

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 INCLUYE
VERSIÓN DIGITAL

Director General
HUMBERTO J. BERTAZZA

Coordinador
ADALBERTO R. DALMASIO

TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL

NOVIEMBRE 2020 | Nº 87

ISSN 2545-7950

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

ISSN: 2545-7950
RNPI: En trámite

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

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

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

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

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

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

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

Se terminó de imprimir en la 1ra. quincena de noviembre 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

TRIBUTARIO NACIONAL

OPINIÓN

El inmueble rural: tratamiento en bienes personales y breves nociones de planificación tributaria en el caso de venta <i>Mariano Ghirardotti</i>	5
Los servicios digitales en el impuesto a las ganancias <i>María de los Ángeles Jáuregui</i>	16
Reflexiones en torno al régimen de percepción creado por la RG 4815 <i>Manuel M. Benites - Germán Martín Quirán</i>	30
Posibles implicancias de la RG 4838/2020 <i>Jennifer Ebrecht</i>	42
Cese definitivo de actividades en el Régimen Simplificado <i>Adalberto R. Dalmasio</i>	44
La deducción de gastos necesarios en el impuesto a las ganancias. Segunda parte. Ante la reciente sentencia de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, sala IV <i>Richard L. Amaro Gómez</i>	47
Tributación de la economía digital <i>Gabriel Sullivan</i>	52
Se implementa un régimen de información sobre planificaciones fiscales (IPF) <i>María Paula Císaro</i>	67
Quebrantos impositivos y el ajuste por inflación en la jurisprudencia de la Corte Suprema: ¿una doctrina que merece revisión? <i>Simón Iván Striga - Ernesto Gómez Zamacola</i>	71

Régimen de retención cuarta categoría: gastos de indumentaria y equipamiento del trabajador <i>Alberto Baldo</i>	80
---	----

APLICACIÓN PRÁCTICA

Residencia fiscal. Análisis del tema a través de un breve cuestionario técnico-práctico <i>Eduardo José Núñez</i>	85
--	----

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Claves jurisprudenciales <i>Ana I. Do Nizza</i>	95
--	----

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Análisis de Informes Técnicos

Jurisprudencia administrativa CABA <i>Jorge Saverio Martinata</i>	107
--	-----

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Jurisprudencia Administrativa y Judicial

El instituto de la compensación de saldos en el impuesto sobre los ingresos brutos. Criterios relevantes en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires <i>Hernán A. Colli</i>	111
--	-----

ACTUACIÓN PROFESIONAL

LABORAL Y PREVISIONAL

Opinión

Jubilados en busca de un nuevo Badaro <i>Alejandro G. Chiti</i>	125
--	-----

TRIBUTARIO NACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

El inmueble rural: tratamiento en bienes personales y breves nociones de planificación tributaria en el caso de venta

Mariano Ghirardotti (*)

El presente trabajo tiene por objeto realizar un análisis sobre el tratamiento fiscal del inmueble rural tanto en cuanto a lo vinculado a las consecuencias tributarias de ser propietario, como con relación al resultado de su enajenación.

I. Impuesto sobre los bienes personales

I.1. Inmuebles rurales en el país

De acuerdo con el texto de la ley los inmuebles rurales se encuentran exentos, así lo dispone el art. 21, inc. f) el cual reza lo siguiente:

“Art. 21 — Estarán exentos del impuesto:

“f) Los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas, cualquiera sea su destino o afectación.” Dada la derogación del impuesto a la ganancia mínima presunta, para ejercicios que iniciaren a partir del 01/01/2019 (1), hoy los inmuebles rurales gozan de inexistencia de carga tributaria procedente de impuestos globales al patrimonio.

Dichos inmuebles quedan exceptuados del impuesto cualquiera sea su destino, aun cuando se los explote y como consecuencia de ello conformen el activo de una sociedad no comprendida en el inc. a) del art. 53 o de una empresa unipersonal.

La exención a efectos de tornarse operativa, sólo requiere el cumplimiento de dos requisitos, a saber:

- a) Revestir el carácter de rural.
- b) Que sus titulares sean personas humanas.

De acuerdo con las discusiones parlamentarias (2), puede colegirse que el espíritu del legislador consistía en otorgar la exención a los inmuebles rurales sin restricciones, quienes impulsaron la aplicación del beneficio hacían referencia a la dudosa conveniencia de gravar un inmueble productivo, más aun para los pequeños y medianos productores según sostuvo oportunamente el diputado Cotigiani, por el contrario quienes se oponían planteaban que dentro de un marco exentivo tan amplio quedarían exentos importantes terratenientes, lo cual consideraban injusto.

Ni la ley ni el decreto definen qué se entiende por inmueble rural. El art. 31 del DR IBP establece la aplicación supletoria de la Ley del Impuesto a las Ganancias cuando existan cuestiones no aclaradas

(*) Socio director del Estudio Ghirardotti & Ghirardotti. Consultor tributario.

(1) Art. 76, ley 27.260/2016.

(2) Diario de sesiones Cámara de Diputados de la Nación, 15ª reunión - 11ª Sesión ordinaria - Octubre 24 de mayo de 2018.

por la norma, pero dicho cuerpo legal carece de definiciones en esta materia, ergo en nuestra opinión se deberá estar a lo dispuesto por los catastros locales, como así lo disponía la ley del Impuesto a la Ganancia mínima presunta, en el cuarto párrafo del art. 4º, que establecía lo siguiente: "se entenderá que los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales", si bien existen otras definiciones legales (3), entendemos que esta es la más adecuada, ya que, proviene de un texto legal tributario cercano conceptualmente al IBP.

Planteado esto último, queda claro que los inmuebles rurales bajo esta clasificación meramente vinculada al catastro pueden tener numerosos destinos, como, p. ej.:

- A) Explotación agropecuaria.
- B) Casa de recreo o veraneo.
- C) Explotación turística.
- D) Arrendamiento.
- E) Tambo, cabaña, fábrica de chacinados.
- F) Otros.

El destino no modifica el tratamiento exentivo, es decir, que un inmueble gozará del beneficio solo si reviste el carácter de rural, sin que sea requisito llevar a cabo una explotación agropecuaria.

1.2. Inmuebles rurales en el exterior, propiedad de personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país

¿Existe alguna limitación legal, vinculada a aplicar la exención a bienes localizados en territorios extranjeros? La respuesta es no.

Recordemos que el antiguo texto de la ley que también exceptuaba a los inmue-

bles rurales, a los que se refería el inc. e) del art. 2º de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, esto dio origen a numerosos planteos del fisco y a un desafortunado y contradictorio derrotero de opiniones fiscales, que condujeron a que la última palabra la tenga la justicia.

Varios fallos se pronunciaron a favor de la procedencia de la exención (4) del inmueble rural, excepto el caso de González, que cronológicamente fue el primero. Luego la misma sala que fallo a favor del fisco en dicho precedente revierte su criterio en Gaviglio, cuya sentencia es ratificada por la Cámara —agregamos que la Corte Suprema luego deniega al fisco el recurso extraordinario—. El último pronunciamiento "Olaso, Rodrigo J." (5), establece lo siguiente: "... Que a nuestro juicio resulta evidente que la exención tipificada en el art. 21, inc. f) de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales contempla la coexistencia de dos elementos inescindibles: el subjetivo (que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas) y el objetivo (que el inmueble revista la condición de 'rural', esté o no afectado a una explotación".

Cumplidos los extremos planteados en el párrafo anterior, el inmueble será considerado exento. También en estos fallos se menciona que el inmueble rural tiene una única titularidad registral y es la de su, o sus, propietarios, no pudiéndose extrapolar en consecuencia que, en razón de su afectación, estos sean propiedad de sociedades simples o empresas unipersonales, adicionalmente se indicó como otro justificativo el impedir la doble imposición con el impuesto a la ganancia mínima presunta, hoy derogado.

Con relación a la existencia de un inmueble rural en el exterior, llama la atención la inexistencia de limitación alguna con relación al beneficio exentivo. Entendemos como inviable la limitación de la exención

(3) Ley 26.737, art. 1º, "se entenderá por tierras rurales a todo predio ubicado fuera del ejido urbano, independientemente de su localización o destino", ver también dec. 274/2012.

(4) "González, Camilo", TFNac., sala "C", 14/04/2009, "Molaro, José L.", TFNac., sala "A", 17/05/2012, "Gaviglio, José", TFNac., sala "C", 18/03/2013.

(5) TFNac., sala "A", 26/08/2019.

por decreto a futuro, como también será errado considerar que esta solo rige para bienes locales fundamentándolo en que el DR en su art. 11 aclara, con relación a bienes inmateriales, que la exención se aplica tanto para bienes en el país como para bienes en el exterior, ya que dicho texto es redundante.

En materia de interpretación legal existe un viejo principio que establece que, si el legislador no distingue, mal puede distinguir el juez; *ubi lex et legislator non distinguit, nec nos distinguere debemus*, que presupone el principio de *ius scripta vigilantibus*, consagrado en nuestra Corte, ya que la “incongruencia o falta de previsión del legislador no se suponen” (6).

Lo que se plantea en el párrafo anterior es que, independientemente de cuál haya sido la voluntad del legislador, la ley adquiere una voluntad impersonal y autónoma emancipada de la de su creador, puesto que ella continua tal cual fue creada mientras el legislador puede mutar su opinión.

Como antecedente, con relación a la limitación de beneficios a bienes situados en el exterior, podemos citar al Dictamen 43/2004 (DI ATEC) (7). En este precedente el fisco interpreta que la posibilidad de afectar como bien de reemplazo en el impuesto a las ganancias un bien inmueble radicado en el exterior no procede, en un análisis que, si bien es lógico, pareciera endeble desde la óptica jurídica. El dictamen realiza un recorrido por el texto del impuesto a las ganancias haciendo una construcción argumental que encuentra limitaciones donde el legislador no lo ha hecho. En tal sentido, plantea los siguientes argumentos principales:

- Si se reemplaza por un inmueble en el exterior se está constituyendo un establecimiento estable.

- Un establecimiento estable es considerado por la ley como sujeto independiente con contabilidad separada.

- Plantea que según los arts. 152 y 154 (t.o. 1998), el costo se determina de acuerdo con los art. 58, 59, 60, 63 y 65 (t.o. 1998), sin mención del art. 67 (t.o. 1998), explicando que dicha omisión implica la inaplicabilidad de dicho artículo a la adquisición de un bien de reemplazo en el exterior

- El pago a cuenta del impuesto análogo en el exterior reduciría el valor recuperable a futuro por el fisco.

Como puede observarse, los argumentos esgrimidos son endebles desde el punto de vista jurídico, gozando de cierta lógica bajo la óptica económica, pero no son extrapolables en modo alguno a la Ley de Bienes Personales, además el inmueble rural en el exterior no constituye una entidad separada del contribuyente, y la noción de establecimiento permanente es exógena a este impuesto.

De acuerdo con lo expresado, siempre que el inmueble sea calificado como rural, su ubicación fuera del territorio nacional, no enerva en modo alguno la procedencia de la exención. La cual se extiende, a nuestro criterio, a los inmuebles que figuren a nombre de personas jurídicas del exterior, y que de acuerdo con la lo dispuesto en el art. 38 de la ley 27.260 se hayan exteriorizado a nombre de personas humanas.

1.3. Inmuebles rurales bajo dominio fiduciario

Sería válido preguntarse si un inmueble rural en cabeza de un fideicomiso —recordemos que estos no tienen personalidad jurídica— resultará gravado por la norma, cuando el fiduciario sea una persona humana.

La duda surge dado que, si la norma exceptúa del tributo a los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas, dejaría inmerso dentro del beneficio a quienes, en nuestro cri-

(6) CS, Fallos: 306:72; 307:518.

(7) Boletín N.º 92, 1 de marzo de 2005, p. 501.

terio, y si bien con un dominio imperfecto, revisten también el carácter de titulares de un inmueble rural, los fiduciarios.

Considerar exceptuados de bienes personales a los inmuebles rurales que conforman un patrimonio de afectación implicaría la necesidad de eliminarlo de la base de cálculo de dicho impuesto, cuando el fiduciario deba cumplir con la obligación establecida por el artículo agregado a continuación del 25 de la LIBP, recordemos que la modalidad de cálculo es sobre los bienes y determinado de acuerdo a lo dispuesto por art. 22, dicho inciso establece: “Los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inc. i) de este artículo se valorarán de acuerdo con las disposiciones de la presente ley y su reglamentación”, entonces, una exención legal indicaría una valuación igual a cero para el bien beneficiado.

Destacamos que esta postura nos encuentra en solitario en la doctrina, con lo cual será menester estudiar en cada caso la viabilidad del uso de la opinión, dado que seguramente será controvertida por el fisco.

1.4. El inmueble rural y el usufructo

El usufructo, según el art. 2129 del Cód. Civ. y Com., consiste en “el derecho real de usar, gozar y disponer jurídicamente de un bien ajeno, sin alterar su sustancia”.

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

No debieran existir dudas con relación al tratamiento exentivo del inmueble rural cuando nos encontremos ante un contrato de usufructo, la ficción legal que reemplaza al nudo propietario por el usufructua-

rio como sujeto del impuesto, hace propio el término de “titulares”, para referirse al modo en que una y otra parte del contrato deberá declarar el inmueble. Si bien el usufructuario es titular del derecho real, la LIG establece que también lo es del inmueble a efectos fiscales, en consecuencia, si la exención se aplica al titular del inmueble rural, es la misma norma la que inhibe un análisis jurídico más profundo al denominar de ese modo al usufructuario, tanto cuando lo sea plenamente o cuando, ante un contrato oneroso, comparta dicha titularidad con el nudo propietario.

II. Impuesto a las ganancias

Con relación al impuesto a las ganancias, existen numerosos temas que exceden el tamaño acordado para el presente trabajo, con lo cual nos abocaremos a las cuestiones vinculadas con la venta.

A efectos de una mejor comprensión, cuando hagamos mención de un artículo de la Ley de Impuesto a las Ganancias, nos referiremos siempre al texto ordenado en 2019, salvo aclaración expresa.

II.1. La valuación del inmueble rural

El inmueble rural se valúa al precio de compra, al que deben adicionarse las comisiones de intermediarios, gastos e impuestos vinculadas a la transmisión de dominio (ver art. 63, LIG). Si este fuera adquirido en ejercicios iniciados con posterioridad al 01/01/2018, entonces, podrá ajustarse el costo de adquisición —art. 93, LIG—, para los adquiridos con anterioridad esta posibilidad está vedada, salvo para los más antiguos que podrán actualizarse hasta marzo de 1992.

Recordemos que, si dentro del inmueble se han realizado inversiones en ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018, estas podrán actualizarse de acuerdo con lo dispuesto por el artículo mencionado en el párrafo anterior.

Cuando el inmueble se reciba como herencia, legado o donación, se considerará

como valor de adquisición el valor impositivo que tuvieran para el antecesor, a la fecha de ingreso al patrimonio de aquellos y como fecha de adquisición esta última (art. 4º, LIG). En caso de no contarse con el valor se considerará como valor de adquisición el valor de plaza a la fecha de la transmisión gratuita.

Luego el art. 7º del DR LIG establece que el valor sería el costo computable, para el caso de venta de bienes, establecida por el art. 63, LIG para el caso de inmuebles, estableciéndose como fecha de ingreso al patrimonio a cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Declaratoria de herederos.
- b) Declaración de validez testamentaria.
- c) Tradición del bien donado.

Luego el decreto establece una metodología para establecer el valor de plaza, al cual remitimos al lector en caso de necesitar profundizar sobre el tema.

