atacando derechos adquiridos en virtud de la CN y de los principios que ella reconoce...”

La mayoría de los fallos del Tribunal que brindan sustento a las leyes tributarias retroactivas, se encuentran referidos al antiguo impuesto sucesorio. Estos provienen de una época en que gran parte de la riqueza estaba en manos de personas domiciliadas en el exterior, en que no existían registros civiles y en que los propietarios fallecían sin que se conociera la existencia de la sucesión. En el momento de aplicarse el impuesto sucesorio podía haber pasado ya mucho tiempo y el Estado podía no tener la posibilidad de establecer un impuesto adecuado, de acuerdo con la ley que regía en el momento en que la sucesión se había abier-

to. Asimismo, podía ocurrir que en la época en que la sucesión se había verificado no existiera tal impuesto (13). Las distintas legislaciones que regularon este gravamen, recurrieron, para poder aplicar las más actuales valuaciones y mayores alícuotas, a fijar como hito temporal determinante de la ley aplicable, no ya la fecha de fallecimiento del causante, sino la del acto de exteriorización de la sucesión. Cuestionada la validez constitucional de esta disposición, la Suprema Corte tuvo oportunidad de pronunciarse el 20/05/1913 en los autos “Paz, José C. s/ testamentaria” (Fallos 117:22). Allí señaló que el art. 3º del Cód. Civil (actual art. 7º del Cód. Civ. y Com.), al establecer que las leyes disponen para lo futuro, no tienen efecto retroactivo ni pueden alterar los derechos ya adquiridos, ha entendido referirse a las relaciones de derecho privado sin comprender propiamente las leyes de orden administrativo. Concluyó precisando que, “aún bajo el imperio de cláusulas constitucionales de mayor amplitud que las nuestras, en lo relativo a la prohibición de la retroactividad, como son las consignadas en la Constitución de los Estados Unidos de América, se ha considerado 'que los impuestos pueden ser retroactivos, porque en sus efectos prácticos, someten al gravamen propiedades sujetas a él, para responder a exigencias del estado, y es lícito a la legislatura hacer de una manera indirecta lo que está facultada para hacer directamente (17 How. 456; 184 US, 156; 219. US 140)...’”.

La admisión de la retroactividad en materia de impuesto sucesorio, se constituyó a partir del precedente señalado en una constante en la jurisprudencia del Tribunal (Fallos 117:48; 151:103; 152:268; 155:118; 156:48; 157:300; 161:270).

También la Corte convalidó la aplicación retroactiva de otros tributos, pudiendo señalarse a modo de ejemplo: los derechos de exportación (Fallos 145:180; 157:300; 278:108); a los impuestos internos (Fallos 169:309) la sobretasa a los impuestos inter-

(13) JARACH, Dino (1969), "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, p. 111.

nos (Fallos 177:448); el adicional impositivo incorporado a la ley de presupuesto (Fallos 183:314); un gravamen provincial a la cancelación de hipotecas (Fallos 185:165); el sellado de actuación ante la Justicia del Trabajo (Fallos 252:219); el impuesto a los réditos (Fallos 218:596; 254:337; 291:290), y el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes (Fallos 278:51; 303:1835).

IV.3.b. Supuestos en que no se admitió la retroactividad en materia tributaria

En “Doncel de Cook, Sara c. Provincia de San Juan s/ repetición”, sentencia del 06/09/1929 (Fallos 155:290), el Tribunal declaró que la convalidación de un decreto de naturaleza impositiva inconstitucional, por una ley posterior, resultaba igualmente violatoria del art. 17 de la CN, desde que el efecto retroactivo de la ley encuentra un valladar insorteable en una situación definitivamente creada al amparo de la legislación precedente.

La doctrina según la cual el pago es liberatorio, con jerarquía constitucional, cuando es realizado de buena fe por el contribuyente, se fue consolidando, y con sustento en ella, la Corte rechazó las reclamaciones ulteriores al cumplimiento de la obligación sustantiva, fundadas ya en una reforma de los preceptos tributarios por la que se agravaba la situación del sujeto pasivo, ya en la modificación de la interpretación de las normas impositivas, o bien en un error en la determinación de la obligación por los organismos fiscales encargados de la recaudación (Fallos 167:5; 180:16; 209:213; 210:253, 611; 237:556; 259:382; 261:188; 264:124; 266:81; 273:14; 284:232; 287:258; 302:1451, entre muchos otros).

En concordancia, la Corte tiene establecido desde antiguo, “que la estabilidad y clara determinación de las relaciones jurídicas es tan vital condición del bien común, que sin ellas podría quedar neutralizada la finalidad de justicia que se procura mediante las modificaciones y rectificaciones que introduzcan en él la legislación y la jurisprudencia; de ahí que el derecho adquiri-

do mediante el pago hecho con sujeción a todo lo que en orden a su forma y sustancia dispongan las leyes es, con respecto a la legítima obligación a la cual corresponde, inalterable” (Fallos 215:420). Y en sentido concordante se declaró también que, “finiquitada una relación jurídica con el pago, este tiene efectos liberatorios y constituye para el que cumplió la obligación, un derecho que cuenta con la protección constitucional de la propiedad y, que, por consiguiente, enerva toda reclamación sobre la cuestión en que ese pago se hizo” (Fallos 234:753; 269:261).

Otro importante pronunciamiento, que restringe la potestad fiscal retroactiva, es el recaído en la causa “SA Compañía Frigorífica Swift de La Plata c. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez”, del 22/04/1964 (Fallos 258:208), donde se estableció que la facultad de imponer tributos puede ser materia de razonable limitación contractual y legal, y que el particular que pagó sus contribuciones con arreglos al convenio celebrado oportunamente con las autoridades comunales, tiene derecho a obtener la liberación correspondiente.

En “Ventura, Alberto J.” del 26/02/1976 la Corte estableció: “Existiendo a una fecha una determinada relación jurídica en función de la cual se efectuaron pagos entre las partes, no puede permitirse la retroactividad de una ley impositiva que altere derechos amparados por garantías constitucionales, en abierta violación a las normas del art. 3º del Cód. Civil (actual art. 7º del Cód. Civ. y Com.) y sus normas correlativas”.

En “Sambrizzi, Eduardo A.” de fecha 31/10/1989, se estableció que “Solo existe retroactividad si el hecho imponible, incluida su dimensión temporal, se ha realizado íntegramente antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible”.

En “Sociedad de Electricidad de Rosario” del 14/04/1975 se dijo: “Como los impuestos a los réditos y de emergencia revisten carácter anual e inciden sobre resultados económicos producidos en el transcurso de

un ejercicio, las leyes que los establecen son de aplicación inmediata o, en otros términos, afectan a las consecuencias de las situaciones y relaciones jurídicas existentes”.

En la causa “Insúa, Juan Pedro s/ recurso por retardo”, del 01/10/1987 se dijo que “el requisito de reserva de ley en la materia, propio del Régimen Republicano y del Estado de Derecho, no se agota en que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considerará imponible, sino que se requiere además, que esa ley, sea anterior al momento de la consumación de la hipótesis de incidencia tributaria, entendida la garantía constitucional, como una limitación, tanto para la creación de nuevas contribuciones fiscales, cuanto para el agravamiento de las existentes”.

Sin embargo, en la misma sentencia, la Corte aclara que las expectativas que despertaron muchos pronunciamientos referidos al principio de reserva de la ley tributaria, el cual únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho de que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos 294:152; 303:245; 303:245; entre otros), permiten suponer que si el hecho imponible constituía la posterior causa de la obligación tributaria, suponía siempre una ley preexistente, o sea, nunca retroactiva. Tal hipótesis se vio disipada en la sentencia dictada el 24/11/1981 en “Ángel Moiso y Cía. SRL s/ apelación”. Allí la Corte reiteró que “en principio, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellos. Solo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago, queda este, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de aquella garantía, que se vería afectada si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado (Fallos 267:247; 278:108). Continuó diciendo que ‘la particularidad de que este (el decreto en cuestión) fuera publicado con posterioridad al cierre del balance e impuesta su

aplicación a él, no constituye motivo que lo invalide, habida cuenta que no cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor’ (doctrina de Fallos 252:219, consid. 3º)”.

V. Conclusiones

Luego de largos períodos inflacionarios que representaron para muchas empresas, durante varios períodos consecutivos, tener que tributar el impuesto a la renta sobre ganancias ficticias que no manifestaban su real capacidad contributiva, a finales del año 2017 celebramos que la ley 27.430 haya introducido nuevamente el ajuste integral por inflación de manera condicional. Condiciones que luego fueron modificadas con el único objetivo de retrasar su aplicación y diferir su impacto en la recaudación.

Sin embargo, lo que creímos que había llegado para quedarse y que, sin lugar a dudas, otorga mayor equidad al impuesto a las ganancias, ahora nos encontramos con la noticia de su posible derogación.

Lo que nos propusimos responder es si, de concretarse tal derogación, podrían verse comprometidos ejercicios fiscales ya cerrados, teniendo en cuenta el principio de irretroactividad de la ley.

El desarrollo de la extensa jurisprudencia de la Corte sobre la materia, se manifiesta claramente por la existencia de los ordenamientos constitucionales modernos, al menos implícitamente, del principio de la irretroactividad de las disposiciones tributarias materiales que agraven la situación de los contribuyentes, sin perjuicio que los fundamentos que se brindan son múltiples y no siempre coincidentes. Respecto a su alcance hay discrepancias, algunos admiten la aplicación inmediata de la ley respecto de gravámenes con hechos imponibles continuados o periódicos, y están quienes aceptan excepciones a la regla (fuga ante el impuesto, aplicación de la Ley Penal Tributaria más benigna al infractor, etc.).

Por nuestra parte, creemos que los ejercicios que ya han cerrado no pueden ser afectados por una nueva ley que prohíba el ajuste por inflación, habida cuenta que, en esos casos, el hecho imponible ya se perfeccionó. Y si bien puede darse el caso que, al momento de entrada en vigencia de la nueva ley que lo deroga, aún no se haya ingresado el pago del impuesto de un período fiscal que contiene el ajuste, esto no es óbice para considerar que el contribuyente ya ha adquirido un derecho amparado por la Constitución conforme lo establece el art. 7º del Cód. Civ. y Com.

También consideramos que, cualquier modificación que se haga a futuro, ya sea que implique la prohibición parcial o total de aplicar el ajuste por inflación impositivo, no afectaría la imputación futura de aquellas porciones diferidas y pendientes de reconocer provenientes de ejercicios anteriores debidamente ajustados. Me estoy refiriendo a los tercios o las sextas partes remanentes de aquellos ajustes realizados en el primer o segundo ejercicio iniciado a partir del 01/01/2018 respectivamente, a los que el art. 194 de la LIG hace referencia.

Nuevo Régimen de Sostenimiento y Reactivación Productiva de la Actividad Turística Nacional

Ley y reglamentación

Santiago A. Cambra (*)

En el trabajo se analiza la ley 27.563, en la cual se enmarca este nuevo régimen para la actividad turística y, a su vez, los aspectos observados y reglamentados por el Poder Ejecutivo nacional en su reglamentación.

I. Introducción

En el marco de la emergencia pública declarada por la ley 27.541 hasta el 31/12/2020, ampliada por un año por el dec. PEN 260/2020, en virtud de la pandemia de coronavirus que nos aqueja, en el BO del 21/09/2020 se publicó la ley 27.563 (la ley), por medio de la cual se creó el régimen del título, con vigencia y aplicación desde el 30/09/2020.

Dicha ley tiene por finalidad paliar el impacto económico, social y productivo de la aludida pandemia en la actividad turística nacional en todas sus modalidades, brindando las herramientas (léase, una serie de medidas) para su reactivación productiva.

A través de su dec. 753/2020, también publicado el 21/09/2020, el Poder Ejecutivo nacional (PEN) promulgó parcialmente la ley 27.563 y formuló una serie de observaciones a algunos de sus aspectos, que resaltaremos en la presente colaboración.

Y por medio del dec. (PEN) 795/2020 (BO 13/10/2020, con vigencia al día siguiente), se reglamentó la ley.

En lo que sigue, haremos referencia a las disposiciones de esta nueva ley y sus aspectos observados y reglamentados por el PEN.

II. Objeto. Ámbito material de aplicación

Quedan comprendidos en la nueva ley 27.563, las siguientes actividades y rubros vinculados al turismo, quedando facultado el Poder Ejecutivo a efectuar ampliaciones, mediante la Autoridad de Aplicación, que será establecida por dicho Poder:

a) Servicios de alojamiento en camping y/o refugios de montaña, en hoteles, hosterías, cabañas *bungalows*, *aparts* y residenciales similares, excepto por hora, hospedaje en estancias y albergues juveniles y servicios en apartamentos de tiempo compartido.

b) Agencias de viajes: servicios de empresas de viajes y turismo, servicios de agencias de turismo y agencias de pasajes.

c) Transporte: aerocomercial de cabotaje, terrestre de larga distancia y servicios

(*) Profesional independiente.

de excursiones y/o traslado de trenes especiales y servicios de excursiones lacustres, fluviales y marítimas con fines turísticos, servicios de transporte automotor de pasajeros para el turismo, servicios de alquiler de equipos de transporte terrestre sin operación ni tripulación; y sus respectivos servicios de explotación de terminales.

d) Servicios profesionales de licenciados en turismo, técnicos en turismo y guías de turismo, instructores de algún deporte vinculado a la actividad turística, permanentes y/o estacionales.

e) Servicios de centros: de esquí, de pesca deportiva, de turismo salud, turismo termal y/o similares, turismo aventura, ecoturismo o similares y otros centros de actividades vinculadas con el turismo.

f) Alquiler de bienes: bicicletas, motocicletas, equipos de esquí, kayaks y otros artículos relacionados con el turismo.

g) Bodegas, jardines botánicos, zoológicos y parques nacionales, parques de diversiones, parques temáticos, entretenimientos, esparcimiento y ocio, explotación de playas y parques recreativos, museos y preservación de lugares y edificios históricos.

h) Servicios vinculados a la organización de ferias, congresos, convenciones y/o exposiciones, servicio de alquiler y explotación de inmuebles para ferias, congresos y/o convenciones, servicios empresariales vinculados con la organización de ferias, congresos y/o convenciones, servicios de alquiler de equipamiento para la realización de ferias, congresos y/o convenciones.

i) Gastronomía: cafés, bares y confiterías, restaurantes, cantinas, restaurante y cantina con espectáculo, servicios de restaurante y cantina con espectáculo.

j) Actividad comercial en terminales de aeropuertos, parques nacionales y zonas francas que dependan de la actividad turística.

k) Servicios de salones de baile y discotecas en territorios cuyo principal ingreso es la actividad turística.

l) Productos regionales: la cadena de elaboración del chocolate, helados, alfajores, cervezas artesanales y otros comestibles en territorios cuya principal fuente de ingresos sea la actividad turística.

m) Otros servicios: venta de artículos y artesanías regionales, antigüedades, tala-bartería de cuero, plata, alpaca y similares.

n) Cines, producción de espectáculos teatrales y musicales.

Los beneficios establecidos en la presente ley no podrán ser considerados incompatibles respecto de otros beneficios otorgados a los sujetos que presten actividades enumeradas, en el marco de la emergencia sanitaria declarada por la ley 27541 y la ampliación mediante el dec. 260/2020 y sus modificatorias.

III. Medidas económicas, productivas, sociales y fiscales

III.1. Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción

III.1.a. Beneficios al sector turístico

Se extiende la vigencia del *Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (conocido como beneficios "ATP")* establecido en el dec. 332/2020 y sus normas complementarias, desde el 01/07/2020 hasta el 31/12/2020 para las actividades y rubros mencionados en el apartado anterior que se encuentren paralizados o tengan una facturación inferior al treinta por ciento (30%) conforme lo determine la reglamentación.

Los beneficios serán los siguientes:

a) Reducción del pago de las contribuciones patronales al Sistema Integrado Previsional Argentino del noventa y cinco por ciento (95%).

b) Salario complementario abonado por el Estado nacional para los trabajadores en relación de dependencia del sector privado del cincuenta por ciento (50%) del salario neto, no pudiendo ser inferior a una suma equivalente a un **(1) Salario Mínimo, Vital y Móvil (SMVM)** ni superar dos SMVM, o al total del salario neto.

Estos beneficios regirán para todos los sujetos que presenten actividades enumeradas en el Apartado 2 de la presente colaboración, sin distinción de la cantidad de personas empleadas.

Se faculta al Jefe de Gabinete a (i) establecer condiciones especiales para garantizar la continuidad de las fuentes de trabajo y de los emprendimientos turísticos, (ii) a prorrogar la vigencia de estas medidas por ciento ochenta (180) días y hasta el límite de los beneficios instituidos, y (iii) a establecer una asistencia económica no reembolsable para los titulares de los establecimientos de las micro y pequeñas empresas conforme la normativa vigente y que constituya su única actividad, por un monto equivalente de hasta dos SMVM.

El dec. 795/2020 establece que estos beneficios resultarán de aplicación a los sujetos que se encuentren inscriptos en el registro que, a tal efecto, se establecerá en el ámbito del Ministerio de Turismo y Deportes, en los plazos y condiciones que se determinen, siempre que desarrollen como actividad principal, declarada ante la AFIP a la fecha establecida en el inciso c. del art. 3º del dec. 332/2020 (12/03/2020), algu-

na de las comprendidas en el ANEXO que incluimos al final de la presente colaboración, de conformidad con el “Clasificador de Actividades Económicas (CLAE)”, aprobado por la RG AFIP 3537 o aquella que la reemplace en el futuro.

Los referidos beneficios procederán en la medida en que la actividad principal reúna las características previstas en el apartado II de la presente colaboración.

Prosigue el dec. 795/2020, disponiendo que el acogimiento a los beneficios estipulados en este sub apartado, podrá perfeccionarse en la medida en que, cumpliéndose lo dispuesto anteriormente, la actividad que da derecho a ellos se encuentre paralizada o tenga una facturación inferior al treinta por ciento (30%) conforme lo establecido en los párrafos anteriores y en los términos que defina el Jefe de Gabinete de Ministros, previo dictamen del Comité de Evaluación y Monitoreo del Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción creado por el dec. 347/2020.

A los efectos de considerar la variación de la facturación establecida en el párrafo que antecede, los empleadores o las empleadoras deberán considerar lo siguiente:

a) Sujetos cuyo inicio de actividad se haya producido con anterioridad al 1º de enero de 2019: el porcentaje de facturación se determinará considerando la variación interanual del mes inmediato anterior por el que se solicita el ingreso al Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP).

b) Sujetos cuyo inicio de actividad se hubiera producido entre el 01/01/2019 y el 30/11/2019: el porcentaje de facturación se determinará considerando la variación entre el mes de diciembre de 2019 y el mes inmediato anterior por el que se solicita el ingreso al referido Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP).

c) Sujetos cuyo inicio de actividad se hubiera producido a partir del 01/12/2019: no se considerará la variación de facturación.

(1) Dicha ley es la Ley Nacional de Turismo (BO 07/01/2005). El art. 7 de la mencionada ley, establece los deberes de la autoridad de aplicación (por entonces, la Secretaría de Turismo de la Presidencia de la Nación), entre los cuales, el inciso b) estableció proponer las reglamentaciones relacionadas con las actividades turísticas, los productos turísticos y los servicios a su cargo, las que serán consultadas al Consejo Federal de Turismo y a la Cámara Argentina de Turismo. Por su parte, el art. 10 de la misma ley, dispuso que corresponde al Consejo Federal de Turismo examinar y pronunciarse sobre cuestiones referentes a la organización, coordinación, planificación, promoción, legislación y estrategias de las actividades turísticas de carácter federal.

III.2. Medidas impositivas y fiscales

a) Se prorroga por ciento ochenta (180) días el vencimiento del pago de los impuestos existentes o a crearse, que graven el patrimonio, los capitales, o las ganancias de las actividades alcanzadas por la presente ley, cuyos vencimientos operen hasta el 31/12/2020, facultándose al Poder Ejecutivo a extender por igual término la vigencia de la presente.

b) Se suspende por el plazo de la emergencia mencionada en la introducción, la traba de cualquier tipo de medida cautelar a requerimiento de la AFIP y/o la ANSES, con relación a los sujetos enumerados en el apartado II de la presente colaboración.

La AFIP y/o la ANSES dictarán las normas complementarias pertinentes para la aplicación y fiscalización de los beneficios mencionados.

c) El Poder Ejecutivo, mediante el organismo que establezca, implementará una reducción en las alícuotas del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias hasta el 31/12/2021.

El dec. 795/2020 establece que las disposiciones de los puntos a) y b) resultarán de aplicación a requerimiento de los sujetos que reúnan las condiciones previstas en el propio decreto, que mencioné en el subapartado anterior.

La prórroga dispuesta en el mencionado punto a, comprenderá a los impuestos allí previstos cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la AFIP, en la medida en que el vencimiento de la obligación opere desde la entrada en vigencia de la ley 27.563 que nos ocupa, y hasta el 31 de diciembre de 2020.

III.3. Medidas crediticias

a) Se instruye al Banco Central de la República Argentina (BCRA) para disponer a través del Banco de la Nación Argentina (BNA) para que en el plazo perentorio de treinta días corridos, a partir de la fecha de sanción de la presente ley, implemente una línea de créditos para los sujetos que de-

sarrollan las actividades mencionadas en el apartado II de la presente colaboración. Este será destinado al pago de servicios públicos, capital de trabajo y/o cualquier otro costo fijo que las empresas deban soportar durante la vigencia de las restricciones generadas por la pandemia por coronavirus COVID-19. *Esto fue observado por el PEN mediante el dec. 753/2020.*

Estos créditos se otorgarán con un plazo máximo de treinta y seis meses y con seis meses de gracia para el pago de capital e intereses. El plazo de gracia podrá ser prorrogado por el Poder Ejecutivo en caso de que se extienda la declaración de emergencia sanitaria declarada por el dec. 332/2020 y sus normas complementarias.

Esta línea de crédito tendrá una tasa del cero por ciento (0%) de interés durante los primeros doce meses de vigencia y del veinte por ciento (20%) para el tiempo restante de financiación.

b) Se instruye al BCRA a disponer líneas de créditos para Municipios y Comunas de zonas cuya actividad principal sea el turismo que cuenten con garantía de coparticipación federal de impuestos, de fondos propios afectados a fideicomisos que garanticen el pago o garantizados por las propias provincias.

Estos créditos deberán ser aplicados a la inversión en obras y servicios públicos destinados a la recuperación y puesta en valor de la localidad solicitante. La tasa de interés no podrá superar en más de dos puntos a la tasa ofrecida para inversiones en plazo fijo tradicional en pesos por el BNA, con un plazo de gracia de ocho meses desde su otorgamiento.

El Estado nacional deberá garantizar el acceso a los créditos mencionados y se instruye al BCRA a flexibilizar los criterios de otorgamiento a ser aplicados por las entidades financieras, en virtud de la ley de emergencia 27.541, quienes resolverán la solicitud dentro de los diez días corridos. En caso de negativa, esta deberá ser fundada y comunicada por la entidad financiera al solicitante dentro del mismo plazo. *Esta*

disposición también fue observada mediante el dec. 753/2020.

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el presente capítulo implicará la iniciación inmediata de los sumarios y eventuales sanciones a las entidades financieras, sin perjuicio de las acciones penales, civiles y/o administrativas que puedan corresponder.

IV. Plan de reactivación productiva

Se crea dicho Plan con el objeto de sostener y fomentar el empleo, y promover la recuperación de la actividad turística mediante el incentivo de la demanda. Los programas previstos por el plan tendrán vigencia hasta el 31/12/2021, prorrogable por el Poder Ejecutivo, y son los siguientes:

IV.1. Programa Bono Fiscal Vacacional

Se establece un aporte en favor de las familias cuyos ingresos mensuales netos totales no superen el equivalente a cuatro SMVM, mediante el otorgamiento de un bono fiscal emitido bajo modalidad electrónica, destinado exclusivamente al pago de servicios ofrecidos dentro del país por empresas habilitadas, identificadas en el Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) en las actividades de servicios de alojamiento bajo los códigos 551022, 551023, 551090, 552000; servicios de expendio de comidas y bebidas bajo los códigos 561011, 561012, 561013, 561014, 561019; servicios de agencias de viaje, otras actividades complementarias de apoyo turístico bajo los códigos 791100, 791200, 791901, 791909; servicios de transporte aéreo de pasajeros bajo código 511000; servicios de transporte automotor turístico y regular (excepto transporte internacional) de pasajeros bajo los códigos 492.180 y 492.150; servicio de transporte ferroviario interurbano de pasajeros bajo el código 491.120 y alquiler de automóviles sin conductor 771.110.

Dicho bono se reconoce bajo las siguientes condiciones:

- Los gastos deben ser incurridos en una solución única en relación con los servi-

cios prestados por una sola empresa.- Los montos totales de los servicios deben documentarse mediante factura electrónica, en la cual figure el importe del aporte como "Descuento bono fiscal vacacional".- Los pagos de los servicios deben realizarse a través de empresas o establecimientos correspondientes a las actividades incluidas en a).

- El bono podrá ser solicitado por un (2) integrante del grupo familiar por única vez para ser aplicado en forma de descuento en el importe a abonar por los servicios brindados por las empresas, cuyo monto constituirá desde el momento de la facturación un crédito fiscal en favor de estas para ser utilizado en compensación de impuestos y contribuciones nacionales, como asimismo transferencias a terceros, incluidos proveedores de bienes y servicios, así como a instituciones de crédito o intermediarios financieros. El cesionario podrá utilizar el crédito fiscal de la misma manera que la establecida para el cedente.

- El Poder Ejecutivo determinará las condiciones de solicitud, otorgamiento y montos de los aportes.

- La AFIP establecerá las formas y condiciones respecto a la compensación y/o transferencias a terceros del crédito fiscal.

El dec. 795/2020 dispone que el referido Bono Fiscal Vacacional operará con un límite máximo total de pesos dos mil millones (\$2.000.000.000), que se asignará conforme al orden de presentación de las correspondientes solicitudes, hasta un monto de pe-

(2) Dicha ley es la Ley Nacional de Turismo (BO 07/01/2005). El art. 7 de la mencionada ley, establece los deberes de la autoridad de aplicación (por entonces, la Secretaría de Turismo de la Presidencia de la Nación), entre los cuales, el inciso b) estableció proponer las reglamentaciones relacionadas con las actividades turísticas, los productos turísticos y los servicios a su cargo, las que serán consultadas al Consejo Federal de Turismo y a la Cámara Argentina de Turismo. Por su parte, el art. 10 de la misma ley, dispuso que corresponde al Consejo Federal de Turismo examinar y pronunciarse sobre cuestiones referentes a la organización, coordinación, planificación, promoción, legislación y estrategias de las actividades turísticas de carácter federal.

sos veinte mil (\$ 20.000) por grupo familiar, a partir del mes de enero de 2021.

Sin perjuicio de otros requerimientos que podrá establecer el Ministerio de Turismo y Deportes, a los efectos del otorgamiento del mencionado aporte, el o la integrante del grupo familiar que efectúe la solicitud deberá acreditar de modo fehaciente, o manifestar con carácter de declaración jurada, ante el citado Ministerio, los siguientes datos: a) la composición del grupo familiar; b) los ingresos mensuales netos totales del grupo, los que no podrán exceder el equivalente a cuatro veces el monto del Salario Mínimo Vital y Móvil (SMVM) o el monto que resulte de multiplicar el valor del SMVM por la cantidad de integrantes del grupo familiar, el que resulte menor y c) toda otra información que requiera el mencionado Ministerio.

Se define como grupo familiar, al integrado por el o la solicitante en forma unipersonal, si no tuviere convivientes; o por este o esta y su cónyuge o conviviente y sus hijos o hijas menores de dieciocho años convivientes, o sin límite de edad en el caso de hijos e hijas con discapacidad a cargo. Cuando el solicitante tenga menos de veinticinco años y el domicilio de residencia sea igual al domicilio de sus progenitores, el grupo familiar se considerará compuesto por el o la solicitante y sus progenitores a los efectos de los requisitos y demás condicionalidades establecidas en el Programa.

Los beneficiarios de los bonos solo podrán destinarlos al pago de los servicios mencionados en el primer párrafo de este subapartado ofrecidos y prestados dentro del territorio nacional.

Prosigue el dec. 795/2020, estableciendo que, para acceder a este Programa, las empresas que realizan las actividades del primer párrafo del presente subapartado deberán estar inscriptas en el registro que mencioné anteriormente, el cual deberá estar disponible para su consulta en línea (online) en todo momento por cualquier interesado. Los prestadores inscriptos deberán comunicar dicha calidad en forma

visible y bajo la misma modalidad en la que se ofrecen los servicios.

El importe de los bonos recibidos en dicho marco deberá considerarse como medio de cancelación parcial o total de la obligación por los servicios contratados, sin reducir el monto de los tributos que graven la operación ni ser deducible a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.

El referido importe será computado mensualmente por las aludidas empresas como crédito contra las siguientes obligaciones tributarias y en el orden que se indica:

a) IVA. El monto de los bonos se detraerá del débito fiscal total del período en que se hayan declarado los servicios por los que se recibieron, siempre que se encuentre emitido el correspondiente comprobante respaldatorio, hasta el monto del referido débito, antes de computar los créditos fiscales que correspondieren, no pudiendo generar saldo a favor técnico del contribuyente (primer párrafo del art. 24 de la ley del gravamen).

b) Contribuciones patronales sobre la nómina salarial con destino a los subsistemas de Seguridad Social regidos por las leyes 19.032 (INSSJP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo), 24.241 (Sistema Integrado Previsional Argentino) y 24.714 (Régimen de Asignaciones Familiares).

De existir un remanente que exceda las obligaciones indicadas en los puntos precedentes, será trasladable a los períodos mensuales siguientes hasta los vencidos al 31/12/2021, respetándose igual orden de imputación y limitaciones. Si a esta última fecha se mantuviere un excedente pendiente de cómputo podrá solicitarse ante la AFIP su transferencia a terceras personas, en las formas y condiciones que establezca dicho organismo.

Las terceras personas que resulten cesionarias de los créditos así transferidos podrán destinarlos a la cancelación de las obligaciones indicadas en el párrafo ante-

rior, en el plazo que a esos efectos establezca el organismo recaudador, en el modo allí previsto, sin que puedan realizarse nuevas transferencias.

IV.2. Incentivos a la preventa de servicios turísticos nacionales

Se establece un Régimen de “Incentivos a la Preventa de Servicios Turísticos Nacionales” orientados a fomentar y potenciar la demanda del turismo interno, el cual consistirá en el reconocimiento de un crédito por parte del Estado nacional en favor de las personas humanas equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto por cada operación de compra de servicios turísticos a ser brindados dentro del territorio nacional, debidamente facturada por parte de las empresas o establecimientos correspondientes a las actividades mencionadas en el apartado II de la presente colaboración.

A los efectos del reconocimiento del crédito y posterior utilización se establecen las siguientes condiciones:

a) Las compras en concepto de preventa de servicios turísticos se deberán realizar hasta el 31/12/2020.

b) Los servicios adquiridos en la preventa deberán ser usufructuados durante el año 2021.

c) Los créditos podrán ser utilizados a partir del año 2021 únicamente para la adquisición de servicios turísticos brindados dentro del territorio nacional ofrecidos por parte de las empresas o establecimientos correspondientes a las actividades incluidas en el apartado II de la presente colaboración.

d) El tope máximo del crédito será determinado por la Autoridad de Aplicación.

El Poder Ejecutivo reglamentará su funcionamiento e implementación.

Al respecto, cabe mencionar que con fecha 14/10/2020, se publicó en el Boletín Oficial la res. 456/2020 del Ministerio de Trabajo y Deportes (Autoridad de Aplicación designada por el dec. 795/2020), por

medio de la cual se aprobó el Reglamento de este Régimen de incentivos a la preventa de servicios turísticos nacionales, que permite la devolución del 50% de los gastos en turismo realizados hasta el 31/12/2020 en destinos locales.

IV.3. Programa Turismo para Personas Mayores

Se crea el Programa “Turismo para Personas Mayores” con el objeto de sostener la actividad turística de los destinos del país durante las temporadas bajas, en el marco de la realización de los viajes como actividad preventiva de la salud y para el bienestar de las personas mayores.

El Programa será coordinado conjuntamente por el Ministerio de Turismo y Deportes de la Nación, la ANSES y el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, mediante el cual se licitarán paquetes turísticos previamente definidos junto al Consejo Federal de Turismo (CFT) y la actividad privada del sector turístico conforme lo estipulado en el inciso b) del art. 7 y art. 10, ambos de la ley 25.997 (3).

Los paquetes turísticos deberán ser comercializados por agencias de viajes y operadores turísticos debidamente autorizados.