En cuanto a estas normas, nos llama la atención la asimetría del tratamiento para quienes obtengan el valor impositivo del inmueble para el antecesor, con relación a quienes no lo obtengan. Suponiendo la existencia de dos predios rurales iguales heredados por dos primos, en uno de los casos el padre cumplía con sus presentaciones tributarias, y, por ende, el heredero lo recibe al valor que tenía para el causante, el otro, en cambio, recibe el inmueble a valor de plaza dado que su padre era desprolijo y no había realizado presentación fiscal alguna.

Suponiendo que los fallecidos hubieran adquirido los inmuebles con posterioridad al 1º de enero de 2018, y que en 2021 los herederos pretendan venderlos. Ante la venta, el costo computable de quien valuó el inmueble a valor de plaza será mucho más alto que quien lo recibió al valor que tenía

para el antecesor, lo cual violaría el principio de igualdad ante la ley.

A su vez, quien valúe a valor de plaza y sea inteligente con relación a la determinación del valor del inmueble rural, asignará un valor proporcional a los galpones, molinos, estanques, aguadas, alambrados, por separado del predio —sería recomendable pedir un detalle a quien realiza la tasación—, dichos valores arrojarán una deducción por amortizaciones muy superior a quien lo reciba a valores históricos.

No se nos escapa que pareciera existir una contradicción entre la ley y el decreto reglamentario, dado que el art. 4º, LIG establece como fecha de adquisición, la fecha de ingreso al patrimonio del antecesor, mientras que el decreto plantea como fecha de incorporación los puntos a), b) o c) planteados más arriba, bajo otro punto de vista se puede entender una diferencia entre fecha de adquisición, y la fecha de ingreso al patrimonio, lo cual implicaría que la vida útil del bien no se renovarían a la fecha de la incorporación al patrimonio, sino que habría que respetar la original.

Es menester destacar que la amortización de la tierra no es admitida por el texto legal, pero como ya lo adelantáramos, nada impide que construcciones, galpones, silos, alambrados, etc. Sean pasibles de depreciación.

Si bien nada dice la ley acerca de la activación de impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes, la entendemos viable, toda vez que es un gasto directamente vinculado a la incorporación del bien.

II.2. La venta del inmueble rural

A continuación enunciamos, sin pretender agotarlos, algunos ejemplos de sujetos vendedores de un inmueble rural y su respectivo tratamiento en el impuesto a las ganancias:

Sujeto que vende	Tratamiento	Tasa
Persona humana que lo destina a arrendamiento o lo mantiene inexplorado	Gravado impuesto cedular	15%
Ídem, pero lo adquirió con anterioridad al 1 de enero de 2018	No alcanzada	N/A
Persona humana que lo afecta a una explotación unipersonal, sociedad simple, o bien es parte de un contrato de capitalización u otra forma de aparcería	Gravada	Atribución a titular o socios tasa progresiva del art. 94 proporcionalmente a su participación
Sociedad anónima, SRL, u otros tipos de sociedades incluidas en el art. 73, LIG	Gravada	Tasa proporcional del 30%
Fideicomiso	Gravada	Tasa proporcional del 30%
Fideicomiso del tipo fiduciante coincidente con beneficiario	Gravada	Atribución a fiduciarios beneficiarios tasa progresiva del art. 94 proporcionalmente a su participación

Desde hace tiempo que la venta del inmueble rural es una cuestión que preocupa al sector, toda vez que en los últimos treinta años ha crecido de forma exponencial su valor, y hoy es el principal activo de muchas explotaciones rurales, por lo general lleva mucho tiempo en el patrimonio, y al momento de la venta, sin que se permita actualizar el valor de compra, el impacto del impuesto a la tasa proporcional es desmesurado.

Llegado al punto de vender el inmueble, la consulta del contribuyente es siempre la misma: ¿es posible reducir el impacto del impuesto?, La realidad es que es una tasa demasiado alta para una ganancia de capital (hoy el 30%, a la cual se debe adicionar en su caso la retención del 7% sobre dividendos). Algunas opciones que se nos ocurren serían las siguientes:

- a) Venta y reemplazo.
- b) Devengado exigible.
- c) Venta de las acciones o cuota partes de la sociedad propietaria del inmueble rural.
- d) Ajuste por inflación.
- e) Reorganización societaria.
- f) Disolución de la sociedad y adjudicación a los socios.
- g) Solo para empresas unipersonales y otras sociedades del art. 133, DR, desafectación del bien por cese de actividades.

Recordemos que, en el caso de un sujeto empresa, que haya adquirido el inmueble en ejercicios iniciados con posterioridad al 01/01/2018, se debe actualizar su costo por IPC

a efectos de compararlo con el del valor de venta, destacamos que, siendo el precio de estos bienes establecido en dólares americanos, el índice va muy por debajo de la devaluación del peso, lo cual perjudica al contribuyente —sería recomendable que en futuras reformas, se compute el costo en moneda dura, como costo computable—.

a) Venta y reemplazo art. 71, LIG

No fue pacífica la aplicación de este instituto en materia de inmuebles rurales, la jurisprudencia terminó admitiendo el método **(8)** antes de la reforma de la ley 27.430, la cual en su nuevo texto, más amplio y generoso, posibilitó que los inmuebles que hayan estado dos años destinados a uso, arrendamiento, usufructo, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, puedan acceder al beneficio, en la medida en que el monto obtenido en la enajenación se reinvierta en otro bienes afectados a los mencionados destinos, aclarando para evitar nuevas confusiones; “incluso si se tratara de terrenos o campos”.

Recordemos que este beneficio se otorga en la inteligencia de liberar de carga tributaria, a la modernización o reequipamiento del contribuyente, y que consiste en dejar de tributar por el resultado de la venta, afectando para el caso de inmuebles el producido de la venta a la compra del bien de reemplazo, que por dicho monto no podrá ser amortizado en los años futuros, cuestión que no ocurriría si se compra un inmueble rural el cual por su naturaleza es no amortizable. En este caso se produciría un diferimiento de la percepción del tributo por parte del fisco, hasta el momento de la venta de dicho bien.

Es menester destacar que las operaciones de venta y reemplazo deben ocurrir dentro del plazo de un año, permitiéndose también que primero se adquiera el bien de reemplazo y luego se venda el bien viejo siempre que se cumpla con dicha condición cronológica. En caso de iniciar una

construcción esta puede considerarse parte del valor del inmueble de reemplazo, siempre que se inicie dentro del plazo del año de la venta, y se concluya antes transcurridos cuatro años desde el comienzo de la construcción. Es de destacar que, si bien el decreto reglamentario pareciera limitar la posibilidad de reemplazo solo a bienes inmuebles, en nuestra opinión es un exceso, ya que la ley no distingue al respecto y han existido recientes pronunciamientos del fisco donde se habilitaría el beneficio a quien adquiera un bien mueble, siempre que revista el carácter de bien de uso **(9)**.

Si es viable reinvertir en otro bien del activo fijo, esta opción realmente es aconsejable, cumpliendo con las formalidades establecidas por la RG AFIP 2140/2006, y recordando que el nuevo texto exige el ajuste por inflación del valor de la venta, o bien de la compra si fuera anterior a efectos de realizar el cálculo correcto del beneficio.

Es de destacar que la legislación aún no ha solucionado el caso de una venta ocurrida en un ejercicio iniciado con anterioridad al 01/01/2018, cuando la compra tuvo lugar en otro iniciado a posterioridad a dicha fecha, toda vez que la actualización del importe de venta, comenzó a regir para ejercicios iniciados con posterioridad al 01/01/2018, entendemos que, en tales casos, la venta no debe actualizarse, ya que, en el momento de su génesis la legislación que obliga al ajuste no existía.

Coincidimos con Jalfin **(10)** que plantea lo siguiente: “Así considerado, a nuestro modo de ver, el momento de vigencia de la ley aplicable debe ser siempre el correspondiente a la determinación de la renta obtenida en la venta del o los bienes que se

(9) Consulta vinculante (SDG TLI) 70, 04/10/2019, —se permite el reemplazo por reproductores amortizables, se hace mención de que el planteo se hace de acuerdo con el texto anterior de la ley, si bien lo consideramos aplicable al actual— y consultas y respuestas frecuentes de sitio web de AFIP, ID 1209679.

(10) JALFIN, Jorge, "Nuevas disposiciones en materia de venta reemplazo", Consultor Tributario, Errepar, julio 2019.

(8) "Santiestrella SA y Escarpatri SA", TFNac., sala "A", de fechas 05/12/2006 y 16/08/2007 respectivamente.

reemplazan. Esa ganancia gravada es la que la normativa admite que sea computada en ejercicios posteriores, en tanto se cumplan los preceptos de admisibilidad”.

b) Devengado exigible art. 24, LIG (t.o. 2019) y 65, DR

Esta opción es solo aplicable cuando el pago sea convenido en cuotas, y estas se hagan exigibles en más de un período fiscal, el beneficio consiste en atribuir la ganancia bruta (incluyendo actualizaciones y diferencia de cambio) de forma proporcional a las cuotas de pago convenidas. Es decir, se obtiene un diferimiento en el reconocimiento del resultado impositivo.

El texto del decreto menciona la obligatoriedad de exteriorizar al fisco que se utilizará la mencionada opción, si bien el organismo fiscal nunca reglamentó la modalidad de dicha comunicación.

Especial atención deberá prestarse en estos casos, al efecto que sobre estas operaciones pueda tener el segundo párrafo del art. 52, LIG, el cual indica que el caso de financiación de venta de inmuebles, la presunción del devengamiento de un interés presunto no menor al fijado por el Banco Nación, para descuentos comerciales, rige sin admitir prueba en contrario, incluso cuando se estipule expresamente la inexistencia de intereses.

c) Venta de las acciones o cuotas partes de la sociedad propietaria del inmueble rural

Esta opción no siempre es aplicable dado que el comprador debe aceptar la compra de una persona jurídica que contiene el inmueble, en lugar de directamente adquirir el bien objeto de la operación, por lo general para que se acepte este formato debe existir un estímulo al interesado, por lo usualmente materializado mediante un descuento significativo.

Entre las ventajas de la operación, siempre que los socios sean personas humanas o sucesiones indivisas, encontramos las siguientes:

- Aplicación de la tasa del 15%, en lugar del 30% más 7% en dividendos, que sufriría la sociedad.

- Criterio de atribución de la renta por lo percibido.

- Simplicidad de la operación de venta, un simple boleto de transferencia de acciones bastaría, lo cual lleva menos formalidades y tiempo reduciendo de modo significativo los gastos de escrituración.

Las desventajas serían las siguientes:

- Se debe llevar a cabo una auditoría de compra a efecto de evaluar potenciales contingencias ocultas en la sociedad.

- Muchas veces las auditorías de compra omiten pasivos que afloran con el tiempo.

- Se pierde para el comprador la posibilidad de amortizar a valores actuales los inmuebles adquiridos.

- Se pierde para el comprador la posibilidad de actualizar el valor de los bienes adquiridos en ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018.

- Al comprar las acciones, se adquiere también un pasivo fiscal potencial por impuesto a las ganancias, que se materializará en caso de que la sociedad decida a posteriori realizar la venta del campo.

d) Ajuste por inflación

Si bien el art. 93, LIG, impide la aplicación del ajuste del costo computable de los inmuebles de los inmuebles adquiridos en ejercicios iniciados con anterioridad al 01/01/2018, está claro a la luz de copiosa jurisprudencia (11), que, si el derecho constitucional a la propiedad se viera lesionado, es viable el reclamo.

La forma de evaluar el grado de daño que se realiza al patrimonio del contribuyente por la prohibición de ajustar por infla-

(11) El más importante es "Candy SA c. AFIP y otros/ acción de amparo, CS, 03/07/2009

ción consiste en determinar el impuesto de acuerdo con las actuales normas de la LIG, y luego calcular cual es el porcentaje que representa dicho guarismo sobre el resultado ajustado, si existe un exceso, deberá evaluarse una acción a efectos de evitar resultar damnificado por una norma que viola la Carta Magna.

En el caso mencionado en el párrafo anterior, la recomendación es realizar la declaración jurada, realizando el ajuste por inflación, notificar al fisco y evaluar si se plantea ya desde ese momento una acción declarativa de certeza ante la justicia, o bien si se espera a que el fisco realice la fiscalización y luego se apela la determinación de oficio al Tribunal Fiscal de la Nación. Otra alternativa sería cancelar el importe del impuesto e ir por la vía de la repetición.

e) Reorganización societaria

En ciertos casos, puede estudiarse la posibilidad de incorporar a los compradores a la sociedad dueña el predio, y luego de cumplidos los plazos establecidos por el art. 80, LIG, plantear una escisión. Aquí habrá que contar con el visto bueno del comprador, dado que es una figura compleja y cuya elección implicará ser socios comprador y vendedor, por el lapso de tiempo establecido por el mencionado artículo y su reglamentación, lo que redundará en muchos casos en una situación incómoda.

f) Disolución de la sociedad y adjudicación del inmueble a los socios

La posibilidad de disolver la sociedad y entregar los bienes a los socios es una alternativa que siempre ronda la mesa de discusiones acerca de la mejor opción para reducir el impacto de la enajenación. Lo lógico sería que los inmuebles sean adjudicados a los socios como una comunicación de bienes ante la extinción de la persona jurídica, bajo tal razonamiento estos pasarían a cabeza de los socios al valor que tenían para la sociedad propietaria.

Lamentablemente, el fisco no ha coincidido con este razonamiento, habiéndose

pronunciado en el Dictamen 71/04 (12). En dicho documento manifiesta, con un planteo forzado y erróneo a nuestro criterio, que la disolución implica la devolución de las acciones a la sociedad, para luego recibir el bien, ergo el acto cobra el carácter de oneroso asimilándolo a una permuta, lo cual evita su emancipación de la noción de venta que establece el art. 3º, LIG.

El art. 3º, LIG establece en su segundo párrafo lo siguiente: “Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación o adquisición, según corresponda, cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere u obtuviere —según el caso— la posesión o, en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio”, en este caso no existe boleto, ni compromiso similar, y la posesión se obtiene solo como consecuencia de la extinción de un ente.

Aquí no pareciera razonable que una sociedad que desaparece y se extingue haga un último acto oneroso, dado que la persona jurídica se disuelve, dejando de existir, y solo por ese motivo se transfieren los bienes a los socios, quienes al recibir la adjudicación son titulares en forma directa, de lo que en la realidad económica ya poseían de manera indirecta. Distinto sería el caso de una reducción de capital, toda vez que aquí la compañía sigue existiendo, luego de rescatar acciones.

Nuestra opinión consiste en que, para este caso en particular, no se aplicaría el art. 71 del DR, dada la falta de onerosidad de la operación, recordamos el texto de la norma: “Art. 71.— Cuando la transferencia de bienes se efectúe por un precio no determinado (permuta, dación en pago, etcétera) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación”.

(12) Dictamen 71/04 (DAT), 01/12/2004.

De cualquier modo, las contingencias para quienes se inclinen por esta solución continúan, dado que la porción de resultados acumulados que se transfieran a los socios, son considerados dividendos, el art. 49, LIG establece lo siguiente: “En el caso de rescate total o parcial de acciones, se considerará dividendo de distribución a la diferencia entre el importe del rescate y el costo computable de las acciones”, además el decreto agrega en su art. 75, lo siguiente: “Cuando la puesta a disposición de dividendos o la distribución de utilidades, en especie, origine una diferencia entre el valor corriente en plaza a esa fecha y su costo impositivo, relativo a todos los bienes distribuidos en esas condiciones, la misma se considerará resultado alcanzado por este impuesto y deberá incluirse en el balance impositivo de la entidad correspondiente al ejercicio en que la puesta a disposición o distribución tenga lugar”.

Como se observa, de acuerdo con la opinión del fisco y al tratamiento fiscal de los dividendos, esta opción pierde fuerza como solución viable.

Es de destacar que la disolución y venta inmediata posterior puede ser atacada por el fisco desde la óptica de la realidad tributaria, como algún viejo caso de jurisprudencia (13) lo indica.

g) Solo para empresas unipersonales y otras sociedades, desafectación del bien por cese de actividades

Para quienes posean un predio rural afectado a una empresa unipersonal o bien a una explotación llevada a cabo por sociedades no comprendidas en el art. 73, LIG, el art. 133 del DR dispone que, cuando cesen sus actividades, “... se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o estos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual de los socios o del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de dos [2] años

desde la fecha en la que la sociedad, empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica” (el destacado es nuestro).

Este artículo otorga la posibilidad a quien esté analizando la enajenación de su inmueble de cesar en sus operaciones, esperar dos años luego de la última operación vinculada a su actividad —en nuestra opinión el arrendamiento de esas tierras no enervaría la obtención del beneficio— y luego de transcurrido el plazo vender el campo libre de impuestos siempre que haya sido adquirido antes del 01/01/2018.

Consideramos poco probable que el fisco entienda que la fecha original de incorporación al patrimonio del contribuyente del inmueble sea desplazada por la establecida en el artículo mencionado más arriba, lo cual implicaría que al incorporarse con fecha posterior al 01/01/2018 pasaría al universo de ventas de inmuebles gravadas a tasa diferencial.

III. Conclusión

Con relación a la situación del inmueble rural en materia del impuesto sobre los bienes personales, entendemos que la exención no establece limitaciones, y que donde el legislador no distingue, no debe existir tratamiento diferencial, a efectos de vitar presumir la “torpeza del legislador”.

La venta del inmueble rural, en el impuesto a las ganancias, termina arrojando un resultado ridículamente abultado por la inflación y la devaluación de la moneda, y pareciera desafortunado gravar a la alícuota general del impuesto la búsqueda de una alternativa en la opción. La planificación fiscal nos llevó a exponer, sin pretender agotarlas, algunas de las alternativas legales que pueden habilitar una disminución en la carga tributaria.

Es de destacar, si bien excede el objeto de este trabajo, que luego de la venta del inmueble rural por parte de una sociedad anónima, por ejemplo, se generará una

(13) "Vignes, Alberto J.", TFNac., 16/12/1968.

abultada suma de dinero. Si se pretende retirar dichos fondos habrá que analizar la forma más eficiente de hacerlo. En materia concepto del retiro y oportunidad, recordemos que el pago de dividendos está grava-

do por el impuesto. Por otro lado y ya que el resultado es a todas luces extraordinario, se impone, una vez presentada la declaración jurada, el pedido de reducción de anticipos permitido por la RG 4034-E/2017.

Thomson Reuters

Los servicios digitales en el impuesto a las ganancias

Actualidad internacional y análisis de la situación en Argentina

María de los Ángeles Jáuregui^(*)

El avance exponencial de la economía digital impone desafíos fiscales novedosos, ya que conceptos tradicionales impositivos basados en presencia física dejan de tener relevancia y pasan a tomarla otras nociones, tales como las de los territorios de consumo o mercado, así como los datos y su utilización por parte de los usuarios.

I. Evolución de la economía digital y su impacto en las normas tributarias

Los avances tecnológicos de las últimas décadas han transformado las estructuras económicas y comerciales de nuestra sociedad a un ritmo superior que la adaptación de las normas. Los nuevos modelos de negocio han experimentado un dinámico desarrollo, convirtiéndose algunas de las empresas digitales en las más valoradas en el mercado.

En este sentido, es preciso destacar que la digitalización de la economía planteó una serie de desafíos fiscales relacionados con la cuestión de cómo deberían gravarse los derechos sobre los ingresos generados por las actividades transfronterizas en la era digital, asignando derechos fiscales a las jurisdicciones de mercado y/o de los usuarios donde la actividad económica subyacente y la creación de valor efectivamente tienen lugar.

Si bien la economía actual es intrínsecamente global, la jurisdicción tributaria si-

gue atada a los límites territoriales de las jurisdicciones políticas que detentan la potestad tributaria como parte de su soberanía donde prima el principio de nexo, fuente o presencia física significativa con base en el concepto de establecimiento permanente. La falta de efectividad del principio de “territorialidad” al cual se halla adherido el poder tributario de los Estados hace necesario un cambio de paradigma en la tributación. Por ello, es necesario reexaminar las reglas de nexo y enfocarse sobre la asignación de los derechos fiscales en las jurisdicciones de mercado o de localización de los usuarios que crean valor a las actividades económicas digitalizadas para que exista una distribución equitativa de la base imponible mundial en el impuesto a la renta.

De ahí que la maduración de la Economía Digital haya provocado que funciones clave de las actividades económicas pueden llevarse a cabo fuera de la jurisdicción donde efectivamente se realiza la transacción. Nos encontramos, pues, ante una economía sin fronteras. La interacción entre empresas —sobre todo EMN (1)— y otros agentes del

(*) Consultora tributaria.

(1) Empresas multinacionales a partir de ahora EMN.

mercado no requieren ya de un vínculo territorial (el EP), lo que está sacudiendo los cimientos de la tributación tradicional. Esto tiene como consecuencia la inequidad en el tratamiento tributario de rentas similares obtenidas por medios tradicionales que se encuentran gravadas, frente a las obtenidas por estos servicios que se presentan en forma deslocalizada.

La falta de efectividad del principio de “territorialidad” al cual se halla adherido el poder tributario de los Estados hace necesario un cambio de paradigma en la tributación el cual está siendo discutido en los foros internacionales.

Cabe indicar que los negocios digitalizados utilizan modelos de negocio concentrados. En contraposición a ello, con base en el principio de contabilidad separada las utilidades imponibles se atribuyen a las unidades donde se atribuyen contable y jurídicamente las operaciones que le dan origen, lo que constituye una ficción del derecho.

Ello es así especialmente por el hecho que la mayoría de las transacciones internacionales se produce entre empresas vinculadas o asociadas, donde existe un único interés por lo que la atribución de los resultados es discrecional en el seno de la EMN, dentro del margen de cumplimiento del estándar vigente (p. ej., reglas de precios de transferencia).

En tal sentido, el diseño de un nuevo modelo en materia de impuesto a la renta corporativa debe migrar desde el enfoque convencional de empresa descentralizada y contabilidad separada hacia un enfoque de empresa única para acompañar a los desafíos de la era digital. La dinámica de la empresa multinacional moderna reconoce, no obstante, otra realidad subyacente bien distinta: el concepto de “empresa única”, cuya configuración institucional esencial se fundamenta en un principio de unidad de gestión y en los modelos de negocio concentrados. Bajo el enfoque de empresa única, la imputación separada y descentralizada de los resultados imponibles a las

unidades debería funcionar solo como un primer filtro en la atribución final de las utilidades la que debería estar alineada a la realidad económica subyacente de la empresa EMN.

En estos momentos, el avance exponencial de la economía digital, concepto superador del comercio electrónico, impone, por su lado, desafíos fiscales novedosos, en razón que, conceptos tradicionales impositivos basados en presencia física dejan de tener relevancia (el ejemplo más evidente es el de establecimiento “permanente”) y pasan a tomarla otras nociones, tales como las de los territorios de consumo o mercado, así como los datos y su utilización por los usuarios.

II. Experiencias internacionales en materia de tributación a la economía digital

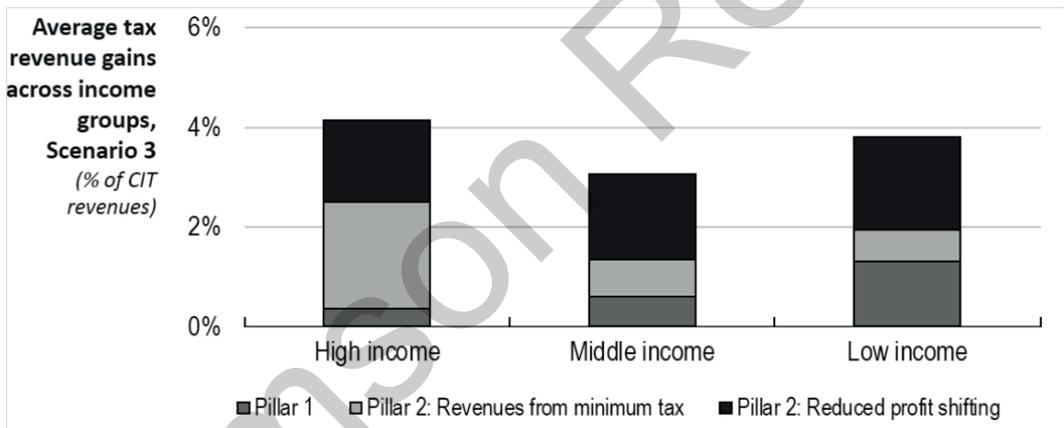
Actualmente el Marco Inclusivo de BEPS está trabajando en un enfoque que se centra en dos pilares para arribar a una solución consensuada respecto de la tributación de la economía digital hacia fines de 2020. La propuesta unificada del primer pilar busca establecer en qué jurisdicciones corresponde gravar la renta de las empresas multinacionales (reglas “de nexos”) y determina reglas de “atribución de beneficios”, donde estipula que los beneficios residuales deben ser redistribuidos entre países mediante una fórmula basada en el volumen de ventas en cada jurisdicción. El segundo pilar busca establecer una tasa de tributación mínima global que a través de ciertas reglas daría solución a los casos en que la renta de las empresas es gravada a tasas nulas o muy reducidas. De esta forma, tanto los países de origen como los de residencia se asegurarían de que las empresas multinacionales paguen un nivel mínimo de impuesto sobre la renta.

Sin embargo, la propuesta del Marco Inclusivo de BEPS ha generado críticas desde distintos sectores porque favorecería a los países desarrollados en desmedro de los menos desarrollados. P. ej., el enfoque unificado del pilar uno no tiene en cuenta las

recomendaciones de otras instituciones como el concepto de presencia económica significativa del Grupo intergubernamental de los veinticuatro (G24). Además, al usar una fórmula de reparto que depende del volumen de ventas y excluye otros criterios como el empleo, o usuarios digitales, se favorecerían los países desarrollados que tienen mercados más grandes (2).

En febrero de 2020, la OCDE (3) presentó un análisis que muestra el impacto sobre los ingresos tributarios globales que tendría la solución basada en dos pilares para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. El informe sitúa el efecto combinado de los dos pilares en hasta 4% de los ingresos mundiales del impuesto sobre la renta de empresas o 100 mil millones de dólares anuales, donde los países de ingresos altos obtendrían ganancias en recaudación (medidas como porcentaje de los ingresos del impuesto sobre sociedades) que son marginalmente superiores a las que tendrían los países de ingresos medios y bajos (gráfico 1).

Gráfico 1: Evaluación de impacto de la OCDE. Escenario ilustrativo sobre el efecto de los pilares 1 y 2



Nota: Las estimaciones del Pilar 1 (solo Monto A) se basan en un escenario ilustrativo donde la ganancia residual se define con un umbral del 10% de la ganancia antes de impuestos sobre el volumen de negocios, asumiendo una reasignación del 20% de la ganancia residual a las jurisdicciones del mercado, con productos primarios y sectores financieros excluidos del análisis. Las estimaciones del Pilar 2 se basan en un escenario ilustrativo con combinación de jurisdicciones y una tasa impositiva mínima del 12,5%. Las jurisdicciones de ingresos altos, medianos y bajos se definen según la clasificación del Banco Mundial. No se incluye a los centros de inversión que son jurisdicciones con entradas de IED superiores al 150% del PIB.

Fuente: OCDE, "Tax Challenges arising from the Digitalization of the Economy, Update on the Economic Analysis and Impact Assessment", Webcast, 13 de febrero de 2020.

(2) Véase Jiménez, Ocampo, Podestá y Valdés (2020); Grondona, Muheet Chowdhary y Uribe (2020) e ICRICT (2020).

(3) Recuperado de: <http://www.oecd.org/centrodemexico/medios/laocdepresentaunanalisisquemuestrael-granimpactodelasreformasfiscalesinternacionalespropuestas.htm>.

De manera paralela, varios países tanto desarrollados como en desarrollo han ido avanzando hacia medidas nacionales y han aprobado legislación en materia de imposición a los servicios digitales o cuentan con proyectos de ley para gravar las transacciones y/o los ingresos generados por estas actividades.

De acuerdo con un relevamiento de KPMG (2020), a agosto de 2020 existen 77 países que han implementado impuestos indirectos sobre las transacciones en la economía digital, de los cuales 9 son países latinoamericanos (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay). Asimismo, hay 10 países con algún proyecto de ley o un proceso de consulta pública para aplicar este tipo de impuestos, donde dos de ellos son países de la región (Panamá y República Dominicana) (4). En el caso de los impuestos directos sobre los ingresos, la cantidad de países que han aplicado estos tributos disminuye a 25, con 5 países de América Latina (Costa Rica, México, Paraguay, Perú y Uruguay), mientras que existen 6 países con algún Proyecto legislativo, entre los que se encuentra Brasil (véase el cuadro 1).

Cuadro 1: Tributación de la economía digital a nivel mundial

	Tipo	Países de ALC	Resto del mundo
Impuestos directos sobre los ingresos	<i>Impuesto a los servicios digitales (DST)</i>		Austria, Francia, Hungría (5), India (6), Indonesia (7), Italia, Kenia, Polonia, Túnez, Turquía, Reino Unido
	<i>Impuesto sobre la renta</i>	Costa Rica (8), Uruguay	Grecia, Kenia, Zimbabue
	<i>Retención en la fuente</i>	México, Paraguay (INR), Perú	Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía, Vietnam
	<i>Establecimiento permanente para presencia digital</i>		India, Indonesia, Israel, Nigeria

(4) Adicionalmente, en CEPAL (2020) se indica que Bolivia y Perú también cuentan con propuestas para gravar con el IVA a los servicios digitales prestados desde el exterior. En el primer caso se ha propuesto aplicar el tributo del 13% a las plataformas digitales, en tanto que en Perú se ha propuesto que la entidad bancaria sea el agente de retención del pago del impuesto general a las ventas, que tiene una tasa del 18%.

(5) Grava los ingresos publicitarios.

(6) En India se aplica un impuesto de equalización sobre las transacciones digitales.

(7) En Indonesia se aprobó un impuesto a las transacciones electrónicas aplicable en caso de que no se pueda aplicar el concepto de establecimiento digital permanente.

(8) Impuesto general sobre la renta de los ingresos por servicios de alquiler turístico a través de plataformas digitales.

	Tipo	Países de ALC	Resto del mundo
Impuestos indirectos	<i>IVA, IGV</i>	Argentina (9) , Bahamas, Barbados, Brasil (10) , Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay, Uruguay	Albania, Andorra, Armenia, Australia, Austria, Bahrein, Bangladesh, Bielorrusia, Bélgica, Bután, Bulgaria, Camerún, Canadá, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Ghana, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, India, Italia, Japón, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Moldavia, Países Bajos, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Filipinas, Polonia, Portugal, Rumania, Rusia, Arabia Saudita, Serbia, Singapur, Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, Corea del Sur, España, Suecia, Suiza, Taiwán, Tanzania, Turquía, Uganda, Emiratos Árabes Unidos, Reino Unido, Estados Unidos, Uzbekistán, Vietnam, Zimbabue.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de KPMG (2020) y legislación nacional.