El Poder Ejecutivo aportará hasta el veintún por ciento (21%) del valor de los viajes licitados, una vez facturados, conforme lo determine la reglamentación y establecerá el monto del Programa y reglamentará su funcionamiento.

(3) Dicha ley es la Ley Nacional de Turismo (BO 07/01/2005). El art. 7 de la mencionada ley, establece los deberes de la autoridad de aplicación (por entonces, la Secretaría de Turismo de la Presidencia de la Nación), entre los cuales, el inciso b) estableció proponer las reglamentaciones relacionadas con las actividades turísticas, los productos turísticos y los servicios a su cargo, las que serán consultadas al Consejo Federal de Turismo y a la Cámara Argentina de Turismo. Por su parte, el art. 10 de la misma ley, dispuso que corresponde al Consejo Federal de Turismo examinar y pronunciarse sobre cuestiones referentes a la organización, coordinación, planificación, promoción, legislación y estrategias de las actividades turísticas de carácter federal.

IV.4. Programa de financiación de los paquetes turísticos de viajes de turismo estudiantil

Se establece un programa de financiación de los paquetes turísticos de viajes de turismo estudiantil comercializados conforme la ley 25.599 mediante una línea de crédito específica del Banco de la Nación Argentina cuyos tomadores serán las Agencias de Turismo Estudiantil *que sean fiduciantes del Contrato de Fideicomiso de Administración del "Fondo de Turismo Estudiantil" (lo resaltado en bastardilla también fue observado mediante el dec. 753/2020).*

Las condiciones del programa mencionado en el párrafo precedente son las siguientes:

a) Los paquetes turísticos deben ser para viajes de residentes en el país con destino a localidades nacionales.

b) *(Inc. observado por el PEN mediante el dec. 753/2020)* La totalidad de los fiduciantes y Nación Fideicomisos SA en su carácter de fiduciario, deberán suscribir una adenda al Contrato de Fideicomiso de Administración del Fondo de Turismo Estudiantil, a fin de establecer en el convenio las pautas que regirán para los préstamos del presente programa:

- Incorporar al objeto del contrato que los fondos actuales y los ingresos futuros se constituirán como garantía subsidiaria de los préstamos, adicionalmente al objeto actual.

- Los montos totales de los préstamos serán depositados en el Fondo de Turismo Estudiantil para ser transferidos a los distintos prestadores de los servicios contratados por las agencias incluidos los montos correspondientes a estas por parte de Nación Fideicomisos SA, en su carácter de fiduciario del Contrato de Fideicomiso de Administración del Fondo de Turismo Estudiantil.

- Los pagos de los viajes comercializados por las agencias de viajes fiduciantes a

través de la financiación del presente programa serán efectuados en la cuenta del fideicomiso.

La Autoridad de Aplicación de la ley 25.599 dictará las normas reglamentarias y/o aclaratorias del presente programa. Dicho Organismo deberá realizar por sí o por terceros un nuevo cálculo actuarial respecto al funcionamiento del Fondo de Turismo Estudiantil.

La Autoridad de Aplicación podrá subsidiar la tasa de interés de los créditos del programa establecido en el presente Título.

V. Derecho de los consumidores ante reprogramaciones y cancelaciones ocurridas como consecuencia de la pandemia por coronavirus

V.1. Contratación directa

Los establecimientos hoteleros de alojamiento temporario y empresas de transporte -en cualquiera de sus modalidades- que se hayan visto afectados o impedidos de prestar los servicios contratados con motivo de la pandemia por coronavirus COVID-19, y cuyos servicios fueron contratados de manera directa, podrán ofrecer alternativamente a los usuarios las siguientes opciones:

a) La reprogramación de los servicios contratados, respetando la estacionalidad, calidad y valores convenidos, dentro de un período de doce meses posteriores al levantamiento de las medidas restrictivas de circulación adoptadas por el Poder Ejecutivo.

b) La entrega de *vouchers* de servicios para ser utilizados hasta doce meses posteriores al cese de las medidas de restricción, los cuales deberán brindar el acceso —sin penalidades— a equivalentes servicios contratados u otros que pudiera aceptar el cliente.

c) El reintegro del monto abonado por los servicios contratados mediante el pago de hasta seis cuotas iguales, mensuales y consecutivas con vencimiento la primera de ellas dentro de los sesenta días de recibida la solicitud de reembolso.

V.2. Contratación mediante intermediarios

En el supuesto en que el consumidor haya contratado servicios a través de sujetos comprendidos en el art. 4 del dec. regl. 2182/1972 de la ley 18.829 que hayan sido cancelados con motivo del COVID-19 podrán reproprogramar sus viajes o recibir un *voucher* para ser utilizado dentro de doce meses desde la finalización de la vigencia de las restricciones ambulatorias y sus prórrogas, por una cuantía igual al reembolso que hubiera correspondido. Transcurrido el período de validez del *voucher* sin haber sido utilizado, el consumidor podrá solicitar el reembolso completo de cualquier pago realizado.

No obstante, lo anterior, los sujetos comprendidos en este apartado deberán proceder a efectuar el reembolso a los consumidores y usuarios en el supuesto de que estos solicitaran la resolución del contrato, siempre que los proveedores de servicios hubieran procedido a la devolución total del importe correspondiente.

Si solo algunos de los proveedores de servicios del viaje efectuaran la devolución o la cuantía devuelta por cada uno de ellos fuera parcial, el consumidor o usuario tendrá derecho al reembolso parcial correspondiente a las devoluciones efectuadas, siendo descontado del importe del *voucher* entregado. Los sujetos previstos en el presente apartado procederán a efectuar los reembolsos citados anteriormente en un plazo no superior a sesenta días desde la fecha de solicitud de reembolso o desde aquella en que los proveedores de servicios hubieran procedido a su devolución.

Las reprogramaciones y devoluciones de servicios de turismo estudiantil serán establecidas por la Autoridad de Aplicación de la ley 25.599 (ley de turismo estudiantil).

Estas disposiciones serán válidas para aquellos viajes o servicios que no hayan podido realizarse o prestarse con motivo de las restricciones ambulatorias dictadas por el Poder Ejecutivo en el marco de la pandemia por el coronavirus COVID-19 y hasta tanto dichas restricciones continúen vigentes.

Es obligación de los sujetos comprendidos instrumentar los mecanismos necesarios para que los consumidores puedan ejercer los derechos previstos.

El incumplimiento de lo dispuesto en este Capítulo hará pasible a los prestadores alcanzados por la presente ley de las sanciones que les correspondan en virtud de la aplicación de la normativa específica que rija su actividad.

VI. Disposiciones complementarias

Se faculta al jefe de Gabinete de Ministros a reasignar las partidas presupuestarias necesarias para dar cumplimiento a los programas creados en la presente ley.

El Poder Ejecutivo convocará a las entidades gremiales empresariales y demás organizaciones vinculadas a la actividad, juntamente con los representantes de los trabajadores, a fin de instrumentar las medidas necesarias para sostener las plantillas de empleos.

El Poder Ejecutivo, a través del organismo que determine, implementará una campaña promocional a través de los medios de comunicación audiovisual, gráficos y digitales a fin de motivar los viajes a destinos nacionales y comunicar los beneficios de la presente ley, haciendo mención en la generación del empleo a través de un turismo responsable con las comunidades locales y las áreas protegidas. Dicha campaña promocional corre por cuenta del Ministerio de Turismo y Deportes, conforme lo dispuso el dec. 795/2020.

Por último, se invita a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a las provincias, a tomar medidas de apoyo al sector turístico en lo que hace a sus competencias.

VII. Anexo

A continuación, se detalla el listado de códigos identificatorios del Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) correspondiente a las actividades y rubros comprendidos por el apartado II de la presente colaboración.

Código
103012
105010
105020
105030
107129
107301
107309
107930
110211
110212
110290
110300
321012
463211
477210
477290
477490
477830
491120
492110
492140
492150
492160
492180
492190
501100
502101
511000
522091
524130
524310
551022
551023

Código (cont.)
551090
552000
561011
561012
561013
561014
561019
561030
562010
562099
591300
681010
771110
771210
771220
771290
772099
791100
791901
791909
823000
900011
900021
900030
900040
900091
910200
910300
931042
939010
939030
939090

Thomson Reuters

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Reseña de jurisprudencia

Gabriela Figueroa (*)

I. Corrientes. Tasa por Registro, Contralor, Inspección, Seguridad e Higiene. Adicional. Inconstitucionalidad. Ausencia de razonabilidad y proporcionalidad. Improcedencia

STJ de Corrientes, 24/08/2020, “Casinos del Litoral SA c. Municipalidad de la Ciudad de Corrientes s/ amparo (contencioso)”.

El caso: La sociedad promueve acción de amparo contra la municipalidad de la ciudad de Corrientes solicitando se declare la inconstitucionalidad del art. 16, apart. 8 de la Ordenanza Tarifaria 6526/2016, que dispone un incremento del 15 al 20 por mil de la Tasa por Registro, Contralor, Inspección, Seguridad e Higiene, por entender que no existe razonabilidad ni proporción de aquel incremento con el efectivo servicio que presta el estado municipal. Plantea, asimismo, la inconstitucionalidad del art. 19 y su Anexo II, en tanto dispone la obligación de abonar un “adicional”, a la que considera arbitraria e ilegal, en tanto no se vincula con el servicio conferido por la municipalidad.

La jueza de primera instancia hace lugar a la pretensión, considerando que la norma municipal impugnada dispuso una diferencia arbitraria, irrazonable y carente de justificación, en comparación con las normas vigentes del año anterior, no surgiendo qué cálculo matemático u operación habría realizado el municipio para gravar un mismo servicio de inspección de control e higiene con tal incremento, no habiendo mudado en los hechos el servicio que se retribuye. Con relación al “adicional”, asevera que se trata de una suma que se fija al Casino, en forma mensual, que no tiene las características de tasa porque no retribuye servicio

ninguno, presentándose como un gravamen análogo a los ingresos brutos, violentando el art. 9, inc. b) de la ley 23.548, declarándolo inconstitucional. La sentencia es apelada por el municipio, siendo revocada por la Cámara con mayoría de sus integrantes, lo que motiva el recurso al Supremo Tribunal que se dirime en el decisorio bajo reseña.

Doctrina del fallo: El Máximo Tribunal provincial por unanimidad confirma el pronunciamiento de la Cámara, aseverando: “...la firma actora es 'una empresa concesionaria monopólica de la actividad de explotación de juegos de azar por delegación del Estado provincial', por lo que, comercializa y se beneficia con el juego, siendo lógico que como contrapartida, deba cumplir con las exigencias que le imponen las autoridades municipales, quienes deben ejercer un control diligente y razonable en materia de contralor, salubridad, seguridad e higiene, asistencia social, desarrollo de la economía, conservación y control del medio ambiente tendiente a hacerle cumplir las reglamentaciones vigentes. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que '[...] es legítimo que contribuya con el pago de las tasas al desarrollo del lugar en donde se instalan los casinos. De todo lo expuesto surge que el instrumento legislado a través de la norma impugnada no configura sino uno más de aquellos utilizados por el legislador para asegurar la efectividad de la recaudación impositiva. Y no es de resorte del Poder Judicial el examen de la conveniencia o acierto del criterio adoptado por el legislador en el ámbito propio de sus atribuciones (Fallos: 306:655)’...”

A la luz de tal razonamiento, concluye: “...cabe recordar que no existe norma constitucional o legal que obligue, como pretende la actora, a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, habida cuenta que con lo que se percibe a través de ellas

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

no deben atenderse únicamente los gastos de la oficina que presta el servicio, puesto que, tanto la existencia de esa oficina en particular como el cumplimiento de sus fines dependen de toda la organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera municipal y la declaración requerida en autos importaría un claro avance del Poder Judicial en la zona de reserva del H. Concejo Deliberante en el caso, no advirtiéndose tampoco la manifiesta irrazonabilidad, arbitrariedad ni afectación de derecho constitucional alguno en perjuicio de la actora”.

II. Córdoba. Contribución por Inspección Eléctrica y Mecánica y Suministro de Energía Eléctrica. Ausencia de prestación de servicio efectivo e individualizado por el municipio. Doble imposición por recargo tarifario. Procedencia

TSJ de Córdoba, 27/08/2020, “Vitopel SA c. Municipalidad de Villa del Totoral - Plena jurisdicción - Recurso de casación”.

El caso: La empresa interpone demanda contra la municipalidad de Villa del Totoral a fines de hacer cesar el cobro de la Contribución por Inspección Eléctrica y Mecánica y Suministro de Energía Eléctrica. En primer lugar, considera que la tasa implica el cobro de un recargo tarifario, dispuesto en los artículos 58 y 59 de la Ordenanza General Tributaria, aplicado sobre el importe neto total de la factura cobrada a todo consumidor por la empresa proveedora de energía, considerándolo en la realidad un “impuesto” al consumo de energía, que vulneraría la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en tanto se erige como un gravamen análogo al IVA. Asimismo, impugna la gabela municipal en tanto pretende la retribución por el servicio de inspección por instalación que, en la realidad de los hechos, no es prestado por la municipalidad a la empresa en términos efectivos e individualizados. La Cámara Contencioso Administrativa hizo lugar a la demanda, motivando la casación interpuesta por el municipio, que se dirige a favor de la empresa en la sentencia bajo comentario.

Doctrina del fallo: “A tenor de tales definiciones, pergeñadas doctrinariamente y admitidas por la jurisprudencia vigente en la materia, se exhibe correcta la tesitura propuesta por la Cámara a quo, cuando asevera que ‘...a nivel nacional, el consumo o venta (según el extremo de la relación en que nos coloquemos) de energía eléctrica se encuentra gravado —tal como lo sostiene el accionante— por el Impuesto al Valor Agregado (artículo 1º, inciso a, de la ley 23.349 (t.o. 1997 sus modificaciones), por lo que la imposición de la demandada constituye una carga análoga a aquel; deviniendo en ilegítima por contrariar la expresa prohibición contenida en el régimen de coparticipación federal de impuestos antes citada...”

“...Destaco también que la contribución de que se trata resulta, asimismo, contraria a los compromisos asumidos por la provincia (extensivos a los municipios que la integran) en el ‘Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento’ suscrito con fecha 12 de agosto de 1993, con relación a la derogación de los impuestos que graven el consumo de energía y las tasas municipales impuestas sobre el mismo hecho económico...” (fs. 784 vta.). Pese a la crítica recursiva, se mantienen indemnes los argumentos plasmados en el fallo para sustentar la mentada analogía, la cual obsta la pretendida legalidad del tributo en cuanto impone un recargo sobre el importe neto total de la factura cobrada a todo consumidor por la empresa proveedora de energía. Consecuentemente, no puede considerarse válido el tributo pretendido, si se lo observa en función de aquel aspecto que lo muestra análogo al impuesto nacional mencionado (IVA)”.

“Por otra parte y como es sabido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene que es un requisito fundamental para la percepción de las tasas, que se acredite la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado del contribuyente (cfr. Dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema in re ‘Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo SA c. Municipalidad de Córdoba’, Fallos: 332:1503). Consecuen-

temente, era necesario que la municipalidad hubiese prestado de manera concreta, efectiva e individualizada servicios municipales de vigilancia e inspección de instalaciones o artefactos eléctricos o mecánicos y suministros de energía eléctrica. Sin embargo, dicho presupuesto que es un requisito definitorio del tributo en cuestión, no se observa en el presente caso... En este orden de ideas, cabe indicar que de las constancias de autos se infiere que la actora, desde la instancia inicial de la demanda expresó que nunca se había beneficiado por los servicios municipales enumerados como contraprestación de la Contribución, atento a que en la zona donde se emplaza el establecimiento industrial no existía ninguna instalación correspondiente al servicio de alumbrado público urbano ni su establecimiento recibía algún tipo de vigilancia e inspección de instalaciones o artefactos eléctricos. Asimismo, agregó que el servicio de alumbrado y suministro de energía en sus instalaciones era prestado de manera autónoma y exclusiva por EPEC.

III. Tierra del Fuego. Tasa Retributiva de Servicios por la Verificación de Procesos Productivos. Reclamo de repetición. Prescripción. Improcedencia. Aplicación de la doctrina “Volkswagen c. Provincia de Misiones” de la CSJN.

STJ de Tierra del Fuego, 11/08/2020, “Estremar SA c. AREF s/ contencioso-administrativo”.

El caso: La empresa interpone demanda contencioso administrativa contra la Agencia de Recaudación fueguina, impugnando la Resolución 463/2017, por la cual se denegó parcialmente el recurso de repetición de los montos ingresados en concepto de Tasa Retributiva de Servicios por la Verificación de Procesos Productivos efectuados con anterioridad al 29/12/2011, habiendo sustentado el reclamo en que las sumas fueron abonadas indebidamente conforme la declaración de inconstitucionalidad de la Ley 990 por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que legisla la mentada gabela.

El rechazo de la repetición se sustenta en que los montos reclamados se encontraban prescriptos conforme el Código Fiscal vigente en los periodos fiscales involucrados, desconociendo la aplicación del viejo Código Civil de Vélez.

Doctrina del fallo: El Supremo Tribunal hace lugar a la demanda, considerando desacertada la decisión emitida por la Administración Fiscal en tanto desconoce la tradicional doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que otorga preeminencia de las normas civiles sobre los Códigos Fiscales locales en materia de prescripción para los periodos vigentes durante el Código Civil De Vélez, y en ese sentido, ratifica no solo la doctrina “Filcrosa” (Fallos 326:3899) sino especialmente la surgida del reciente pronunciamiento (05/11/2019) “Volkswagen de ahorro para fines determinados c. Provincia de Misiones s/ Queja” (Fallos 342:1903).

“En cuanto al asunto relativo a la prescripción de la acción de la sociedad para reclamar la devolución de los pagos correspondientes a los periodos 10/2009 a 11/2011 efectuados en concepto de Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos (TVPP), entiendo que contrariamente a lo decidido por la demandada a través de la Resolución General AREF 463/2017, resulta aplicable el plazo de prescripción de diez años previsto en el artículo 4023 del Código Civil (...) Puntualmente, el Alto Tribunal ha señalado reiteradamente en el estricto marco del Código de Vélez que en los casos en que se persigue la repetición de sumas pagadas a una provincia por impuestos que se tachan de inconstitucionales, es de aplicación el plazo decenal de prescripción establecido por el artículo 4023 del Código Civil (Fallos 276:401, 304:163, 302:1308, 316:2182, 332:2250) (...) En consecuencia, toda vez que desde la cancelación de las TVPP por los periodos 10/2009 a 11/2011, hasta la presentación de la acción administrativa de repetición el 29 de diciembre de 2016, no ha transcurrido el plazo de diez años apuntado, los antecedentes de hecho, de derecho y la motivación del rechazo que —a su respecto— decide la Resolución General AREF

463/2017 devienen claramente viciados”
—Voto Dr. Carlos Gonzalo Sagastume—.

“Que la interpretación seguida por este Superior Tribunal con respecto a los fallos en los que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó postura por la validez de las normas del Código Civil, con relación a los extremos de la vigencia de la acción relativa a los tributos, entonces, permite aceptar que esa era la ley que regía el caso y que la nueva ley haya establecido la validez de las leyes provinciales no produce el efecto de hacer aparecer la validez de estas con anterioridad a aquella sanción, ya que como se vio, antes regía el Código Civil. Si bien podría opinarse que las leyes provinciales se encontraban vigentes, lo concreto es que, en los casos judiciales en que el Tribunal intervino, como en los que lo hizo la Corte Federal, la cuestión por la competencia del Congreso Nacional para la regulación de la prescripción de la acción en materia tributaria, se encontraba asentada (...) Tan firme resultó la defensa que la Corte Suprema de Justicia de la Nación realizó de su criterio, que en el precedente 'Volkswagen de ahorro para fines determinados SA c. Provincia de Misiones' del 5 de noviembre del año 2019, juzgó como 'deficiencia aguda' el criterio de la Corte provincial que desoyó aquellos criterios, máxime cuando fueron advertidos por el voto de uno de los ministros del Tribunal provincial (cfr. Parágrafo 3º in fine). Con lo que resultaba evidente que, al menos con la misma integración, el resultado a obtener sería el mismo, como también lo apuntó el dictamen de la procuradora Monti en el citado caso...”
—Voto Dr. Javier Darío Muchnik—.

IV. Tucumán. Ingresos brutos. Base imponible para la tributación de la actividad de los concesionarios. Aplicación del Código Civil y Comercial que tipifica el contrato de concesión. Improcedencia

CCont. Administrativa de Tucumán, Sala II, 13/12/2019, “Yuhmak SA c. Provincia de Tucumán —DGR— s/ acción meramente declarativa”.

El caso: La empresa inicia acción declarativa de certeza a los fines de dilucidar el modo en que debe tributar los ingresos

brutos, a partir de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación que tipifica el contrato de concesión prescribiendo que, por tal actividad, los sujetos reciben una retribución. Entiende que, en el periodo comprendido entre la entrada en vigor de la nueva norma de fondo y la ley que modificó el Código Tributario (ley 5121) de la provincia, es decir entre agosto de 2015 a julio de 2017, le correspondió tributar tomando como base imponible la retribución que percibe en su calidad de concesionaria de las firmas Honda, Yamaha, entre otras. Afirma que la DGR de Tucumán le cursó notificación a los fines de conocer las razones por las cuales mudo la forma de liquidar el impuesto, pasando del monto íntegro por las ventas, a la retribución que surge por la diferencia entre la compra y la venta al consumidor final, hecho que motiva el inicio de la acción.

Doctrina del fallo: La cámara rechazó la demanda esencialmente porque la firma no acreditó fehacientemente en autos su carácter de concesionaria, haciendo hincapié en la insuficiencia de la certificación contable de parte aportada como documental sin la intervención de la demandada, y que el solo cambio de la normativa de fondo civil no habilitaba a la actora a cambiar bruscamente la base imponible por la cual tributaba su actividad.

“En esta línea de razonamiento, la inserción en el derecho positivo del artículo 1507 del Código Civil y Comercial no basta sin más para avalar judicialmente, con una sentencia declarativa de certeza, una pretendida 'reinterpretación' de la actora del art. 221 del CTP cuya materialización en el periodo 01/2015 hasta 04/2017 (declarando ingresos por la actividad de concesionaria de la actora, como derivados de la 'venta en comisión de motocicletas') ha resultado en este caso contraria en el ordenamiento tributario local a lo expresamente previsto por el inc. 4 del art. 224 del CTP. Y ha significado en los hechos- pretender agregar por vía interpretativa un supuesto de excepción no previsto hasta ese entonces por el artículo 223 del mismo código... En este contexto, debe prevalecer la regla que indica que en

el marco de los poderes no delegados por las provincias, estas conservan la facultad de crear tributos y regularlos, determinando las materias imponibles, las formas de percepción, etc. y tal potestad es inherente a la autonomía de las provincias... Reafirmar esto de ningún modo significa aquí desconocer la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que indica que todo lo atinente a los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con los códigos de fondo (Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795, 320:1344, etc.)...”

“En este caso concreto, hay que repetirlo por ser necesario, la regulación del artículo 1507 no estableció, con carácter imperativo o indisponible, alguna modalidad o forma única de retribuir a los concesionarios. Es decir, la norma no fijó de manera inequívoca, definitiva y universal cuál es la retribución que debe entenderse por ingreso bruto gravable para esta actividad. Al contrario, el texto de la norma se limitó a enunciar múltiples opciones o modalidades de retribución, dejando a salvo incluso otras formas que pudieran libremente pactar el concedente y el concesionario... En definitiva, no corresponde hacer lugar a la acción declarativa de certeza en los términos peticionados en la demanda, pues significaría ratificar judicialmente una reinterpretación normativa cuya materialización en período litigioso resultó contraria a normas tributarias locales que no han sido objeto de ningún tipo de reproche en este juicio”.

V. Ciudad de Buenos Aires. Ingresos brutos. Alícuota diferencial. Discriminación por establecimiento industrial ubicado fuera de la jurisdicción. Procedencia

CCont. Administrativa Federal, Sala III, 23/09/2020, “Plastiferro Tubos SA c. GCBA-AGIP-DGR s/ proceso de conocimiento”.

El caso: El GCBA recurre el fallo de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad de los arts. 50 de la ley impositiva 5494 y 57 de la ley impositiva 5723, en aplicación

de la doctrina del antecedente “Bayer” de la CSJN (Fallos 340:1480). La demanda objeta que el juez *a quo* haya aplicado el precedente citado sin analizar su aplicación individual al caso concreto, bajo el argumento de que la referencia no lo relevaba de su obligación de fundar adecuadamente la sentencia. En ese orden, cuestiona el decisorio apelado por cuanto desconoce las características propias del derecho tributario, y en atención a que yerra al sostener que la exigencia consagrada en la normativa que ataca —respecto del requisito de realizar la actividad en un establecimiento industrial radicado en jurisdicción de la CABA— dispensa un trato discriminatorio. Señala que la discriminación es inexistente, ya que no es —en sentido estricto— una desigualdad, pues desde antaño se acuñó el concepto que la desigualdad se da entre iguales, y lo cierto es que todos los contribuyentes que tengan establecimiento radicado en esta Ciudad están en condiciones —siempre y cuando reúnan la totalidad de los requisitos— de solicitar una exención o de acceder a la alícuota reducida. Enfatiza que, la condición introducida —en sí misma—, carece de aptitud para interpretarse como discriminatoria, y no impide ni obstaculiza en modo alguno el comercio interjurisdiccional, ya que no se relaciona con este ni aun tangencialmente.

Doctrina del fallo: La cámara no hace lugar a la apelación de la demandada, considerando “...no obstante que en ‘Bayer’ la provincia demandada ha sido Santa Fe mientras que en estos autos lo es la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aun cuando difiera parcialmente la actividad desarrollada por Bayer SA (‘fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos’, cód. act. 242310, y ‘fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario’, cód. act. 242100) y por Plastiferro Tubos SA (‘fabricación de plásticos en formas básicas y artículos n.c.p, excepto muebles’, cód. act. 2529), y pese a que en el primer caso la alícuota ajustada era del 3,5% y, en cambio, en el caso aquí analizado es del 4%; lo cierto es que, la cuestión de fondo que fueran debatidas en ambos casos guardan estrecha similitud e identidad,

puesto que de lo que se trata de discernir es si las alícuotas diferenciales según el lugar de radicación de la empresa que comercializa el producto, establecidas normativamente por la provincia de Santa Fe o por la CABA respecto del impuesto sobre los ingresos brutos con sustento en la pertenencia a una categoría cuyo único criterio se basa en el domicilio del contribuyente, toda vez que ninguna de las dos empresas desarrollaba su actividad industrial dentro del territorio cuyo fisco las intimó al pago de un tributo más gravoso, resultaban o no violatorias de los principios enunciados en los arts. 9º, 10, 11, 12, 16, y 75 inc. 13, y 126, de la CN”.

A la luz de tales consideraciones, concluye: “Desde mi óptica, entonces, el caso de autos resulta análogo al precedente 'Bayer' (CSJN, ya cit.) (...) la discriminación que genera la legislación impositiva local en función del lugar de radicación del contribuyente actor, en tanto lesiona el principio de igualdad (artículo 16, de la CN), y altera la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126, de la Carta Magna), instaurando así una suerte de 'aduanas interiores' vedada por la Constitución (arts. 9 a 12 CN), para perjudicar a los 'bienes y servicios' foráneos en beneficio de los 'producidos' en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada”.

CONVENIO MULTILATERAL

Thomson Reuters

Adecuar el Convenio Multilateral a los tiempos vigentes

Julio E. Aramayo^(*)

El autor analiza cómo los nuevos métodos de comercio electrónico conllevan a replantearse la forma de atribuir la base imponible a las distintas jurisdicciones en el Régimen General del Convenio Multilateral.

I. Introducción

Visto que terminaron los vencimientos de presentación de declaración jurada anual CM 05 el 30 de junio pasado para los contribuyentes incluidos dentro del Convenio Multilateral y los problemas que tenemos en torno a las distintas interpretaciones ya conocidas, respecto de la confección de los coeficientes en la distribución del Régimen General, considero que para el año próximo seguirán existiendo y las soluciones no saldrán del texto del citado convenio, sino que las resoluciones de casos concretos serán las que tendremos que analizar.

Esta afirmación se efectúa sin tener en cuenta que los contribuyentes tienen otros problemas, como la pandemia, que seguramente tendrá sus efectos, entre los cuales citamos la existencia de una feria administrativa dentro de la comisión, que si bien se efectúan las reuniones de Comisión Arbitral y Plenaria en forma virtual no se están publicando las resoluciones de casos concretos ni las resoluciones generales.

Si bien vamos a tratar varios temas, el que me llama más la atención es cómo se modifica constantemente la forma de colocar o vender un producto o servicio, su actualización o avance es mucho más rápido que las adecuaciones legales que podrían hacerse en el Convenio Multilateral, y siendo más preciso es la venta entre ausentes o contratos electrónicos o como pueda denominarse.

A modo de introducimos en el tema citamos expresiones de Bielli y Ordóñez (1): "Por nuestra parte, podemos conceptualizar al contrato electrónico como el acuerdo de voluntades entre dos o más partes, quienes expresan su consentimiento de manera virtual, a través de diversos artefactos tecnológicos y del uso de redes locales o globales de comunicación, con la finalidad de obligarse y producir determinados efectos jurídicos patrimoniales, y con independencia de cualquier límite físico, geográfico o temporal. Definición que ampliaremos más adelante.

(1) BIELLI, Gastón E. - ORDÓÑEZ, Carlos J., "Contratos Electrónicos — Teoría General y cuestiones procesales", t. I, p. 3.

(*) Profesional independiente.

“Proseguimos al sostener que, la contratación electrónica rige una gran parte de los acuerdos que actualmente se encuentran perfeccionándose a lo largo y ancho del mundo, mediante el uso de diversos dispositivos que se emplean a dichos efectos. Constituyen actualmente una (no tan nueva) tendencia dentro de las ciencias jurídicas, que ha surgido ante el auge global del *e-commerce*, el cual se ha desarrollado y expandido rápidamente en los últimos años. Esto ha permitido acelerar y facilitar el intercambio de bienes y servicios entre personas de diversos países y ha eliminado las barreras geográficas y comerciales que en el pasado dificultaban o hacían más lento el comercio internacional.

“Aquí se origina una situación donde un individuo puede comprar un determinado elemento en cualquier parte del mundo y recibirlo en la puerta de su casa (o vía online directamente) sin siquiera dialogar con un ser humano cara a cara, sin estrechar su mano, o incluso sin conocer su idioma”.

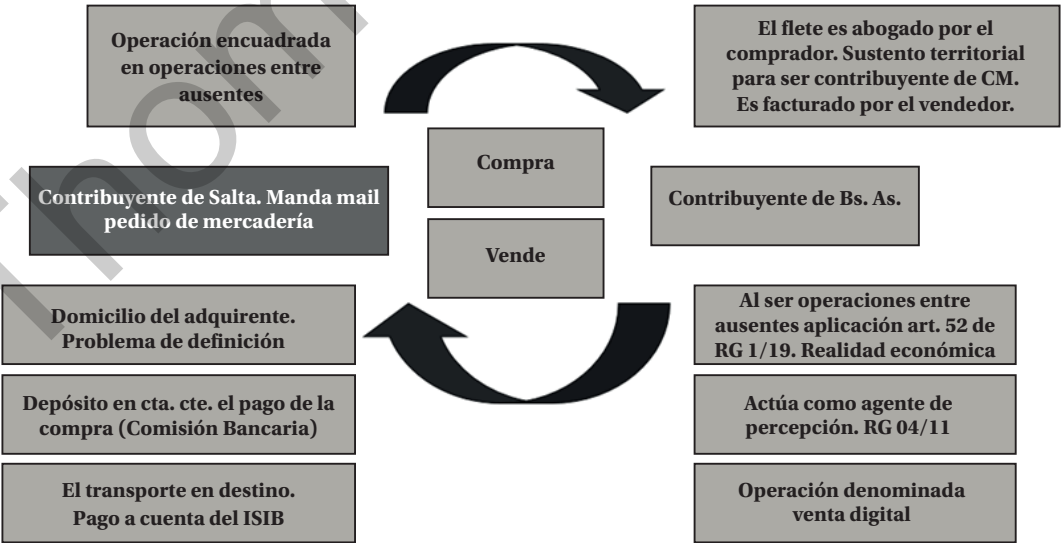
Sobre el tema que se menciona en párrafo que precede, debo reconocer que las expresiones o conclusiones no serán en concordancia con la doctrina imperante; no obstante, es mi deseo que la situación cambie y voy a expresar mi punto de vista.