Las iniciativas nacionales que buscan gravar los ingresos por bienes y servicios digitales pueden agruparse en los siguientes tipos: i) impuesto a los servicios digitales (DST por su sigla en inglés) que son aplicados sobre los ingresos brutos; ii) impuesto sobre la renta; iii) retención en la fuente sobre los pagos realizados en las transacciones digitales; y iv) modificación en la definición de establecimiento permanente para la presencia digital.

En cuanto al primer grupo, son once los países que han promulgado leyes para aplicar algún *impuesto a los servicios digitales* (Austria, Francia, Hungría, India, Indonesia, Italia, Kenia, Polonia, Túnez, Turquía y Reino Unido), aunque algunos de ellos han retrasado su implementación hasta fines de 2020 o principios de 2021, de modo tal de esperar a una solución de consenso internacional del marco inclusivo de BEPS.

(9) Adicionalmente, algunas provincias argentinas aplican un impuesto sobre los ingresos brutos, con tasas entre el 2% y el 5%.

(10) Solo algunos estados de Brasil gravan con el ICMS a las transacciones con bienes y mercancías digitales (São Paulo, Paraíba, Goiás, Piauí y Rondonia).

Varios de estos países se han basado en la propuesta formulada por la Comisión Europea (CE) **(11)** de un impuesto sobre los servicios digitales, aunque con ciertas variantes, ya sea en la determinación de los mínimos no imponibles; en las tasas aplicadas (que van desde 1,5% hasta 7,5% según el país); o en la definición de los servicios incluidos en la base imponible (algunos solo gravan la publicidad en línea o un solo tipo de servicio y otros son más amplios e incluyen, además, a los servicios de intermediación en línea, servicios audiovisuales, transmisión de datos, etc.) **(12)**.

El modelo de la CE consiste en un impuesto del 3% sobre los ingresos brutos procedentes de la prestación de los siguientes servicios digitales: i) colocación de publicidad en una interfaz digital dirigida a los usuarios de dicha interfaz; así como la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados en esas interfaces digitales; y ii) los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueden facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre los usuarios.

La propuesta de la CE considera como sujeto pasivo del impuesto a las entidades que superan los siguientes dos umbrales: i) el total de ingresos anuales a escala mundial supera los 750 millones de euros; y ii) el total de ingresos obtenidos dentro de la Unión Europea se encuentran por encima de los 50 millones de euros.

Si bien esta propuesta se planteó como una medida transitoria hasta alcanzar una solución global, no fue aprobada por el Par-

(11) Véase para más detalle Comisión Europea (2018), "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales", Bruselas, 21 de marzo.

(12) Esta información se presenta con más detalle en el cuadro 1 del Anexo.

lamento Europeo, ya que no se alcanzó la unanimidad requerida.

En el caso de los países de América Latina y el Caribe, hasta la fecha no han aprobado este tipo de tributos. En Chile hubo un intento de introducir un impuesto del 10% sobre los servicios digitales prestados por plataformas extranjeras, pero finalmente fue rechazado. Recientemente se ha presentado un proyecto de ley en Brasil para crear la Contribución de la intervención en el Dominio Económico sobre los servicios digitales prestados por las grandes empresas tecnológicas (CIDE-Digital). Este impuesto gravaría los ingresos brutos provenientes de las siguientes actividades: i) publicidad a usuarios brasileños en una plataforma digital; ii) plataforma digital que facilite la venta de bienes o servicios entre usuarios, si alguno de ellos se encuentra en Brasil; y iii) transferencia de datos de usuarios ubicados en Brasil recopilados durante el uso de una plataforma digital o generados por estos usuarios. Las tasas serían progresivas del 1%, 3% o 5%, dependiendo del nivel de ingresos. En la justificación del Proyecto de Ley se reconoce que la mejor solución será un consenso internacional y que el CIDE-Digital sería abolido cuando se alcance una solución internacional.

Si bien en la Argentina a fines de 2019 entró en vigencia el denominado impuesto PAIS (Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria) que grava ciertas operaciones en moneda extranjera con una tasa del 30%, incluidos los servicios digitales que se paguen en dólares (aunque con una tasa del 8%), su naturaleza es diferente a los DST. El impuesto PAIS no está restringido únicamente a los servicios digitales (sino que alcanza la compra de divisas o moneda extranjera para ahorro o pago de servicios o bienes en el exterior), es un impuesto nacional de emergencia que se aplicará durante cinco años y no ha sido establecido con el objetivo de dar respuesta a los problemas relacionados con BEPS **(13)**. La re-

(13) Según la resolución General AFIP 4659/2020, este impuesto se estableció con el objetivo de fomentar el desarrollo nacional con equidad, incentivar que el ahorro

caudación de este impuesto se destina un 70% para financiar programas de la Seguridad Social y el 30% para obras de vivienda social, infraestructura económica y fomento del turismo nacional.

Por otro lado, en algunos pocos países (Costa Rica, Uruguay, Grecia, Kenia y Zimbabue) ciertos servicios relacionados con la economía digital están sujetos a la legislación del *impuesto sobre la renta*. Por ejemplo, en Costa Rica, los prestadores de servicios de hospedaje no tradicional y las empresas comercializadoras o intermediarias a través de plataformas digitales deben inscribirse ante la Dirección General de Tributación como contribuyentes para el pago de los impuestos correspondientes. En Uruguay, la legislación del impuesto sobre la renta establece que los ingresos obtenidos por entidades no residentes que presten servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares se consideran íntegramente de fuente uruguaya cuando el demandante se encuentre en Uruguay (como, p. ej., los servicios digitales audiovisuales). Las rentas de fuente uruguaya correspondientes a actividades de mediación e intermediación en la oferta o demanda de servicios prestados a través de esos medios digitales se considerarán 100% de fuente uruguaya cuando tanto el demandante como el oferente están localizados en Uruguay, mientras que, si uno de ellos se encuentra en el exterior, la renta de fuente uruguaya es del 50%.

Un grupo de países aplica una *retención de impuestos* sobre los pagos realizados en las transacciones digitales (México, Paraguay, Perú, Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía y Vietnam). Los agentes responsables de retener el impuesto pueden ser las plataformas digitales, el pagador del bien o servicio, o las instituciones financieras que participan como intermediarias de la transacción. Según el país, las tasas de retención se ubican entre el 0,4% y el 30% y en algunos de ellos se considera una base imponible amplia que

incluye todas las operaciones de bienes y servicios digitales, mientras que en otros está supeditada exclusivamente a un determinado servicio (14).

En México, a partir del 1° de junio de 2020 entraron en vigor las retenciones para gravar las actividades de plataformas digitales, tanto con el impuesto sobre la renta como con el IVA. Las personas físicas con actividad empresarial que venden bienes, prestan servicios o conceden hospedaje a través de internet mediante plataformas tecnológicas están obligadas al pago de estos tributos. Asimismo, las plataformas digitales son los responsables de realizar las retenciones, independientemente que sean residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país. En el caso del impuesto sobre la renta se aplican tasas de retención que son progresivas según el nivel de ingresos mensuales y dependen del tipo de actividad. La prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes está sujeta a tasas entre el 2% y el 8%; la prestación de servicios de hospedaje a tasas entre el 2% y 10%, mientras que la enajenación de bienes y la prestación de servicios a porcentajes de retención que van del 0,4% al 5,4%, en función de los ingresos mensuales. En caso de que el vendedor del bien o prestador del servicio no proporcione su registro federal de contribuyente (RFC) a la plataforma tecnológica, esta deberá retenerle el 20%.

En Paraguay, la ley 6380 de septiembre de 2019 establece que los beneficios obtenidos por personas físicas, jurídicas y otras entidades no residentes en el país, provenientes de la prestación de servicios digitales utilizados en Paraguay, quedan alcanzados por el impuesto a la renta de no residentes (INR). La tasa de este impuesto es del 15% y la base imponible para los servicios digitales se calcula como el 30% del monto del importe bruto del servicio prestado desde el exterior. Las entidades bancarias, financieras y similares que reciben los pagos por

se canalice hacia instrumentos nacionales y, al propio tiempo, propender a la sostenibilidad fiscal.

(14) En el cuadro 2 del Anexo se presenta mayor detalle por país.

servicios digitales prestados desde el exterior son responsables por la liquidación y percepción del impuesto. Si bien esta obligación de retención iba a comenzar a regir a partir del 01/07/2020, fue pospuesta hasta el 1° de enero de 2021.

En el caso de Perú, en CEPAL (2020) se destaca que, a partir de 2003, este país incorporó a la definición de rentas de origen peruano los ingresos enviados al exterior por concepto de pagos de servicios digitales, por lo que ha quedado gravados a una tasa del 30% y dicho monto debe ser retenido por el pagador. A pesar de ello, advierte que esta norma presenta algunas dificultades: solo grava los servicios y no los bienes digitales; no aborda el problema de la presencia económica significativa sin presencia física en el país; y aplica una tasa sobre los ingresos brutos independientemente del cumplimiento de dicha condición.

Por otro lado, unos pocos países han incorporado el concepto de *establecimiento permanente para presencia digital* en sus legislaciones impositivas (como India, Indonesia, Israel e Nigeria) (15).

De acuerdo con la OCDE (2019), una presencia imponible en una jurisdicción surge cuando una empresa no residente tiene una *presencia económica significativa* sobre la base de factores que evidencian una interacción intencionada y sostenida con la jurisdicción a través de la tecnología digital y otros medios automatizados. Para establecer un nexo en forma de una presencia económica significativa se utilizan los ingresos generados de forma sostenida como factor básico, y en combinación con uno o más de los siguientes factores: 1) la existencia de una base de usuarios y la entrada de datos asociada; 2) el volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción; 3) la facturación y cobro en moneda local o con una forma de pago local; 4) el mantenimiento de un sitio web en idioma local; 5) la responsabilidad por la entrega final de bienes a los clientes o la provisión por parte

(15) En el cuadro 3 del Anexo se presenta el detalle de cada país.

de la empresa de otros servicios de apoyo, como servicio de postventa o reparaciones y mantenimiento; o 6) las actividades sostenidas de promoción de ventas y *marketing*, ya sea en línea o de otro modo, para atraer clientes (16).

III. Nuestra postura

Las estadísticas que se evalúan en función a datos de CEPAL (17) y el informe enviado por el Secretariado del marco inclusivo de la OCDE/G20 para la estimación de la base imponible (con base en datos de Argentina para 2016), permite estimarla entre USD 471 y 616 millones, si no se consideran umbrales mínimos para la regla el vínculo jurisdiccional (p. ej., una empresa, para incluir a la Argentina en su base imponible deberá tener una operatoria de negocios en el país mayor a USD 1 millón, o 3 millones, dependiendo de la actividad de negocios en cuestión). Esta estimación tampoco considera el hecho de que, hoy, para participar en el modelo, las empresas deberán tener una facturación global mayor a USD 750 millones. Si se considera este umbral, la estimación de la base imponible se reduce a entre USD 299 y 522 millones.

El Pilar 2 establece las reglas para la imposición, por ejemplo, sobre cómo se considerará el impuesto pagado en cada jurisdicción.

La discusión en el marco inclusivo de la OCDE/G20 se encuentra hoy en un momento políticamente complejo. Se pensaba originalmente lograr una aprobación para julio de este año. Sin embargo, ahora se espera tener un acuerdo (y quizá aún un acuerdo amplio que requiera continuar con las discusiones) para la reunión del G20 de octubre de este año. Lo más seguro es que,

(16) OCDE/G20 (2019), "Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy", Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, 13 february-6 march.

(17) CEPAL: Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019 "Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible"

de alcanzarse un acuerdo, no sea en relación con el Pilar 1, sino con el Pilar 2 únicamente. Esto se produce porque algunos países se niegan a hacer modificaciones internas y prefieren la protección e inmunidad del capital intelectual.

Por otro lado, es importante considerar que debemos tener en cuenta el principio de equidad en la tributación el cual se lo considera un principio de imposición, más que una garantía constitucional, aun cuando esté expresamente enunciado en nuestra Carta Magna (los fondos del Tesoro nacional se conformarán, entre otros conceptos, con las “contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general”). Es decir, el principio es previo a cualquier manifestación legal subjetiva (18).

La equidad se la suele definir como un equivalente de la justicia, o la medida de la Justicia, pero en realidad, se trata de la justicia en su aplicación al caso concreto de la obligación tributaria (19). Aristóteles decía que la naturaleza misma de la equidad es la rectificación de la ley cuando se muestra insuficiente por su carácter de universal. “Según el diccionario de filosofía, en la voz ‘equidad’ se hace referencia a que la ley tiene carácter general y, por lo tanto, a veces demuestra ser imperfecta o de difícil aplicación a casos particulares. En tales casos, la equidad interviene para juzgar, no a partir de la ley, sino a través de la Justicia que la ley misma está dirigida a realizar. Por lo tanto, anota Aristóteles, la justicia y la equidad son la misma cosa, la equidad es superior, no a lo justo en sí, sino a lo justo formulado en una ley que, por razones de universalidad, está sujeta a error” (Aberastury) (20).

(18) JÁUREGUI (2017), "Equidad como principio; una interpretación de su contenido", Revista Ciencias Económicas, 14 [02], 107-123.

(19) Idem cita 3.

(20) ABERASTURY, P. (1985), "La responsabilidad del Estado por actos legislativos", Revista Jurídica de Buenos Aires, www.aberastury.com/...content/responsabilidad-del-estado-por-actividad-normativa...

En cuanto al alcance del control judicial, este se limita a la legitimidad del tributo (legalidad y razonabilidad). En cambio, la Corte Suprema ha sostenido que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones, cuando estos son creados —según corresponde—, por el Congreso nacional o las legislaturas provinciales (21) ya que, en este aspecto, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que la ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (22).

Asimismo, Luqui (23) señala que, cuando el Congreso impone contribuciones, aun cuando no resulte conveniente a los intereses económicos, sociales o políticos, no pueden revisar tal aspecto los jueces, ya que, se trata de poderes políticos. Sin embargo, a nuestro juicio, esto no releva al legislador —cuya actuación debe sujetarse al marco constitucional— de la obligación de acatar, en la imposición, los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y equidad.

ICRICT (24), por su parte, propone un sistema tributario para combatir los paraísos fiscales, y considera el reparto mundial de utilidades junto a una tasa mínima al impuesto a las sociedades, como la única manera efectiva de que todos países recauden una cuota justa de ingresos impositivos de las empresas multinacionales evitando que las grandes compañías no migren de sus países de origen buscando pagar me-

(21) fallos: 242-73; 249-99; 286-301

(22) FALLOS: 7-333; 51-350; 114-202; 137-212; 174-353; 243-98; 249-99; 286-301; 307-360. Asimismo, Cámara Federal, sala IV, in re "Arg. Al SAC c. F. N. — DGI - s/ repetición", del 03/10/1991 (DT, IV, 112, 185), voto de la doctora Jeanneret de Pérez Cortés.

(23) LUQUI, J. C. (1989), "La obligación tributaria", Ed. Depalma, Buenos Aires.

(24) ICRICT (2020), "ICRICT response to the OECD Consultation on the Review of Country-by-Country Reporting", BEPS Action 13.

nos tributos, como gran parte de las empresas lo hace actualmente. Apunta a que estas prácticas “arrebatan a los gobiernos y ciudadanos la financiación para servicios vitales y contribuyen a niveles sin precedentes de desigualdad económica en el mundo”.

South Centre (25) propone una solución alternativa con relación al pilar 1 para la tributación de la economía digital donde establece elementos centrales citados al pie. Respecto a su implementación este organismo menciona que se requerirá un nuevo artículo en los tratados fiscales, donde se definirá el nexo y también la determinación de las ganancias. Este artículo podrá insertarse en la Convención modelo de las Naciones Unidas. Este sistema dará flexibilidad a los países para optar por el nuevo sistema de forma voluntaria. También se aclara que, el nuevo derecho tributario operará solo en aquellos países donde dicha tributación está permitida por la legislación nacional.

Es posible que, para ello, los países necesiten introducir cambios en las leyes nacionales, pero estamos frente a un cambio de paradigma del derecho tributario internacional al cual, como expresamos debemos despojarnos de viejas estructuras del dere-

(25) South Centre los elementos clave son: 1) Busca restringir en su alcance las actividades a los servicios digitales automatizados con respecto a los ingresos derivados directamente de las jurisdicciones del mercado, no a través de una subsidiaria, o un establecimiento permanente. 2) El nexo para un derecho impositivo con respecto a dichos servicios digitales automatizados puede considerarse en una jurisdicción de mercado solo sobre la base de los ingresos locales derivados, que pueden ser proporcionales, al tamaño del mercado, como se propone en UA. No se deben mantener otros 3 umbrales. Los ingresos locales deben definirse para tener en cuenta modelos de negocio multifacéticos. 3) Las ganancias imponibles serán determinadas por cada jurisdicción aplicando la tasa de ganancia global de las actividades dentro del alcance del Grupo MNE sobre los ingresos por ventas locales y atribuyendo un porcentaje de las mismas a la jurisdicción del mercado. Esto se puede hacer mediante el método de reparto fraccional. Extraído de Comments on Session Paper relating to tax consequences of the digitalized economy issues of relevance for developing countries <https://tax-initiative.southcentre.int>.

cho tributario tradicional que para la economía digital no aplican.

Si aplicamos el principio de equidad cuando pensamos en incrementar la recaudación consideramos que es justo que esta no siempre recaiga en los mismos contribuyentes, sino en incorporar a aquellos que hasta el momento no están pagando rentas por sus beneficios obtenidos en la Argentina. *Nos referimos a los servicios digitalizados que estas obtienen en los países de mercado donde se ha creado valor. Más allá de la forma, este concepto ha sido validado internacionalmente. Por ello, es que este criterio más justo y eficiente para el país consistiría en gravar a las empresas multinacionales como empresas individuales, dejando de considerar a cada filial como un ente independiente, vale decir aplicar un enfoque unitario hasta que se logre un consenso global.*

IV. A modo de conclusión

Por todo lo expuesto en el presente trabajo, es el momento y están dadas las condiciones tanto internas como externas para incorporar el concepto de establecimiento permanente virtual dentro de la Ley del Impuesto a las Ganancias gravando las rentas de los servicios digitales al no haberse logrado a la fecha el consenso internacional tan esperado. Es por este motivo resulta imperioso tener una definición que sea anterior, de producirse, al mencionado del acuerdo internacional, para dejar sentado un precedente teniendo en cuenta que hasta el momento muchos países en el mundo y Uruguay dentro de América Latina, ya han modificado sus legislaciones tributarias para gravar en el impuesto a la renta corporativa a las empresas digitales. *De esta manera el aumento de la recaudación no solo se produce dentro de los mismos contribuyentes, sino también logramos alcanzar a aquellos que, teniendo base imponible en el país —los mencionados derechos fiscales de las jurisdicciones del mercado o de los usuarios— al momento, por falta de definición legislativa, no se los está gravando. Esto debe ir acompañado por normas instrumentales para la inscripción de estos EP virtuales en nuestro país.*

V. Anexo

Cuadro A.1: Países con impuestos aprobados sobre los ingresos brutos de servicios digitales

País	Tasa de impuesto	Alcance	Umbral de ingresos brutos	
			Mundial	Nacional
Austria	5%	Publicidad digital	€ 750 M	€ 25 M
Francia	3%	Servicios de intermediación digital. Publicidad digital y transmisión de datos de los usuarios.	€ 750 M	€ 25 M
Hungría	7,5% (26)	Publicidad (digital o impresa)	-	HUF 100 M (€ 280 mil)
India	6%	Publicidad digital	-	INR 100 mil
	2%	Operadores no residentes de comercio electrónico	-	INR 2 M
Indonesia	TBD	Comercio electrónico (cuando el EP digital no puede aplicarse)	TBD	TBD
Italia	3%	Publicidad digital Interfaz digital multilateral para comercio de bienes y servicios Transmisión de datos de usuario generados en una interfaz digital	€ 750 M	€ 5,5 M
Kenia	1,5%	Mercado digital	-	-
Polonia	1,5%	Servicios de medios audiovisuales y comunicación comercial audiovisual	-	-
Túnez	3%	Servicios digitales provistos por empresas no residentes	-	-
Turquía	7,5% (27)	Servicios digitales (anuncios publicitarios, ventas de contenido digital, etc.)	€ 750 M	TRY 20 M
Reino Unido	2%	Plataformas de redes sociales Motores de búsqueda de internet Mercados online	£ 500 M	£ 25 M

(26) La tasa se ha reducido temporalmente a 0% entre el 1 de julio de 2019 y el 31 de diciembre de 2022.

(27) El presidente puede reducir la tasa a 1% o aumentarla al 15%.

País	Tasa de impuesto	Alcance	Umbral de ingresos brutos	
			Mundial	Nacional
Propuesta Unión Europea	3%	Publicidad digital Transmisión de datos de los usuarios. Servicios digitales intermediarios (mercado online de bienes y servicios)	€ 750 M	€ 50 M
Propuesta Brasil	1%, 3%, 5%	Publicidad digital Plataformas digitales que faciliten la venta de bienes o servicios. Transmisión de datos de usuario	R\$ 3 mil millones	R\$ 100 millones

TBD: *to be determined* (por determinarse).

Fuente: Elaboración propia sobre la base de KPMG (2020) y legislación nacional.

Cuadro A.2: Países con retención de impuestos sobre los pagos realizados en las transacciones digitales

País	Tasa de retención	Alcance/ Base imponible	Agente de retención
Eslovaquia	5%	Pagos a plataformas digitales extranjeras que facilitan servicios de transporte y alojamiento en el país.	Usuarios de las plataformas
India	1%	Importe bruto de la venta de bienes o prestación de servicios realizados a través de una plataforma digital.	Plataformas digitales
Malasia	10%	Ingresos por transacciones de comercio electrónico asociado con alguna actividad en Malasia.	Pagador del bien o servicio.
México	Transporte y <i>delivery</i> : 2% a 8% Hospedaje: 2% a 10% Venta de bienes y servicios: 0,4% a 5,4%	Ingresos por servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes; prestación de servicios de hospedaje; enajenación de bienes y prestación de servicios.	Plataformas digitales

País	Tasa de retención	Alcance/ Base imponible	Agente de retención
Pakistán	5% recopilación en línea o procesamiento de datos.	Pagos al exterior por servicios digitales prestados por personas no residentes (como publicidad en línea; diseño, creación o mantenimiento de sitios web; servicios para cargar, almacenar o distribuir contenido digital; recopilación o procesamiento en línea de datos de usuarios en Pakistán; venta en línea de bienes o servicios; etc.).	Instituciones financieras
Paraguay	15%	30% del monto del servicio digital prestado desde el exterior a usuarios en Paraguay.	Entidades bancarias, financieras, etc.
Perú	30%	Pagos al exterior por concepto de servicios digitales.	Pagador del servicio.
Taiwán	A convenir con la autoridad fiscal	Pagos a proveedores extranjeros por publicidad en línea y servicios electrónicos (como juegos en línea, videos, transmisión de audio, películas, series de televisión, música y servicios de plataforma en línea).	Empresa nacional usuaria; o Plataforma digital
Turquía	15%	Pagos realizados por publicidad digital a proveedores de servicios publicitarios o intermediarios.	Comprador de los servicios de publicidad online
Vietnam	Variable	Ingresos obtenidos por no residentes de operaciones digitales y comercio electrónico en Vietnam	Instituciones financieras

Fuente: Elaboración propia sobre la base de KPMG (2020) y legislación nacional.

Cuadro A.3: Países que incluyen el concepto de establecimiento permanente para presencia digital en sus legislaciones impositivas

País	Concepto de EP digital o Presencia Económica Significativa (PES)
India	<p>La PES de un no residente constituiría una conexión comercial y significaría: i) transacciones de bienes, servicios o propiedades llevadas a cabo por un no residente en la India, incluida la provisión de descarga de datos o <i>software</i>, si los pagos derivados de tales transacciones exceden los montos prescritos; y ii) solicitudes sistemáticas y continuas de actividades comerciales o interacciones con un número determinado de usuarios en la India a través de medios digitales.</p> <p>La Ley de Finanzas de 2020 ha aplazado la implementación de la definición de PES al 1 de abril de 2022.</p>
Indonesia	<p>Las empresas de comercio electrónico internacional que activamente ofrecen actividades a consumidores domiciliados en Indonesia tienen presencia física si superan ciertos umbrales con respecto a: i) el número de transacciones; ii) el valor de la transacción; iii) el número de paquetes de envío; y iv) la cantidad de tráfico o acceso.</p>
Israel	<p>Un establecimiento permanente en Israel se determina cuando la actividad económica de la empresa extranjera se realiza principalmente a través de internet y bajo las siguientes condiciones: i) representantes de la empresa extranjera están involucrados en la identificación de clientes israelíes, en la recopilación de información y en la gestión de las relaciones con los clientes de la empresa extranjera; ii) el servicio de internet proporcionado por la empresa extranjera se adapta a los clientes israelíes (idioma, estilo, moneda, etc.).</p> <p>Efectivo desde el 12 de abril de 2016.</p>
Nigeria	<p>Una empresa no residente tendrá un PES en Nigeria si tiene una facturación bruta o ingresos de más de NGN 25 millones (US\$ 65.500) de cuatro tipos de actividades digitales: i) Prestación de servicios de transmisión o descarga de contenido digital a personas en Nigeria; ii) Transmisión de datos de usuarios nigerianos recopilados en una interfaz digital; iii) Provisión de bienes y servicios a través de una plataforma digital; o iv) Prestación de servicios de intermediación a través de una plataforma digital, sitio web o aplicación que vincule a proveedores con clientes del mercado nigeriano. También tendrá un PES si usa un nombre de dominio nigeriano o tiene una URL registrada en Nigeria; o personaliza su página o plataforma digital para el mercado nigeriano (precios y opciones de pago de en moneda nigeriana).</p> <p>Aplicación desde el 3 de febrero de 2020.</p>

Fuente: Elaboración propia sobre la base de KPMG (2020) y Grondona et al. (2020).

Reflexiones en torno al régimen de percepción creado por la RG 4815

Manuel M. Benites (*)

Germán Martín Quirán (**)

Si bien 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, los autores en el artículo ponen énfasis en la inconstitucionalidad de la normativa.

I. Introducción

En la presente colaboración nos proponemos hacer un breve análisis de la res. gral. (AFIP) 4815/2020 (en adelante, la "RG 4815"), de la competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante la "AFIP") para su dictado y las objeciones constitucionales que plantea desde el punto de vista del principio de legalidad en materia tributaria y capacidad contributiva para los sujetos alcanzados.

Finalizaremos con una breve reflexión en torno a la importancia de la rapidez en la resolución judicial de en el eventual cuestionamiento de normas como la aquí analizada.

II. La RG 4815. Contenido normativo

Mediante la RG 4815/2020 (B.O. 16/9/2020), la AFIP estableció un régimen de percepción aplicable a las operaciones y sujetos alcanzados por el Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria ("Impuesto PAIS") creado por el art. 35, siguientes y ccds., de la ley 27.541; con el objetivo de adelantar el ingreso de las obligaciones correspondientes al impuesto a las ganancias (en adelante el "IG") o al impuesto so-

bre bienes personales (en adelante "BP") (conf. consid. octavo de la RG 4815).

La percepción aplica sobre las operaciones indicadas en el art. 35 de la ley 27.541 (art. 1°), y los sujetos obligados a actuar como agentes de percepción son los enumerados en el art. 37 de dicha ley (art. 2°, RG 4815). Los sujetos pasivos de la retención también coinciden con los indicados para el impuesto PAIS —determinados en el art. 36 de la ley 27.541 (art. 3°)—, que revistan la condición de residentes en el país (1); y la percepción deberá practicarse en las mismas oportunidades indicadas en el art. 38 de la ley 27.541 (conf. art. 4°, RG 4815).

Por otra parte, el último párrafo del art. 4° de la RG 4815 dispone que no es aplicable al régimen el certificado de exclusión a que se refiere la RG 830, sus modificatorias y complementarias (2).

(1) El concepto de residencia quedará determinado de conformidad con lo dispuesto por el art. 116, siguientes y ccds. de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019, y sus modificaciones.

(2) Recordamos que la RG (AFIP) 830 (B.O. 28.04.2000) unificó los regímenes de retención en el impuesto a las ganancias, y estableció un certificado de exclusión para aquellos casos en los que "las retenciones a sufrir en el curso del período fiscal puedan dar lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho período" (conf. art. 38 de la RG 830).

(*) Socio en Pérez Alati, Grondona, Benites & Arntsen.

(**) Asociado en Pérez Alati, Grondona, Benites & Arntsen.

La percepción es del 35% sobre los importes que se detallan en el art. 39 de la ley 27.541, modificatorias y complementarias para el Impuesto PAIS; tendrá para los sujetos alcanzados el carácter de impuesto ingresado; y podrá ser computada en la declaración jurada anual del IG, o en su caso, de BP, correspondientes al período fiscal en el que fueron practicadas. Asimismo, el último párrafo del art. 6° prevé que cuando las percepciones sufridas generen saldo a favor en el gravamen, este tendrá el carácter de ingreso directo y podrá ser aplicado para la cancelación de otras obligaciones impositivas, en los términos de la RG (AFIP) 1658.

Por último, el art. 7° prevé que los sujetos a quienes se hubieren practicado las percepciones en cuestión, que no sean contribuyentes del IG, o en su caso, de BP, y que, consecuentemente, se encuentren imposibilitados de computar las aludidas percepciones, podrán solicitar la devolución de lo percibido una vez finalizado el año calendario en el que se efectuó la percepción. Los arts. 8° y 9° prevén los requisitos administrativos que han de seguirse para solicitar dicha devolución, y las vías recursivas en caso de rechazo (art. 74 del dec. 1397/79 y sus modificaciones).

III. ¿Es competente la AFIP para establecer el régimen de percepción de la RG 4815?

En primer lugar, cabe señalar que la RG 4815 es un acto administrativo de alcance general, y como tal, está sujeto a las disposiciones de la ley 19.549 de Procedimientos Administrativos (en adelante la "LPA").

Según el art. 3° de esa ley la competencia del órgano administrativo será la que resulte, según los casos, de la CN, de las leyes y de los reglamentos dictados en su consecuencia. Tratándose de materia impositiva, la única fuente de competencia es la ley (conf. art. 18 y 19 y 75, inc. 22, 76, 99 inc. 3 de la CN).

En consonancia con lo anterior, el art. 7°, inciso a) de la LPA establece, entre los re-

quisitos esenciales del acto administrativo, el "Ser dictado por autoridad competente", y el art. 14, inciso b) fulmina con la nulidad absoluta e insanable al acto administrativo que "...fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último caso, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas..."

La RG 4815 cita como fuente de competencia al art. 22 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, al art. 42 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, y al art. 7° del decreto 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios; pero ninguna de estas normas le otorga competencia para establecer un régimen de percepción del impuesto a las ganancias, y mucho menos sobre el hecho imponible, base imponible y sujetos alcanzados establecidos para otro impuesto (el impuesto PAIS).