Sobre la opinión de calificada doctrina, todos los días se ven o escuchan noticias en los medios de publicidad variados, acerca de cómo ha crecido el comercio electrónico.

Para efectuar un análisis de los problemas que encontramos al momento de confeccionar la DDJJ anual CM05, planteo la siguiente situación:

1. Contribuyente de Jurisdicción de Salta que compra bienes muebles para su reventa en la jurisdicción de Buenos Aires, el pedido es efectuado por mail en función de haber visto en la web del vendedor los productos que vende.
2. Dicha venta es abonada con un depósito en cuenta corriente del vendedor.
3. La mercadería es remitida al comprador en transporte el cual es abonado por el comprador.
4. Cuando el camión del transporte ingresa a la jurisdicción compradora, en la provincia de Salta que tiene puestos de controles fiscales, normalmente se hace un pago a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos.

Este sencillo ejemplo podemos esquematizarlo de la siguiente manera:



Los problemas o dudas que se presentan serían los siguientes:

a) El contribuyente que compra en la jurisdicción de Buenos Aires a través de la figura de operaciones entre ausentes en un principio no tiene sustento territorial en la jurisdicción del vendedor. El vendedor al vender o colocar un bien en otra jurisdicción tendrá que analizar donde imputar esta venta cuando efectué los coeficientes. En función de las normas vigentes debería atribuir el ingreso al domicilio del adquirente, en este caso la provincia de Salta. La duda que le queda al vendedor, es que no tiene un gasto para el sustento territorial.

b) El abonar la compra con un depósito en cuenta corriente del vendedor, esto genera una comisión bancaria en cabeza del titular de la cuenta, nos preguntamos si ese gasto debe ser considerado, en mi opinión es que si, y cómo deberíamos atribuirlo es la pregunta que nos haríamos, una distribución sería que sea en partes iguales entre jurisdicción del vendedor y jurisdicción del comprador y esto puede utilizarse por parte de los fiscos para satisfacer la idea de que existe un sustento territorial. Con respecto al ingreso no habría problema en su atribución al domicilio del adquirente. Otra situación, es que puede suceder que el vendedor al tener un ingreso en su cuenta corriente, este puede ser objeto de percepción bancaria por el sistema Sircreb vigente.

Con respecto al sistema Sircreb que actúa bajo la supervisión de los organismos del Convenio Multilateral, su operatividad considero razonable en cuanto a su funcionamiento. Al momento del presente artículo no se conocen antecedentes judiciales que hayan planteado los contribuyentes objeto de la detracción bancaria.

c) En la operatoria comercial definimos que el flete está a cargo del comprador y si no fuera así se lo cargan indirectamente en el precio del producto. Pero de acuerdo a cómo se efectúe, la operación puede tener diferentes tratamientos. Por parte del com-

prador es un gasto y si es un contribuyente jurisdiccional ahora puede convertirse en un potencial contribuyente de Convenio Multilateral y estar sujeto a percepciones. En el caso del vendedor es importante saber si paga el flete, si lo abona tendríamos el sustento territorial, lo que queda en claro que esto está totalmente relacionado con los tiempos que vivimos hoy por cuanto se asimila a ventas entre ausentes o comercio electrónico que hoy está más vigente que nunca por la situación de pandemia que se vive en el mundo y que expresamos en la introducción del tema.

d) Cuando el camión entra a la jurisdicción compradora en el puesto de control fiscal se debe efectuar un pago a cuenta, del impuesto a los ingresos brutos o ser inclusive a cuenta de una tasa por un determinado municipio, normalmente tendría que ser a cargo del vendedor, pero como el transporte está a cargo del comprador el pago a cuenta se hace a nombre de este último, aspecto que no compartimos ya que el que entra a vender en la jurisdicción es el vendedor. Son zonas grises que no están bien definidas.

II. Aclaraciones previas al desarrollo

Planteadas las situaciones, en realidad son circunstancias que suceden en el plano real hoy en día y no descartamos que pueda haber otras, en función de cada situación señalada desarrollaremos dándole un título, que en mi opinión coinciden con algunos temas que surgen de la aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

II.1. Operaciones entre ausentes

Este tema está tratado en la parte final del art. 1° del Convenio Multilateral cuando menciona: "Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del art. 3°, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado

para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).”

Haciendo un poco de historia, este párrafo no existió desde siempre en el texto del Convenio Multilateral; en mi modo de ver, fue creado acertadamente para ese tiempo y sin lugar a duda para los tiempos de la actualidad. Lo dejamos señalado por ahora, con la idea de desarrollarlo más adelante, en especial al mencionar que tipo de gastos debemos considerar, recordando que pueden ser los no computables.

El párrafo se complementa cuando define en el art. 2°, inc. b) respecto los ingresos: “A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del art. 1°, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”.

No debemos dejar de mencionar la res. gral. interpretativa 83/2002 de la Comisión Arbitral, hoy incluida en la res. gral. 1/2019, art. 52, que menciona: “Las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del art. 1° del Convenio Multilateral del 18/08/77. A los efectos de la atribución de ingresos prevista en el inciso b) *in fine* del art. 2° del Convenio Multilateral del 18/08/77, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella”.

Esto es lo que la doctrina denomina “gasto presunto” y que se diferencia con el gasto real, que es aquel que está respaldado con documentación.

Si nos referimos a los casos concretos tratados por los organismos del Convenio Multilateral no tienen un hilo conductor que nos lleve por un único camino, ya sea

porque el caso es concreto tiene sus particularidades o también en función de la composición de la mesa, esto se daría en Arbitral, recordando que cinco jurisdicciones rotan en su conformación y no así en Comisión Plenaria donde participan las veinticuatro jurisdicciones.

Me permito citar (2) unos párrafos de doctrina calificada: “Llevada al terreno de su aplicación, no resulta simple cuál sería el criterio para seguir, p. ej., para un contribuyente radicado en la jurisdicción Santa Fe y que comercializa sus productos en extrañas jurisdicciones vía página web y sin efectuar gastos en ninguna de ellas. Para el caso planteado resulta relevante la res. 55/2007 de la Comisión Arbitral.

“En la mencionada resolución el contribuyente sostiene que en el caso en discusión las operaciones con sus clientes de la provincia de Jujuy se han concretado por vía telefónica y/o electrónicamente, que la empresa no posee ni representantes ni distribuidores ni comisionistas, que no ha soportado gastos en la jurisdicción Jujuy. Es decir, no se encuentra configurado el “sustento territorial” que habilita la potestad tributaria de la provincia y acto seguido cuestiona la legalidad de la res. 83/2002 de la Comisión Arbitral.

“A lo que la Comisión Arbitral respondió, “Que la actividad de la empresa se encuentra comprendida dentro de la interpretación que realiza la norma que ha sido dictada por la Comisión Arbitral de conformidad con una de sus funciones específicas, que se encuentra contemplada en el inc. a) del art. 24 del Convenio Multilateral”.

“Que se pueden compartir o no las conclusiones que surgen de la interpretación efectuada, pero lo que no se puede es desconocerla, y en el supuesto caso de que se resolviera modificar o cambiar la misma, estos cambios surtirán efecto hacia el futuro, nunca para hechos pasados, puesto que

(2) COMIS, Pablo - LÓPEZ, Javier, “Operaciones entre ausentes en el Convenio Multilateral”. La Ley.

de lo contrario se atentaría contra la necesaria seguridad jurídica indispensable para una sana administración tributaria.

“Dada la interpretación sostenida por la Comisión Arbitral en la Res. Gral. 55/2007, se entiende —aunque no se comparta— que aquellos contribuyentes que efectúen *exclusivamente* operaciones de venta por medios electrónicos por internet o sistema similar tendrán configurado el ‘sustento territorial’ en cada una de las jurisdicciones desde el momento en que reciban el pedido de sus clientes por los medios citados”.

A pesar de lo expresado en párrafos precedentes, se comparte lo mencionado en la citada resolución de caso concreto y luego también confirmada por resolución de Comisión Plenaria en res. 15-2018; no es de aplicación unánime en los casos concretos tratados en los organismos del Convenio Multilateral.

Este concepto descripto se torna aún más aplicable a la realidad económica, tema previsto en el art. 27 del Convenio Multilateral, en concordancia con la forma rápida de cambiar los métodos de comercializar productos y servicios.

Un aspecto no menos importante es si lo vemos desde el punto de vista de la administración tributaria, que normalmente es el foco de críticas, pero así como decimos que se hace complejo el armado de coeficientes cada año y además por la escasa seguridad jurídica para los contribuyentes, en el caso de los sujetos activos es difícil encontrar el sustento territorial, que capaz que no existe, pero muchas veces seguramente existe y el inspector o funcionario no lo encuentra en su función de fiscalización, y vuelvo a insistir, los cambios en la comercialización de los contribuyentes está modificándose mucho más rápido que las normas que los rigen y las administraciones provinciales en su afán de recaudar.

Sobre el gasto presunto previsto en la RG interpretativa 82-03, la que fue dictada

en función de lo previsto en el art. 24, que dice:

“Serán funciones de la Comisión Arbitral:

“a) Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas”.

Por lo tanto, la resolución citada es obligatoria en cuanto a su aplicación, pero admito que la doctrina no es de esta opinión, no por su dictado, sino por cuanto el avance tecnológico no está receptado en las normas tributarias que fueron largamente superadas por la tecnología.

Es oportuno señalar lo que menciona Verónica del Río (3), donde se refiere a las tres modalidades de comercio que existieron y existen, a saber comercio tradicional y comercio directo o indirecto, donde destaca: “en el caso del comercio electrónico directo, es decir, aquel mediante el cual tanto el pedido como el pago y entrega del bien o prestación se realiza en línea, a través de la web, como puede ser el caso de la transmisión de productos digitalizados y accesos a bases de datos, se caracteriza por la inexistencia de un actor muy relevante a los efectos de nuestro análisis ya que no interviene la aduana. Por lo tanto, el desarrollo del comercio electrónico genera la erosión de las bases tributarias y, tal como se verá más adelante en el desarrollo de este trabajo, esto no afecta del mismo modo a los países desarrollados que a los países en vías de desarrollo.

“En segundo lugar y, tal como fuera expuesto, las consecuencias derivadas de Internet conllevan la pérdida de capacidad de los fiscos de aplicar el sistema tributario tal como hoy se encuentra diseñado. En tal sentido, uno de los principales inconvenientes con que nos encontramos es cuál de los Estados intervinientes tendría potes-

(3) DEL RÍO, Verónica, “El comercio electrónico y su impacto sobre la tributación: un primer acercamiento a su problemática”, Checkpoint La Ley.

tades para gravar las operatorias realizadas a través de Internet. Como es sabido, la potestad tributaria puede ser entendida como el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender a necesidades públicas”.

Este aspecto no es de fácil aplicación por la vigencia de normas actuales, pero considero que, en el tratamiento de los casos concretos en el seno de los Organismos del Convenio Multilateral, se deberían reglamentar, en función de la realidad económica, lo que significa admitir que está vendiendo en otra jurisdicción y ser participe con los ingresos para la confección de los coeficientes, derogar la ficción creada por la res. interpretativa 82-03, no distinguir las operaciones entre ausente y entre presentes, establecer como lugar de atribución de ingresos en donde el adquirente recibe o consume el servicio.

No debemos dejar de decir que varias jurisdicciones provinciales están modificando sus códigos fiscales provinciales, más precisamente en la definición del hecho imponible del impuesto a los Ingresos Brutos, referido al tema que estamos tratando, expresando que la comercialización de bienes y/o servicios que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio electrónico ya sea por plataforma o aplicación tecnológica, dispositivo, plataforma digital y móvil o similares, sencillamente denominada presencia digital en una determinada jurisdicción.

Entendemos que, con todas estas modificaciones, se elimina la colisión normativa actual y se esclarecen varios tipos de operaciones que actualmente no encuentran solución clara en el articulado vigente.

Finalmente, sobre este tema traigo como referencia lo sucedido en EE.UU., tema tratado en doctrina citada (4): “La Corte Su-

prema de los EEUU revisó en ‘South Dakota v. Wayfair’ el alcance y validez de la regla de la presencia física, establecida en ‘Bellas Hess’ y ratificada por ‘Quill’. Con una apretada mayoría de 5 sobre 4 jueces, dejó sin efecto la jurisprudencia de ‘Quill’ para admitir la configuración de un nexo sustancial bajo la Cláusula del Comercio, sin necesidad de que exista una presencia física en el estado en cuestión”.

La expresión “presencia física” es lo que considero que en nuestro caso sería el sustento territorial, coincidente con lo que las jurisdicciones están poniendo en sus códigos fiscales con el término presencia digital.

En función de lo que estamos tratando, y lo que está sucediendo en cada jurisdicción provincial citamos (5): “Trece provincias argentinas desde fines de 2018 han modificado los nexos para gravar los servicios digitales prestados desde el exterior a sujetos ubicados o domiciliados en el territorio de aquellas.

“Los nuevos nexos son:

“a) la utilización económica del servicio en personas o bienes domiciliados, radicados o ubicados en el territorio provincial, p. ej., los casos de Córdoba Salta, San Juan, Chaco, Mendoza, Neuquén, La Pampa y Tucumán;

“b) la ‘presencia digital significativa’ (provincias de Buenos Aires y Córdoba).

“Es criticable el camino seguido por estas provincias. Como hemos manifestado anteriormente, el respeto al orden constitucional federal de la Argentina hubiera requerido de dos pasos legales. En primer lugar, extender la aplicación del hecho imponible ‘importación de servicios’ en el IVA para que el Estado federal recaude este impuesto por los servicios del exterior a consumidores finales que incompre-

(4) BRACCIA, Mariano F. (Director), "Tributación de la Economía Digital", Ed. Thomson Reuters, La Ley, 2019, p. 634.

(5) VELTANI, Juan Darío (Director) y autores varios, "Aspectos Jurídicos de las aplicaciones de Plataformas", Thomson Reuters La Ley, p. 235.

siblemente no estaban gravados hasta la reforma de 2017, y lo coparticipe con las provincias, lo cual se consiguió con la aludida reforma (paso 1) y, en segundo término, en el marco de una nueva ley federal de coparticipación —pendiente desde la reforma constitucional de 1994—, permitir que las provincias puedan fijar un nuevo impuesto a los consumos específicos de servicios por internet efectuados desde el exterior, que quedaría excepcionado del recaudo de la no analogía con impuestos federales coparticipables (paso 2). Este nuevo impuesto otorgaría neutralidad al poner en un pie de igualdad a los operadores nacionales y del exterior en la imposición local”.

Esta situación que expresamos nos lleva a decir que la doctrina no está de acuerdo en aplicar lo indicado en párrafo que precede, personalmente considero que habría que avanzar vía de interpretación a efecto que la distribución de base se acerque lo más posible a la realidad comercial.

Sobre la adaptabilidad del comercio electrónico, venimos hablando respecto del contribuyente, pero nos olvidamos de que el sujeto es activo y las administraciones tributarias tienen que adecuarse. Así citamos a Jeffrey Owens (6) con el subtítulo de “Los amplios principios de tributación que deben regir el comercio electrónico”, que en parte pertinente menciona: “Tal vez cabe recordar, muy brevemente, las principales conclusiones de las condiciones marco. Estas fueron:

“- Que las tecnologías que constituyen la base del comercio electrónico ofrecen a los gobiernos nuevas e importantes oportunidades para mejorar el servicio al contribuyente, y que se deben proseguir esas oportunidades;

“- Que los principios de tributación que dirigen a los gobiernos en relación con el comercio convencional, deberían adecuadamente dirigir a los gobiernos en relación

con el comercio electrónico: siendo estos principios la neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad e imparcialidad y flexibilidad;

“- Que dichos principios pueden ser implantados para el comercio electrónico a través de las reglas tributarias existentes, aunque con cierta adaptación de estas últimas;

“- Que no debe haber tratamiento tributario discriminatorio del comercio electrónico;

“- Que la aplicación de estos principios debe conservar la soberanía fiscal de los países, garantizar una justa repartición de la base tributaria entre los países y evitar la doble y no tributación que no sea intencional; y

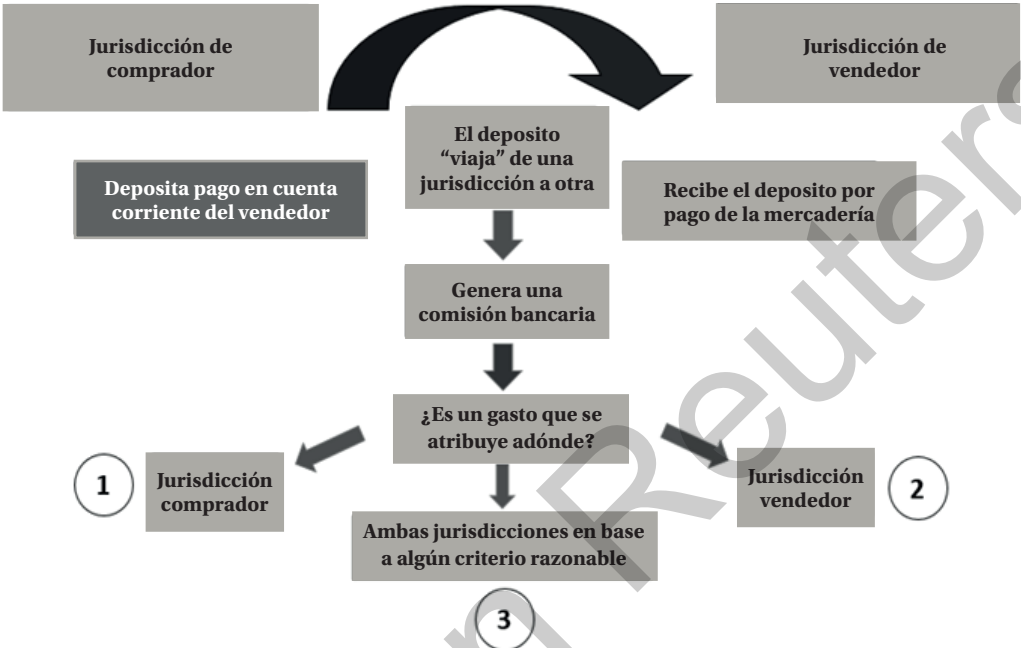
“- Que el proceso de dar vida a estos principios deberá involucrar una intensificación de la colaboración y consulta con las económicas fuera del área de la OCDE, *con grupos de contribuyentes empresariales y no empresariales*”.

II.2. Comisión bancaria y percepción bancaria

Este tema fue objeto de tratamiento en la Subcomisión de Normas en donde se conjugan las distintas jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral para sugerir resoluciones interpretativas a la Comisión Arbitral, para una mejor aplicación del citado convenio, y que motivo la emisión de la res. gral. interpretativa 7/2016, la que se refería a gastos como comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, las que son soportadas por los vendedores o prestadores de servicios titulares en la jurisdicción en la que dichas cuentas se encuentran abiertas, esta fue objeto de recursos por algunas provincias y finalmente derogada por res. de Comisión Plenaria 41/2016.

(6) OWENS, Jeffrey, "El comercio electrónico y la tributación", Bol N° 30 (1/2000) AFIP, p. 1.

Haciendo un esquema, la situación sería de la siguiente manera:



No hay duda de que el gasto denominado comisión bancaria es un gasto computable, si quisiéramos atribuirlo a la jurisdicción compradora por cuanto ahí es donde se depositó para “llevar el dinero” a otra jurisdicción, no me parece razonable que sea la situación 1. En igual sentido sería la situación 2, apropiarse el gasto a una jurisdicción vendedora o de radicación de la cuenta bancaria, sin dejar de desconocer que podría inclusive estar participando una jurisdicción que nada tiene que ver si es que la cuenta fue creada en otra jurisdicción, esta situación es la que se plasmó en la res. gral. interpretativa 7/2016 y que fue finalmente derogada. Existen muchos casos donde se trató en el seno de los Organismos del Convenio Multilateral y remitimos a su lectura (7).

Con la llamada 3, tendríamos una situación intermedia donde se tendría que hacer

participar ambas jurisdicciones, compradora y vendedora en partes iguales, es un criterio razonable que debería ser objeto de reglamentación vía resolución interpretativa, no debemos dejar de aclarar que hacerlo operación por operación es algo muy complejo para su aplicación, sería problemático. Lo interesante sería dar participación a las jurisdicciones donde se vendieron los productos o mejor dicho de donde provienen los ingresos, es importante por cuanto existe un sustento territorial para las jurisdicciones compradoras.

II.3. Fletes de compra

En su momento fue motivo de varias críticas, por cuanto cuando se hablaba de fletes, se entendía que era el referido a ventas, pero como está escrito en el Convenio Multilateral, y la esencia del impuesto, se entiende que el ejercicio de una actividad a título oneroso también estaría comprendido el flete de compra, aspecto que es receptado en el Convenio. Por eso recordemos lo

(7) RCA 38/12, RCA 7/18 y RCP 32/18.

que dice el art. 3° del Convenio Multilateral donde se establece que se computarán como gastos, “los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y *en general todo gasto de compra*, administración, producción, comercialización, etc.” (la itálica me pertenece).

Es un tema que fue discutido en tiempos pasados, hoy en día se puede decir que este tipo de gastos sin duda da sustento territorial. Entre los efectos que han producido tales situaciones, es que los agentes de percepción actúan percibiendo a pesar de que el comprador no entre en la jurisdicción vendedora. La Comisión Arbitral emitió la res. gral. 04/2011, para reglar la actuación de los agentes de percepción, pero dudamos que se esté cumpliendo en su aplicación lo que sería motivo de análisis.

Finalmente debemos traer a colación los comentarios que hizo doctrina calificada con estos conceptos **(8)** en sus conclusiones del trabajo:

“1. Los numerosos temas de interpretación controvertida en el Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos y los pronunciamientos discordantes de los organismos llamados a intervenir, configuran un crítico clima de inseguridad jurídica para contribuyentes y jurisdicciones involucradas y, desde el punto de vista de los profesionales que trabajan en la mate-

ria, una desagradable posición frente a sus comitentes cuando se llega a un ajuste pretendido por alguna jurisdicción que entiende que ha sido erróneamente calculado el coeficiente unificado, perjudicándola. De allí que adherimos a la conveniencia de una reformulación del citado Convenio, adecuando sus normas al nuevo contexto de negocios y armonizando las interpretaciones contradictorias.

“2. En particular, para la cuestión relativa a los fletes de compras, existen dos posiciones opuestas: constituyen costo de los bienes adquiridos (en cuyo caso conforman los denominados ‘gastos no computables’) o se entienden comprendidos dentro de los gastos de compras (conformando, para esta posición, ‘gastos computables’).

“3. Existen varios criterios a contemplar acerca de los fletes de compra, criterios que hemos clasificado como:

“a) contable;

“b) tributario;

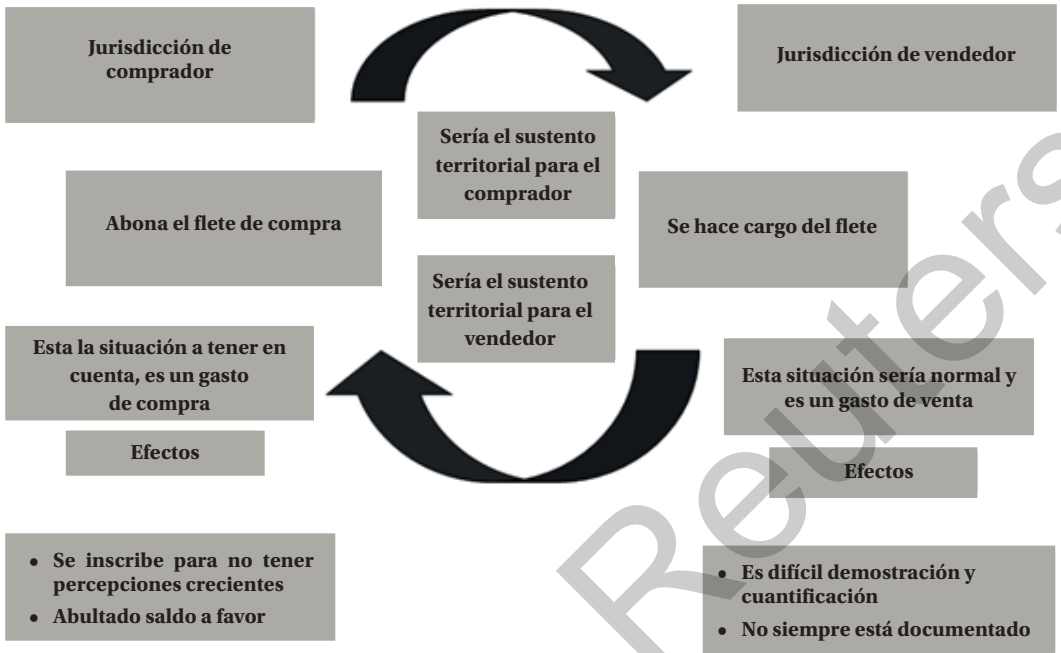
“c) de la letra del Convenio Multilateral;

“d) de los Organismos de Aplicación;

“e) jurisprudenciales.

“Del análisis de cada uno de ellos se evidencia una clara dificultad interpretativa que merece superarse, dejando de lado la puja de las jurisdicciones para ‘atrapar’ una porción mayor de base imponible y que colocan al contribuyente en rehén de las disputas internas”.

(8) SIMESSEN DE BIELKE, Sergio — EGÜEZ, Hermosinda, “Fletes de compras: problemas que se plantean en el Convenio Multilateral”, DTE, Marzo 2011.



Creo que los párrafos transcritos son claros en mencionar los problemas que acarrear los fletes de compra y también lo explico gráficamente.

II.4. Pagos a cuenta del impuesto en jurisdicción compradora

En varias jurisdicciones provinciales se implementaron puestos de control fiscales que además de controlar el ingreso de mercadería desde el punto de vista sanitario, también efectúan controles de la carga que llevan respecto a la documentación respaldatoria, en el caso de Salta, existe la figura del decomiso, también cobran pagos a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos, el cual es su misión principal.



Con sentido común deberíamos decir que el pago a cuenta debería estar a cargo del vendedor que está introduciendo mercadería a otra jurisdicción.

Sucede que el flete está a cargo del comprador, se pretende decir, que, si se presenta esta situación, entonces se entiende que el comprador fue a retirar o comprar mercadería en otra jurisdicción. Por lo tanto, el pago a cuenta es por parte del comprador y no del vendedor, en ese momento no hay problema por cuanto las administraciones fiscales están cobrando, pero el circuito de seguimiento de la mercadería no sería el correcto, y con más razón si la venta es en los términos digitales o electrónica.

Siempre que hablamos de pagos a cuenta, en este caso una detracción que se efectúa como un pago a cuenta en los puestos de control fiscal, sabemos que lo que siempre ponemos como ejemplo son las que conocemos como retenciones o percepciones, pero hablamos de pagos a cuenta, nos parece apropiado citar la siguiente doctrina (9): “Como si no bastara con tantos regímenes de retenciones y/o percepciones, las jurisdicciones han establecido una serie de ‘pagos a cuenta’, que ya no se encuadran en el circuito ni del pago, ni de la facturación.

“Uno de los regímenes más importantes en estos rubros es el referido a los ‘pagos a cuenta’ detraídos de los depósitos bancarios, y digo ‘detraídos’ porque nunca se puede confundir un depósito bancario con un hecho imponible que haga nacer la obligación jurídico-tributaria a la que debe hacer frente el contribuyente. Las razones por las que uno efectúa un depósito bancario obedecen al depósito de cheques por cobranzas por ventas, que pueden ser al contado o a plazo, a la liquidación de bienes, y los fiscos no diferencian el momento del nacimiento del hecho imponible.

(9) KARABEN, Raúl, "Regímenes de retenciones, percepciones y/o pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE); Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) XXXV, VI.

“Para la mayoría de las jurisdicciones del país, rige el sistema de ‘pagos a cuenta’ bancarios o de recaudaciones bancarias —SIFERE—, el cual es ampliamente conocido por los contribuyentes de todo el país.

“Pero el primer interrogante que nos surge es que este sistema no es un sistema de retenciones, está mal denominado; es un régimen de recaudación que se aplica sobre las acreditaciones bancarias, pero jamás un régimen de retenciones.

“Ahora, si no es un régimen de retenciones ni de percepciones, es un régimen de ‘pagos a cuenta’ o de recaudación, pero si lo denominamos así, las direcciones generales de rentas no tendrían potestad jurídica delegada por los códigos fiscales provinciales que solamente les da la potestad de establecer regímenes de retención y/o percepción, nada dice de crear regímenes de ‘pagos a cuenta’ o recaudación que esté en manos de terceros, que no sea el Organismo Fiscal. Este tema es tan rico que nos vemos en la obligación de volver en otro trabajo en el futuro”.

Queda en claro entonces que los pagos a cuenta que pudieran existir, y que aumentan también los saldos a favor de los contribuyentes deben estar bien definidos como retención o percepción y sino corren el riesgo de no estar con las definiciones que tenemos en los códigos fiscales provinciales.

III. Conclusión

El Convenio Multilateral, como norma de aplicación, es una herramienta muy bien pensada para evitar la doble o múltiple imposición, que salvo las situaciones complejas que se presentan en la economía que puedan llevar a cambiar las interpretaciones, como las que estamos tratando en el presente trabajo, considero que las decisiones en los casos concretos, al no tener un hilo conductor en los distintos temas, se está dejando de lado la aplicación del principio de razonabilidad.

Yendo sobre el tema específico, abogo que en los años que vengan se pueda modificar el Convenio Multilateral o sacar resoluciones interpretativas que hagan practica la aplicación del citado convenio y darles a los contribuyentes una mayor seguridad jurídica.

Me interesa concluir específicamente sobre la aplicación del Convenio en lo que se refiere al comercio electrónico, que la modificación que surja del Convenio o de las resoluciones interpretativas que se emitan, se complementen razonablemente con las modificaciones en los métodos de vender productos o servicios y que concluye en la forma de atribuir la base imponible a las distintas jurisdicciones en el Régimen General del Convenio Multilateral.

Me permito citar como conclusión final palabras del Dr. Ballesteros (10), ya que a pesar del tiempo pasado, algunas reflexiones hoy las seguimos discutiendo. "Para comprender los problemas que esto plantea debemos primero examinar los distintos aspectos que la norma establece.

"En primer lugar, hay que tener presente que la atribución de la base imponible debe estar respaldada por las respectivas constancias que hagan perfectamente demostrable el criterio seguido, ante los fiscos que eventualmente la verifiquen.

"A tal fin, el modo de formalizar las operaciones puede hacerlas difícilmente demostrables. Si se hacen por correspondencia, posiblemente se conserve y podrá probarse que esas operaciones se realizaron por dicho medio; si se hacen por telegrama o teletipo también es probable que se tenga la constancia; pero preguntarse cómo se prueba a un Fisco que una venta se ha realizado por medio de una llamada telefónica.

"Veamos este ejemplo: una operación comercial, se formaliza con un cliente que se domicilia, supongamos en la provincia de Jujuy. De dicha jurisdicción envían una nota notificándole al vendedor que es contribuyente. Este puede atribuir el ingreso a la

provincia de Jujuy y con ello cree haber solucionado el problema. Pero ¿qué hace cuando mañana la Municipalidad de la Capital Federal realice una verificación y pretenda que demuestre que esa venta la ha realizado mediante un llamado telefónico a o desde la provincia de Jujuy? En alguna forma tiene que estar cubierto en ambas jurisdicciones, no es una sola. Porque mientras no se sancionen el Protocolo Adicional y aun cuando este sea sancionado, van a seguir los problemas y se puede encontrar con un grave perjuicio patrimonial ante los regímenes de actualización que tenemos vigentes en las jurisdicciones adheridas al Convenio.

"Claro, lo más adecuado sería que las ventas por correspondencia y similares fueran eliminadas del Convenio porque complican la aplicación del instrumento y no allegan mayores recursos a las jurisdicciones del interior. Pero si eso no fuera así, se me ocurre que ante todo es elemental que, a través de la modificación del Convenio, que sería lo más idóneo, o a través de una resolución de la Comisión Arbitral, se fije en primer lugar taxativamente, cuáles son los medios por los cuales deben formalizarse las operaciones en estos casos, para quedar dentro del ámbito del Convenio. Y en segundo, que los medio que se fijen, como decimos, no en forma enunciativa sino taxativamente, sean de índole tal que resulten demostrables por el contribuyente y que no quede librado a criterio del Fisco o del contribuyente, Es decir que esto debe surgir con plena certeza. Este es el primer problema que plantea esta figura que estamos analizando".