En efecto, el art. 22 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, en adelante la "LPT") exige una doble condición para que proceda la retención o percepción de un impuesto: (i) que así lo establezcan las leyes impositivas de cada uno de los tributos, y (ii) que lo disponga la AFIP. Es decir que se exige una autorización legislativa específica para que la AFIP pueda establecer un régimen de percepción. Lejos de ser dos supuestos distintos en los cuales puede establecerse un régimen de percepción, se trata de un único y mismo caso, que exige que la ley específica del tributo prevea ese método de recaudación en la fuente, y además que la AFIP disponga qué personas y en qué casos intervendrán como tales. De allí que, en ausencia de autorización legislativa específica, el organismo fiscal carece de facultades para imponer obligaciones de este tipo.

Esta exigencia es coherente con el principio de legalidad que rige la materia y que comprende a la designación de agentes de retención o percepción, conf. lo ha establecido la doctrina especializada y la jurisprudencia de la CS. Al respecto, el Dr. José Osvaldo Casás dice: "En nuestro concepto,

los anticipos, al igual que las retenciones y percepciones, *en tanto estén explícitamente contempladas en la ley*, pueden ser implementados por la Administración tributaria, ello, claro está, a condición de que tal instrumentación se ejercite razonablemente..." (3). El destacado es propio.

Por otra parte, el art. 42 de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que "[l]a percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos" (el destacado nos pertenece). Este artículo solo autoriza a la AFIP a establecer regímenes de retención, no de percepción.

La norma transcripta es de suma importancia para la cuestión, ya que se trata de una ley especial, frente al carácter de ley general que reviste el art. 22 de la LPT. De allí que, si se interpretara que este último contiene una delegación en la AFIP para establecer regímenes de percepción sin necesidad de una ley autorizante, el art. 42, con especial referencia al impuesto a las ganancias, la priva definitivamente de esa facultad.

Por su parte, el art. 7° del dec. 618/97 tampoco habilita a la AFIP para crear regímenes de percepción, sino que dicha atribución debe provenir con relación a cada tributo de una norma legal que así lo autorice.

En este punto es importante destacar que la mayoría de la doctrina y la AFIP admiten la distinción entre las figuras del agente de retención y del agente de percepción. Así, el dictamen 24/79 (DGI) dijo: "El agente de retención es quien por ser deudor, o por ejercer una función pública, una actividad, un oficio o una profesión, se encuentra en contacto con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente y, consecuentemente, puede computar la parte de ella que corresponde al fisco, en concepto de tributo, ingresándola a la or-

den de ese acreedor. El agente de percepción, por su profesión, oficio o actividad, se halla en situación de recibir del contribuyente una suma de dinero a cuyo monto originario debe adicionársele el tributo que luego ingresará al fisco".

Se concluye entonces que ninguna de las normas que la AFIP cita le confiere competencia para establecer la percepción del impuesto a las ganancias aquí analizada.

Confirma esta interpretación el hecho que la ley 11.683 (T.O. 1968) fue expresamente modificada en su momento por la ley 20.024 (4) para incorporar la figura del agente de *percepción*. Si bien la figura del agente de *retención* ya estaba prevista en la ley 11.683, el Congreso consideró pertinente sancionar la ley 20.024 para incorporar la figura del agente de percepción en el entonces punto 6) del art. 16 de la ley 11.683 y en el entonces art. 18, punto 3), lo cual demuestra la distinción efectuada por el derecho positivo entre ambas categorías. De no existir diferencia entre ambas, la modificación introducida por la ley 20.024 no tendría ninguna razón de ser, y dicha norma carecería en este aspecto de todo sentido (5).

A su vez, en aquellos casos en los cuales la ley quiso introducir la figura del agente de percepción, lo hizo en forma expresa. Así, la Ley de Impuesto al Valor Agregado [art. 27, último párrafo (6)] o la ley 23.966 que crea el impuesto sobre los bienes personales (art. 28) (7). No obstante ello, el

(4) BO del 27/12/1972.

(5) Esta interpretación es inadmisibles, ya que, conf. la jurisprudencia tradicional de la CS, "no cabe suponer la inconsecuencia o la falta de previsión en el legislador" (Fallos: 278:62; 303:1041; 304:794, entre muchos otros.)

(6) Dicha norma establece que "En los casos y en la forma que disponga la citada Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, la percepción del impuesto también podrá realizarse mediante la retención o percepción en la fuente".

(7) Dicho artículo establece como sigue: "Facúltase a la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA a dictar las normas complementarias de información y percepción o

(3) CASÁS, José O. "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente", Ed. Ad-Hoc, agosto de 2002, p. 638.

art. 42 de la LIG solo prevé la figura del agente de retención, y excluye deliberadamente la del agente de percepción.

Por otra parte, la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 fue dictada con posterioridad a la ley 20.024, con lo cual, al momento de su sanción ya existían normativamente ambas categorías legalmente diferenciadas (agentes de retención y agentes de percepción). Sin embargo, la Ley de Impuesto a las Ganancias solo se refiere a los agentes de retención. Por lo tanto, la omisión legal sobre los agentes de percepción no fue un olvido del legislador, sino una distinción deliberada de su parte, que quiso autorizar solamente la retención en la fuente como método de recaudación, excluyendo la percepción.

Por último, no debe obviarse que la retención que autoriza la Ley de Impuesto a las Ganancias es “en la fuente”, es decir dónde y en el momento en que se obtienen las ganancias. En consecuencia, es lógico que solo se admitan regímenes de retención, y no de percepción, en la medida que en la retención, es el contribuyente quien recibe un importe dinerario. Ello se corresponde con la mecánica general del impuesto, y se vincula con su hecho imponible, que consiste, precisamente, en la obtención de ganancias, las que se materializan con el ingreso de bienes al patrimonio del contribuyente. Por este motivo, las retenciones se aplican sobre los sueldos, honorarios, precio de la venta o enajenación de bienes, intereses, etc.

Para que un régimen de percepción de un tributo sea válido, también debe vincularse con la realización del hecho imponible por parte del sujeto pasible de esta. En este sentido, la doctrina ha dicho: “En el caso de la percepción en la fuente, el agente, además de recibir el pago por la operación de venta de bienes o prestación de servicios, debe percibir una suma del adquirente, locatario de obra o receptor del servicio, en concepto del impuesto a cargo de estos. Dicha

retención del gravamen, que resulten necesarias para su aplicación e ingreso”.

percepción constituye un anticipo del impuesto que se devengará en el futuro, cuando el adquirente enajene el bien adquirido en el mismo estado, o luego de someterlo a un proceso de transformación. Aquí la ley presupone la continuidad del proceso productivo, o de comercialización, y exige el pago de un anticipo por vía de percepción” (8).

Pero en el caso bajo análisis la situación es distinta, en especial respecto de las personas físicas y sucesiones indivisas, para las cuales la mayoría de los pagos sujetos a la percepción no guardan relación alguna con la realización del hecho imponible del impuesto a las ganancias o del impuesto sobre los bienes personales. Ello queda en evidencia por el solo hecho de que los casos objeto de percepción se vinculan directamente con los hechos imposables del impuesto PAIS, y no con los de aquellos impuestos. En efecto, la adquisición de pasajes para viajar al exterior, o el pago de consumos efectuados con tarjetas de crédito fuera del país, o el pago de servicios prestados por no residentes, nada tienen que ver con la actividad o bienes que constituyen las fuentes de ganancias de estos sujetos. Por lo tanto, jamás puede configurarse aquello de que se perciba “en la fuente”, como lo previó la LIG para la retención. Esos egresos están totalmente desvinculados de la fuente de sus ganancias del contribuyente, que podrían ser rentas, salarios, honorarios o cualquier otra, y sobre la cual seguramente fue pasible de retenciones a cuenta. Pero la forma en que decide gastar o invertir el producto de su actividad, es un hecho totalmente ajeno y desvinculado de la fuente, y ocurre en un momento posterior a que esta actuó produciendo la ganancia (9).

(8) SPISSO, Rodolfo R., “Retenciones y percepciones inconstitucionales”, Publicado en PET 2012 (noviembre-502), 3.

(9) No se nos escapa en este punto que existen otros regímenes de percepción del IG. El primer caso es el establecido por el decreto de necesidad y urgencia 1076/92, sobre las importaciones definitivas a consumo, que a través de su art. 3 faculta a la entonces Administración Nacional de Aduanas a intervenir como agente de retención o percepción del IG, y que fue reglamentado por la RG

IV. Inconstitucionalidad de la RG 4815

IV.1. El principio de legalidad en materia tributaria y la capacidad contributiva

La causa y medida de todos los impuestos es la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, la aptitud del sujeto para contribuir a los gastos del Estado (10).

2281 (B.O. 2/08/2007), y sus modificaciones. Dicho régimen de percepción tampoco fue autorizado por ninguna norma legal, y puede ser cuestionado desde el punto de vista constitucional sobre la base del art. 99, inc. 3 de la CN, conf. la doctrina sentada en Fallos 333:633 "Consumidores Argentinos c/ EN PEN Dto. 558/02 s/ amparo", sentencia del 19 de mayo de 2010. El segundo régimen de percepción en el IG actualmente vigente fue establecido por la RG (AFIP) 3819/2015 (B.O. 16/12/2015) sobre la adquisición de servicios turísticos en el exterior y de transporte de pasajeros con destino fuera del país pagados en efectivo. Sobre el particular cabe formular las mismas objeciones que sobre la RG 4815. Por último, la RG (AFIP) 3577 estableció un régimen de percepción para determinadas operaciones de exportación allí descriptas. Las objeciones constitucionales aquí tratadas son parcialmente aplicables a dicha resolución general, sin perjuicio de los cuestionamientos particulares que se puedan hacer sobre dicha norma.

(10) Sobre el particular, corresponde destacar la definición del Dr. CASÁS de la capacidad contributiva como el "principio tributario por antonomasia, y consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Así entonces, por lo menos puede ser contemplado desde tres perspectivas: a) como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir, deber indispensable para la existencia del Estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano —al respecto ha sostenido Walter Schick que 'con los impuestos se compra, por así decirlo, la libertad personal—. SHICK, Walter, "Aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en materia fiscal", 'Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales'; b) como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente, y c) como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva, razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta-, o por encima de la misma —lo que nos aproxima a la noción de confiscatoriedad—, pues de lo contrario se atendería contra la propiedad privada, vaciándola de contenido." El destacado es propio. "Tratado de Tributación", T. I, vol. 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003. En idéntico sentido ver VILLEGAS, Héctor B., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 10ª Edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2016.

El principio de capacidad contributiva comporta un presupuesto indispensable que da sustento al ejercicio del poder tributario dentro de la CN (en adelante, la "CN") y es un requisito inexcusable de validez de todo gravamen (11). A tal efecto, la ley establece los hechos imponibles de cada impuesto que considera reveladores de dicha capacidad contributiva, y determina quiénes quedan alcanzados por cada impuesto y en qué medida, al fijar los sujetos pasivos, la base imponible y la alícuota correspondiente en cada caso (conf. arts. 4º, 17, 52, 75, inc. 1 y 2º, 76, 99 inc. 3 de la CN) (12).

Dentro de ese límite infranqueable fijado por el Congreso, la ley de cada impuesto delega en la AFIP la facultad de reglamentar el modo de ingreso, fijando los distintos regímenes de recaudación de cada tributo. Así, la ley puede autorizar pagos a cuenta tales como anticipos, retenciones, percepciones, etc., pero siempre dentro de los límites de la cuantía del tributo fijada por la ley, y para los sujetos que sean contribuyentes de cada impuesto, siempre según la ley.

En contra de lo anterior, la RG 4815 establece un régimen de percepción para todas las personas humanas, que funciona en los hechos como una sobretasa del impuesto para una Argentina inclusiva y solidaria establecido por la ley 27.541 (en adelante, "Impuesto PAIS"); un tipo de cambio diferencial para determinadas operaciones; o bien como un incremento ilegal de la carga

(11) Conf. arts. 4º, 14, 16, 17, 28 y 33 de la CN; Corte Suprema, Fallos 207:270; 209:431; 210:284; 312:2467; JARACH, Dino: "Curso superior de derecho tributario" - 2ª ed., p. 125 y ss.; CASAS, José: "Presión fiscal e inconstitucionalidad", Ed. Depalma, ps. 105, 174 y ss.

(12) Sobre el particular, la Corte sostuvo en Fallos 337:703, sentencia del 3 de junio de 2014, que "el principio de reserva de la ley, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 323:2256, 329:59 y 1568, entre otros), pues ninguna carga de esa naturaleza es exigible sin la preexistencia de una disposición legal válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 323:3770, entre otros)."

tributaria prevista por las leyes del Impuesto a las Ganancias o sobre los Bienes Personales (13), sin que exista ley alguna que la habilite.

IV.2. La percepción es una sobretasa del impuesto PAIS

Tal como surge de la breve descripción realizada en el acápite II del presente, la percepción establecida por la RG 4815 aplica sobre los mismos sujetos, hechos imponible y base imponible que la establecida por los arts. 35, 36, 37, 38 y 39 de la ley 27.541. También son los sujetos que deben actuar como agentes de percepción.

En ese sentido, y sin perjuicio del nombre que la AFIP pretenda darle, lo cierto es que en los hechos la percepción aquí analizada funciona como un adicional del 35% sobre los mismos sujetos, hechos, base imponible y transacciones que aquellas establecidas por la ley 27.541.

La absoluta identidad entre el impuesto PAIS y el supuesto régimen de percepción establecido en la RG 4815 es reconocida en su considerando octavo, en cuanto expresa: "Que razones de administración tributaria y de equidad tornan aconsejable implementar, respecto de las operaciones alcanzadas por dicho gravamen, un régimen destinado a adelantar el ingreso de las obligaciones

(13) Nos centramos en este análisis en las objeciones constitucionales sobre los sujetos incididos por la percepción creada. Sin perjuicio de ello, no pretendemos agotar aquí todas las objeciones que pudieran plantearse. En ese sentido, correspondería analizar la constitucionalidad de crear agentes de recaudación a través de una mera resolución general, tal como ha sido señalado por la Dra. SCHAPRIK De NÚÑEZ, Fabiana, en su trabajo "El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local", publicado en la Rev. Deonomi, Año II, nro. 1, del Departamento de Derecho Económico y Empresarial de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, sobre la base de los precedentes "Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido", TSJ CABA, sentencia del 12 de noviembre de 2014, "Asociación Argentina de Compañía de Seguros (AACS) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad", TSJ CABA, sentencia del 27 de agosto de 2014, y "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo", sentencia de la CS (Fallos 337:388).

correspondientes al Impuesto a las Ganancias o al Impuesto sobre los Bienes Personales, según corresponda". El destacado nos pertenece.

Por su parte, en el considerando quinto la RG 4815 expresamente reconoce que su objetivo es gravar una supuesta capacidad contributiva de "aquellos que pueden acceder a la compra de divisas en moneda extranjera o realizar determinados gastos en dicha moneda, lo cual constituye un indicador de capacidad contributiva". Ello despeja cualquier duda que pudiera haber respecto de su finalidad tendiente a incrementar la carga tributaria de los contribuyentes del Impuesto PAIS. Desde otra perspectiva, se trata de un gravamen al ahorro de hasta USD 200 mensuales que pueden hacer las personas físicas.

En ese sentido, la Corte tiene dicho que "(...) la denominación dada al gravamen no es suficiente para definir el carácter de este, pues a tal efecto y para establecer su conformidad con la CN, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera como incide el impuesto, por cuanto de otro modo podrían fácilmente burlarse los propósitos de aquella..." (14).