Traer a colación expresiones del Dr. Ballesteros implica que ya se veía en tiempos pasados lo que está sucediendo actualmente, si bien la citada doctrina no está de acuerdo con la figura que se implementó en el Convenio Multilateral, en lo particular considero que esta fue introducida en un momento que no era oportuno, pero hoy no podemos dejar de reconocer que los tiempos han cambiado y que la modificación del Convenio se impone urgente, o bien la emisión de resoluciones interpretativas con un sentido razonable que esté a la altura de los cambios tecnológicos y comerciales que se produjeron.

(10) BALLESTEROS, Eduardo D., "Aspectos controvertidos del Convenio Multilateral", DT II 08-83-Errepar, p. 129.

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Thomson Reuters

Triangulación de ventas con terceros países

Tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos

Roberto Martín García (*)

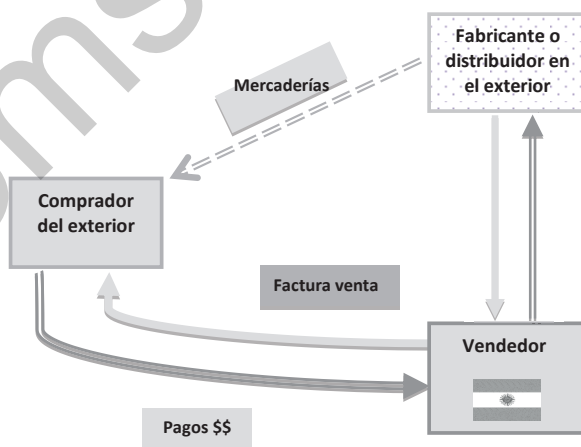
El eje conductor del presente artículo es analizar la problemática que se suscita en el impuesto sobre los ingresos brutos cuando un sujeto local vende a terceros países mercaderías que no transitan por nuestro país, sino que son enviadas directamente desde un tercer país (de origen) al país consumidor.

I. Introducción

En el presente trabajo abordaremos una problemática **(1)** en materia del impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB en adelante) que se suscita cuando un sujeto local vende a terceros países mercaderías que no transitan por nuestro país, sino que son enviadas directamente desde un tercer país (de origen) al país consumidor.

Para graficar lo expuesto hemos confeccionado el siguiente esquema:

TRIANGULACIÓN DE VENTAS A TERCEROS PAÍSES



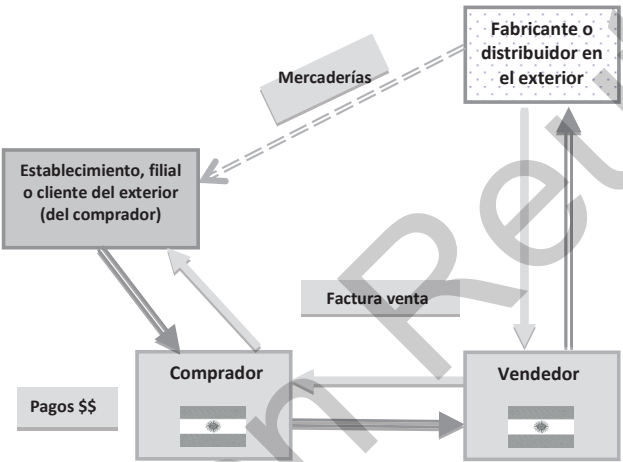
(*) Profesional independiente.

(1) No forma parte del alcance de este trabajo el análisis de otras aristas impositivas inherentes a este tipo de transacciones tales como la configuración de un EP (Establecimiento Permanente) en el exterior; liquidación de divisas; precios de transferencia; entre otras cuestiones que el lector deberá analizar adicionalmente y según las características del caso en particular.

Es pertinente aclarar que el vínculo jurídico y/o económico existente entre las partes es indistinto para nuestro análisis, y que el fabricante del exterior puede o no pertenecer al mismo país del sujeto comprador.

Asimismo, una variante al esquema anterior consiste en que el comprador fuese también un sujeto local (residente argentino) que solicita la entrega en el exterior a sus clientes o para su propio consumo en una filial o establecimiento propio del exterior:

VENTAS DE MERCADERÍAS A CLIENTES LOCALES ENTREGADAS EN EL EXTERIOR^(*)



(*) Este esquema en rigor puede tener dos variantes, una consistiría en la entrega en el exterior para uso o consumo del comprador argentino en un establecimiento propio. La segunda alternativa es la reventa por parte del comprador a un sujeto del exterior (cliente), sea este una sociedad del grupo o tercero independiente, es indistinto. Vale aclarar que, en la primera alternativa no necesariamente habrá facturación al exterior por parte del comprador.

Nótese que, bajo este esquema, el problema puede replicarse para el comprador local si factura a un sujeto del exterior (sea vinculado o no) la reventa de la mercadería. Es válido aclarar, dado que más adelante veremos la comparación con el impuesto al valor agregado (IVA) en ciertos antecedentes, que en ninguna de las alternativas se configura el objeto de este último impuesto, puesto que la mercadería se encuentra localizada fuera del territorio argentino (2).

II. El hecho imponible en el ISIB y el sustento territorial

Recordemos que este impuesto lleva como nombre su base imponible pero su hecho imponible consiste en el ejercicio habitual —en una o más jurisdicciones de nuestro país— del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste.

(2) La única diferencia consistirá en un aspecto formal de facturación, en el primer esquema el vendedor confeccionará una factura "B" sin IVA y en el segundo le facturará al comprador con un documento tipo "A" también sin IVA. Obviamente, si el comprador argentino revende a un cliente del exterior nos encontraremos en el supuesto del primer esquema.

A su vez, las exportaciones de bienes se encuentran exentas o no alcanzadas (3) en todas las jurisdicciones. Mientras que, en la mayoría de las jurisdicciones, también se encuentran exentas o no alcanzadas las exportaciones de servicios.

En términos generales, por no decir de manera unánime, podemos aseverar que la doctrina concuerda en que la obligación tributaria nacerá respecto de un determinado contribuyente en tanto se verifiquen, respecto de él, los aspectos objetivo, subjetivo, espacial y temporal del hecho imponible, a menos claro está que sea aplicable una exención.

Por su parte, las exenciones se establecen respecto a hechos que están dentro del objeto del impuesto, pero que han sido deliberadamente excluidos por el legislador. Mientras que, las exclusiones obedecen a situaciones que no están dentro del objeto del impuesto, por no cumplirse alguno de los requisitos para configurar el hecho imponible.

Normalmente en los códigos fiscales, las exclusiones de objeto en el ISIB se relacionan a actividades esporádicas, a título gratuito o que no se desarrollan en esa jurisdicción provincial. Según la doctrina mayormente aceptada, es una técnica legislativa inadecuada la adoptada en ciertos códigos, de incluir a las exportaciones dentro de las exclusiones de objeto, puesto que en rigor se tratan de actividades desarrolladas en jurisdicción provincial, habituales y a título oneroso, y por lo tanto se encuentran de manera indubitante dentro del objeto del tributo a menos que se estipule su exención. Claro está que, a efectos prácticos para los contribuyentes es indistinto puesto que no gravaran en ninguno de los dos casos las exportaciones, pero no es una distinción menor para analizar otras situaciones como las que nos toca en este trabajo.

(3) Un caso particular es el de la provincia de Misiones que hasta el período fiscal 2017 gravaba las exportaciones de bienes y que con buen criterio decidió volver a eximir las recientemente.

En cuanto al aspecto espacial, destacada doctrina (4) ha dicho: "... El sustento territorial, en definitiva, es el requisito contenido en la definición del hecho imponible por el cual, para que él se configure, o sea, para que el Fisco respectivo pueda pretender el tributo, la actividad debe haberse ejercido de manera efectiva, física, tangible, en el territorio de que se trate. Naturalmente, las constantes innovaciones tecnológicas y en los modos negociales, imponen una actitud interpretativa atenta a las nuevas realidades, en cuanto se trate de apreciar la configuración de este supuesto de hecho integrante del hecho imponible, para lo cual volvemos sobre lo anterior, será importante reparar en 'la índole' de la actividad y en la modalidad adoptada en el caso..."

Este requisito imprescindible delimita los límites territoriales de cualquier impuesto, y por ende los alcances de la potestad tributaria de la autoridad fiscal. Sobre esta última cuestión gira la problemática de este trabajo, puesto que el entendimiento en cuanto al lugar de desarrollo de la actividad gravada, es lo que definirá su suerte.

El problema se origina en el desdoblamiento entre la actividad de comercialización (sea esta una concertación entre presentes o ausentes) y la localización de la mercadería objeto de la transacción.

Una primera aproximación —dada la particular situación de que las mercaderías no transitan por nuestro país— puede llevarnos a una apresurada conclusión en cuanto a la no gravabilidad en el ISIB, ante una supuesta falta de territorialidad.

Sin embargo, como veremos, desde la óptica de ciertos fiscos provinciales al existir el despliegue de actividades vinculadas a esas ventas —tales como funciones de administración y/o comercialización— en territorio nacional, se configuraría el hecho imponible a pesar de que la tradición de la cosa suceda fuera de los límites de nuestro país.

(4) BULLIT GOÑI, Enrique, "Impuesto sobre los Ingresos Brutos", Ed. Depalma.

III. Jurisprudencia administrativa

En este apartado comentaremos sucintamente los principales antecedentes administrativos mediante los cuales las direcciones de Rentas del fisco porteño y bonaerense han esbozado sus opiniones respecto a situaciones similares a las tratadas en este artículo, que adelantamos, en todos sus casos se inclinan hacia su gravabilidad:

- *Res. (DGR) 834/2006*: a través de esta resolución Rentas de la Ciudad (actualmente AGIP) ratifica su opinión **(5)** para un caso concreto, respecto a la procedencia en la gravabilidad del impuesto sobre la reventa a clientes locales de pinturas entregadas en el exterior (compradas a una empresa perteneciente al grupo económico del vendedor), bajo el argumento de que la actividad de comercialización se desarrolla en el país dado la vigencia de acuerdos comerciales con sus clientes que así lo estipulaban.

Adicionalmente, de la documentación de soporte surge que el cliente no paga el producto a quien se lo entrega en el exterior sino a quien se lo factura, es decir la empresa argentina en cuestión, quien a su vez abona la factura al proveedor del exterior considerándola como un costo de la venta.

Asimismo, el fisco argumenta que existe un acuerdo comercial con el cliente que se ha concretado en la Argentina para responder a necesidades específicas en el exterior y evitar el traslado desde nuestro país.

- *Informe técnico (ARBA) 19/2012*: en este antecedente el fisco de la provincia de Buenos Aires opina respecto a operaciones de compraventa de mercaderías en el exterior, llevadas a cabo por un sujeto local y comercializadas a través de su web con servers radicados en el exterior, concluyendo en cuanto a su gravabilidad en el impuesto bajo el argumento de que la actividad se desarrolla en nuestro país sin importar la localización de los bienes co-

mercializados y/o del *server* donde se aceptan los pedidos.

Adicionalmente, el fisco provincial, además, de argumentar que existe sustento en su provincia, aclara por las dudas que la modalidad operativa examinada no resulta de ningún modo equiparable a la actividad de importar y luego exportar.

- *Informe técnico (ARBA) 2/2014*: el fisco bonaerense ratifica el criterio del informe anterior, en esta oportunidad dictaminó respecto a un contribuyente que concertaba ventas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con clientes locales respecto a mercadería comprada y entregada íntegramente en el exterior.

Adicionalmente, el fisco rebatió la analogía pretendida por el contribuyente con el IVA, dado que este último impuesto toma en consideración la ubicación de los productos, en cambio, en opinión de ARBA este punto no es relevante para la configuración del hecho imponible en el ISIB.

Asimismo, ARBA también sostuvo a su favor que el propio contribuyente describe el “carácter presencial” de las operaciones según los contratos firmados, por ende, la concertación se efectúa entre presentes en la CABA (donde posee su administración) y que por lo tanto “la ejecución” de las operaciones no se materializa totalmente en el exterior (como alegaba la contribuyente) sin punto de conexión con el territorio provincial o nacional.

El fisco sostiene que hay sustento territorial y que a los efectos de la atribución de ingresos en el marco del Convenio debe hacerse bajo un criterio que tenga en cuenta la jurisdicción local vehículo de la concreción de la operatoria.

IV. Doctrina

Una interesante opinión **(6)** doctrinaria en sentido contrario al informe de Rentas

(5) Informe técnico 385 DAT, DTT-DGR-2004.

(6) KOSS, Ricardo, "Ingresos Brutos. Territorialidad del impuesto. Lugar de desarrollo de la actividad", Doc-

de la Ciudad comentados ut supra, se sustenta en la tesis de que las ventas sobre mercaderías localizadas en el exterior no deberían quedar alcanzadas por el tributo, aun cuando la concertación de la operación se realice en el territorio nacional, ya que de lo contrario se estaría contrariando la decisión de la CS en la causa “Quebrachales Fusionados” (7) donde nuestro máximo tribunal sostuvo que la facultad reconocida a las provincias no comprende el comercio exterior.

No obstante, como veremos más adelante, esta postura de la Corte dio un giro de ciento ochenta grados con el tiempo.

Asimismo, también existe calificada doctrina (8) en disidencia con el fisco bonaerense, en concreto respecto al Informe (ARBA) 19/2012 comentado antes, bajo el fundamento de la inexistencia de un “nexo territorial” y la similitud de este tipo de operaciones a las exportaciones.

Al respecto los autores opinan que, no hay dudas en cuanto a que, si la mercadería fuese despachada a la plaza local para luego ser exportada, el impuesto no se aplicaría. Por el absurdo, la conclusión del informe lleva indirectamente a que el ISIB se transforme en un gravamen aplicable sobre operaciones internacionales que no reconozcan la nacionalización de la mercadería; o, lo que es lo mismo, que el impuesto estaría estructurado para incentivar ese despacho a plaza, lo que a todas luces resulta una justificación forzada y un despropósito. También aseveran que la operatoria es equivalente a una prestación de servicios a un sujeto del exterior (p. ej., el fabricante de la mercadería).

Sin embargo, no hemos hallado casística judicial que haya avalado estas

trina Tributaria Errepar (DTE), febrero 2006.

(7) CS, 21/07/1971, “Quebrachales Fusionados ICESA c. Provincia del Chaco s/ repetición”.

(8) GEBHARDT, Jorge - MALVITANO, Rubén, “Actividades sin nexo territorial frente al impuesto sobre los ingresos brutos”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), marzo 2014.

posturas doctrinarias favorables a los contribuyentes.

V. Jurisprudencia judicial

Si bien, como hemos dicho, no se observan antecedentes judiciales directos, consideramos útil para arribar a una conclusión sobre el problema, analizar ciertos fallos que versan sobre el principio de territorialidad y el comercio internacional en el ISIB.

En un antiguo fallo de Cámara (9) en el cual se discutía si el ISIB afectaba o no la cláusula comercial de la Constitución Nacional en lo relativo al comercio internacional, se concluyó sobre la gravabilidad de la actividad desplegada por una empresa, la cual consistía en “... la importación de maderas provenientes en especial de la República de Brasil, y también de Suecia y de Trieste, que transportadas por vía marítima son descargadas en el puerto de Buenos Aires y vendidas al costado del buque...”.

Dicho antecedente resulta interesante puesto que para decidir si se desarrollaba actividad en la CABA, y por ende la potestad del fisco porteño para gravar las ventas en cuestión, la Cámara hizo hincapié en el hecho de que la mercadería había sido descargada en el puerto y seguidamente vendida al costado del buque, es decir que la madera estaba situada en territorio porteño.

Por otra parte, en el fallo “Quebrachales” (10) la Corte tachó de inconstitucional las normas provinciales que gravaban las exportaciones por interferir en el comercio exterior, potestad que pertenece al gobierno nacional según nuestra Carta Magna: “Que no se deja de advertir que las provincias tienen una amplia facultad impositiva dentro de su territorio y que es justo y lógico que traten de recaudar los fondos necesarios para el desarrollo de sus actividades estatales, a cuyo fin deben recurrir a la materia imponible dentro de su propio

(9) CNCiv., sala D, 01/02/1973, “Maderera Posadas SA”.

(10) CS, 21/07/1971, “Quebrachales Fusionados ICESA c. Provincia del Chaco s/ repetición”.

ámbito, es decir que se justifica que exijan las contribuciones pertinentes a sociedades que, como ocurre con la actora, producen mercaderías en fábricas allí instaladas; pero lo que no pueden es valerse de un mecanismo como el que rige el impuesto a las actividades lucrativas, es decir: tomar como base imponible ventas realizadas por esas compañías al exterior del país, porque de esa manera interfieren las provincias en el comercio internacional y prácticamente gravan la exportación, con lo cual se toman atribuciones que son exclusivas del Congreso Nacional. Ello quiere decir que el impuesto cuya devolución se pide en autos se aplicó en trasgresión a los arts. 67, incs. 1º y 12, y 108 de la CN”.

Sin embargo, esta línea argumental de la Corte Suprema viró radicalmente con el caso “Indunor SA” (11), donde señaló: “No cabe confundir hecho imponible con la base de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar dicha obligación. El primero se dirige al mero desarrollo de una actividad con fin de lucro, la segunda atiende al precio de venta de los productos como índice razonable para medir la riqueza producida, por lo que no puede cuestionarse la legitimidad constitucional del acto de imposición por computar dicha base para establecer el monto del tributo... la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga con motivo o como requisito para permitir la salida de los productos del ámbito territorial”.

Luego, en reiteradas oportunidades, la Corte sostuvo firmemente esta postura:

- “Las provincias tienen facultades con fundamento en principios constitucionales para gravar las actividades lucrativas desarrolladas en su territorio, sin que esa potestad encuentre impedimento en el hecho de que los bienes afectados pudieran ex-

portarse o estén destinados a esa finalidad, pues no se ha gravado la exportación misma, ni el impuesto ha sido establecido con motivo o a raíz de ella” (12).

- “Que en virtud de lo expresado, no habiéndose probado que el impuesto discutido se aplique únicamente en ocasión de extracción de mercaderías para su exportación, ni que la ley local entorpezca o impida la circulación de aquellas, corresponde desestimar esta repetición” (13).

Vale aclarar que, estos antecedentes han sido emitidos durante la vigencia del impuesto sobre las “actividades lucrativas” (antigua denominación del ISIB), y en su momento consagraron la potestad de las provincias para gravar operaciones de comercio exterior, en particular las exportaciones.

Sin embargo, posteriormente, la adhesión de las provincias a Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, implicó en materia de exportaciones y a efectos de favorecer su competitividad, el compromiso a no hacer recaer el ISIB respecto a este tipo de ingresos (14).

Consecuentemente las provincias fueron incorporando en sus códigos la exención o exclusión (según la técnica legislativa adoptada) de las exportaciones, para alinearse al consabido principio de tributación “en el país de destino” emanado del tratado del GATT/OMC, al que nuestro país ha adherido, y que en virtud de la última reforma constitucional posee rango *supra* legal y, por ende, es de aplicación obligatoria (15).

(12) CS, 28/11/1978, “Elías Moos SA c. Provincia de Buenos Aires”.

(13) CS, 02/04/1985, “Marwick SA c. Provincia de Misiones”.

(14) KACENELSON, Anabela, “Tributación de servicios internacionales en impuestos a los consumos”, DTE, agosto 2016.

(15) HALLEY CABRERA, Luis, “Los alcances de la imposición provincial sobre los ingresos brutos”, DTE, julio de 2008.

(11) CS, 13/09/1973, “Indunor SA c. Provincia del Chaco”.

Por último, en un antecedente más cercano, el Tribunal Fiscal de Apelaciones **(16)** de la Provincia de Buenos Aires se expidió en una causa —que recaía sobre un proveedor de alimentos a compañías aéreas— a favor del fisco bonaerense en su pretensión de aplicar percepciones del ISIB sobre sus clientes que desarrollaban la actividad de transporte internacional (exenta).

Para justificar su decisorio, el tribunal consideró que había sustento territorial y remarcó que la Corte ha sostenido que las provincias pueden gravar la riqueza producida en su territorio, aunque una parte de ella trasponga sus fronteras a condición de que el gravamen no sea discriminatorio, o de algún modo impida o dificulte actividades interjurisdiccionales.

VI. Conclusión

Hemos visto que, de acuerdo con la postura de al menos dos de los principales fiscos provinciales, si un sujeto local lleva adelante funciones de administración y/o comercialización en nuestro país, a efectos de concretar ventas de mercaderías situadas en el exterior —que en ningún momento circulan por nuestro territorio—, igualmente se configuraría el hecho imponible en el ISIB puesto que se estarían desarrollando actividades a título oneroso en nuestro país vinculadas a tales ventas, independientemente de la modalidad de concertación y/o ubicación del cliente.

(16) TFBA, sala III, 20/04/2017, "Gate Gourmet Argentina SRL".

Si bien compartimos las posturas doctrinarias en cuanto a lo absurdo e injustificable que resulta gravar este tipo de transacciones que pertenecen a la órbita del comercio internacional, lo cual colisiona con la regla del "país de destino", se requiere de una modificación legislativa que estipule la exclusión taxativamente, como sucedió con el caso de las exportaciones, debido a que como sabemos la analogía no resulta aplicable en materia de exenciones.

Por lo expuesto, para no tributar sobre ellas y a su vez evitar controversias con los fiscos provinciales, los contribuyentes tienen a priori dos salidas, una es nacionalizar las mercaderías a través de su importación para luego exportarlas, de manera de obtener la exención por exportación.

El problema de esta solución es que, además de los costos fiscales (v.gr.: tasas, aranceles, etc.) adicionales que ocasionaría, se perderían los beneficios en la logística comercial que normalmente se busca con este tipo de transacciones, tales como la mejora en los tiempos y costos de entrega.

La segunda opción consistiría en instrumentar estas operaciones de manera tal que se configure la concertación (v.gr., a través de un representante de ventas) en el exterior, y de ese modo evitar el "nexo territorial". Claro está que, esta última alternativa conlleva la ponderación de otros efectos fiscales y comerciales como, p. ej., la configuración de un EP en el exterior, que exceden el marco de este trabajo.

Thomson Reuters

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Publicación de las ordenanzas municipales en la provincia de Buenos Aires: a propósito de pronunciamientos de la Suprema Corte

Gastón Vidal Quera^(*)

En el artículo el autor analiza el estado actual de las controversias suscitadas en el tributo de derecho de publicidad y propaganda en la provincia de Buenos Aires, analizando la normativa municipal correspondiente y los pronunciamientos de la Suprema Corte de la provincia.

I. El tema

A raíz de recientes pronunciamientos de la Suprema Corte de la provincia de Buenos Aires relacionados con la publicación de las ordenanzas municipales y los derechos por publicidad y propaganda, se analizará el tema, su estado actual y la controversia que generan esta clase de tributos municipales.

II. ¿Qué son los derechos por publicidad y propaganda? Potestades para su cobro

Esta clase de tributos generaron muchas controversias hace varios años ya que muchos municipios, de la mano de tercerizar su cobro, empezaron a reclamar por publicidad exterior e interior, así como también al “beneficiario” de la marca que no estaba

ubicado en el ejido municipal y respecto a quien se distribuían sus productos.

Primero hay que analizar su naturaleza jurídica, si se trata de tributos o no.

En primer lugar, cómo están reguladas dentro de las ordenanzas fiscales de todos los municipios, los derechos de publicidad y propaganda tienen un indudable carácter tributario. Lo que debe definirse es si se trata de impuestos, tasas o contribuciones especiales.

Comparto con la doctrina en entender que los derechos de publicidad y propaganda son *tasas*, por retribuir la prestación por parte del municipio del servicio de control de la uniformidad y estética del espacio público y la preservación de la salubridad visual y sonora, por la instalación de elementos publicitarios o para evitar cualquier otro efecto pernicioso que pudiera derivar-

(*) Profesional independiente.

se de carteles, estructuras, publicidad móvil, propaganda escrita o gráfica.

Se ha dicho con acierto acerca de los derechos por publicidad y propaganda:

“[S]e aplican sobre la colocación, inscripcón o circulaci3n de avisos, letreros, chapas, escudos, volantes y cualquier otra publicidad o propaganda efectuada en la vía p3blica, siempre y cuando exista un asiento territorial en el 3mbito del ejido municipal. Para las municipalidades de la provincia de Buenos Aires es necesario que la publicidad o propaganda se realice con fines lucrativos y comerciales: as3 lo dispone el art. 226, apart. 8, del dec.-ley 6769/58 y sus modificaciones - Ley Org3nica Municipal” (1).

As3 las cosas, tambi3n se entiende que “[e]n general, se admite la procedencia de este tributo cuando se trata de gravar la existencia de elementos publicitarios instalados en la vía p3blica o en el exterior de un local, sea con el concepto de precio p3blico, o como tasa. En tanto tasa, el cobro de dicho tributo se justifica por la actividad municipal de polic3a de la publicidad, por estar facultados para controlar su contenido, en cuanto al decoro de la publicidad y a las buenas costumbres, como tambi3n respecto de la seguridad de los elementos publicitarios ubicados en el ejido municipal, que apunta a colocarlos en debida forma, para evitar ca3das, como tambi3n impedir que obstaculicen las se3ales de tr3nsito” (2).

Y asimismo sostiene que “el problema se inicia cuando, con fines recaudatorios, los municipios hacen reclamos en concepto de publicidad y propaganda respecto no solo de los elementos publicitarios existentes en la vía p3blica, sino tambi3n sobre los que se vean desde la vía p3blica o lugares de ac-

ceso p3blico. As3 se intenta tributar por elementos publicitarios ubicados adentro del local” (3).

Cabe destacar que el pago de los citados tributos resulta procedente en los casos en los cuales se coloca publicidad en la vía p3blica en jurisdicci3n municipal. Eso incluye el caso en el cual esta se encuentra en los carteles colocados en los frentes y paredes exteriores de los comercios y con tal motivo son visibles desde la vía p3blica. En tales casos entiendo es una tasa que se cobra por la autorizaci3n, por la polic3a municipal de la moralidad, etc. Otro de los fundamentos est3 dado por el uso del espacio p3blico de jurisdicci3n municipal que efectúa el particular al colocar los elementos publicitarios.

Pero en muchos casos los municipios reclamaban los derechos de publicidad y propaganda por elementos publicitarios colocados en el interior de los comercios, algo que a3n hoy en d3a algunas jurisdicciones, no en el caso de la provincia de Buenos Aires, siguen exigiendo.

Cuando se trata del interior de un inmueble de propiedad particular, el propietario (o en su caso el locatario, usufructuario, concesionario, etc.) tiene de por s3 el derecho de colocar la publicidad que desee, y tambi3n el derecho de impedir que cualquier otro coloque la publicidad. Se comprende entonces que la pretensi3n municipal de percibir tales derechos, en tales casos constituye un absurdo, adem3s del hecho de no prestarse servicio alguno.

En ese sentido la Comisi3n Federal de Impuestos en la res. 562 de fecha 17/08/2011 (“Ondabel SA c/ Municipalidad de Guaymall3n-Pcia. de Mendoza s/ Derecho de publicidad y propaganda”) consider3: “Nos inclinamos por sostener que se acerca m3s a identificarse con el Impuesto a las Ganancias que con el IVA: es evidente en cuanto a la identificaci3n del sujeto pasivo (la fir-

(1) ALMADA, Lorena, “An3lisis de los 3ltimos precedentes en materia de derechos de publicidad y propaganda”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo XXXV, febrero 2014

(2) “Aplicaci3n de las normas tributarias en el espacio”, por TEIJEIRO, Guillermo O., en “Tratado de Tributaci3n”, Ed. Astrea, 2003, t. I, p. 875.

(3) MARCOS, Laura M. — 3LVAREZ ECHAG3E, Juan Manuel, “Derechos de publicidad y propaganda: jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia”; PET 2013 (abril-512).

ma que publicita sus productos) y a la imposible traslación a los precios, como podrá ocurrir con el último de los tributos ... Por consiguiente, consideramos que en el supuesto de hecho que se nos presenta ... se encuentra en pugna con el régimen de coparticipación federal de impuestos ... b) En el caso de la publicidad y propaganda por anuncios o anaqueles colocados en el interior de los locales comerciales es un impuesto y, como tal, análogo al Impuesto a las Ganancias”; para finalmente resolver: “Declárese al tributo previsto en el art. 164 y ss. del Código Tributario del municipio de Guaymallén, Pcia. de Mendoza, aprobado por la ordenanza general tributaria para el ejercicio 1977 —respecto de su aplicación por dicha actividad en el interior de los locales comerciales—, en pugna con el régimen de coparticipación federal de impuestos”. Idéntico temperamento y resolución tuvo lugar en el Expediente N° 777/10: Laboratorio Cuenca SA c/ Municipalidad de Guaymallén - Pcia. de Mendoza s/ Derecho de publicidad y propaganda, de fecha 17 de agosto 2011.

En conclusión, la potestad municipal no puede nunca abarcar o comprender publicidad o elementos publicitarios en el interior de locales comerciales por cuanto no se puede cobrar ninguna clase de tributos sobre estas por estar ello en pugna con el régimen de coparticipación federal a criterio de la Comisión Federal de Impuestos y no poder prestarse ninguna clase de servicio.

Además en la provincia de Buenos Aires si bien la Ley Orgánica de Municipalidades dispone dentro de los recursos municipales en el art. 226 inc. 8°: “Colocación de avisos en el interior y exterior de tranvías, vehículos en general, estaciones de ferrocarril, teatros, cafés, cinematógrafos, y demás establecimientos públicos, colocación, inscripción o circulación de avisos, letreros, chapas, banderas de remates, escudos, volantes, y toda otra publicidad o propaganda escrita u oral hecha o visible en la vía pública con fines lucrativos y comerciales”.

En definitiva el resumen actual del tema, la publicidad exterior para poder ser grava-

da debe serlo con una tasa efectiva, real y con una concreta prestación de un servicio divisible y no puede cobrarse por publicidad que se la conoce como “interior”, lo que entiendo que se aplica a la provincia de Buenos Aires y a la totalidad de las jurisdicciones.

III. La necesidad de publicación de las ordenanzas municipales: estado actual del tema en la provincia de Buenos Aires

La publicación de las ordenanzas municipales, su obligatoriedad o no y por qué medios, es una cuestión que ha generado bastante litigiosidad y controversias entre los fiscos municipales y los contribuyentes.

La difusión y conocimiento de ordenanzas municipales (fiscales e impositivas) que establecen tributos es fundamental en un estado de derecho y razones de certeza y seguridad jurídica así lo aconsejan.

En la República Argentina existen más de dos mil doscientos cincuenta (2250) municipios, y solo en la provincia de Buenos Aires hay casi ciento cuarenta (140), en los que cada uno de ellos tienen diferentes características, costumbres e incluso acceso a herramientas tecnológicas. La difusión de sus normas es algo importante y que da certeza en la relación Fisco y contribuyente y que evita conflictos y controversias.

El tema, ha generado particular controversia en el tributo que cobran los municipios denominados “derechos por publicidad y propaganda”, que en muchos casos el reclamo se endereza directamente contra el “beneficiario” de la publicidad, que es en la mayoría de los casos el titular de la marca o el que tiene el derecho a explotarla, que carece de asiento o presencia en el municipio que le cobra. En ese caso, se ha planteado como dichos sujetos toman conocimiento que son sujetos pasivos del tributo, lo que ocurre como veremos muchas veces en el ámbito de juicios de apremio. En otras palabras, cómo se toma conocimiento de la normativa en cuestión, para poder cumplir con los deberes formales y materiales a su cargo, de ahí la

jurisprudencia que se fue gestando en la materia. Es fundamental que se conozca las normas por parte de los destinatarios legales tributarios para que estos puedan cumplir con ella, o, en su caso impugnarla por las razones que consideren.

IV. Marco normativo de la provincia de Buenos Aires

Cabe considerar que, en primer lugar, la Constitución de la provincia de Buenos Aires, dispone en el art. 191 que la Legislatura deslindará las atribuciones y responsabilidades de cada departamento, confiriéndoles las facultades necesarias para que puedan atender eficazmente todos los intereses y servicios locales, con sujeción a las reglas que enumera. Por su parte, el art. 193 de la Constitución establece: “Las atribuciones expresadas tienen las siguientes limitaciones: 1) Dar a publicidad por la prensa a todos sus actos, reseñándolos en una memoria anual, en la que se hará constar detalladamente la percepción e inversión de sus rentas”.

En el tema se debe analizar la Ley Orgánica de Municipalidades (dec. ley 6769/58) y la ordenanza general 267/80 que se encuentran vigentes, con sus respectivas modificatorias.