Ahora bien, no es la AFIP el órgano constitucionalmente investido con la facultad de determinar los hechos imposables reveladores de capacidad contributiva y gravarlos. Esa potestad está exclusivamente reservada por la CN al Congreso, quien ya la ejerció mediante el establecimiento del impuesto PAIS, y ya fijó, hace pocos meses, la alícuota y base imponible de dicho impuesto. En consecuencia, no puede la AFIP incrementar con una simple resolución general la alícuota que el legislador fijó en el 30%, y elevarla a más del doble.

Una cuestión similar ya fue analizada por la CS en Fallos 294:152 (15), en el que se analizó la constitucionalidad de la circular

(14) Fallos 115:92.

(15) "Alberto Francisco Jaime Ventura y otra v. Banco Central de la República Argentina", sentencia del 26 de febrero de 1976.

RC 539 del Banco Central de la República Argentina. Dicha circular había impuesto la obligación a los titulares de pasajes aéreos de abonar la diferencia en pesos resultante entre el tipo de cambio aplicado en la oportunidad de su emisión y pago y el que rija dentro de los cinco días hábiles anteriores a la fecha de iniciación del viaje en el mercado financiero de cambios.

Sobre el particular, la Corte admitió la acción de amparo (16) y resolvió que “(...) la circular 539 del Banco Central primordialmente afecta el derecho constitucional de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino —art. 14 de la CN— al imponer, a quienes han dispuesto ejercerlo adquiriendo un pasaje al exterior, al pago de diferencias cambiarias que actuarían al modo de un impuesto al tránsito de las personas” (17).

“Que además tal obligación tributaria, al no derivar de norma legalmente sancionada, afecta el principio del art. 17 de la CN según la cual 'solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º' y que se plasma en el aforismo *nullum tributum sine lege*, rector de toda política tributaria”.

Asimismo, siguió diciendo la Corte que “es claro que el órgano del cual emanó la circular cuestionada ha excedido los límites de su competencia en forma absoluta, al invadir la esfera propia del Poder Legislativo, único habilitado constitucionalmente para reglamentar el ejercicio de los derechos que reconoce el art. 14 y crear tributos que se requieran para satisfacer las necesidades públicas, circunstancia esta que invalida de modo objetivamente constatable el acto administrativo recurrido (art. 14, inc. b) del decreto ley 19.549/72)”.

(16) La CNFed. Cont. Adm. había rechazado la acción interpuesta por considerar que la reparación del eventual perjuicio provocado por la RC 539 era susceptible de hallar tutela adecuada por los procedimientos ordinarios.

(17) Sin perjuicio de que su análisis excede el marco del presente, es necesario aclarar que esta objeción constitucional también es aplicable al impuesto para una Argentina inclusiva y solidaria, creado por la ley 27.541.

En consecuencia, la Corte resolvió hacer lugar al amparo y anular la circular RG 539 del Banco Central de la República Argentina.

Las consideraciones efectuadas por la Corte Suprema en dicho precedente son de directa aplicación a la RG 4815 aquí analizada, y en lo que corresponde, al Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria creado por la ley 27.541. Ello por cuanto no corresponde a la AFIP establecer sobretasas del impuesto PAIS ni pretender recaudar el impuesto a las ganancias o sobre los bienes personales sobre erogaciones que nada tienen que ver con el hecho imponible de esos tributos. Adviértase, por su parte, que la RG 4815 incluso alcanza a más supuestos que la RC 539 declarada nula en el fallo de la Corte, ya que abarca también a los supuestos de (i) adquisición de billetes y divisas en moneda extranjera; (ii) operaciones de cambio destinadas al pago de adquisición de bienes o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior que se cancelen mediante tarjetas de crédito, débito o compra emitidas en Argentina; (iii) cambio de divisas efectuado por entidades financieras destinadas al pago, por cuenta y orden del contratante residente en Argentina, de servicios prestados por sujetos no residentes; (iv) adquisición de servicios en el exterior a través de agencias de viajes y turismo; y (v) adquisición de servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país.

IV.3. La percepción fijada por la RG 4815 tiene una clara finalidad cambiaria

Tal como surge de la identidad existente entre el supuesto régimen de percepción creado por la RG 4815 y el impuesto PAIS reseñada en el acápite anterior, la finalidad buscada por la AFIP a través de la RG 4815 es desalentar el acceso al mercado cambiario por parte de los sujetos incididos en cada caso, al encarecer el costo de las operaciones gravadas.

En ese sentido, el claro objetivo intentado por la AFIP es equiparar —o al menos aproximar— el precio de la moneda extranjera para las operaciones alcanzadas por la

percepción al tipo de cambio que resulta de la operatoria en los mercados financieros, aparentemente tomados como referencia, que permiten acceder a divisas extranjeras pero a valores más altos que el cambio oficial (v.gr. el arbitraje entre bonos que cotizan en bolsa denominados en pesos y en dólares —dólar “MEP”—, ya sea en el país o en el exterior —“contado con liquidación”—, etc.).

Ahora bien, ninguna norma legal le asigna a la AFIP competencias para intervenir en el mercado de cambios y fijar o modificar el tipo de cambio vigente establecido por el Banco Central de la República Argentina (“BCRA”), ni establecer sobrecostos o tipos de cambio diferenciales para determinadas operaciones. Por el contrario, la competencia en materia cambiaria fue asignada por el Congreso Nacional (en ejercicio del art. 75, inc. 6 y 11 de la CN) al BCRA (ley 20.539, sustituido por ley 24.144 y sus modificaciones, y ley 19.359 y sus modificaciones).

En ese sentido, el dec. 618/97, de creación y organización de la AFIP, prevé que dicho Organismo sea el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación, aplicando las normas legales correspondientes. A tal efecto, la AFIP tiene facultades para la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios *dispuestos por las normas legales respectivas*; el control del tráfico internacional de mercaderías; la clasificación y valoración de mercaderías; y las demás funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna (art. 3° del dec. 618/97). Asimismo, tiene las facultades de reglamentación previstas en el art. 7° del referido decreto *en las materias en las que las leyes la autorizan a reglamentar la situación de responsables y terceros con la AFIP*; y las facultades de interpretación previstas en el art. 8° del dec. 618/97.

En otras palabras, la AFIP solo tiene competencia para fiscalizar y recaudar los tributos internos o al comercio exterior fijados por el Congreso de la Nación.

Por otra parte, y si bien los impuestos pueden contar con una finalidad extrafiscal y actuar como instrumentos de regulación económica **(18)**, dicha finalidad no les quita su naturaleza tributaria, y en consecuencia, tampoco los exime del cumplimiento con el principio de legalidad **(19)**. Ello en razón de que la AFIP no es el órgano encargado de establecer cargas tributarias con finalidades extrafiscales. Esta competencia corresponde de manera exclusiva al Congreso.

Paradójicamente, se da aquí el supuesto inverso al caso jurisprudencial citado en el acápite anterior. Allí, el BCRA invadía competencias tributarias al fijar una diferencia cambiaria que debían pagar los titulares de pasajes aéreos con destino al exterior. Aquí, la AFIP establece un tributo adicional que funciona en los hechos como un tipo de cambio diferencial para quienes realicen las operaciones gravadas con el Impuesto PAIS. Ambos supuestos también coinciden en que en ninguno de los dos casos el tributo fue fijado por la única autoridad competente según la CN a tal efecto, que es el Congreso Nacional **(20)**.

La fijación de importes tributarios para corregir desviaciones cambiarias ya ha sido

(18) Fallos 151:359; 243:98, entre otros. Entre la doctrina, el Dr. Ángel Shindel define a los tributos como “prestaciones pecuniarias que el Estado establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir con sus fines”. De ese modo, y al profundizar en cuanto a la finalidad de los tributos, destaca su principal objetivo de sufragar los gastos del Estado, pero aclara que este no es el único. Sobre el particular, aclara que “se trata de tributos que se imponen por ley con un fin principal que no es el de proveer recursos al fisco, sino el de actuar como disuasivos de ciertas actitudes de los particulares o para incentivar determinadas actividades. Más aún, el extremo deseable, en muchos de estos casos, es que la recaudación sea nula. A los objetivos no recaudatorios se los suele denominar genéricamente como los “fines extrafiscales de la tributación”, cuyas valoraciones son de neto corte metajurídico.” SHINDEL Alejandro, en AA.VV. “Tratado de Tributación”, T. I, vol. 1, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.

(19) CSJN, C. 524. XLIII. “Cladd Industria Textil S.A. y otro c/ E.N. - SAGPYA - resol. 91/03 s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 4 de agosto de 2009.

(20) Fallos 337:703 y sus citas.

intentada en otras oportunidades por las autoridades estatales, e invalidada por la jurisprudencia de la Corte Suprema. En ese sentido, la fijación de la percepción aquí analizada recuerda al factor de convergencia ("FC") establecido respecto de importaciones y exportaciones a consumo por el dec. 803/01 (21). Dicho FC fue fijado durante la vigencia de la ley de convertibilidad 23.928 (22) —que impedía la devaluación de la moneda nacional—, con el objetivo de otorgar mayor competitividad a las exportaciones argentinas, afectadas por el encarecimiento del tipo de cambio fijo debido a la inflación de entonces. Así, el FC implicó por un lado el cobro de una suma a los importadores, que en los hechos constituyó un tributo adicional a las importaciones a consumo; y por otro lado, se estableció el pago de una suma de dinero a los exportadores, que surtía los efectos de un estímulo a la exportación, y sería financiado por los importes recaudados por el primer instituto. El FC era calculado diariamente por el BCRA, y su valor dependía de la relación entre el dólar norteamericano y el euro. De ese modo, el gobierno argentino procuró lograr un instrumento *sui generis*, que permitiera justificar su creación ante los Estados Miembros del Mercosur, cuyo tratado fundacional celebrado en Asunción impide la fijación de derechos de importación a consumo que entorpezca la libre circulación interna de mercaderías, para lo cual le asignaban al FC naturaleza cambiaria; y a su vez, ante el Fondo Monetario Internacional, que monitoreaba entonces la economía Argentina e impedía una devaluación de la moneda, explicando que en realidad, el FC constituía una medida aduanera (23).

El 1º de noviembre de 2011 la Corte Suprema dictó sentencia en autos J. 118. XLVI. "Jurado Golf SA c/ EN - DGA - resol. 433/07 (ADEZ) s/ Dirección General de Adua-

(21) B.O. del 19/06/2001.

(22) B.O. del 28/03/1991.

(23) BARREIRA, Enrique. "El régimen de exportación de productos agrícolas, los estímulos a la exportación y la seguridad jurídica", Rev. Jurisprudencia Argentina del 24/08/2011, p. 38 (t. 2011-III).

nas" (24), con remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal. Allí se precisó la indudable naturaleza tributaria del FC en importaciones al precisar que "constituye, sin hesitación, una 'contribución' en los términos de los arts. 4º y 17 de nuestra CN, de inculcable naturaleza tributaria, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos —determinados por la norma—, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos". La Procuradora fue contundente, además, al cerrar su dictamen en los siguientes términos: "debo advertir que no mejora la suerte del instituto en cuestión el hecho de atribuirle naturaleza meramente cambiaria pues, como ha dicho el Tribunal, ella actuaría, en casos como el del *sub lite*, 'al modo de un impuesto' o de 'tributo atípico' (arg. Fallos: 294:152, cons. 14 y 25)" (25).

Ello demuestra que la AFIP no es el órgano competente para intervenir en el mercado de cambios y fijar o modificar el tipo de cambio vigente establecido por el Banco Central de la República Argentina ("BCRA"), ni establecer sobrecostos o tipos de cambio diferenciales para determinadas operaciones. Y aún si se le pretendiese otorgar a las percepciones en cuestión una finalidad extrafiscal, estas deberían haber sido fijadas por el Congreso Nacional, único Órgano estatal autorizado por la CN a tal efecto.

Por último, al pronunciarse sobre la competencia de la entonces Administración Nacional de Aduanas en materia de control cambiario, la Corte Suprema ha limitado con claridad meridiana la competencia de cada organismo estatal de conformidad

(24) Fallos 334:1198.

(25) En materia de exportaciones, la Corte Suprema —mediante remisión al dictamen de la Procuradora General— calificó al FC como un beneficio a la exportación (Fallos 334:485). En idéntico sentido, el Dr. Barreira lo consideró encuadrado entre los "otros beneficios a la exportación" a que se refieren los arts. 834 a 836 del Cód. Aduanero. BARREIRA, ob. cit. nota 22. En idéntico sentido se pronunció la jurisprudencia mayoritaria del TFNac.

a la naturaleza de las funciones que la ley le asigna, limitando el ejercicio de dichas competencias a sus respectivas esferas de acción (26). En atención a ello, la pretensión de la AFIP de fijar un supuesto régimen de percepción con el objetivo de crear un tipo de cambio diferenciado para determinadas operaciones allí especificadas queda a extramuros de la competencia que le asigna la ley.

V. El mecanismo de devolución de las "percepciones"

El Título II de la RG 4815 prevé un mecanismo de devolución de dichos importes para los sujetos que, al no ser contribuyentes de ninguno de los tributos respecto de los cuales la percepción es un pago a cuenta, no tienen impuesto contra el cual

(26) Fallos 312:1920, in re "Legumbres S.A. y otros", sentencia del 19 de octubre de 1989. En este caso, la Aduana pretendió incluir en el delito de contrabando previsto en el art. 863 del Cód. Aduanero a las facultades de control de cambios que le había delegado el BCRA, interpretación que fue rechazada por la Corte Suprema al resolver que "tal aseveración no puede ser entendida en el sentido de que la delegación en la aduana de cualquier otra función de policía económica puede constituir la actividad que se delega en una actividad aduanera. El legislador ha valorado la importancia que dentro de las funciones estatales reviste el control económico en materia cambiaria al sancionar el régimen correspondiente (ley 19.359) y ha conminado a las conductas que lo afectan con las sanciones que ha considerado adecuadas y suficientes para su protección. El hecho de que por razones prácticas el órgano que ejerce ese control lo haya delegado parcialmente en otro organismo de la administración mediante un acto administrativo, no puede tener virtualidad para cambiar la naturaleza del control que se ejerce y que está en la base de los bienes jurídicos que pretende proteger el derecho penal cambiario y, el derecho penal aduanero solo puede tomar en consideración aquellas funciones específicas de la actividad aduanera.". En igual sentido, y con cita a dicho fallo, se ha pronunciado la jurisprudencia mayoritaria del TFNac. en autos "Atanor SCA c/ DGA s/ apelación", sentencia del 15 de mayo de 2015, para declarar la incompetencia de la DGA para entender en la cuestión cambiaria. Este caso se había iniciado respecto de la Instrucción General (DGA) 2/2012, que ordenó al Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros y a las divisiones aduaneras del interior "imputar y condenar" por la infracción prevista en el art. 954, apart. 1, inc. c) del Cód. Aduanero a los exportadores que no acrediten el ingreso de divisas.

computar las percepciones, tal como lo reconoce la RG 4815 en su art. 7°.

Ahora bien, tales sujetos no debieran contar con un régimen de devolución, sino que lisa y llanamente no deberían estar alcanzados por ninguna carga tributaria en concepto de impuestos de los que no son contribuyentes. A su respecto, la percepción solo generaría permanentes saldos a favor.