La Ley Orgánica de Municipalidades disponía —ya que fue modificada, como se analizará— en el art. 108 dentro de las atribuciones del Intendente la de promulgar y publicar las disposiciones del Consejo o vetarlas dentro de los diez días hábiles de su notificación, caso contrario, quedarán convertidas en ordenanzas. En forma coincidente la ordenanza general 267/80 (regulatoria del procedimiento administrativo y de producción de los actos administrativos) dispone en el art. 125 que “los reglamentos administrativos producirán efectos jurídicos a partir del día siguiente al de su publicación por medio que determine el Departamento Ejecutivo”. Esas normas atribuían al Departamento Ejecutivo la facultad de promulgar y publicar las ordenanzas municipales, y determinar razonablemente el medio de publicidad a ser utilizado.

No existía de acuerdo a esas normas, en la provincia de Buenos Aires, la obligatoriedad de organizar un boletín informativo municipal ni la obligación de publicar las ordenanzas en un BO, sino que la forma de difusión estaba en cabeza del intendente municipal que determinaba la manera en que ella se llevaba a cabo.

En ese sentido, esa facultad delegada al intendente municipal fue reconocida por la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires hace muchos años al sostener: “La Ley Orgánica de Municipalidades atribuye al Departamento Ejecutivo la promulgación y publicación de ordenanzas y, consecuentemente, cabe reconocerle atribuciones para determinar razonablemente el medio de publicidad a utilizar” (4).

De tal manera, se tuvo por válida la manera en que el Intendente daba difusión a sus normas al sostener: “... la difusión a través de los medios masivos de comunicación y la comunicación a los vecinos de lo dispuesto mediante la exhibición de la copia de la mencionada ordenanza en el hall central del municipio” (5).

Como no se establecía que manera de difundir las normas municipales es que se generaron situaciones como las que analizó la jurisprudencia de la Suprema Corte de Buenos Aires.

V. Los fallos de la Suprema Corte de Buenos Aires

Los dos fallos que se comentarán abordan el tema de la necesidad de publicar las ordenanzas municipales.

El primero de ellos, dictado el 13 de julio de 2020 en la causa “Municipalidad de Berazategui c/ Molinos Río de La Plata SA s/ apremio” se dictó a raíz de un fallo de la CS que había revocado una anterior sentencia de la Suprema Corte. Cabe destacar que

(4) SCBA, “Santos, Eladio c/ Municipalidad de Bahía Blanca”, 14/11/1989.

(5) SCBA, “Gallardo, Alicia Angela c/ Municipalidad de Colón”, 25/08/1998.

la ejecución versaba sobre la ejecución de derechos por publicidad y desde su primera presentación la demandada sostuvo “la inexistencia de deuda ante la falta de publicación de las ordenanzas que sustentarían el crédito reclamado en autos”.

La Suprema Corte del voto del Dr. Soria por la mayoría al que se adhirieron Genoud y Pettigiani con la solución de la Dra. Kogan indicó: “...debo destacar que de la compulsada de autos no surge que la ordenanza haya sido publicada en el BO ni en ningún otro medio de comunicación con cobertura en el domicilio de la demandada. En segundo orden, merece resaltarse la actitud asumida por el municipio ejecutante quien, más allá de haber alegado que las ordenanzas fueron puestas a conocimiento de la deudora, pudo —al momento de contestar las excepciones impetradas— acreditarlo y no lo hizo. ... la deuda reclamada no puede ser ejecutada por la vía escogida, por lo que el medio de impugnación debe ser declarado procedente, siendo innecesario —en atención a lo indicado— el tratamiento de las restantes excepciones”.

El otro caso de la misma fecha en la causa “Municipalidad de Junín c/ Cadbury Stani Adams Argentina s/ apremio” se rechazó la ejecución por publicidad y propaganda de los *períodos 2005 a 2009*. Surge del voto de la mayoría que “...en lo que respecta a la alegada publicación en la página web del municipio, coincido con lo dictaminado por el señor Procurador General en cuanto pesaba sobre la ejecutante la carga de acreditar que la ordenanza que diera origen al cobro de los derechos de publicidad y propaganda hubiera estado disponible para cualquier usuario de internet, permaneciendo en tal condición de fácil accesibilidad mientras durara su vigencia, sin que conste en las actuaciones el más mínimo atisbo de respaldo probatorio que así lo corrobore ... la mera mención de que las ordenanzas fiscales e impositivas vigentes en los períodos 2005 a 2009 fueron ‘oportunamente publicadas’ en la página web oficial del ente municipal nada dice acerca de su satisfactoria divulgación y certeza respecto de la autenticidad de los textos, sus

fechas de publicación ni su permanencia en el tiempo durante los períodos fiscales que se reclaman la deuda exigida no puede ser ejecutada por la vía escogida”.

VI. Modificación de la Ley Orgánica de Municipalidades en el año 2012

Como ocurre en muchos casos, la jurisprudencia obligó al cambio de la legislación vigente.

En tal sentido, se modificó la Ley Orgánica de Municipalidades de la provincia de Buenos Aires (dec.-ley 6769/58) en el mes de diciembre de 2012 con el dictado de la ley 14.491. Es importante para conocer el alcance de la reforma referirse a los fundamentos de la ley, para lo cual se los transcribe íntegramente:

El presente proyecto tiene por finalidad modificar el art. 108 de la dec.-ley 6769/58 “Ley Orgánica de las Municipalidades”, a los efectos de que dicho cuerpo legal recepte de manera amplia y plenamente el principio republicano, en materia de publicidad de los actos de gobierno.

Se consagra de esta manera la garantía en materia de transparencia y acceso a la información con que cuentan los ciudadanos de la provincia de Buenos Aires, en concordancia con el art. 12 inc. 4), de la Carta Magna provincial estableciendo que todas las personas en la provincia gozan del derecho a la información y la comunicación; con la ley 12.475 reconoce a toda persona física o jurídica que tenga un interés legítimo, el derecho de acceso a documentos administrativos cuya divulgación no se encuentre prohibida expresamente.

Actualmente la Ley Orgánica Municipal atribuye al Departamento Ejecutivo Municipal la promulgación y publicación de ordenanzas.

El tema de la vigencia de las disposiciones normativas (fundamentalmente las de carácter general, como las ordenanzas) es importante a la hora de juzgar la eficacia del sistema republicano. La provincia

de Buenos Aires no exige en su legislación, como bien lo hace su par cordobesa, la organización de un Boletín informativo municipal.

Así se contempla la obligación de los municipios de confeccionar un boletín, publicarlo en forma mensual, ponerlo a conocimiento de la población en forma gratuita y en lugares públicos... (Ley Orgánica de las Municipalidades de la provincia de Buenos Aires, Iván Tenaglia, Librería Editora Platense, Ed. 2000, comentario al art. 24, p. 61).

Por otra parte, si bien algunos municipios —no todos— de la provincia de Buenos Aires en la práctica cuentan con Boletines Oficiales, el acceso por parte de los ciudadanos no es un trámite sencillo, más aún cuando se trata de buscar normas o temas legales con referencias escasas, o acceder a ellas desde lugares alejados o desde otras jurisdicciones.

Por lo expuesto, la incorporación de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información (TIC) y en particular a través de las páginas web oficiales los municipios los Departamentos Ejecutivos en el marco de sus exclusivas competencias pueden facilitar un rápido y ágil acceso a la información en materia de normas legales promulgadas.

También cabe señalar que existe normativa provincial que requiere de la adhesión voluntaria de los municipios, mediante ordenanza para su entrada en vigencia en la jurisdicción local; no existiendo en la actualidad un sistema de registro que verifique y ordene dichas adhesiones.

En consecuencia, la ley promueve la creación de este Registro Oficial atento la necesidad de contar con un instrumento que permita coordinar con los municipios la aplicación e interpretación de la normativa provincial adherida por las municipalidades en lo referente a una más eficiente administración local.

Por lo expuesto, solicito a los señores legisladores que me acompañen con su voto la presente iniciativa.

En consonancia, con los fundamentos se establecen las siguientes modificaciones:

“ARTÍCULO 1º: Sustitúyese el Inc. 2 del art. 108 del Decreto-Ley 6.769/58 ‘Ley Orgánica de las Municipalidades’, el que quedará redactado de la siguiente manera:

“Inc. 2º: Promulgar las ordenanzas o en su caso vetarlas dentro de los diez días hábiles, contados desde su notificación.

“Asimismo, dar a publicidad en el BO municipal, las disposiciones del Concejo y las ordenanzas”.

“ARTÍCULO 2º: Incorpórase como incs. 18 y 19 del art. 108 del Decreto-Ley 6769/58 ‘Ley Orgánica de las Municipalidades’, y sus modificatorias, los siguientes:

“Inc. 18: Confeccionar el BO municipal en el que deberán publicarse las ordenanzas del Concejo, decretos y resoluciones de ambos departamentos, que dicten las Autoridades del Gobierno municipal.

El BO municipal se confeccionará como mínimo una vez por mes, y se pondrá en conocimiento de la población en la sede de la municipalidad y en los lugares de acceso público, que al efecto se determine; también deberá incorporarse en la página web oficial del municipio, sin restricciones’.

“Inc. 19: Llevar un Registro Especial de ordenanzas y disposiciones en general, numerado correlativamente, que adhieran a normas de carácter provincial.

‘En los casos que se disponga la adhesión a una norma provincial, deberá comunicarse al Poder Ejecutivo provincial, dentro de los tres [3] días hábiles contados desde su publicación, para ser incorporada a un Registro provincial de adhesiones a normas de la provincia de Buenos Aires (RANOP)’.

Se dispone, por ende, que las ordenanzas fiscales e Impositivas, sean publicadas

en un BO municipal y que dichas normas también se pueda tener acceso por medio de las páginas web de los respectivos municipios para, de esa manera, contar con adecuada difusión y conocimiento por parte de todos los habitantes.

Por lo expuesto, a partir del año 2013, en el tema que se viene analizando deberá controlarse el cabal cumplimiento de la publicación de la manera que ahora se establece para ver si los tributos que se establecen y las obligaciones de las respectivas ordenanzas fiscales, han sido publicadas en el BO municipal y en los sitios webs con fácil acceso.

La respuesta de la jurisprudencia al tema fue la que forzó el cambio legislativo para que se respete el principio basal de la seguridad jurídica y de certeza en un tema tan importante como es el de la publicación de las normas.

VII. Comentarios finales

Como comentarios finales se puede sostener:

1) Los derechos por publicidad y propaganda son tributos, dentro del género tasas

que cobran los municipios por el servicio de control de los elementos publicitarios que se colocan, su seguridad y las características de lo que se pone con respecto a esta.

2) Es necesario en un estado de derecho que se dé amplia difusión a las normas municipales para evitar que se generen litigios como los que analizó la Suprema Corte de la provincia de Buenos Aires.

3) El acceso a la normas municipales para cualquier interesado debe estar al alcance de la mano sea en registros informáticos de fácil acceso esencialmente en la página web de cada municipio, con las últimas modificaciones. Lo ideal es la publicación también en un BO además de poder acceder vía web.

4) Si las particularidades del municipio no permiten contar con herramientas informáticas se le debe dar la más amplia difusión y ser de fácil acceso su obtención de los textos actuales en el municipio o en su Concejo Deliberante.

Thomson Reuters

PROVINCIA DE CÓRDOBA

Thomson Reuters

Un freno judicial a la implementación de un régimen de retención irrazonable

José Daniel Barbato (*)

La idea del presente artículo es analizar la causa "Banco Credicoop Limitado c. Municipalidad de Córdoba - plena jurisdicción" del 21/05/2020, en la que se declara la nulidad de los actos emanados por la Dirección General de Recursos Tributarios de la municipalidad de Córdoba, la cual implementó un régimen de retención sobre la contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios; y designó, para ello, a las entidades bancarias como agentes de recaudación con relación a sus proveedores, con lo cual se estableció una carga pública en cabeza de dichas entidades y se dio origen a un supuesto de responsabilidad fiscal por deuda ajena.

I. Introducción

La Cámara Contencioso Administrativa de la Tercera Nominación del Poder Judicial de Córdoba (1), en la causa "Banco Credicoop Limitado c. Municipalidad de Córdoba - plena jurisdicción" (2) del 21/05/2020, admitió la acción contenciosa administrativa interpuesta por la mentada entidad bancaria y, en consecuencia, declaró la nulidad de los actos administrativos emanados de la Dirección General de Recursos Tributarios de la citada municipalidad.

En este supuesto, la municipalidad de Córdoba (3), por medio de una resolución general —la 15/2016— implementó un ré-

gimen de retención sobre la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios (4) y, por ello, designó a las entidades bancarias —entre ellos, el banco accionante— como agente de recaudación del mentado tributo con relación a sus proveedores estableciéndose una carga pública en cabeza de dichas entidades dando origen a un supuesto de responsabilidad fiscal por deuda ajena.

Dicha situación motivó a la entidad financiera a impugnar los correspondientes actos administrativos emitidos por la autoridad municipal habiéndose agotado la instancia administrativa y, por ello, la parte actora objetó, en el ámbito judicial, su designación como agente de retención del CIACIS.

El accionante, en su presentación, manifestó su disconformidad con la pretensión tributaria municipal basándose sintética-

(*) Abogado y consultor tributario.

(1) De acá en simplemente la Cámara, a cargo de las Dras. María Martha del Pilar Angeloz de Lerda y Cecilia María de Guernica.

(2) Expediente 3611419 iniciado el 28/04/2017.

(3) De acá en más, lisa y llanamente la MCO.

(4) De aquí en adelante, sencillamente la CIACIS.

mente en estos argumentos: 1) Sostuvo la ilegitimidad e inconstitucionalidad de la resolución General que lo designó agente de retención por violar el principio de legalidad tributaria. 2) Puso de manifiesto los agentes de recaudación (de retención y de percepción) son sujetos a quienes no se les verifica el hecho imponible y, por ello, deben pagar una obligación ajena. 3) Resaltó que dicha responsabilidad tributaria solo puede ser creada por disposición legal. 4) Destacó que el accionar comunal se apoyó en una ilegítima delegación legislativa. 5) Indicó que, en el caso, las entidades financieras designadas como agentes de retención no tenían ninguna vinculación respecto a la posible configuración de los hechos imponibles de sus clientes siendo esto absolutamente ilógico. 6) Interpretó que la MCO trasladó al accionante sus facultades de verificación y fiscalización y tal tarea implica un costo que no es remunerado siendo ello contrario al principio de razonabilidad. 7) Estimó que el régimen de retención era ilegítimo al tratarse de una tasa ya que el hecho imponible no está constituido únicamente por la actividad desplegada por el contribuyente sino que principalmente se encuentra integrado por una cuestión totalmente ajena a él relativa al servicio que debe prestar el municipio en razón de la actividad comercial, industrial y de servicios que aquel realiza en su ámbito territorial. 8) Precisoó que la elección arbitraria efectuada por el Fisco al designar a los bancos como agentes de retención afecta también el principio de igualdad en la tributación ya que esta no tiene fundamento al ser sujetos completamente ajenos a la relación jurídica tributaria. 9) Refirió que la ilegítima designación como agente de retención le implica la obligación de asumir una responsabilidad solidaria con relación a su actuación frente a una tasa a pesar de no tener ninguna relación con el hecho imponible que se pueda o no verificar entre el cliente como presunto contribuyente de la tasa y el fisco municipal y esto evidenciaba una violación al derecho de propiedad. 10) Acotó que la CIACIS, al ser una

tasa que recae sobre los ingresos brutos, eran análogos y vulneraba el art. 9º de la ley 23.548 del Régimen de Coparticipación Federal.

El Tribunal competente, en su pronunciamiento, hizo lo siguiente: 1) Examinó distintos artículos, en particular 71, 180, 186 y 188, de la Constitución de la Provincia de Córdoba. 2) Citó un precedente del Alto Tribunal cordobés —causa “Banca Nazionale del Lavoro SA”, sentencia 206/1999, —donde se manifestó que la voluntad del Constituyente, por medio de la reforma constitucional de 1994, fue conferir a los municipios el carácter de autónomos. 3) Puso de manifiesto que las atribuciones impositivas de las municipalidades deben ser ejercidas dentro del marco del reparto de competencias entre las Provincias y la Nación y conforme a los principios constitucionales que rigen la materia (legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, generalidad, capacidad contributiva, etc.). 4) Destacó que el principio de legalidad en virtud del cual ningún tributo puede ser exigido sin Ordenanza que lo disponga estableciendo expresamente: “Solo la ordenanza puede:...” 3) Indicar el sujeto pasivo (responsables por deuda propia y ajena), así como todos los supuestos en los que exista responsabilidad solidaria”. 5) Citó el antecedente “Cintafón SRL” del 03/04/1986 del Alto Tribunal Federal quien aportó el concepto de agente de retención. 6) Dijo: “... El instituto de la retención o de la percepción requiere, pues, de ciertos condicionantes para convertir a un sujeto en responsable por deuda tributaria ajena. Así es menester que el fisco sea acreedor del contribuyente y, a su vez, que este se encuentre vinculado con el agente de retención o de percepción, no solo en virtud de la disposición material de la suma dineraria que este ostenta, sino a través de su participación en un negocio que dé lugar al nacimiento de la obligación impositiva en cabeza del contribuyente. En otras palabras, para la procedencia de su designación como tales, los agentes de retención y de percepción deben tener algún vínculo jurídico con el contribuyente, que guarde

a su vez relación con el nacimiento de la relación jurídico-tributaria entre ese contribuyente y el Estado...” 7) Aseveró que “... los agentes de retención y de percepción están, pues, interpolados en una relación jurídica tributaria y en razón de ello, y además, por estar o entrar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo, la ley los elige para desempeñarse en tal carácter. Su actuación, por tanto, queda legitimada con la circunstancial intervención como parte en una relación jurídica privada que, a su vez, da origen al nacimiento del hecho imponible en cabeza de su contraparte...” 8) Expresó que “... el fundamento de esta carga pública es que el Estado recaude los tributos en el momento mismo que se produzca el hecho imponible, en la fuente, es decir, en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, por lo que el carácter de retenedor, solo puede atribuirse a quien tenga participación en la operación gravada...” 9) Recordó que la CS, en el fallo “Laboratorios Raffo SA c. Municipalidad de Córdoba” del 23/06/2009, consideró que la CIACIS era una tasa y, como tal, su cobro se conectaba con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente. 10) Puso de relieve que entre el agente pagador de la CIACIS y el agente de retención designado no era próxima dado que el banco era completamente ajeno al hecho imponible previsto para la tasa tratada. 11) Expresó que “... la razonabilidad de los regímenes de retención y de la consecuente atribución de responsabilidad solidaria a un tercero, está dada cuando la retención o detracción es una consecuencia del negocio privado celebrado entre el tercero y el contribuyente, hecho fáctico que fundamenta la obligación de retener, lo que no sucede en el supuesto de autos, ya que, repito, la configuración del hecho imponible no se relaciona con dicha relación jurídica...”

Este precedente, a mi juicio, amerita el desarrollo de algunos comentarios que se expondrán seguidamente.

II. Notas preliminares

A los efectos de comprender esta temática, resulta necesario abordar, en forma previa, ciertas aristas de importancia.

II.1. La CIACIS es una tasa

El tributo en discusión es la CIACIS el cual actualmente está contemplado en los arts. 256 y ss. del Código Tributario (5) de la MCO.

Al respecto, dicho Código, en su art. 256, prevé: “El ejercicio de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios, u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinado a promoverla, difundirla, incentivarla o exhibirla de algún modo, está sujeto al pago del tributo establecido en el presente título, conforme a las alícuotas, adicionales, importes fijos, índices y mínimos que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual, en virtud de los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial, pero que tienda al bienestar general de la población. Asimismo, se incluyen todas las acciones que por sí o por intermedio de otras instituciones vinculadas o asociadas, desarrolle el municipio a fin de promover el desarrollo de la economía local y la competitividad de los sectores productivos, fijando la ordenanza Tarifaria Anual los importes que retribuirán este servicio. Estarán gravadas las actividades desarrolladas en sitios pertenecientes a jurisdicción federal o provincial enclavados dentro del ejido municipal”.

También el art. 261 del CTM, en su parte correspondiente y al regular el tributo bajo examen, dispone: “La habitualidad está determinada por la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. El ejercicio habitual de la actividad gravada deber ser entendido como el desarrollo en el ejercicio fiscal de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas

(5) De ahora en más, simplemente el CTM.

por el tributo, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades. El ejercicio en forma discontinua o variable de actividades gravadas, no hace perder al sujeto pasivo del gravamen su calidad de contribuyente. Habitualidad. Presunciones. Se presume la habitualidad en el desarrollo de las siguientes actividades: 1) Intermediación ejercida percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas. 2) Fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos), compraventa y locación de inmuebles. 3) Explotaciones agropecuarias, mineras, forestales e ictícolas. 4) Comercialización en esta jurisdicción de productos o mercaderías que entran en ellas por cualquier medio de transporte. 5) Operaciones de préstamos de dinero, con o sin garantía. 6) Organización y explotación de exposiciones, ferias y espectáculos artísticos”.

A su vez, el art. 260 del CTM, en su parte pertinente, ordena: “La base imponible estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados por las actividades gravadas en el período fiscal, salvo lo dispuesto para casos especiales...”

De lo expuesto, se infiere que la CIACIS es un tributo debiéndose precisar a qué categoría clásica pertenece.

En primer lugar, el tributo en cuestión lo único que tiene de “contribución” es solamente su denominación porque, de sus aspectos esenciales, se visibiliza que este no tiene ligamen alguno con la realización de obras y/o de mejoras efectuadas por el Estado en un espacio físico determinado y que benefician a un grupo de contribuyentes por mediar un incremento en el valor de su patrimonio (6).

En segundo término, se colige que, si bien el texto normativo comunal hace alusión a una contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, su

hecho imponible se configura con el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad dentro del espacio físico de la comuna y, además, su base imponible está dado por los ingresos brutos del período fiscal y todas estas connotaciones lo aproximan al concepto de impuesto.

En tercer orden, la normativa en juego también hizo referencia a la prestación de “... los servicios municipales de contralor, salubridad, higiene, asistencia social y cualquier otro no retribuido por un tributo especial...” y, por lo tanto, esta gabela sería una tasa.

En cuanto a este último aspecto, la base imponible de la tasa en sí sería harto cuestionable porque el costo del servicio derivado de esta no tiene conexión alguna con los ingresos brutos del período fiscal.

Sin embargo, esta incertidumbre teórica fue oportunamente disipada por la CS, en la causa “Laboratorios Raffo SA c. Municipalidad de Córdoba” (7) del 23/06/2009, al determinar que la CIACIS, dentro de las distintas categorías ortodoxas de los tributos, conformaba una tasa (8).

(7) Fallos 332:1503. En dicho fallo, el Alto Tribunal, al hacer suyo la opinión de la Procuración General de la Nación, aseveró que “... Teniendo en cuenta que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitadamente determinada por la existencia o no del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que los diferentes modos bajo los cuales los contribuyentes desempeñan sus actividades no causan mutación en la naturaleza jurídica del tributo, resulta evidente que la ‘Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios’ (CCIES) tipificada en el art. 167 del Código Tributario Municipal de la Ciudad de Córdoba no encuadra dentro de los primeros, ya que el legislador diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago tomando en cuenta la prestación de los particulares de ciertos servicios comprendidos en una serie de actividades estatales que enumera, de forma no taxativa...”.

(8) En efecto, la CS, en el precitado antecedente y apoyándose en el dictamen de la Procuración General de la Nación, también expresó que “... se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio re-

(6) Un ejemplo de ello es la contribución que se cobra a los frentistas por el incremento de valor de los inmuebles ante la pavimentación de una calle.

II.2. El instituto de la responsabilidad tributaria y la CIACIS

Se manifestó, en su hora, que la relación jurídica tributaria, en cuanto a su contenido, era compleja (9) y, en la esfera propia del derecho tributario sustantivo, el legislador, en aras de proteger con mayor celo el crédito tributario del Estado, creó distintos sujetos en la relación jurídica impositiva.

La doctrina clásica, basada en la separación entre deuda y responsabilidad (10), distinguió dos categorías de sujetos pasivos.

Efectivamente, uno es el responsable por deuda propia, entendiendo por tal a aquel que deberá efectuar el pago del impuesto sea con recursos y en nombre propio (deudor), y el otro es el responsable por deuda ajena, interpretando por tal a aquel que deberá efectuar el pago del impuesto en nombre ajeno (responsable).

En resumen, y como puede observarse, en el plano del derecho tributario sustantivo, hay dos sujetos nítidamente distintos, el deudor y el responsable.

Al respecto, se dijo que "... los elementos para determinar los sujetos pasivos de la obligación tributaria son aquellos que la ley establece que deben ser reunidos para el perfeccionamiento del hecho imponible —que ocasiona el nacimiento de la obliga-

ción tributaria en cabeza de su realizador— y para el perfeccionamiento del hecho generador de responsabilidad que ocasiona el nacimiento de la responsabilidad para los demás sujetos. Es preciso destacar que la responsabilidad de los sujetos distintos al contribuyente de derecho o deudor no nace por perfeccionar el hecho imponible sino por otro hecho distinto..." (11).

En este sentido, también se señaló que "... además del sujeto pasivo de la obligación, la ley tributaria muchas veces agrega otros responsables del pago de la obligación tributaria, e incluso del cumplimiento de otros deberes fiscales, quienes son habitualmente designados como 'responsables'..." (12).

A su vez, los responsables fiscales integran una categoría de sujetos pasivos de la obligación tributaria habiendo sido definidos como "... quienes por imperativo legal, han de cumplir la antedicha obligación, si se producen los presupuestos de hecho que la norma establece para que la obligación se extienda a los mismos, lo que supone que asumen una posición deudora junto con los deudores..." (13).

En definitiva, el legislador tributario, con el propósito de alcanzar una mayor tutela del crédito tributario estatal, estableció dos presupuestos diferentes.

Por un lado, el destinatario legal tributario que es el sujeto que debe afrontar el pago del gravamen y que está considerado en su hecho imponible y, por el otro, el sujeto que, en ciertas ocasiones, debe abonar el citado crédito y que se verifica con el nacimiento de la responsabilidad, de estrecha

ferido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente...".

(9) Al respecto, se apuntó que "... otros autores, como Pugliese, sostienen también la existencia de una relación compleja, donde, al lado de la relación principal de pagar el impuesto, estarían las obligaciones accesorias de pagar intereses y multas, es decir, todas las relaciones de carácter sustantivo, pero no tributario, sino penal, esto es, relaciones de Derecho Tributario Penal. Pero estas son originadas por otros hechos, que no son los que dan origen a la relación tributaria; la infracción es un hecho punible del que nace la relación jurídica tributaria penal...", Conf. JARACH, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Cima, Buenos Aires, 1980, 3ª ed., p. 124.

(10) La distinción clásica estriba en "deuda" (o "debitum" o "schuld") y "responsabilidad" (u "obligatio" o "haftung"), Conf. JARACH, "Curso...", ob. cit., p. 157.

(11) Conf. PALAVECINO — BARBATO, "Responsabilidad por deudas y multas impositivas y aduaneras", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001, 1ª ed., p. 20.

(12) Conf. GIANNINI, A. D., "Instituciones de Derecho Tributario", Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 124.

(13) Conf. SAINZ DE BUJANDA, "Los sujetos de la obligación tributaria", en Ensayos sobre Administración Pública y Derecho Tributario, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1968, t. I, p. 361.

conexión con el aspecto subjetivo pasivo de la obligación tributaria.

En otras palabras, el legislador estableció que la obligación tributaria nacida respecto al sujeto que realizó el hecho gravado viene a tener una pluralidad de sujetos obligados a su pago, el uno, por consumarse el hecho imponible y, el otro, por materializarse el presupuesto de responsabilidad, ambos definidos por ley.

En este marco conceptual, se encuentran como responsables los agentes de recaudación —a saber, el agente de retención (14), el agente de percepción (15) y el sustituto (16)— los cuales son especies del responsable por deuda ajena que son asiduamente utilizados por el Estado por ser de suma utilidad al momento de allegar recursos al erario y de facilitar sus deberes de contralor.

En fin, en la relación jurídica tributaria de la CIACIS, se aprecia, por un lado, que el acreedor es la MCO y, por el otro, la enti-

dad financiera es el responsable por deuda ajena al ser un agente de retención del gravamen en tanto que su proveedor es un responsable por deuda propia.

III. Primer comentario

En el contexto examinado, se observa que la implementación de un régimen de retención a diversas entidades financieras, desde el punto de vista del derecho tributario sustantivo, es un absurdo dado que el banco, al tratarse de una tasa y de un responsable por deuda ajena, no se beneficiaba con la prestación del servicio público contenido en la CIACIS que es exigida por la MCO.

Ciertamente, la tasa en sí misma es "... aquel tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. Se entiende que, como tributo, es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo..." (17), es decir, "... es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en esta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado..." (18).

De ello se infiere que la legitimidad de esta categoría tributaria está relacionada con la prestación de un servicio público que se individualiza en el contribuyente pagador (o sea, el proveedor del banco o el responsable por deuda propia) y tal circunstancia no se verifica en modo alguno en el agente de retención (es decir, el banco) por ser responsable por deuda ajena en la CIACIS.

Lo dicho con anterioridad fue oportunamente validado por el Alto Tribunal en numerosos antecedentes.

En efecto, la CS, en la causa "Municipalidad de Santa Fe c. Marconetti Limitada SA" de 1964, dijo: "... La no prestación efectiva de los servicios municipales hace

(14) El agente de retención es "... el sujeto que, en razón de su función, oficio, actividad o profesión entra en contacto con una masa de riqueza que adeuda o que debe entregar al contribuyente, de la cual detrae, resta o amputa una parte, con la obligación de ingresarla a las arcas fiscales...", Conf. VICCHI, "Los agentes de retención: condiciones de responsabilidad y límites para instituirlos", publicado en *Derecho Fiscal*, t. XLVI, ps. 200 y ss.

(15) El agente de percepción "... es el sujeto que debe agregar a las sumas de las que resulte acreedor, por la venta de bienes o por la prestación de servicios, un importe en concepto de tributo que, cobrado o no del contribuyente, debe ingresar al fisco...", Conf. VICCHI, ob. cit., ps. 200 y ss.

(16) El sustituto es aquel por el cual "... la ley tributaria sustituye completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquel y queda, por consiguiente, obligada —no junto al sujeto pasivo sino en lugar del mismo— al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva..." aclarando que "... la esencia de la sustitución tributaria no consiste en que una persona deba satisfacer una deuda de otra, sino en el hecho de que la primera se coloca en el lugar de la segunda, a todo lo largo de la relación tributaria, desde el comienzo hasta el fin...", Conf. CORTI, A. y otros, "Procedimiento Fiscal", Ed. Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 62.

(17) Conf. JARACH, "Finanzas públicas y derecho tributario", Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 234.

(18) Conf. GIANNINI, A.D., ob. cit., p. 50.

improcedente el cobro de la tasa correspondiente...” (19) y, en igual sentido, en el antecedente “Compañía Química SA c. Municipalidad de Tucumán” del 05/09/1989, expresó que “... al cobro de las tasas debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio...” (20).

En línea con ello, el Tribunal cimero, en autos “Hidroeléctrica Tucumán SA c. Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa” del 11/06/2002, expresó: “... La concesionaria de la generación de energía hidroeléctrica no se encuentra comprendida en la obligación de tributar la tasa al uso del agua, contemplada en la ley 731 de Riego de la Provincia de Tucumán, pues —además de no corresponder a un servicio efectivamente prestado— el uso del agua de la provincia como fuente generadora de energía encuentra contrapartida en la regalía del art. 43 de la ley 15.336...” (21).

Además, el Alto Tribunal, *in re* “Massalin Particulares SA c. Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” del 21/03/2006, afirmó: “... Al cobro de una tasa debe corresponder —entre otros extremos— una individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente...” (22).

En definitiva, el régimen de retención de la MCO, al obligar a actuar a la entidad bancaria como agente de retención y ser un responsable por deuda ajena sin que obtenga ningún beneficio con la prestación del servicio público que es objeto de la CIACIS, conforma una situación que no se compadece con la lógica fáctica ni normativa.

IV. Segundo comentario

Otra arista a considerar es que, desde el punto de vista del derecho tributario sus-

tantivo, la responsabilidad solidaria, para ser legítima, nace en la medida en que se cumplan ciertas condiciones puesto que: a) se aplica a título represivo; b) es de carácter subjetiva; c) es subsidiaria; y d) debe permitir un adecuado de ejercicio del derecho de defensa de responsable por deuda ajena.

En lo aquí interesa, la cuestión que se intenta resaltar es que la responsabilidad solidaria es de índole subsidiaria y, por lo tanto, el Fisco debería exigir primero su crédito al responsable por deuda propia (el proveedor) y, luego y si este incumple con tal exigencia, se debería intimar al responsable por deuda ajena (el banco).

En otros términos, la entidad bancaria, en su condición de responsable por deuda ajena, debería abonar la CIACIS únicamente en la medida en que su proveedor, en su rol de responsable por deuda propia, no cumpla con esta y, en consecuencia, el Fisco acreedor, para ello, debería previamente intimar de pago al proveedor deudor y, si éste no cumple, allí sí podría requerir la responsabilidad solidaria del banco.

Esta tesitura se sustenta en las contribuciones efectuadas por la doctrina y la jurisprudencia.

A tal efecto, se dijo que “... la responsabilidad atribuida a los directores no quita a esta garantía su carácter subsidiario, asistiéndole a los directores el derecho de exigir previamente el pago al deudor principal...” (23).

En la misma línea, se sostuvo que “... los directores, gerentes, etc. no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto porque la suya no es una obligación propia sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago

(19) Fallos 259:413, publicado en www.csjn.gov.ar.

(20) Fallos 312:1575, publicado en www.csjn.gov.ar.

(21) Fallos 325:1370, publicado en www.csjn.gov.ar.

(22) Fallos 329:792, publicado en www.csjn.gov.ar.

(23) Conf. Tribunal Fiscal de la Nación, en el fallo ple-nario “Salvatierra, Mario R.” del 28/10/1975, publicado en Derecho Fiscal, t. XXV-B, p. 1106.

al deudor principal, como lo establece la ley...” (24).

Finalmente, es susceptible de mención que “... la subsidiariedad aludida tiene su razón de ser en que el deudor principal de la obligación tributaria es solo el contribuyente cuya obligación nace de un hecho imponible único. La obligación, en cambio, de los directores de la sociedad nace de un acto distinto y posterior del hecho imponible, con lo que resulta indudable que la solidaridad debe ser impuesta por la ley en forma subsidiaria...” (25).

Por último, es susceptible de mención que, si bien los referidos aportes abordaron la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración de los entes societarios, sus consideraciones son también de proyección al supuesto de los agentes de retención de la CIACIS.

V. Tercer comentario

Otra faceta a tener en cuenta es que el régimen de retención de marras, al tratarse de una tasa y al recaer sobre un responsable por deuda ajena que no tiene una relación con el hecho imponible del gravamen ni obtiene beneficio alguno con la prestación del servicio público que es objeto de este, desvirtuó el instituto de la responsabilidad solidaria apartándose del principio de la realidad económica, típica del derecho tributario.

En cuanto a la interpretación de las leyes fiscales, el CTM, en su art. 3º, primer párrafo, establece que “... Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes o responsables...”

(24) Conf. CNFed. Cont. Adm., sala IV, en autos “Club Adelante Asociación Civil y Deportiva” del 15/07/1999.

(25) Conf. FREYTES, “Responsabilidad tributaria de los directores de los administradores de sociedades anónimas”, publicado en Derecho Fiscal, t. XXVII, ps. 714 y ss.

Al respecto, la CS, en autos “Atkinsons J. E. Ltda” del 24/05/1957, se refirió al principio interpretativo de la realidad económica al señalar: “... Si esa ha sido la realidad de los hechos, es con arreglo a ella que ha correspondido aplicar la ley impositiva para dar el caso su justa solución. Así lo autorizan las normas interpretativas de las leyes tributarias que se dan en los arts. 12 y 13 de la ley 11.683. Como lo indica de estos textos: ‘Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...’” (26).

También el Alto Tribunal, en la causa “Narden Argentina SRL” del 08/06/1971, resolvió que “... en la interpretación de las leyes tributarias ha de atenderse a su fin y significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, aunque a ese fin sea preciso apartarse, en alguna medida, del régimen que en el derecho común gobierna la personalidad de las sociedades...” (27).

En línea con lo dicho, se expidió la CS, en el precedente “Eurotur SRL” del 04/05/1995, al aseverar que “... en materia impositiva, toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate. Tal ha sido la intención del propio legislador cuando en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 (actuales 1º y 2º del mismo texto legal) estableció que la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible debe hacerse atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...” (28).

La citada jurisprudencia avala la tesitura porque el régimen de retención implementado por la MCO, al no tener en conside-

(26) Conf. Procedimiento Fiscal-II-Errepar-308.006.001.

(27) Fallos 280:18.

(28) Publicado en Procedimiento Fiscal-II-Errepar-308.002.001.

ración las particularidades mencionadas, transgrede el principio señalado.

VI. Cuarto comentario

En línea con lo anterior, es susceptible de mención que la instauración de un régimen de retención, con las falencias normativas referidas, se opone al principio de razonabilidad, reconocido en el art. 28 de la CN, y que consiste, en apretada síntesis, en la necesaria adecuación de medios y fines.

Este significativo concepto fue abordado por autorizada doctrina al ilustrar que "... la garantía del debido proceso sustantivo con respecto a la ley, consiste en la exigencia constitucional de que las leyes deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias que motivaron el acto, los fines perseguidos en él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto..." (29).

En este caso, se corrobora la falta de proporcionalidad existente entre el objetivo perseguido (el aseguramiento de la recaudación de un tributo municipal) y el medio utilizado para ello (el establecimiento de un régimen de retención que desnaturalizó el instituto de la responsabilidad solidaria dado que el agente de recaudación no tiene ligamen con el hecho imponible del gravamen ni tampoco recibe servicio público alguno por el pago de este) (30).

Vale decir que la Cámara, en su decisión, se hizo eco de esta idea, con una visión ligeramente diferente, al expresar que "... la razonabilidad de los regímenes de retención y de la consecuente atribución de responsabilidad solidaria a un tercero, está dada

cuando la retención o detracción es una consecuencia del negocio privado celebrado entre el tercero y el contribuyente, hecho fáctico que fundamenta la obligación de retener, lo que no sucede en el supuesto de autos, ya que, repito, la configuración del hecho imponible no se relaciona con dicha relación jurídica..."

VII. Quinto comentario

La instauración de un régimen de retención que desnaturalizó el instituto de la responsabilidad solidaria por no tener vínculo alguno el responsable por deuda ajena con el hecho imponible del CIACIS ni beneficiarse con la prestación de ningún servicio público por el pago de esta menoscaba a otros apogemas fundamentales del derecho constitucional tributario.

En primer lugar, lo manifestado es contrario al principio de ejemplaridad el cuál fue reconocido por la CS, en autos "Aerolíneas Argentinas c. Provincia de Buenos Aires" (31) del 13/11/1986, ilustró que "... esta solución tiende a revertir la incoherencia que revelan los actos del Estado que por un lado, no incluye el impuesto a los ingresos brutos en el costo de la tarifa oficial de la empresa de transporte aéreo y, por otro, el mismo Estado *lato sensu* intenta percibir dicho impuesto, cuando la aludida exclusión lo desnaturalizó en su sustancia técnica, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos..." (32).

Este paradigmático fallo mereció importantes comentarios por parte de la doctrina al señalar que "... la ética jurídica impone que el Estado dé ejemplos y sea consecuente y no incoherente en su accionar, no mereciendo tutela jurisdiccional quien no ostente rectitud ética en su conducta y posterior presentación en justicia, fórmula (doctrina de los actos propios) que también opera en las obligaciones tributarias y

(29) Conf. LINARES QUINTANA, "Razonabilidad de las leyes", Ed. Astrea, Buenos Aires, 1970, Cap. XVIII.

(30) En línea con ello, no hay que olvidar que "... Este (en alusión al medio utilizado) debe guardar razonable proporcionalidad con la finalidad perseguida, de modo de no ocasionar una innecesaria e irracional restricción al ejercicio de derechos constitucionales...", Conf. SPIS-SO, "Acciones y recursos en materia tributaria", Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, 1ª ed., p. 68.

(31) Fallos 308:2153 y publicado en ED, 122-724 y ss.

(32) Este criterio también fue compartido por el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en la causa "Rogelio De Luca SCA" del 06/08/1974, publicado en Derecho Fiscal, t. XXVI, p. 670.

el derecho que lo rige y no es excluyente del Estado fisco sino aplicable al mismo de manera principal..." (33).

En segundo término, la situación descripta también infringe el principio de seguridad jurídica el cual cuenta con un valor primordial en un Estado de derecho.

Al respecto, se opinó que "... el principio de formalismo consiste en la necesidad de que existan normas procesales de cumplimiento ineludible para las partes y para los jueces y en la eficacia en el tiempo y en el espacio, de las resoluciones judiciales. Bajo el primer aspecto, el formalismo puede ser considerado como el antimural de la arbitrariedad del Estado y como un elemento básico de la libertad civil. Bajo el segundo, el formalismo da estabilidad y, por ende, eficacia a las resoluciones judiciales..." (34).

Coincidente con este temperamento, se aseveró: "... La seguridad, en su doble manifestación (certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad) ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz..." (35).

Concurrentemente, el Alto Tribunal, en el precedente "Autolatina Argentina SA c. DGI" del 27/12/1996, precisó que "... una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reco-

nocido, asimismo, jerarquía constitucional..." (36).

En tercer orden, la implementación de un absurdo régimen de recaudación también vulnera el apotegma de la buena fe que está estrechamente ligado con la moralidad exigible al obrar de la Administración pues "... el derecho administrativo se relaciona con la 'moral' desde dos puntos de vista: primero en cuanto toda persona administrativa ha de tener inexcusablemente una base moral, ya que la moral es y debe ser la base de toda la actividad de la administración y el soporte de la actuación de los administrados (...) Una de las formas en que se traduce la moral radica en la pureza de las intenciones, elemento integrante de la 'buena fe'. Todos los conceptos esenciales de la buena fe en materia civil son de aplicación en materia administrativa..." (37).

En este sentido, cabe mencionar que la Procuración del Tesoro de la Nación, en un célebre dictamen del 17/04/1986 (38), manifestó que "... el Estado Nacional, persona ética por excelencia, debe actuar no solo dentro del orden jurídico, sino también en consideración a la equidad y a los principios que la informan..."

En consonancia con ello, la jurisprudencia de la CS y la doctrina sostuvieron la importancia especial del principio de la buena fe en el derecho público y del contenido moral de los actos administrativos (39).

A su vez, la buena fe, consagrada en el (anterior) art. 1198 del Cód. Civil y en el (actual) art. 9º del Cód. Civ. y Com., es un principio supremo del derecho y, por ende,

(36) Fallos 319:3208.

(37) Conf. ALTAMIRA, "Curso de Derecho Administrativo", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1971, p. 36.

(38) Acuerdo 3098/1995, "Dirección de Parques Nacionales".

(39) Al respecto, ver: CS Fallos 298:265, 307:1227, 307:1601, 308:191; y MARIENHOFF, "Tratado de Derecho Administrativo", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993, t. 2, ps. 347 y ss.

(33) Conf. CORTI, A., "Jurisprudencia fiscal anotada" en IMP 45-A, ps. 47 y ss.

(34) Conf. PODETTI, "Teoría y técnica del proceso civil", Ed. Ediar, Buenos Aires, 1963, p. 116.

(35) Conf. SAINZ DE BUJANDA, catedrático de la Universidad Complutense, citado por CASÁS, "Revista Jurídica de Buenos Aires. Derechos humanos y tributación", Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2001, p. 65.

marco necesario de la actuación de un Estado de Derecho, en particular, ante el mandato constitucional de afianzar la justicia contenida en el Preámbulo.

VIII. Palabras finales

A modo de conclusión, se señala lo siguiente:

1. La implementación del régimen de retención, en materia de CIACIS, por parte de la MCO es altamente controvertido y cuestionable.

2. En este contexto, se observa, por un lado, que el acreedor es la MCO y, por el otro, la entidad financiera es el responsable por deuda ajena al ser un agente de retención en tanto que su proveedor es el responsable por deuda propia.

3. Dicho régimen, apoyado en un excesivo afán recaudatorio, desnaturalizó el instituto tributario de la responsabilidad solidaria olvidándose que su procedencia debe cumplir inevitablemente con el recaudo de subsidiariedad puesto que el Fisco debería exigir su reclamo, en primer lugar, contra el responsable por deuda propia (el proveedor del banco) y, luego y si este incumple, debería direccionar su pretensión contra el responsable por deuda ajena (la entidad financiera).

4. El establecimiento de este régimen de retención no se compadece con la lógica fáctica y jurídica porque la carga del agente de retención no tiene ninguna relación con el hecho imponible de la tasa ni él tampoco se beneficia con la prestación del servicio público que es motivo del gravamen.

5. Las particularidades mencionadas transgreden significativos axiomas del de-

recho tributario tales como el de la realidad económica, de razonabilidad, de ejemplaridad de los actos de gobierno, de seguridad jurídica y de buena fe.

6. Independientemente de la opinión vertida, se aprecia que el fallo comentado es auspicioso dado que ratificó el criterio ya fijado por la CS en el citado antecedente “Laboratorios Raffo” al considerar que la CIACIS es una tasa —con la consecuente necesidad de que su cobro esté atado a la prestación de un servicio a favor del contribuyente pagador— y, de este modo, la Cámara respetó la doctrina del acatamiento moral de los fallos de la CS por parte de los tribunales inferiores (40).

7. El mentado precedente también se comparte porque este, al resolver, también puso énfasis en la necesidad de que el agente de retención, al actuar como responsable por deuda ajena, tenga proximidad con el hecho imponible del gravamen que deba abonar el responsable por deuda propia.

8. La Cámara, entre sus diversos fundamentos, subrayó la importancia que tiene el principio de razonabilidad a la hora de establecer un régimen de recaudación el cual indudablemente representa una carga económica y administrativa para los particulares en pos de colaborar con los entes recaudadores que muchas veces, por comodidad, les trasladan sus compromisos a los particulares.

(40) Al respecto, tener presente el fallo de la CS, en la causa “Magín Suárez, Luis” del 23/02/1987, Fallos 310:348.

Thomson Reuters

PROVINCIA DE TUCUMÁN

Thomson Reuters

Se declaró la inconstitucionalidad del régimen de recaudación bancaria del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Tucumán

Carlos E. Yatzkaier (*)

El autor analiza una importante jurisprudencia de la Suprema Corte de la provincia de Tucumán, en la cual se declara la inconstitucionalidad del régimen de recaudación bancaria en el impuesto sobre los ingresos brutos.

I. Introducción

Con fecha 2 de marzo de 2020, la Excma. Corte Suprema de Justicia, falló sobre el recurso de casación interpuesto por la provincia de Tucumán, contra el fallo emitido por la Cámara Contencioso Administrativa - Sala III de esta provincia, el 11/12/2018.

El actor, C. F. J. A., en su presentación original cuestiona y solicita se declare la inconstitucionalidad de las res. gales. 93/2014; 14/2016 y 59/2016, siendo la sentencia de la Cámara favorable al presentante. La parte demandada (provincia de Tucumán) recurrió dicha sentencia mediante un recurso de casación ante la Corte Suprema de Justicia de esta provincia, que confirmó la sentencia de cámara en todos sus términos.

Para comprender acabadamente la importancia de esta acción y su desenlace, en forma previa efectuaré un detalle de qué es lo que se cuestiona.

En materia tributaria y desde antaño (el viejo impuesto a los réditos), surgió la posibilidad de lo que se denomina recaudación en la fuente, que en su origen se limitó a un régimen denominado “Retención”, que significa que el pagador de una obligación detrae un importe determinado por la ley y lo deposita al fisco por cuenta y orden del beneficiario del pago. En este caso podemos afirmar sin lugar a duda que es en principio, razonablemente legítimo, porque la fuente generadora del hecho imponible ya se produjo y lo que hace el pagador es actuar de mediador entre el contribuyente y el fisco. La operación comercial o de servicio finalizó y en este caso para el vendedor o prestador de servicio, ya generó la base imponible del impuesto. Además, en el impuesto a las ganancias, que es un tri-

(*) Contador público nacional. Titular del Estudio Carlos E. Yatzkaier & Asociados. Especialista en Tributación.

buto anual, es realmente adelantar el pago del impuesto de esa operación casi al contado y como pago a cuenta del impuesto definitivo. En el caso del impuesto sobre los ingresos brutos esta situación puede cambiar significativamente, ya que siendo la base imponible el monto devengado en el mes, el vendedor o prestador puede al mes siguiente pagar el impuesto aún sin percibir su importe, y si el pago se produce en el mes subsiguiente al del pago, la retención significa un doble pago ya que por la operación ya tributó el impuesto y sobre el mismo monto se produce la retención.

Con el transcurso del tiempo y con el advenimiento de otros impuestos como el IVA o ingresos brutos, surgió la “percepción”, un régimen que supone que las compras o contrataciones de servicios que un contribuyente realiza se le efectúa una recaudación anticipada del impuesto y consiste en un recargo sobre el precio de compra que se adiciona y cuyo importe así recaudado por el vendedor debe ser depositado por cuenta y orden del comprador. Esta idea implica suponer que el bien o servicio adquirido tendrá su correlato en el momento de devengarse el impuesto. Parte de una premisa falsa, ya que suponer que todo tipo de adquisición está relacionada con la determinación del impuesto, es una falacia, porque si bien pueden tener relación futura con un hecho que puede acaecer o no. Ejemplo: un comercio adquiere mercaderías en un determinado mes, y dicha mercadería no se vende sino luego de transcurridos 6 meses, ya pagó una parte del impuesto y congeló un saldo a favor que será utilizado en el mes en que dicha venta se produce. Si bien podemos decir que hay una relación causa efecto, esta no es absoluta y menos aún temporal. En este caso se produce un daño patrimonial o financiero, atento que el monto anticipado genera un saldo que no genera ni intereses ni actualización, frente a un impuesto que se devengará en períodos posteriores.

Otra herramienta que los fiscos han utilizado son los “anticipos impositivos”, muy común en los impuestos a las ganancias y bienes personales, donde a partir de la de-

terminación del impuesto de un año, se programan sobre la base de dicho impuesto, anticipar el pago de dicho importe en varios pagos antes del vencimiento general del impuesto generando en el transcurso del ejercicio un crédito (*que tampoco devenga intereses ni actualizaciones*) a favor del contribuyente y que según el resultado del nuevo ejercicio, el impuesto anticipado puede ser igual, mayor o menor al real, con lo cual el fisco presupone que el contribuyente pagará como mínimo el impuesto abonado en el ejercicio anterior. Con la persistente situación inflacionaria de nuestro país, es probable que realmente a pesar de los anticipos ingresados, el contribuyente tendrá un saldo a pagar luego de su descuento, y si no lo tiene por lo menos habrá perdido el costo financiero del saldo a su favor que en promedio será la tasa de interés de 180 días (si tomamos la tasa vigente en los bancos del 50 o 60 % anual será entre un 25 y 30 %).

Finalmente, en los últimos años, apareció un nuevo régimen de anticipo impositivo en el impuesto sobre los ingresos brutos de la mayoría de las jurisdicciones del país, que consiste en gravar con una alícuota, la totalidad de los depósitos efectuados en cuentas bancarias, y lo que se denomina “régimen de recaudación bancaria”, que de todos los regímenes anteriormente descritos es el más perverso. A los efectos de fundamentar esta afirmación diremos que básicamente no tiene ninguna relación con la determinación impositiva del impuesto, ya que para ello la base de cálculo son las *ventas devengadas* en el período que se declara, ventas que pueden ser de contado, con tarjetas de débito y crédito o en cuenta corriente, lo que básicamente demuestra que los depósitos bancarios pueden obedecer a ventas o a otros motivos como cobranzas de tarjetas, de cuentas corrientes, etc. realizadas en períodos anteriores y sobre los cuales ya se tributó el impuesto. Tampoco es representativo de capacidad contributiva atento que en la cuenta pueden ingresar depósitos por conceptos no comerciales como, por ejemplo: a) envíos de dinero de familiares; b) devoluciones por notas de créditos; c) reintegros de

gastos; d) remesas recibidas del exterior, u otros. Sin embargo, a la hora del ingreso del dinero no se discrimina y se realiza el cobro íntegramente.

Para completar el cuadro de situación varias jurisdicciones con Tucumán y Misiones a la cabeza establecieron regímenes de agravamiento incrementando las alícuotas de recaudación frente a algunos incumplimientos por parte del contribuyente, como, por ejemplo, cuando la alícuota general de recaudación bancaria es del 2,5 % si el contribuyente omite la presentación de una Declaración Jurada la Dirección de Rentas lo califica como incumplidor y le efectúa una recaudación a la alícuota del 7 %.

Ahora bien, si efectuamos una composición de lugar y relacionamos la totalidad de los regímenes de recaudación (*retención, percepción y recaudación bancaria*) un contribuyente puede pagar un importe que puede triplicar el monto que le corresponde pagar en concepto del impuesto mensual, generando saldos a favor que por otro mecanismo es imposible de recuperar durante el año calendario, puesto que no se puede gestionar su devolución hasta que termine el ejercicio y se determine un saldo de Declaración Jurada anual, y dicho saldo determinado en el mes de diciembre recién está habilitado a partir del mes de febrero una vez presentada la del mes de enero.

Habiendo clarificado de dónde surge el problema, ahora intentaremos delinear cual fue el planteo efectuado por el actor:

1. Plantea que la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán, no tiene las facultades suficientes para dictar las resoluciones generales que reglamentan el régimen de recaudación bancaria, atento que el Poder Legislativo no puede delegar al Poder Ejecutivo y este tampoco en la DGR los llamados reglamentos delegados cuando estos exceden los preceptos legales.

2. Al aplicar estos conceptos en materia tributaria, y de conformidad al art. 3 del Cód. Tributario, solo por ley se puede a) crear, modificar o suprimir tributos;

b) definir el hecho imponible, c) fijar la alícuota del tributo y su base de cálculo; d) indicar el sujeto pasivo.

3. Que al margen de establecer alguna alícuota diferencial para aquellos contribuyentes que no registren su inscripción no puede establecer una alícuota mayor al impuesto.

4. Que al establecer una alícuota agravada para aquellos contribuyentes que no presenten en tiempo y forma sus declaraciones juradas, aplica un agravamiento que constituyen una sanción de naturaleza penal, ajena totalmente a sus facultades ignorando justamente los lineamientos básicos del derecho penal.

Cuando entramos a analizar el extenso fallo de la Corte, dejaremos de lado en esta oportunidad el análisis de las cuestiones procesales sobre la vía intentada por el actor, efectuadas por la demandada provincia de Tucumán, y que en su totalidad fueron desechados.

Al tratarse de un recurso que pone en tela de juicio la sentencia de la Cámara Contencioso Administrativa, la Corte al analizar dicho fallo expresa:

a) La cámara acorde lo reseñado en el apart. 3, consideró: “queda claro que de conformidad al art. 3 L. 5121, solo por ley puede a) crear, modificar o suprimir tributos; b) definir el hecho imponible; c) fijar la alícuota del tributo y la base de cálculo; d) indicar el sujeto pasivo”.

b) Surge del análisis del art. 219, 4° párr., ley 5121: “se desprende que, por medio de las RG, se ha excedido claramente la materia respecto de la cual la autoridad de Aplicación podía establecer una alícuota, coeficiente y/o porcentaje diferencia, en tanto la norma solo la habilitaba a hacerlo únicamente respecto de aquellos sujetos que no acrediten su inscripción en el citado impuesto...”

c) Cita jurisprudencia sentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

d) El Alto tribunal de la Nación sostuvo: “resulta necesario recordar que el principio de legalidad o de reserva de ley no es

solo una expresión jurídico forma, sino que constituye una garantía substancia, en la medida que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyente a lo que agregó que 'este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuesto, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones'" (cita fallos).

e) Similares razonamientos surgen de distintas sentencias de la Corte de esta provincia.

f) Este tribunal expresó "que el exceso reglamentario que el a quo le atribuye al régimen de percepción del impuesto por la Dirección de Rentas, a través de las resoluciones cuestionada resulta incontestable en la medida que en el supuesto en análisis el Fisco adopta un parámetro (gasto o erogación del contribuyente por compra de mercadería) distinto al de los ingresos brutos que el Legislado tomara en consideración para medir el volumen de la actividad cuyo ejercicio está sujeto al impuesto de marras, apartándose así de la base imponible tipificada en el art. 221 del CTP" (causa: Abastecedora del Norte SRL - Sentencia 1233, 06/10/2016).

g) En la conclusión final expresa: "A la luz de lo expuesto resulta fundada la conclusión de la Cámara referida a que la Potestad reglamentaria (ejercida por la demandad) para añadir otra sanción implica decididamente violentar principios básicos del derecho constitucional, por lo que al ampliar mediante una resolución general, los sujetos plausibles de ser alcanzados por esa alícuota diferencial, más allá de aquellos previstos por la ley, la autoridad de Aplicación —DGR— ha excedido el marco jurídico sustancial al introducir dentro de los elementos constitutivos (sujetos pasivos) personas extrañas a las previstas en el CTP".

h) Por ello el planteo del recurrente (Pcia. de Tucumán) se rechaza.

II. Breve comentario final del planteo y del fallo de Corte

Como se ha podido advertir, y tal como se viene planteando desde la doctrina, las entidades profesionales, y los contribuyentes en general, la extensión de un régimen de recaudación bancaria medido a través de una detracción de los depósitos que efectúan los ciudadanos, algunos de los cuales son contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos y otros no, excede la razonabilidad que la recaudación de los impuestos debe tener. Este fallo lo confirma para este caso particular, no resultando extensiva a la totalidad de los contribuyentes, pero es un saludable indicio que nuestras autoridades debería considerar a los efectos de su eliminación lisa y llana.

Los fundamentos para esta aseveración son:

1. La realización de un depósito de dinero en cuenta bancaria, o la transferencia entre cuentas, no forma parte de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, el que se encuentra definido como "el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o cualquier otra actividad a título oneroso... cualquiera sea el sujeto que la preste ... (art. 214 CTP) y la base imponible (base de cálculo) se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal (art. 221)".

2. El sistema de recaudación bancaria constituye un anticipo a cuenta del impuesto que supera los límites de razonabilidad habida cuenta que no es el único y es el que más se aparta de la realidad económica de los negocios. Nótese lo siguiente: Un contribuyente compra Mercaderías y anticipa un 5 % de su monto a cuenta de un impuesto que a dicha fecha no se devengó (*no* nació la obligación de pago); luego vende esa mercadería con tarjeta de crédito, al percibir el importe por parte de la entidad emisora tiene una retención del 5 %; dicho pago se acredita en la cuenta bancaria del comercio y por ese depósito se le retiene en concepto de recaudación

bancaria un 2,5 % en condiciones normales o un 7 %, como en el caso de autos. Si sumamos vemos que como mínimo se duplicó el pago a cuenta comparado con el impuesto. Automáticamente hay un saldo a favor.

3. La recaudación bancaria sobre depósitos, en algún sentido viola el principio de intangibilidad de los depósitos, ya que vía una resolución general se designaron agentes de recaudación a las Entidades Financieras, con las reservas que expresamos anteriormente.

4. Que la autoridad de aplicación y mediante un sencillo método informático, y a modo de morigerar transitoriamente esta generación indefinida de saldos a favor, podría disponer de manera automática la suspensión de todos los sistemas de recaudación (retención, percepción y recaudación bancaria) a todos los contribuyentes inscriptos que tengan saldos a favor en las últimas 2 declaraciones juradas hasta que dicho saldo sea consumido, evitando de ese modo que el contribuyente deba efectuar la tramitación, que siempre está sujeto

a una decisión administrativa discrecional por parte del fisco.

III. Consideraciones finales

Todos sabemos que el Fisco necesita para su funcionamiento y para cumplir con sus funciones, de la recaudación impositiva, y desde nuestro punto de vista no propiciamos de ninguna manera la evasión, ni las artimañas que perjudiquen dicha recaudación, pero no es menos cierto que para ello el fisco también debe actuar de buena fe, dando el ejemplo en este sentido, adquiriendo la debida autoridad moral para exigirlo, ya que el fin (*recaudación*) no justifica los medios (*métodos de dudosa legalidad*), y el hecho que otras administraciones tributarias utilicen este tipo de herramientas (*razonamiento que en diversas oportunidades utilizan las autoridades para su justificación*), no deberían esas malas prácticas ser copiadas y en su lugar propender a la justicia tributaria, seguramente los contribuyentes cuando vean estas conductas ejemplares, las acompañaran mejorando sus declaraciones voluntarias.

Thomson Reuters

ACTUACIÓN PROFESIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

LABORAL Y PREVISIONAL

Thomson Reuters

El contrato de trabajo y el pago de la remuneración en moneda extranjera frente a las restricciones cambiarias

Daniel G. Pérez (*)

En el trabajo se analiza cómo ciertas modificaciones en el nuevo Código Civil y Comercial pueden impactar en el contrato de trabajo y, subsecuentemente, en el pago de la remuneración respecto de los contratos y las obligaciones de dar sumas en dinero en moneda extranjera.

I. Introducción

El objetivo de este trabajo es investigar la penetración que han tenido ciertas modificaciones operadas en el nuevo Código Civil y Comercial respecto de institutos centrales del derecho laboral, y esto comparado con las restricciones que, por estos días y en forma creciente, impiden a los ciudadanos acceder a la compra de moneda extranjera. Justificadas económicamente o no estas restricciones, lo cierto es que sí lo son en el marco de situación ciertamente compleja e inestable.

Es que, como ya anunciamos en trabajos anteriores, la influencia del nuevo derecho civil y comercial es de real magnitud en el derecho laboral.

En este aspecto queremos indagar el impacto que pueda tener en el contrato de trabajo y subsecuentemente, en el pago de la remuneración (como uno de elementos

sustantivos de este contrato) lo que ha introducido el código civil y comercial respecto de los contratos y las obligaciones de dar sumas en dinero en moneda extranjera.

Este no es un tema menor ni colateral, puede ser el centro de toda una discusión profunda y dogmática. Desentrañar, por lo pronto, el juego de la voluntad de las partes en el contrato de trabajo a partir de nuevas situaciones que —en aspecto de la voluntad— asume el código civil y comercial, es por lo pronto una de estas encomiendas.

A esto se agrega ahora una situación altamente conflictiva, desde el momento en que existen limitaciones concretas para operar en el mercado cambiario y satisfacer el pago de las remuneraciones en moneda que no es de curso legal.

O sea, el cumplimiento de una obligación asumida frente a la imposibilidad de su concreción.

II. La autonomía de la voluntad en el contrato de trabajo

Habiendo avanzado decididamente el Código Civil y Comercial frente a la auto-

(*) Máster Universitario en Dirección y Gestión de los Sistemas de Seguridad Social. Universidad de Alcalá (España) y Organización Iberoamericana de la Seguridad Social (OISS). Socio del Estudio Pérez & Fiocco.

nomía de la voluntad, su entendimiento y los límites impuestos por la misma norma de fondo, es necesario ahora determinar de qué manera juega la autonomía de la voluntad en el marco del contrato de trabajo.

A pesar de que pueda resultar extraño, la autonomía de la voluntad juega un papel preponderante en la conformación del contrato de trabajo. En todo caso, los límites a dicha autonomía están enmarcados dentro de los mismos principios que funcionan en relación con todo el marco contractual.

Dicen M. C. Piña y P. Ledesma de Fuster que más allá de las disposiciones normativas, al momento de la celebración del contrato, tanto el trabajador como el empleador convienen las condiciones que tendrá la relación laboral real y concreta que las unirá. Añaden que, cada una de ellas manifiesta su voluntad a través de la concertación con las características que presentará la vinculación durante toda su existencia, en tanto no se violen los mínimos previstos por la ley y que, como la propia ley prevé las cláusulas que violenten esas condiciones, serán nulas y sustituidas *ope legis*, por las normas contenidas en la propia ley, en especial lo que determinan los arts. 7°; 11; 12 y 13 (1).

Se aprecia entonces que, la autonomía de la voluntad no se sustituye o se anula, solo que puede limitarse en función del orden público laboral, al que deben someterse las partes como marco protectorio. También debe quedar claro que, en el caso que ciertas cláusulas violenten normas de orden público el contrato no se anula, sino solo aquellas partes que resulten violatorias.

Esto expresa claramente el art. 13 de la LCT, en cuanto a la sustitución de las cláusulas nulas.

Las ya mencionadas autoras Piña y Ledesma, dicen en este caso que, no se trata

(1) PIÑA, María del Carmen - LEDESMA DE FUSTER, Patricia, Comentario a las Disposiciones Generales, Art. 1° de la LCT en "Ley de Contrato de Trabajo. Comentada y Concordada"; Director Raúl E. Altamira Gigena, Editorial Errepar, Buenos Aires 2010, p. 10.

de la derogación de una norma, fruto de la autonomía de las partes que suscribieron el contrato por una norma heterónoma imperativa, sino de una sustitución o reemplazo de las disposiciones que excedieron el marco de atribución de las facultades que el ordenamiento jurídico le reconoce a aquellas (2).

Si para concretar la óptica de lo que significa formular un contrato de trabajo en donde como parte del sinalagma la contraprestación que recibe el trabajador por la puesta a disposición de sus servicios, se referencia en una moneda extranjera, habría que juzgar esta cláusula a la luz del art. 9 de la LCT, en cuanto a la prevalencia de la norma más favorable al trabajador.

Si el establecimiento de la remuneración del trabajador fuera efectuado en moneda extranjera y, esta forma buscada y convenida por las partes resultara en una situación favorable; por ejemplo: por resultar fijado en una moneda dura o que mantuviera el poder adquisitivo del salario como el dólar estadounidense, resultaría que esa forma de retribución podría llegar a ser muchos más favorable que utilizar moneda de curso legal (veremos el tema del curso legal en el próximo punto).

De acuerdo con lo analizado, no existiría limitación alguna a que las partes en ejercicio de su voluntad acordaran que la remuneración fuera fijada en moneda extranjera, como precio de tal retribución, en la medida que dicha convención resultare más favorable al trabajador; esto nos resuelve una parte del interrogante. Queda ahora por analizar si fijada la remuneración en moneda extranjera (lo que vimos como válido), puede la remuneración ser pagada en esa moneda, lo que desde ya anunciamos es cosa distinta.

III. La remuneración del trabajador

Sostuvimos en su oportunidad y hoy también reafirmamos que una definición muy simple y concisa dice que el salario es el

(2) PIÑA, María del Carmen - LEDESMA DE FUSTER, Patricia, ob. cit., ps. 84-85 en comentario al art. 13 LCT

precio del trabajo efectuado por cuenta y orden de un patrono o empleador.

El concepto de salario ha evolucionado con el progreso y hoy constituye uno de los problemas más complejos de la organización económica y social de los pueblos. Los desequilibrios de los salarios son capaces de provocar las más graves perturbaciones.

Más de los dos tercios de la población mundial dependen para su existencia, de las rentas que el trabajo por cuenta ajena les proporciona. Sostiene Fernández Madrid que el criterio para identificar el salario es que la prestación constituya una ventaja patrimonial para el trabajador en dinero o en especie, que retribuya sus servicios (contraprestación por el trabajo prestado o puesta a disposición del empleador) (3).

En síntesis, es remuneración toda ventaja patrimonial que perciba el trabajador por poner su fuerza de trabajo a disposición del empleador, o por estar amparado por alguna suspensión legal. Se constituye así en un elemento esencial del contrato de trabajo que no admite su modificación en forma unilateral, so pena de violar el principio de intangibilidad del salario (4).

Pero aquí la ley de contrato de trabajo comienza a ser más rigurosa en cuanto al pago de la remuneración en dinero y en cuanto a los medios de pago.

El art. 107 expresa que las remuneraciones que se fijen por las convenciones colectivas deberán expresarse en dinero, y en el segundo párrafo dice que el empleador no podrá imputar los pagos en especie a más del 20% de las remuneraciones.

Este artículo es —en realidad— el primer eslabón de lo que se desarrolla a partir

de los arts. 124 y subsiguientes de la ley y que se identifican con el precepto de tutela del salario. En principio determina que, las remuneraciones que fueren fijadas por las convenciones colectivas deberán expresarse, en su totalidad en dinero. Esto es en cuanto a su fijación o expresión. Obviamente esto responde a la naturaleza misma de los aspectos convencionales del contrato de trabajo. En lo que a nuestro trabajo atañe, no caben dudas que las convenciones colectivas deben fijar los salarios en moneda de curso legal.

A renglón seguido el segundo párrafo autoriza la imputación de los pagos en especie con un límite preciso del veinte por ciento (20%); o sea las remuneraciones “imputadas” en especie son permitidas en la LCT, sujetas a un límite.

Pero como antes expresamos, el art. 107, es el primer eslabón de lo que se desarrolla a partir del art. 124 de la ley.

El bloque de artículos que comienza con el 124, no ha resistido el embate del tiempo y las nuevas formas tecnológicas. Parece absolutamente fuere de época el primer párrafo de dicho artículo cuando expresa que las remuneraciones debidas al trabajador deberán pagarse —bajo pena de nulidad— en “...efectivo, cheque a la orden del trabajador para ser cobrado personalmente por este...”, sin perjuicio de que prosigue diciendo que la acreditación en cuenta abierta a su nombre en entidad bancaria o en institución oficial, también será un medio idóneo para dar cuenta del pago de la remuneración.

Esta última forma de pago que en el texto constituía casi una excepción, por obra de la bancarización y el uso masivo del dinero “electrónico” se ha transformado en la forma prevalente (y hasta obligatoria), habiendo desplazado a los medios habituales de pago (efectivo o cheque). Estos son los importantes cambios que ha experimentado el pago de la remuneración; aunque desde ya, debe aclararse que el pago del salario a través del depósito en cuentas bancarias, abiertas especialmente para cada

(3) FERNÁNDEZ MADRID, Juan Carlos, "Tratado Práctico de Derecho del Trabajo", 3ª edición, Tomo II, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2007, ps. 637 y subsiguientes

(4) PÉREZ, Daniel G., "Ley de Contrato de Trabajo Comentada y Concordada". Tomo I. Título IV De la remuneración del trabajador, Capítulos I a IV; Editorial Errepar, Buenos Aires 2010, p. 613.

trabajador, parecería satisfacer plenamente aquel concepto de “pago directo” que es el que establece el art. 124.

Debemos recalcar que el texto del art. 124 es de los más recientemente modificados. La ley 26.590, publicada en el BO el 5/05/2010, agrega un segundo párrafo al texto anterior a esta reforma, redactado del siguiente modo:

“...Dicha cuenta, especial tendrá el nombre de cuenta sueldo y bajo ningún concepto podrá tener límites de extracciones, ni costo alguno para el trabajador, en cuanto a su constitución, mantenimiento o extracción de fondos en todo el sistema bancario, cualquiera fuera la modalidad extractiva empleada...”

Pero, de todos modos y más allá de la bancarización del sistema del pago de la remuneración la manda obligatoria es que las remuneraciones deben abonarse en “dinero”; esto equivale a decir en moneda de curso legal, so pena de nulidad del acto por el que se abona la remuneración.

Relacionemos entonces el pago de la remuneración con la modificación recientemente operada por el Código Civil y Comercial.

IV. Las obligaciones de dar sumas en dinero en el Código Civil y Comercial

Para explicar el cambio en el nuevo código debemos necesariamente remontarnos al pasado.

El Código Civil en su redacción original disponía en el art. 617 que, si el acto constitutivo de la obligación se hubiera estipulado en dar moneda que no fuera de curso legal en la República Argentina la obligación debía considerarse como de dar cantidades de cosas. En estrecha ligazón con tal disposición el original art. 2311, establecía que la moneda extranjera no era dinero sino una cosa.

La redacción original del Código Civil adoptaba el criterio nominalista y por tal

razón, el también original art. 619 establecía:

“...si la obligación del deudor fuere de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda corriente nacional, cumple la obligación dando la especie designada, u otra especie de moneda nacional al cambio que corra en el lugar el día de vencimiento de la obligación...”

Se produce un cambio de singular importancia a partir de la ley 23.928 de Convertibilidad del Austral (BO 28/03/1991). Esta ley establecía a partir del 1º de abril de 1991 una relación cambiaria fija entre la moneda nacional y la estadounidense, a razón de 1 dólar estadounidense por cada 10.000 australes o posteriormente un peso convertible. Necesitaba y se exigía la existencia de respaldo en reservas de la moneda circulante, por lo que se restringía la emisión monetaria al aumento del Tesoro Nacional. El período en que duró la ley de convertibilidad se llamó popularmente “el uno a uno”, en clara referencia a la igualdad del peso frente al dólar estadounidense.

Pero, lo importante y en relación con esta nueva óptica de adjudicarle un papel tan trascendente al dólar estadounidense en el ámbito de la convertibilidad, produjo también la adaptación del código civil, modificando los arts. 617, 619 y 623. En lo que a nuestra indagación compete, resaltamos la redacción de los arts. 617 y 619.

“...Artículo 617: Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se hubiere estipulado dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar sumas de dinero...”

“...Artículo 619: Si la obligación del deudor fuese de entregar una suma de determinada especie o calidad de moneda, cumple la obligación dando la especie designada, el día de su vencimiento...”

De esta forma el código civil se alejaba del criterio nominalista, creando entonces lo que podríamos designar como una segun-

da moneda de curso legal; o por lo menos podríamos decir: obligaciones “convertibles” en moneda extranjera.

De allí queda claro entonces que las obligaciones de dar en moneda extranjera se consideraban obligaciones de dar sumas en dinero y por lo tanto la cancelación de la obligación debía efectuarse en la moneda pactada.

Tuvo esto una singular modificación a partir de la crisis 2001-2002 y la llamada “pesificación” y la posterior jurisprudencia emanada de todos los conflictos aparecidos en virtud de esa crisis que introducían la teoría del “esfuerzo compartido”; empero estas circunstancias, no se alteraba la nueva redacción del código civil en lo relativo a las obligaciones asumidas en moneda extranjera: obligaciones de dar sumas en dinero.

Viene entonces la introducción del Código Civil y Comercial. Podemos decir (con matices) que el texto del Cód. Civ. y Com. vuelve al criterio nominalista que había establecido el texto original del Código Civil anterior a la reforma de la ley 23.928.

En efecto, los arts. 765 y 766 vienen a establecer:

“...Artículo 765.- Concepto. La obligación es de dar dinero si el deudor debe cierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de constitución de la obligación. Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas y el deudor puede liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal...”

“...Artículo 766.- Obligación del deudor. El deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada...”

De esta forma e independientemente de las contradicciones que pudieran notarse entre la redacción *in fine* del art. 765, cuando se estipula que la obligación puede ser

cumplida dando el equivalente en moneda de curso legal y el art. 766 cuando, (en cierto sentido inverso) dice que el deudor debe entregar la cantidad de moneda correspondiente a la especie designada, lo cierto es que se provoca la vuelta al criterio nominalista y las obligaciones de dar en moneda extranjera no son obligaciones de dar dinero sino de dar cantidades de cosas.

Empero, aparte de la vuelta a un criterio nominalista, quedaba por zanjar un tema de trascendencia en materia de obligaciones contractuales; esto es, si las cláusulas relativas al precio son de orden público o de naturaleza supletoria, y en tal sentido, disponibles para las partes en función de la autonomía de la voluntad. Esta disquisición no es menor.

Por lo pronto, la Sala F de la Cámara Nacional en lo Civil opinó en este trascendente tema (5). El caso trataba de una deuda por un mutuo concertado en dólares, por el que se había obligado la deudora a pagar una suma en dólares en 36 cuotas, con más un interés del 16% anual sobre saldos.

La deudora actora pretendía abonar la suma convertida a pesos, ya que, según expresaba había arbitrado todos los medios para cumplir con su obligación, pero que ello le era imposible por razones de orden público (cepo cambiario), y a su criterio correspondía cancelar la deuda contraída mediante la entrega del valor de la cuota, más los intereses respectivos en moneda nacional al cambio oficial vigente al día anterior de pago.

Dos cosas nucleares expresan la Cámara, en el mismo sentido que el juzgado de primera instancia en lo comercial.

a) Que conforme a lo establecido en el Código Civil y Comercial las normas legales relativas a los contratos son supletorias

(5) Expte. N° 79.776/2012 - "Fau, Marta R. c. Abecian, Carlos A. y otros S/ Consignación" — CNCiv., Sala F, 25/08/2015, Expte. N° 76.280/2012 - "Libson, Teodoro y otros c. Fau, Marta R. s/ Ejecución Hipotecaria.

a la voluntad de las partes a menos que de su modo de expresión, de su contenido o de su contexto resulte de carácter indisponible (art. 962), mientras que el art. 7º del referido cuerpo normativo se dispuso que la norma supletoria no se aplica a los contratos en ejecución, debiéndose por lo tanto aplicar la normativa supletoria vigente al momento de celebración del contrato.

b) Citando al art. 765 dice que dicha norma no resulta ser de orden público y por no resultar una norma imperativa no habría inconvenientes en que las partes en uso de la autonomía de la voluntad (arts. 958 y 962) pacten como dice el art. 766 que el deudor debe entregar la cantidad correspondiente en la especie designada.

V. Conclusiones y situaciones especiales

Por todo lo expuesto y analizado, podemos a forma de resumen concluir que:

- En virtud de la autonomía de la voluntad que impera tanto en el derecho civil como el laboral, no observamos limitación alguna para que las partes fijen el precio de contrato de trabajo (remuneración) en moneda extranjera, siempre que esto resulte ser de una condición más favorable al trabajador. En tal sentido la experiencia de los usos y la economía ha demostrado que; por ejemplo, el dólar estadounidense ha resultado una moneda que resguarda mejor el carácter alimentario del salario y que ha preservado en forma más favorable el poder adquisitivo de la moneda.

- En todo caso, no podría abonarse (so pena de nulidad) en otra moneda que no fuera la de curso legal, por la limitación

impuesta por el art. 124 y subsiguientes de la LCT.

- La solución a estas dos situaciones, en principio contrapuestas, podría encontrarse en el mismo contrato de trabajo, fijando la remuneración en moneda extranjera y también el método de conversión a moneda local al momento del pago de la remuneración, lo que supondría asimismo un acuerdo de partes; siempre teniendo en cuenta —obviamente— la condición más favorable para el trabajador.

- Claro está que, en este momento, esta última variante es la más compleja. La diferencia de distintos valores de cambio para transacciones, o para atesoramiento o simplemente un valor referencial del mercado (dólar blue), complican la situación a convertir la moneda extranjera a curso legal. Pero aquí habría que trabajar con dos opciones: (i) o bien instrumentar la forma bajo presentación, de obtener las especies de moneda necesarias para satisfacer el salario en la moneda elegida; o (ii) establecer una forma de conversión afín a las situaciones cambiarias imperantes, siempre teniendo en cuenta la posición más favorable al trabajador.

- Existe una limitación importante en este momento para la obtención de moneda extranjera, por lo que, resultaría realmente complicado satisfacer pagos de salarios en moneda extranjera de contratos celebrados en la República Argentina cuya prestación efectiva se estuviere desarrollando en el extranjero. En estos casos, también se debería gestionar la posibilidad de obtener la moneda extranjera para su posterior transferencia.

Encargados de edificios de propiedad horizontal

Mirta N. Userpater (*)

Se analizan, desde el punto de vista técnico y de liquidación práctica, las últimas novedades sobre el convenio colectivo de encargados de edificios de propiedad horizontal.

I. Marco normativo

En el Estatuto del Personal de Casas de Renta y Propiedad Horizontal, se fundaron algunas pautas relativas a las obligaciones y derechos de los trabajadores, tales como estabilidad, régimen de licencias, tratamiento del preaviso, indemnización por antigüedad, vivienda, un registro rubricado adicional y hasta una libreta de trabajo, entre otros.

Sin perjuicio del Estatuto, este se complementa con un convenio colectivo de trabajo, el 589/2010 y sus modificatorias.

Las leyes que encuadran la actividad del personal dependiente de edificios son el Estatuto del Encargado de edificios, el Código Civil y Comercial (Cód. Civ. y Com.), Propiedad Horizontal, la Ley de Contrato de Trabajo.

Ley de Contrato de Trabajo, art. 9º, se determina el principio de la norma más favorable para el trabajador al indicar: “En caso de duda sobre la aplicación de normas legales o convencionales, prevalecerá la más favorable al trabajador, considerándose la norma o conjunto de normas que rija cada una de las instituciones del derecho

del trabajo. Si la duda recayese en la interpretación, o alcance de la ley, los jueces o encargados de aplicarla se decidirán en el sentido más favorable al trabajador”.

El Poder Ejecutivo, en pleno COVID-19, a través del dec. 297/2020 estableció el “aislamiento social, preventivo y obligatorio” desde el viernes 20 de marzo al 31 de marzo, que luego fuere prorrogando, y en la última oportunidad lo hizo hasta el 20 de septiembre próximo. La función de los encargados de edificios es “servicios esenciales de vigilancia, limpieza y guardia”.

No gozaba consenso entre las entidades profesionales y gremiales que regulan la actividad para concluir si esta alcanzaba o no a los encargados.

La entidad gremial que agrupa a los trabajadores del sector (SUTERH) había anticipado que los trabajadores debían “presentarse a realizar jornadas reducidas de común acuerdo con el consorcio o el administrador para desarrollar tareas específicas de recolección de residuos y de limpieza de las zonas comunes en sus lugares de trabajo”.

Finalmente se publicó la resolución del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 233 (BO 23/03/2020) que confirma el

(*) Profesional independiente.

carácter esencial de la actividad de los encargados de edificios.

II. Servicios centrales y clasificación de edificios

El art. 6º del CCT 589/2010 enumera los servicios centrales que pueden presentar los edificios y que son tenidos en cuenta a la hora de establecer la categorización de estos.

- Agua caliente.
- Calefacción.
- Compactador y/o incinerador de residuos.
- Servicio central de gas envasado (si no hay gas natural).
- Desagote de cámara séptica (circunscripto a las zonas en las que existe para uso común).
- Ablandador de agua (circunscripto a las zonas en las que existe para uso común del edificio).
- Natatorio.
- Gimnasio.
- Saunas.
- Canchas de pádel.
- Canchas de tenis o *squash*.
- Salón de usos múltiples.
- Solárium y lavandería.

Los edificios se clasifican de la siguiente manera:

- *Primera categoría:* edificios con 3 o más servicios centrales.
- *Segunda categoría:* edificios con 2 servicios centrales.
- *Tercera categoría:* edificios con 1 servicio central.

- *Cuarta categoría:* edificios sin servicios centrales.

En función a la categoría del edificio se determinan las remuneraciones básicas correspondientes al personal que se desempeña en cada uno de ellos.

III. Categorías de trabajadores

De acuerdo con el art. 7º, CCT:

a) *Encargado/a permanente:* es quien tiene la responsabilidad directa ante el empleador del cuidado y atención del edificio, desempeñando sus tareas en forma permanente, normal y habitual.

b) *Ayudante permanente:* es quien secundará al/a encargado/a en sus tareas, debiendo desempeñarlas en forma permanente, normal y habitual.

c) *Ayudante de temporada de jornada completa:* es aquel/la que ejerce las funciones designadas en b) en forma temporaria en zonas turísticas del país, y por un período mínimo de 90 días, y hasta un máximo de 120 días. Los períodos mencionados podrán complementarse con las prestaciones que se efectivicen en los denominados feriados de "Semana Santa", y vacaciones de invierno y/o verano, según corresponda a la zona turística en cuestión o feriados puente (por dec. 52/2017 con vigencia a partir de enero 2017, se han eliminado los feriados turísticos o puente).

Este/a trabajador/a adquirirá su estabilidad con arreglo a lo establecido en la ley 12.981 y modificatorias y en el art. 97 de la Ley de Contrato de Trabajo, a partir de su contratación en la primera temporada, si ello respondiera a necesidades también permanentes de la empresa o explotación ejercida.

d) *Ayudante de temporada de media jornada:* es quien cumplimenta las mismas funciones que el/la ayudante de temporada, trabajando la mitad de la jornada y percibiendo lo dispuesto en la escala salarial del presente convenio, aplicando el con-

cepto vertido en c) respecto al cómputo de temporada.

e) *Ayudante de media jornada*: es quien cumplimenta las mismas funciones que el/la ayudante permanente en edificios de hasta 35 unidades, o donde trabaje un ayudante permanente, sin importar la cantidad de unidades existentes en el edificio, trabajando la mitad de la jornada y percibiendo lo dispuesto en la escala salarial del presente convenio o en edificios donde ya trabajasen ayudantes permanentes, trabajando la mitad de la jornada.

f) *Encargado/a no permanente*: es quien realiza tareas propias del/de la encargado/a en edificios en los que tengan a su cargo hasta 25 unidades sin servicios centrales o con servicios centrales de calefacción y/o agua caliente. Este/a trabajador/a tendrá la obligación de cumplir un horario de permanencia de hasta 4 horas diarias. Los horarios vigentes en esta categoría a la fecha de sanción de este convenio serán mantenidos sin modificación.

g) *Suplente de jornada completa*: es quien reemplaza al/a la titular cuya jornada de trabajo sea de 8 horas diarias, durante el descanso semanal de este/a, vacaciones, enfermedad y/o cualquier licencia que contemple el presente convenio y/o la legislación laboral vigente. El/la suplente del descanso semanal adquiere estabilidad en su cargo a los sesenta días corridos desde su ingreso. La jornada laboral de este personal podrá ser igual al del/de la titular, percibiendo los importes que fije la escala salarial vigente.

h) *Suplente de media jornada*: es quien reemplaza al/a la titular. Respecto de este personal rigen las mismas condiciones que la del suplente de jornada completa y percibirá el cincuenta por ciento (50%) del valor diario establecido.

i) *Personal asimilado*: es aquel que desempeña sus tareas en forma permanente, normal y habitual, distinta de las definidas como a cargo del/de la encargado/a, ayudante o vigilador/a, como ser: ascen-

soristas, telefonistas, administrativos/as, jardineros/as, recepcionistas, personal de mantenimiento, etcétera.

j) *Encargado/a de unidades guardacoches*: en esta categoría están comprendidos/as los/as trabajadores/as que realizan sus tareas en forma permanente, normal y habitual en los garajes destinados a guardar los vehículos de los propietarios y/o usuarios legítimos, siendo sus tareas el realizar la limpieza general de garaje, apertura y cierre dentro de su jornada de labor, acomodar y cuidar los coches.

k) *Personal con más de una función*: es el/la encargado/a o ayudante que además, de las tareas específicas desempeña otras distintas en el edificio, en forma permanente, normal y habitual, dentro de su jornada de labor, como ser: a) apertura, cierre, cuidado y limpieza de garaje y/o jardín; b) movimiento de coches hasta un máximo de veinte unidades; y c) limpieza de pileta de natación y mantenimiento del agua (con productos adecuados para la tarea, los que serán provistos por el consorcio), saunas, salones de usos múltiples o cualquier otro de los definidos como servicios centrales.

l) *Personal de vigilancia nocturna*: es aquel que tiene a su cargo exclusivamente la vigilancia nocturna del edificio y sus instalaciones, debiendo prestar la debida colaboración en casos de emergencia.

m) *Personal vigilancia diurno*: con jornada de 8 horas diarias de lunes a sábado, hasta las 13:00 horas de este último día, con la misión y función de vigilar el edificio, especialmente en cuanto a la gente que ingresa o egresa, y el funcionamiento de los servicios centrales, con la obligación en este último supuesto de dar aviso inmediato al designado por el administrador en caso de detectarse fallas o emergencias.

n) *Personal vigilancia media jornada*: con 4 horas diarias de labor, de lunes a sábado, con iguales funciones que el de jornada completa, con un cincuenta por ciento (50%) del salario de este.

o) Mayordomo/a: es quien realiza las tareas propias del/de la encargado/a en forma permanente, normal y habitual, en inmuebles donde existen tres o más trabajadores/ as a sus órdenes.

p) Trabajadores/ as jornalizados/as o de limpieza: son quienes realizan tareas de limpieza y que no trabajen más de 18 horas por semana en el mismo edificio. A este tipo de personal se le abonará por hora de trabajo realizado, no pudiendo en ningún caso pagarse menos de 2 horas diarias. El valor hora se obtendrá de la siguiente forma: se considerará el sueldo básico que percibe un/a encargado/a permanente sin vivienda de edificios de primera categoría, dividiendo tal remuneración por 120, el importe resultante será el valor de una hora de trabajo. En ningún caso la aplicación de esta norma podrá dar lugar a una disminución del salario actualmente vigente.

Los/as trabajadores/ as que realicen tareas de retiro de residuos los días domingos y feriados quedan incluidos en esta categoría.

q) Intendentes: todo/a trabajador/a que tiene a su cargo emprendimientos destinados a propiedad horizontal y/o rentas y/o barrio cerrados y/o complejos habitacionales con servicios múltiples, prestando su conocimiento y supervisión del estado general de las instalaciones del edificio y sus servicios y ejecutará las órdenes que la Administración le imparta a su respecto, las que deberán estar debidamente plasmadas en el "Libro de órdenes". Los intendentes no pueden cumplir las funciones que desempeñan los administradores.

El art. 8º menciona la designación de suplente:

Cuando haya encargado/a y ayudante, será facultad del empleador la designación del suplente. Sin perjuicio de ello, en los casos en que el cónyuge del/la encargado/a desempeñe las tareas del ayudante, el franco semanal y las vacaciones serán gozadas conjuntamente, si así lo solicitaran.

IV. Obligaciones del personal

Las obligaciones del personal surgen del art. 23, CCT:

1. Habitar la unidad que en el edificio se ha destinado a ese fin, el que no puede ser alterado, la que deberá mantener en perfecto estado de conservación e higiene destinándola exclusivamente para el uso que le es propio, para habitarla con su familia integrada por esposa/o e hijos/as, estándole prohibido darle otro destino ni albergar en ella, aunque fuera transitoriamente a personas extrañas al núcleo familiar. El administrador podrá verificar personalmente el estado de la vivienda en compañía del/de la empleado/a, siempre en horarios de trabajo.

El trabajador está obligado a pernoctar allí en las jornadas hábiles.

2. Usar la ropa y el equipamiento de trabajo que debe suministrarle el empleador, la que deberá conservar en perfecto estado de limpieza.

3. En caso de que un empleador le suministre indumentaria para vestir en el cumplimiento de sus funciones, el/la trabajador/a deberá usarla en las circunstancias que queden determinadas. Las prendas deberán ser confeccionadas sin adornos, leyendas ni colores llamativos. La vestimenta consistirá en dos trajes, uno de verano y otro de invierno, cuatro camisas, dos corbatas y un par de zapatos. La entrega de este vestuario deberá repetirse cada dos años, la que deberá conservar en perfecto estado de limpieza.

4. Avisar al administrador, de inmediato, toda novedad que se produjera en el edificio. Asimismo, el trabajador sin vivienda deberá notificar de inmediato a la Administración del consorcio el cambio de domicilio, el que deberá ser realizado en forma fehaciente; en caso de no hacerlo se tendrán por válidas las notificaciones que se cursen en el domicilio laboral.

5. Poner en conocimiento del administrador, inmediatamente de formulado, cualquier reclamo que hagan los copropietarios. Si el administrador no viviera en el edificio los gastos que demandare la comunicación estarán a cargo del empleador.

6. Acordar a todos y cada uno de los copropietarios u ocupantes por igual el correcto tratamiento a que tienen derecho los integrantes del consorcio.

7. Mantener en perfecto estado de conservación, aseo e higiene todas las partes comunes del edificio, así como también las puertas de uso común. Asimismo, no estará obligado/a al lavado de paredes pintadas, salvo las manchas producidas en las interiores comunes cuando sean ocasionales y no derivadas de su uso normal o producidas por el paso del tiempo. El resultante de esta tarea no es responsabilidad del/de la trabajador/a.

8. Controlar el funcionamiento de las máquinas e instalaciones del edificio.

9. Entregar sin dilación alguna a cada destinatario la correspondencia que viniera dirigida a ellos, como, asimismo, los resúmenes de expensas y comunicaciones que efectúe el administrador por escrito a los copropietarios.

10. Vigilar la entrada y salida de personas del edificio, impidiendo, sin excepción alguna, la entrada de vendedores ambulantes, promotores y/o similares y el estacionamiento de personas en las puertas de acceso o espacios comunes.

11. Impedir la entrada al edificio de proveedores fuera del horario que al efecto fije el administrador.

12. Poner en funcionamiento y asegurar la protección de los servicios generales del edificio en las oportunidades que fije el administrador dentro del horario habitual de tareas, debiendo, además, cambiar lámparas y tubos fluorescentes de las partes comunes del edificio.

13. Acatar las órdenes que le imparta el administrador, las que deberán ser fijadas en un "Libro de órdenes" rubricado por la autoridad competente, el que permanecerá en poder del administrador con la obligación del encargado de notificarse recibiendo una copia de lo expuesto, pudiendo hacer los descargos que estime conveniente.

14. Abstenerse de realizar cualquier tarea de atención a los copropietarios en su horario de trabajo, pudiendo realizarlos por su cuenta en horario de descanso y francos.

15. Mantener debidamente actualizado y proporcionar a sus reemplazantes, circunstanciales o definitivos, toda la información concerniente al desempeño de las distintas tareas a su cargo.

16. La responsabilidad de las tareas recae exclusivamente en la persona designada por el principal, estando excluido derivar dicha responsabilidad en familiares o terceros, siendo tal incumplimiento una falta, no teniendo el empleador responsabilidad alguna ante eventuales accidentes o reclamos que pudieran producirse por parte de estos familiares o terceras personas.

17. Las llaves del sótano y controles del edificio solo podrán encontrarse en poder del/de la trabajador/a encargado/a y del administrador o la persona que este designe. De encontrarse su acceso en la vivienda del/de la encargado/a, solo podrá accederse en caso de emergencia.

18. El administrador del consorcio se halla facultado para indicar el lugar donde deberán hallarse a disposición los/as empleados/as, comprendidos en la convención colectiva de trabajo vigente, cuando no se encuentren prestando tareas efectivas.

19. El administrador podrá determinar y ordenar la cantidad de veces que se retirarán los residuos en el edificio dentro del horario de trabajo. En caso de que en el edificio se generen residuos provenientes de consultorios médicos, odontológicos, ve-

terinarios, de análisis clínicos, radiológicos, estos se dispondrán de acuerdo con la legislación vigente. El/la trabajador/a no deberá manipular en ningún caso esos residuos.

20. El/la empleado/a con vivienda que se encuentre en el edificio tendrá la obligación de prestar colaboración en el consorcio, aunque se encuentre fuera de su horario de servicio, cuando se produzcan emergencias, situaciones de urgencia o cuando se ponga en peligro la seguridad de los bienes y de las personas que habitan el consorcio. La colaboración prestada por el/la empleado/a en tales circunstancias deberá ser remunerada con el pago de horas extraordinarias. El desconocimiento de lo expuesto será considerado como falta grave.

21. Entre el/la trabajador/a y el empleador se podrá establecer libremente la realización de jornadas continuadas y sin descansos intermedios, dentro de lo establecido en la presente convención.

22. Barrer y recoger la basura del cordón de la vereda en toda la extensión del frente del edificio.

23. Deberá observar el correcto aseo e higiene personal durante la jornada laboral como, asimismo, de la vestimenta.

El personal no estará obligado:

1. A realizar la cobranza de expensas comunes.

2. A la tenencia de la réplica de las llaves de las unidades que compongan el edificio.

3. A la tenencia ni atención del aparato telefónico de uso común, si lo hubiere.

4. A retirar materiales, o escombros provenientes de las obras realizadas por el consorcio o por los copropietarios en el edificio.

5. El/la encargado/a no estará obligado/a a recibir ni firmar notificaciones administrativas ni judiciales y/o correspondencia certificada destinada a los consorcistas, salvo expresa autorización del destinatario.

6. A manipular los residuos para su separación que no sean realizados en su origen en las unidades funcionales.

V. Beneficios de estar afiliados al SUTERH

V.1. Nacimiento

- Un paquete de pañales descartables.
- Un set o ajuar para nacimiento.
- La suma de \$500 en concepto de ayuda especial por nacimiento.

V.2. Documentación

- Último recibo de sueldo donde conste el descuento del sindicato.
- Carnet sindical del SUTERH.
- Fotocopia del certificado de nacimiento, partida de nacimiento o DNI del bebé.

Estos beneficios están disponibles para el afiliado por un plazo de 60 días a partir de la fecha de nacimiento.

V.3. Sepelios

0800-888-7656 - Línea Gratuita

El servicio protege a:

- Afiliado titular y cónyuge.

Incluye:

- Sala velatorio.
- Ataúd especial para tierra, nicho, panteón o bóveda.
- Un coche fúnebre portando hasta 4 coronas.
- Un auto remis de acompañamiento.

V.4. Nuevos beneficios

- Cobertura para hijos solteros menores de 21 años.
- Para el caso de fallecimiento del cónyuge del afiliado titular, el SUTERH entregará

por única vez la suma de \$1.000, en concepto de quebranto económico, que se hará efectivo en nuestra sede de Sarmiento 2040 (hasta 30 días de producido el deceso).

- Cobertura del 50% de los gastos de traslado terrestre del cónyuge del afiliado titular en todo el país, debiendo para ello justificar su residencia habitual en el lugar donde desea ser trasladado.

VI.5. Documentación necesaria para obtener el beneficio

- Documento de identidad.
- Último recibo de sueldo donde conste el descuento del sindicato.
- Carné sindical del SUTERH.

VI. Remuneraciones

VI.1. Res. ST 992/2020 (BO 19/08/2020). Res. ST 992/2020 BO 19/08/2020. Compensación del dec. 14/2020. Escala salarial desde el 01/07/2020, 01/11/2020 y 01/02/2021

Las partes acuerdan un incremento salarial para todos los trabajadores y trabajadoras que revistan en las categorías del CCT, de conformidad al siguiente esquema y tomando como base salarial la del mes de marzo del año 2020, a saber:

- Absorción del incremento salarial previsto en el DNU 14/2020 (03/01/2020) que se adicionará a la remuneración de los trabajadores y las trabajadoras a partir de la

correspondiente al mes de julio de 2020. Estos importes a partir de ese mes, serán considerados a su vez a los efectos de liquidar la totalidad de adicionales salariales de CCT y/o previstos en el contrato individual de trabajo en las remuneraciones que se devenguen en el futuro.

- Quince por ciento (15%) —porcentaje en el que se incluyen los importes establecidos en el DNU 14/2020— para la cuarta categoría establecida aplicándose en forma proporcional a las restantes categorías establecidas en el referido artículo, con la remuneración del mes de julio de 2020.

- Ocho por ciento (8%) para la cuarta categoría establecida, aplicándose en forma proporcional a las restantes categorías establecidas en el referido artículo, con la remuneración del mes de noviembre del año 2020.

- Seis por ciento (6%) para la cuarta categoría establecida, aplicándose en forma proporcional a las restantes categorías establecidas en el referido artículo, con la remuneración del mes de febrero del año 2021.

El presente Acuerdo tiene vigencia de un [1] año, hasta el 31/07/2021. Sin perjuicio de ello, las partes pactan que en el mes de noviembre de 2020 efectuarán una primera revisión conforme al nivel general de Índice de Precios al Consumidor cuyo cálculo establece el INDeC, correspondiente al año 2020 y considerando las remuneraciones devengadas hasta esa fecha.

FUNCIÓN	1° Cat.	2° Cat.	3° Cat.	4° Cat.
Encargado permanente con vivienda	46.631	44.688	42.745	38.859
Encargado permanente sin vivienda	54.810	52.527	50.243	45.675
Ayudante permanente con vivienda	46.631	44.688	42.745	38.859
Ayudante permanente sin vivienda	54.810	52.527	50.243	45.675

FUNCIÓN	1° Cat.	2° Cat.	3° Cat.	4° Cat.
Ayudante media jornada	27.405	26.263	25.121	22.838
Personal asimilado con vivienda	46.631	44.688	42.745	38.859
Personal asimilado sin vivienda	54.810	52.527	50.243	45.675
Mayordomo con vivienda	48.362	46.347	44.332	40.302
Mayordomo sin vivienda	57.050	54.673	52.295	47.541
Intendente	69.828	69.828	69.828	69.828
Personal con más 1 función con vivienda	46.631	44.688	42.745	38.859
Personal con más 1 función sin vivienda	54.810	52.527	50.243	45.675
Encargado guardacoches con vivienda	41.116	41.116	41.116	41.116
Encargado guardacoches sin vivienda	44.648	44.648	44.648	44.648
Personal vigilancia nocturna	49.380	49.380	49.380	49.380
Personal vigilancia diurna	45.974	45.974	45.974	45.974
Personal vigilancia media jornada	22.987	22.987	22.987	22.987
Encargado no permanente con vivienda	22.123	22.123	22.123	22.123
Encargado no permanente sin vivienda	24.045	24.045	24.045	24.045
Ayudante temporario	45.036	45.036	45.036	45.036
Ayudante temporario media jornada	22.518	22.518	22.518	22.518

Para cualquiera de las categorías

Personal jornalizado no más 18 horas (según ART. 7 INC. P HORA)	465,70
Suplente con horario por día	2.033,50
Retiro de residuos por unidad destinada a vivienda u oficina	83,30
Clasificación de residuos res. 2013 243 SSRT-GCABA	1.435,20
Valor vivienda	306,10
Plus por antigüedad conf. res. 106/09 – incs. d), e), h), n) y p) de los arts. 7° y 8° por año (1%)	456,80
Plus por antigüedad – por año art. 11 (2%)	913,50
Plus limpieza de cocheras	1.137,10
Plus movimiento de coches – hasta 20 unidades	1.683,60
Plus jardín	1.137,10
Plus zona desfavorable	50%
Título de encargado integral de edificio	10%
Plus limpieza de piletas y mantenimiento del agua	1.912,90

Fuente: <https://suterh.org.ar/planilla-salarial-julio-2020/>.

El acuerdo anterior era *de julio 2019, tenía validez por un año:*

Nueve con 50/100 por ciento (9,5%) para la cuarta categoría establecida en el art. 6° de los CCT 589/10, aplicándose en forma proporcional a las restantes categorías establecidas en el referido artículo, con los haberes del mes de *julio de 2019*.

Nueve con 50/100 por ciento (9,5%) para la cuarta categoría establecida en el art. 6° de los CCT 589/10, aplicándose en forma proporcional a las restantes categorías establecidas en el referido artículo, con los haberes del mes de *noviembre de 2019*.

Nueve con 50/100 por ciento (9,5%) para la cuarta categoría establecida en el art. 6° de los CCT 589/10, aplicándose en forma proporcional a las restantes categorías establecidas en el referido artículo, con los haberes del mes de *marzo de 2020*.

VII. Particularidades

VII.1. Licencias especiales

Nacimiento: 3 días hábiles. En caso de parto múltiple la licencia será de 10 días corridos. En cualquier caso, si la madre falleciera durante el parto o inmediatamente después, la licencia será de 30 días corridos.

Matrimonio: 10 días corridos. Se deberá notificar al empleador con una antelación no menor a 30 días a la fecha de iniciación de la licencia.

Lactancia: LCT.

Maternidad: 90 días. Se iniciará a los 45 días anteriores al parto y hasta 45 días posteriores. La trabajadora podrá optar por que se le reduzca la licencia anterior al parto que en tal caso no podrá ser inferior a 30 días, el resto del período de licencia se acumulará al período de descanso posterior al parto. En caso de nacimiento pre término se acumulará al descanso posterior todo el lapso de licencia que no se hubiere gozado antes del parto, de modo de completar los 90 días. Durante el período de licencia por maternidad la trabajadora percibirá una suma igual a la retribución bruta que hubiera debido percibir en caso de haber trabajado. Esta suma tiene el carácter de asignación familiar. Para el goce de esta asignación se requerirá una antigüedad mínima y continuada en el empleo de 3 meses (LCT, art. 177).

Estado de excedencia: LCT.

Hospitalización de hijo recién nacido: el empleador otorgará un permiso diario de dos horas a la madre cuyo hijo recién nacido deba permanecer hospitalizado, hasta que sea dado de alta y durante un máximo de 3 meses.

Adopción: para la madre adoptante 60 días contados a partir del otorgamiento de la guarda con fines de adopción.

Fallecimiento:

Cónyuge: 5 días corridos.

Hijo: 5 días corridos

Padres: 5 días corridos.

Hermanos: 3 días corridos. Si el trabajador o la trabajadora debiera viajar a más de 500 kilómetros del lugar de prestación de tareas con motivo del deceso del pariente, se adicionan 2 días más de licencia.

Padres - Hijos políticos: 1 día. Solamente para familiar político de primer grado. Si el trabajador o la trabajadora debieran viajar a más de 500 kilómetros del lugar de prestación de tareas con motivo del deceso del pariente, se adicionan 2 días más de licencia.

Abuelos: 1 día. Si el trabajador o la trabajadora debieran viajar a más de 500 kilómetros del lugar de prestación de tareas con motivo del deceso del pariente, se adicionan 2 días más de licencia.

Nietos: 1 día. [Si el trabajador o la trabajadora debieran viajar a más de 500 kilómetros del lugar de prestación de tareas con motivo del deceso del pariente, se adicionan 2 días más de licencia.

Estudios:

Enseñanza media y otras: Ver régimen general.

Enseñanza universitaria: Ver régimen general.

Donación de sangre: Ver régimen general.

VII.2. Licencias gremiales

Licencia para ejercer funciones sindicales: el dirigente gremial no tiene obligación de desalojar la vivienda durante la licencia gremial.

Permisos especiales: el empleador otorgará hasta 5 permisos especiales por año calendario a los trabajadores/as que fueren convocados por la FATERYH para participar en eventos de capacitación, culturales o sociales.

Licencia sin goce de sueldo: hasta 3 y hasta 6 meses cuando la antigüedad en el servicio fuera mayor a 5 o 10 años respectivamente, por una sola vez en el término de 10 años, debiendo notificar al empleador con una antelación no inferior a 30 días de la fecha de iniciación de la licencia. Esta circunstancia deberá ser homologada con el/la suplente ante la autoridad competente. En este caso el/la trabajador/a con vi-

vienda deberá permitir el alojamiento del/la suplente en la dependencia que como complemento del trabajo ocupa en la finca, la que deberá serle reintegrada al retomar el cargo. El sueldo del/la reemplazante, estará a cargo del empleador y será igual al básico del reemplazado.

Mudanza: 1 día, para el trabajador sin vivienda, una vez por año, no pudiendo mediar menos de 1 año entre una licencia y la otra.

Licencia por enfermedad de hijo: 10 días, una vez por año, para el cuidado de hijos menores de 15 años, para las trabajadoras activas o para los trabajadores que tengan hijos menores a su cargo exclusivo.

Licencia especial deportiva: ver régimen general.

Citación judicial: ver régimen general.

Elecciones en país limítrofe: para aquellos trabajadores/as de la actividad que quieran emitir voto en las elecciones nacionales de su país, de la licencia prevista en la ley 23.759 para dichos casos, el pago de dos días, estarán a cargo de los empleadores, por lo que no serán descontados del pago de la licencia anual ordinaria que corresponda.

Bomberos voluntarios: ver régimen general.

VII.3. Licencia anual ordinaria

Un período continuado de descanso anual, conservando las retribuciones que recibe durante el servicio de:

- *Doce días hábiles* cuando la antigüedad al servicio del empleador no exceda de cinco años;

- *Veinte días hábiles* cuando la antigüedad al servicio del empleador sea mayor de cinco años y no exceda de diez años;

- *Veinticuatro días hábiles* cuando la antigüedad al servicio del empleador sea mayor de diez años y no exceda de veinte años;

- *Veintiocho días hábiles* cuando la antigüedad al servicio del empleador exceda de veinte años;

Los trabajadores que a la fecha de entrada en vigencia del presente convenio estuvieran gozando —de conformidad con las disposiciones de CCT 306/1998— de un período de vacaciones superior mantendrán su derecho.

Queda reservado al empleador, dentro del plazo comprendido *desde el 1º de octubre hasta el 30 de abril, señalar la época en que se acordarán las vacaciones, debiendo dar aviso al/la empleado/a u obrero/a con anticipación de cuarenta y cinco [45] días.*

Trabajadores/as suplentes: gozarán de las vacaciones totales establecidas en el cuándo trabajen más de la mitad de los días laborables comprendidos en el año calendario o aniversario de trabajo de conformidad con las normas legales vigentes

Los que no reúnan el tiempo mínimo percibirán en concepto de vacaciones el salario correspondiente a un día por cada veinte días efectivamente trabajados o fracción mayor de quince días hasta los cinco años de antigüedad.

Luego de cinco años de antigüedad y hasta los diez el salario por vacaciones se duplicará y desde los diez años en adelante se triplicará. En estos casos, el/la suplente gozará de las vacaciones durante los días que componen su jornada habitual.

El/la trabajador/a temporario/a: gozará de las mismas vacaciones que el/la suplente.

A tener en cuenta: las horas extras realizadas, en cualquier fecha y circunstancia, no generarán más plazo de vacaciones.

“Art. 13: Se establece el día 2 de octubre de cada año como el Día del/la Trabajador/a de Propiedad Horizontal. Dicho día el personal estará franco total de servicio; de trabajarlo deberá ser abonado independientemente como feriado”.

VIII. Otras pautas

VIII.1. Cotizaciones sindicales y a la Caja de Protección a la Familia

“Art. 9º: Para el cálculo de las cotizaciones sindicales y la Caja Protección a la Familia, se tendrá en cuenta el total de las remuneraciones percibidas por el/la empleado/a, cualquier fuese su categoría”.

VIII.2. Aportes de obra social

“Art. 10: Los aportes y contribuciones a la obra social se calcularán *conforme el salario de jornada completa* de la categoría en que se desempeña el trabajador/a”.

VIII.3. Bonificación por antigüedad

“Art. 11: Independientemente de los sueldos básicos fijados los/as trabajadores/as percibirán una *bonificación por antigüedad por cada año de servicio equivalente al 2% del sueldo básico de un ayudante permanente sin vivienda de cuarta categoría*.”

“Se considerará tiempo de servicio efectivamente trabajado desde el comienzo de la vinculación el que corresponda a los sucesivos contratos entre las mismas partes y el tiempo de servicio anterior, cuando el trabajador/a cesado en el trabajo por cualquier causa, reintegrese a las órdenes del mismo empleador.

“*A partir del 1 de mayo de 2009, la bonificación por antigüedad para los trabajadores de las categorías de media jornada, suplente y jornalizados (incs. d, e, h, n y p del art. 7º y art. 8º) será del 1% del sueldo básico de los ayudantes permanentes sin vivienda de cuarta categoría.*”

“*Este nuevo porcentual regirá para los trabajadores/as que ingresen a partir de la homologación del presente acuerdo.*”

VIII.4. Feriados nacionales

“Art. 17: Los feriados nacionales trabajados serán abonados *con un incremento del 100%* conforme lo establecido en la Ley de Contrato de Trabajo; *de no ser abonados se*

otorgará en compensación, un descanso de treinta y seis horas corridas en la semana siguiente o cuando las partes lo convengan. Se iguala el feriado a un día domingo y se exige el pago como horas extras.”

VIII.5. Condiciones para el retiro de residuos

“Art. 18: En los edificios en que el/la trabajador/a retira los residuos de la unidad, tendrá derecho a percibir las escalas fijadas en el art. 15 por tal concepto, en proporción a la tarea asignada. Los residuos deberán estar embolsados en forma en que se garantice su higiene, respetando las regulaciones locales en materia de disposición y retiro. Asimismo, la seguridad del/la trabajador/a en el desarrollo de esta tarea deberá salvaguardarse entregándosele guantes de cuero de descarte reforzado, siendo obligatorio su uso. Esos guantes serán suministrados por el empleador quien procederá a su reposición cada vez que estos se deterioren, obligándose el/la trabajador/a al aviso de tal situación devolviendo los inutilizados. Dejase constancia que esta norma no podrá ser utilizada en forma alguna para reducir la retribución por ese concepto.

“En los lugares donde se prevea regulación específica en materia de disposición y retiro de residuos se suscribirán convenios locales al efecto, los que formaran parte integrante del presente convenio colectivo de trabajo. Los trabajadores/as percibirán los pluses que se fijen en las escalas salariales previstas en dichos convenios locales”.

VIII.6. Contribuciones y aportes mensuales

VIII.6.a. Caja de Protección a la Familia

“Art. 19: La Caja de Protección a la Familia alcanza en sus beneficios a la familia de todos/as los/as trabajadores/as comprendidos en esta Convención, *teniendo derecho exclusivamente a tal beneficio el cónyuge, hijo/a legítimo/a o legitimado/a y adoptado/a y respecto de quienes fueran legatarios/as o beneficiarios/as instituidos/as*

expresamente por el/la trabajador/a, cuya designación excluirá el derecho a los demás beneficiarios. El referido beneficio por fallecimiento se registrará por la siguiente reglamentación:

“1. Integración del fondo: Aporte mensual del 1,5% del salario a cargo del empleador por cada trabajador/a titular afiliado/a o no, y a cargo del/la trabajador/a el 1% de salario.

“2. La FATERYH otorgará con lo recaudado o bien una suma de dinero en subsidios (o los correspondientes servicios en concepto de fallecimiento) o por escolaridad.

“3. Trabajador/a que agotó su licencia por enfermedad: En este supuesto, el/la trabajador/a continuará teniendo derecho al beneficio de la Caja de Protección a la Familia, siempre que abonare por su propia cuenta el aporte patronal y obrero, hasta su reintegro al trabajo o cesación definitiva. En las mismas condiciones serán considerados los/as afiliados/as que, por razones de incapacidad, retiro voluntario o jubilación u otro motivo dejaron de pertenecer al personal activo de Edificios de Renta y Horizontal, debiendo en tales supuestos abonar de su peculio en concepto de aporte a la Caja un importe del 3% sobre el salario promedio de la actividad, produciéndose en caso de no hacerlo, la mora automática y consecuentemente la pérdida del derecho que por la presente convención se le otorga.

“4. Para los subsidios por escolaridad deberá presentarse certificado de estudios de escuela pública y/o privada reconocida oficialmente”.

VIII.6.b. Obligación del consorcio de actuar como agente de retención

“Art. 26: El consorcio de Propietarios deberá retener:

“1. Todas las contribuciones establecidas en el presente Convenio. Estos importes deben ser depositados en los bancos que disponga la FATERYH.

“2. Los importes correspondientes a la cuota sindical de los/as trabajadores/as comprendidos en el ámbito de aplicación del presente convenio colectivo de trabajo con arreglo a lo establecido en la ley 23.551.

“3. Se deja expresamente establecido que los pagos que corresponden a la aplicación de los arts. 19, 27 y 29, deberán ser abonados mensualmente en las condiciones fijadas en el art. 19.

“4. La mora en todos los casos por falta de pago de las obligaciones que indica el presente Convenio será en forma automática, sin necesidad de interpelación judicial o extrajudicial previa”.

VIII.6.c. Protección de la maternidad, vida, desempleo y discapacidad

“Art. 27:

“(I) seguro por fallecimiento del trabajador y/ o trabajadora titular, por un capital equivalente a 4 (cuatro) veces el importe de la remuneración neta de bolsillo correspondiente a su categoría de revista en el convenio vigente al momento de su deceso.

“(II) se cubrirán también las remuneraciones que se devenguen por accidentes o enfermedades inculpables, establecidas en la Ley de Contrato de Trabajo las que tendrán las siguientes franquicias a cargo exclusivo del empleador: (i) de un mes por cada contingencia (enfermedad o accidente inculparable) denunciado por el trabajador en los casos que la legislación laboral contemple el pago de remuneraciones por un periodo de hasta tres meses, (ii) la franquicia será de dos y tres meses por cada contingencia, según el caso, para los supuestos en que la legislación laboral contemple el pago de remuneraciones por un periodo de hasta seis y doce meses respectivamente. Los salarios que forman parte de esta cobertura serán abonados por el consorcio y luego reintegrados por la aseguradora dentro de los treinta días de cumplidos los requisitos formales preestablecidos para acreditar el derecho al cobro. Queda expresamente aclarado que este beneficio será

para la totalidad de los trabajadores de la actividad, afiliados o no a la entidad sindical de base adherida a la FATERYH.

“(III) Se abonará bajo el presente convenio, *un subsidio equivalente al 50% (cincuenta por ciento) de la remuneración neta de bolsillo correspondiente a su categoría de convenio de la trabajadora activa, que ejerza su derecho al goce de licencia por excedencia en el caso de nacimiento de hijo y/o hija, durante un plazo de hasta 3 (tres) meses.* Para determinar el neto del salario se deducirá del valor correspondiente a la categoría de la trabajadora un 18% que se considera equivalente a retenciones normales y habituales. En aquellos supuestos que la trabajadora no ejerza dicha opción tendrá derecho a percibir igual suma en concepto de cobertura por maternidad.

“(IV) Deberá brindarse por la aseguradora designada la cobertura de la contingencia por desempleo, otorgándole al trabajador/a una suma en concepto de indemnización equivalente al 50% (cincuenta por ciento) de su remuneración neta de bolsillo correspondiente a su categoría de revista en el convenio vigente al momento de extinguirse su relación laboral por despido directo, por un lapso de cuatro meses. Para determinar el neto del salario se deducirá del valor correspondiente a la categoría un 18% que se considera equivalente a retenciones normales y habituales.

“(V) La aseguradora deberá hacerse cargo también del pago de la cuota correspondiente a los aportes y contribuciones del régimen de obras sociales para brindar cobertura médica, con arreglo al Programa Médico Obligatorio o el que lo sustituya en un futuro, a través de la Obra Social Sindical u otra entidad que determinare la FATERYH.

“Los plazos de cobertura serán:

“(a) 3 (tres) meses en el supuesto de licencia por excedencia,

“(b) 1 (un) año para los beneficiarios del trabajador fallecido o desempleado o su

grupo familiar primario que se encontraran a su cargo en la Obra Social al momento de producirse su deceso o despido directo,

“(VI) Deberá brindarse por la aseguradora asignada la indemnización por muerte del trabajador/a prevista en el art. 248 de la LCT,

“(VII) Deberá brindarse por la aseguradora asignada el pago de la licencia por maternidad para la madre adoptante de un menor y por un período de 60 días corridos contados a partir del otorgamiento de la guarda con fines de adopción,

“(VIII) Deberá brindarse por la aseguradora asignada el pago de la licencia por paternidad en caso de parto múltiple de 10 días corridos,

“(IX) Deberá brindarse por la aseguradora asignada el pago de la licencia por paternidad para el padre adoptante, de 3 días corridos,

“(X) Deberá brindarse por la aseguradora asignada el pago de la licencia de 30 días corridos para el padre del recién nacido cuando la madre fallece en el parto o inmediatamente después de él. Con la cobertura establecida se dará respuesta a las situaciones enunciadas, intentándose dotar a la mujer trabajadora de la más amplia cobertura en caso de maternidad, brindándole los medios para la prolongación de la lactancia, elemento primordial en la salud y desarrollo de los recién nacidos.

“(XI) Deberá brindarse por la aseguradora asignada el pago de las indemnizaciones previstas en el art. 212 de la LCT. El pago estará sujeto a la acreditación de las condiciones previstas en la póliza respectiva.

“Con relación a la cobertura de la contingencia de muerte del trabajador o trabajadora titular, quedan instituidos como beneficiarios de la cobertura por muerte aquellos a quienes los trabajadores identifiquen expresamente o en su defecto aquellos reconocidos como tales en el estatuto aprobado por la ley 12.981 y modificatorias,

respetándose el orden de prelación allí establecido.

“En el supuesto de la cobertura monetaria por desempleo, su beneficiario/a es el trabajador o trabajadora titular.

“A fin de sufragar los gastos derivados de la contratación de las pólizas colectivas que cubrirán los riesgos enunciados, las partes acuerdan que la totalidad de los empleadores de la actividad efectuarán un aporte mensual del 4% (*cuatro por ciento*) sobre la remuneración bruta total de cada trabajador y/o trabajadora comprendido en el ámbito de aplicación del presente convenio colectivo de trabajo, se encuentren afiliados o no a la entidad sindical de base nucleada en la FATERyH y una retención de 1% (*uno por ciento*) sobre la remuneración bruta total de los trabajadores y/o trabajadoras afiliados a la entidad sindical base adherida a la FATERyH, y de aquellos trabajadores que sin ser afiliados hayan manifestado en forma expresa su conformidad para acceder a los beneficios.

“El aporte patronal incrementado en un 1% es desde el 1 de junio de 2015, ascendiendo el aporte al 4% señalado en el párrafo anterior desde dicha fecha.

“Los empleadores depositarán mensualmente los importes resultantes de la aplicación de los aportes y retenciones establecidas en el presente artículo, en la misma oportunidad en que se efectivicen los depósitos en la fecha establecida en el art. 26, en una cuenta corriente especial que a tal efecto abrirá la entidad sindical firmante del presente convenio, con el objeto de otorgarle a dichos fondos una administración y registración diferenciada del patrimonio social.

“La Federación asume la obligación directa de abonar en tiempo y forma las primas frente a la aseguradora designada.

“En caso de incumplimiento por parte de los empleadores del pago en tiempo y forma de su aporte mensual y de la retención correspondiente, la Federación deberá

afrontar las coberturas a su cargo, quedando en tal caso el empleador obligado a reintegrar a la Federación tales importes con los intereses correspondientes, sin perjuicio del derecho de la Federación firmante de reclamar los aportes y contribuciones adeudados con los recargos que procedan.

“Por otra parte, queda establecido que el eventual excedente que pudiera resultar entre la suma total recaudada y el importe que en definitiva deba abonarse en concepto de premio total de las pólizas, será administrado por la FATERyH para cubrir la contingencia de discapacidad de los hijos de los titulares aportantes u otras prestaciones sociales o contingencias incluidas en el presente artículo que por cualquier circunstancia no pudieran ser objeto de seguro. Se comenzará a efectivizar la transferencia aludida luego de conformar una provisión equivalente a 3 (tres) meses de pago del premio de las pólizas.

“Los trabajadores y/o trabajadoras titulares de la actividad afiliados a la entidad sindical deberán contar con una antigüedad mínima en el empleo de 6 (seis) meses para quedar comprendidos en los beneficios establecidos en el presente artículo.

“Asimismo, queda establecido que los/as trabajadores/as en periodo de guarda del puesto, por enfermedad o accidente inculpable tendrán derecho a gozar de los mismos beneficios que se otorgan por el presente a los trabajadores en situación de despido directo, en materia de cobertura. Estos beneficios se mantendrán en los periodos enunciados, siempre y cuando los beneficiarios no tengan derecho a coberturas por parte de la seguridad social.

“Asimismo, se deja constancia que los beneficios establecidos en el presente acuerdo no excluyen la obligación que le puedan deparar a los respectivos empleadores.

“La FATERyH podrá destinar el eventual excedente resultante entre la suma recaudada y los premios total a abonarse por las pólizas contratadas bajo el concepto de este artículo, para brindar prestaciones de

naturaleza cultural, educativa, de capacitación y formación profesional, sociales en general o cualquier otra propia de su objeto asociacional, en beneficio de sus asociados”.

IX. Caso práctico

IX.1. Datos para liquidación. Agosto 2020

Cargo: encargado permanente con vivienda.

Categoría: primera.

Antigüedad: 28 años

Retiro de residuos de 8 unidades.

Limpieza de cocheras.

Movimientos de coches.

Plus jardín.

Realizó horas extras: 19 horas que incluyen el feriado del 17/08 y domingos.

(Conf. Art. 10 inc. d Ley N° 941) REMUNERACIONES AL PERSONAL Y CARGAS SOCIALES						
RUBROS - CONCEPTO		Grupo A	Grupo B	Grupo C	Grupo D	TOTAL
1	DETALLE DE SUELDO Y CARGAS SOCIALES					
Apellido / Nombre:		CUIL: 20- -0				
Cargo: Encargado Permanente con vivienda		Categoría Edificio: 1				
Periodo: Agosto/2020						
Sueldo Base por Categoría		46.631,00				
Retiro de residuos (8)		666,40				
Vivienda		306,10				
Antigüedad ()		25.578,00				
Plus limpieza de cocheras		1.137,10				
Plus Jardín		1.137,10				
Clasificación de residuos Resol. 2013 243 SSRT-GCABA (8)		1.435,20				
Plus Movimiento de coches		1.683,60				
Horas Extras al 100% (19)		14.929,16				
Ajuste retroactivo julio 2020		6.994,65				
Aporte Jubilatorio		11.054,81				
Obra Social		2.562,71				
Seguro Salud ANSSAL		452,24				
I.N.S.S.J.P. LEY 19032		3.014,95				
Caja Protección Familia		1.004,98				
Cuota sindical Suterh		2.009,97				
FATERYH - Convenio Colectivo 378/04 ART.27 (FMVDD)		1.004,98				
Vivienda		306,10				
Seguro de vida entera (Res.100/2019)		753,74				
Redondeo		0,17				
Total Bruto y Deducciones:		100.498,48				
TOTAL NETO		78.334,00	0,00	0,00	0,00	78.334,00
TOTAL CATEGORIA 1		78.334,00	0,00	0,00	0,00	78.334,00
					38.34%	78.334,00

2 APORTES Y CONTRIBUCIONES									
AFIP - Aportes OS - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F931				2.562,71	0,00	0,00	0,00	0,00	2.562,71
AFIP - Aportes SS - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F931				14.522,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14.522,00
AFIP - Contribuciones OS - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F931				5.125,41	0,00	0,00	0,00	0,00	5.125,41
AFIP - Contribuciones SS - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F931				17.733,52	0,00	0,00	0,00	0,00	17.733,52
AFIP - Seguro Colectivo de Vida Obligatorio - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F931				19,03	0,00	0,00	0,00	0,00	19,03
AFIP - Seguro de Riesgo de Trabajo - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F931				9.034,39	0,00	0,00	0,00	0,00	9.034,39
FATERYH - ART 27 bis CCT Aporte - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0101				753,74	0,00	0,00	0,00	0,00	753,74
FATERYH - ART 27 bis CCT Contribución - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0101				753,74	0,00	0,00	0,00	0,00	753,74
FATERYH - Contribución Solidaria OS CCT 589/10 - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0101				250,00	0,00	0,00	0,00	0,00	250,00
FATERYH - FMVDD - Aporte - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0101				1.004,98	0,00	0,00	0,00	0,00	1.004,98
FATERYH - FMVDD - Contribución - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0101				4.019,93	0,00	0,00	0,00	0,00	4.019,93
SERACARH - Contribución - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0106				502,49	0,00	0,00	0,00	0,00	502,49
SUTERH - Aporte Sindical - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0201				2.009,97	0,00	0,00	0,00	0,00	2.009,97
SUTERH - CPF - Aporte - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0201				1.004,98	0,00	0,00	0,00	0,00	1.004,98
SUTERH - CPF - Contribución - Periodo Agosto/2020 - Otro N° F0201				1.507,47	0,00	0,00	0,00	0,00	1.507,47
TOTAL CATEGORIA 2									29.76%
									60.804,36

IX.2. Antigüedad

Sueldo básico - Ayudante permanente sin vivienda 4ta categoría: \$45.675.

Antigüedad del empleado: 28 años.

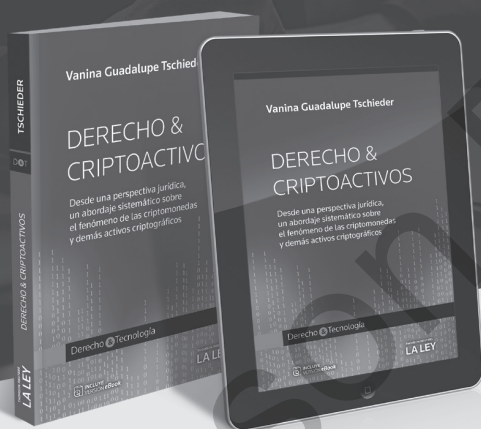
$\$45.675 \times 2\% \times 28 = \$25.578,00$

$Horas extras = (46631 + 25578 + 1137,1 + 1137,1 + 1683,6 + 666,4 + 306,1 + 1435,2) / 200 \times 2.$

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®

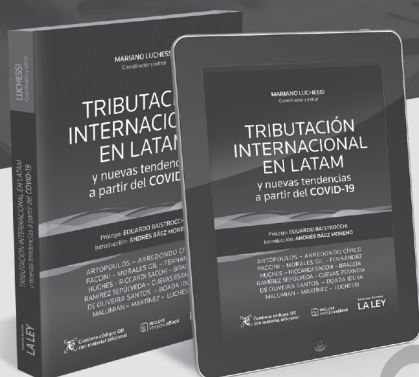


Seguí nuestra nueva página
de **LinkedIn** con **contenido
específico** para abogados.

f ThomsonReutersLaLey
t @TRLaLey
in ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

LANZAMIENTO **TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN LATAM** y nuevas tendencias a partir del **COVID-19**



Mariano Luchessi
Coordinador y editor



1 Tomo + eBook



Contiene códigos QR
con material adicional.

La obra brinda una visión teórico-práctica de cuestiones relativas a las nuevas tendencias en fiscalidad internacional desde la óptica de Latinoamérica. El objetivo es abarcar, junto a los profesionales más prestigiosos en LATAM, los temas que usualmente son consultados para resolver cuestiones en pugna. Esta publicación se organiza en dos partes desarrolladas en doce capítulos: la primera parte se concentra en los elementos estructurales del derecho tributario internacional, empleando a América Latina como caso de estudio. La segunda parte se concentra en el posible impacto de la pandemia en el desarrollo del derecho tributario internacional de América Latina.

De esta manera, se ofrece un análisis sobre las implicancias de la pandemia en la red de convenios para evitar la doble imposición internacional de América Latina, se analiza la fragilidad del consenso internacional por soluciones multilaterales en materia fiscal en el contexto del COVID-19, se analiza la situación de la doble residencia en épocas de COVID-19 y se estudian las implicancias de la robótica y la inteligencia artificial en la tributación internacional.



ESCANEE EL CÓDIGO QR

y acceda al índice interactivo de la obra.

Comience a leer el primer capítulo.

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 **in LinkedIn** con **contenido**
específico para contadores.

f ThomsonReutersLaLey
t @TRLaLey
in 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

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