Sobre este punto, corresponde destacar el voto del Dr. Casás en la sentencia "Minera IRL Patagonia c. GCBA s/ amparo (art. 14, CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", sentencia del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires del 12 de noviembre de 2014, en el que analizó los regímenes de recaudación que, como en el caso, permanentemente generan saldos a favor del contribuyente por exceder la carga tributaria total prevista legalmente para ellos. En esa oportunidad, el Dr. Casás sostuvo sin ambages: "Asimismo, la pretensión deliberada del Fisco de generar pagos a cuenta por hechos imposables que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios —configurando el elemento subjetivo de su conducta antijurídica— bien podría encuadrar en el delito de "exacciones ilegales", tipificado por el art. 266 del Cód. Penal (...) Ello así, cuando no puede pasar desapercibido que las retenciones como pagos a cuenta no pueden estar llamadas a generar un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del Fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos. Es que, como lo señalara en el dictamen que emitiera como procurador fiscal ante la CS en la causa "La Biznaga SAACF y M. v. Dirección General Impositiva" —Fallos: 310:714—, que fuera receptado en la sentencia del Alto Tribunal del 31 de marzo de 1987, "si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero (..) sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión

de las bases éticas del derecho de recaudar” (27).

Estas consideraciones deben ser confrontadas con el octavo considerando de la RG 4815, en cuanto dispone que “razones de administración tributaria y de equidad tornan aconsejable implementar, respecto de las operaciones alcanzadas por dicho gravamen [alude a las operaciones alcanzadas por el impuesto PAIS], un régimen destinado a adelantar el ingreso de las obligaciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias o al Impuesto sobre los Bienes Personales, según corresponda”. Es claro que el “adelantamiento” de la recaudación respecto de los sujetos indicados en el acápite anterior indudablemente generará un abultado y permanente saldo a su favor, ya que como se dijo, dichos sujetos

(27) En idéntico sentido, y con cita a este fallo y al dictado en la causa "S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)", Expte. n° 5884/08, sentencia del 12 de noviembre de 2008 (leading case en materia de retenciones en exceso de la obligación tributaria legal, el Dr. Casás sostuvo en su voto que "(...) practicar retenciones y, sobre todo, no restituirlas a quienes de acuerdo a las normas legales, por estar exentos, no revisten la calidad de contribuyentes, importa tanto como alterar las bases jurídicas del deber de contribuir definido por la Legislatura, ya que implica no solo practicar el cobro en la fuente en sujetos exentos, sino sobre todo no restituir lo incorrectamente percibido generando, con desviación de poder, un enriquecimiento sin causa en cabeza del Fisco, pues no puede haber pagos a cuenta de obligaciones finalmente inexistentes. Adviértase, por otro lado, que la Administración tributaria, en lugar de cumplir con su función fiscalizadora y verificadora —circunstancia que, a menudo, es corriente en esta como en otras jurisdicciones—, abunda en la creación de un abultado cúmulo de deberes formales que, para algunos contribuyentes, llegan a resultar incluso más gravosos que los tributos propiamente dichos." En ese caso, se analizaron las retenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos practicados por la Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires a un contribuyente exento de ese tributo. La Ciudad argumentó que la falta de la presentación de las declaraciones juradas del impuesto por contribuyente justificaba su inclusión en el régimen de retención analizado, lo cual fue rechazado en todas las instancias. Expte. n° 8493/11 "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'Aguscam SRL c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)", sentencia del 24 de agosto de 2012.

carecen de capacidad contributiva que gravar, o ya ingresaron todo el impuesto que legalmente les correspondía.

Por otra parte, el régimen de devolución previsto no subsana las objeciones constitucionales planteadas, y se asemeja notablemente al régimen de ahorro forzoso establecido por la ley 23.256, tal como lo ha caracterizado la Corte Suprema en los consids. 7º, 8º, 9º y 10º del su sentencia en autos "Pablo Horvath v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)", Fallos: 318:676, del 4 de mayo de 1995. Ahora bien, aún en ese caso, la percepción analizada debió haber sido fijada por una ley formal del Congreso, y no por una simple resolución general de la AFIP (28).

En el mismo fallo "Horvath" la Corte recordó, además, que "[l]as instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos" (29).

La posibilidad de que las percepciones puedan ser computadas en el impuesto a las ganancias o bienes personales tampoco

(28) Esta notable similitud también fue analizada en el voto del Dr. Casás en el fallo "Minera IRL", citado más arriba.

(29) También la Corte tiene dicho que cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda (conf. Fallos 21:498; 289:67; 318:676; 331:1942; 333:993; "Díaz, Paulo Vicente c/ Cervecería y Maltería Quilmes S.A.", D. 485 XLIV, sentencia del 04.06.2013). En el caso, a poco que se examine el "supuesto régimen de percepción" y se lean los considerados de la RG 4815, se advierte que bajo el pretexto de "fomentar el desarrollo nacional con equidad, incentivar que el ahorro se canalice hacia instrumentos en moneda nacional y, al propio tiempo, propender a la sostenibilidad fiscal", la AFIP incrementó la carga impositiva de los sujetos incididos sin facultad alguna que la legitime.

obsta a su naturaleza sobretasa al impuesto PAIS o sobre determinadas operaciones cambiarias. En ese sentido, el hecho de que un determinado impuesto se pueda tomar como pago a cuenta o como crédito deducible de otro impuesto no le quita al primero su naturaleza impositiva, tal como queda demostrado por los frecuentes ejemplos en los que un tributo puede utilizarse de esta forma. Al respecto se pueden citar los casos del impuesto sobre los débitos bancarios contra el impuesto a las ganancias, o el de este contra el entonces impuesto a la ganancia mínima presunta.

VI. Conclusión y reflexiones finales

Tal como quedó demostrado, la AFIP carece de competencia para establecer un régimen de percepción sobre el impuesto a las ganancias. En consecuencia, la RG 4815 es un acto administrativo de alcance general nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los términos de los arts. 3°, 7°, inc. a) y 14 de la LPA.

A su vez, dicha RG 4815 es inconstitucional por crear una sobretasa del Impuesto PAIS creado por la ley 27.541, con afectación de los principios de legalidad tributaria y capacidad contributiva. También puede ser objetada su constitucionalidad al fijar un tipo de cambio diferencial para determinadas operaciones mediante la fi-

jación de una carga tributaria sin ley que así lo autorice, y en claro exceso de sus facultades.

Los principios de legalidad y capacidad contributiva también se ven afectados respecto de quienes no son contribuyentes del impuesto a las ganancias o de bienes personales.

Dichas objeciones merecen una contundente y, sobre todo, rápida respuesta del Poder Judicial a las acciones que pudieran presentar los contribuyentes al respecto, de modo tal que (i) sus patrimonios no se vean afectados por actos inconstitucionales; y (ii) la constitucionalidad de los actos emitidos por los distintos órganos estatales sea estrictamente analizada al momento de su dictado, inhibiéndose las autoridades de dictarlos ante dudas razonables al respecto.

Una respuesta rápida y contundente de la Justicia a favor del imperio de la CN, que impida el logro de los efectos propuestos a través de actos administrativos que sean contrarios a ella, será el remedio más efectivo para evitar su dictado en lo sucesivo. En caso contrario, las inconstitucionalidades como las planteadas en el presente, resueltas hace muchos años por los tribunales, se seguirán reiterando en el futuro, tal como lo demuestra la jurisprudencia citada en el presente.

Posibles implicancias de la RG 4838/2020

Jennifer Ebrecht^(*)

La mencionada resolución de la AFIP establece un régimen de información de planificaciones fiscales, tanto nacionales como internacionales, que obliga a contribuyentes y asesores fiscales, ya sean personas humanas o jurídicas, a informar sobre la implementación de una planificación fiscal y, en caso de incumplimiento de la obligación, acarrea una serie de consecuencias que van hasta sanciones previstas por la ley de procedimiento.

El pasado 20 de octubre, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha emitido una resolución general que despertó preocupación en varios sectores de la sociedad, principalmente en empresas multinacionales, contribuyentes singulares con inversiones o activos en el exterior, y en no menor medida, en asesores fiscales.

Se trata de la RG 4838/2020, que establece un régimen de información de planificaciones fiscales tributarias, tanto nacionales como internacionales. En este sentido, obliga a contribuyentes y asesores fiscales, ya sean personas humanas o jurídicas para informar la implementación de una planificación fiscal. El incumplimiento de la obligación acarrea una serie de consecuencias que van hasta sanciones previstas por la ley 11.683.

Lejos de pretender sintetizar el contenido de la RG, lo que buscamos en la presente es identificar sus implicancias en la práctica, es decir, como impactará en las empresas y personas que realizaron o tienen pensado asesorarse para iniciar una planificación fiscal.

En primer lugar, no huelga tener presente de qué hablamos cuando nos referimos a planificación fiscal.

La planificación fiscal se trata de optimización. Optimización para lograr la concreción de los objetivos comerciales de una

empresa o un individuo. La meta principal es organizarse de manera eficiente para penetrar más mercados, facilitar el flujo de dinero y evitar pagar más de una vez por idénticas transacciones, es decir evitar la doble o múltiple imposición.

A pesar de las creencias o prejuicios de muchos, la planificación fiscal no se orienta a evadir impuestos, burlar fiscos ni fugar capitales. El foco siempre debe estar puesto en los objetivos comerciales del cliente.

Sentado lo que antecede, cuando una planificación fiscal ha sido realizada de manera profesional, atendiendo a los parámetros internacionales establecidos —por ejemplo, por la OECD— y en cumplimiento de la legislación de las jurisdicciones involucradas, ningún fisco debería cuestionar la organización escogida por los contribuyentes.

La fiscalidad es una materia compleja, más aún cuando es llevada al plano internacional, dado que deben estudiarse cuidadosamente normas internas de distintas jurisdicciones, prestar especial atención a las opiniones y recomendaciones de entidades internacionales como la OECD, analizar detenidamente Tratados internacionales y sus protocolos; todo ello sin mencionar la ponderación de la postura de ciertas administraciones fiscales y la jurisprudencia de las jurisdicciones que en ocasiones complejizan aún más nuestra labor.

La RG 4838/2020 marca un rumbo que no puede tildarse de inesperado —más allá

(*) Especialista en tributación internacional.

de que contiene no pocas irregularidades que darán indudablemente lugar a litigios que no profundizaremos en este artículo—sino nos encontramos ante una tendencia creciente en el plano internacional. Esta se trata de exigir cada vez más información y transparencia a los contribuyentes.

Esta tendencia no es casual, sino que se debe principalmente a que, hace algunos años, los fiscos advirtieron abusos por parte de algunas Compañías que llevaron la planificación fiscal al extremo, abusando de ciertos vacíos y en ocasiones, con la connivencia de algunos estados, lograron durante años, ingresar montos globales irrisorios en concepto de Impuesto a la Renta.

La comunidad internacional tomó cartas en el asunto y en el año 2015 inició el proyecto BEPS —por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”— a través del que los Estados se propusieron orientar sus esfuerzos a, como su nombre lo indica, minimizar la erosión de las bases imponibles y la alocación ficticia de ganancias en jurisdicciones de nula o baja tributación.

Este proyecto se plasmó en un documento llamado MLI —Multilateral Instrument— que se propone modificar simultáneamente innumerables tratados vigentes, sin la necesidad de negociar individualmente cada uno de ellos.

Lo que queremos significar con esta breve reseña es que la tendencia internacional va en la dirección de requerir cada vez más información a los contribuyentes.

Sin perjuicio de ello, no podemos dejar de remarcar que, en primer lugar, se establece una obligación a través de la autoridad de aplicación; sin distinción del tipo de contribuyente, es decir, obliga tanto a grandes empresas como a pymes o contribuyentes individuales, y se aplica retroactivamente.

En este sentido se diferencia de la tendencia mayoritaria internacional que, al menos en esta instancia, establece obligaciones similares solo para grandes contribuyentes, dado que resulta indispensable encontrar un equilibrio a fin de no generar

mayores costos de *compliance* para pequeñas y medianas empresas.

No profundizaremos en el presente las implicancias de la extensión de la obligación a los asesores fiscales, ni su implementación a través de una resolución general, ni su aplicación retroactiva, puesto que consideramos que dichos tópicos merecen un análisis específico y pormenorizado.

Consideramos que esta resolución confirma nuevamente que la planificación fiscal debe ser llevada a cabo por profesionales especializados y con experiencia en la materia. La simple interposición de sociedades en jurisdicciones de nula o baja tributación, sin prestar atención a la sustancia y realidad de las operaciones es una práctica que no se condice con las directivas internacionales. Por lo tanto, con los regímenes de información las estructuras precarias, serán fácilmente cuestionables.

Cabe tener presente que la resolución general indica en su art. 16 que el cumplimiento del deber de información no dará lugar a aceptación o rechazo por parte de la AFIP respecto de la validez de los esquemas utilizados ni del tratamiento tributario que les corresponde.

En este sentido, el cumplimiento de la obligación instaurada por la RG 4838/2020 de la Administración Federal de Ingresos Públicos no debería acarrear consecuencia negativa alguna para los contribuyentes ni asesores fiscales que se conducen de conformidad con la normativa aplicable en la materia.

A pesar de ello, la inquietud se ha despertado en muchos sectores dado que la administración fiscal tendrá discrecionalidad para utilizar esa información. Solo el tiempo indicará de qué manera se ejercerá tal discrecionalidad.

Las planificaciones fiscales continuarán realizándose, pero hace ya algunos años, requieren sofisticación, análisis y objetivos comerciales. Sin ello, podrían generar más problemas que soluciones en las estructuras de los contribuyentes.

Cese definitivo de actividades en el Régimen Simplificado

Adalberto R. Dalmasio (*)

Ante la situación económica actual, es muy importante recordar qué sucede cuando ocurre el cese definitivo de actividades, en el caso del contribuyente monotributista.

I. Introducción

El Anexo de la ley 24.977 y sus modificaciones establece que los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado deberán —desde su adhesión al régimen— ingresar mensualmente el impuesto integrado, sustitutivo de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, que resultará de la categoría en la que queden encuadrados en función al tipo de actividad, a los ingresos brutos, a las magnitudes físicas y a los alquileres devengados asignados a ella.

El presente impuesto deberá ser ingresado hasta el mes en que el contribuyente renuncie al régimen o, en su caso, hasta el cese definitivo de actividades en los plazos, términos y condiciones que a tal fin determine la AFIP.

Con anterioridad a lo dispuesto en el párrafo precedente, el Anexo de la ley establecía que el impuesto debía ser ingresado hasta el mes en que el contribuyente renuncie al régimen o, en su caso, hasta el cese definitivo de actividades, “no quedando exceptuados de la obligación los períodos correspondientes a suspensiones temporarias de operaciones, cualesquiera sean las causas que las hubieran originado”.

Por su parte, el decreto reglamentario establecía “que los pequeños contribuyentes que suspendan en forma temporaria sus

actividades, cualesquiera sean las causas que la hubieran originado, no quedaban exceptuados de ingresar el impuesto mensual resultante, hasta la renuncia, la exclusión, el cese definitivo de la actividad o la desafectación de oficio”.

Asimismo, disponía que “para el supuesto de cese definitivo y/o renuncia al Régimen Simplificado, se debía comunicar el hecho a la AFIP en las formas y condiciones que la misma estableciera, debiendo ingresar el impuesto correspondiente al mes en que se produzca dicha comunicación y/o se presente la renuncia al régimen”.

La opción de adherirse al Régimen Simplificado sujetará a los pequeños contribuyentes desde el mes inmediato siguiente a aquel en que se efectivice, hasta el mes en que se solicite su baja por cese de actividad o por renuncia al régimen.

De tratarse de baja por cese de actividad los contribuyentes podrán adherir nuevamente al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, en el momento en que inicien cualquier actividad comprendida en este.

La cancelación de la inscripción originada en la baja por fallecimiento, cese de actividades o renuncia, se realizará mediante transferencia electrónica de datos, a través del portal web, opción “Datos del Monotributo/Darse de baja del Monotributo”, o a través del sitio web, ingresando con Clave Fiscal al servicio “Sistema Registral”.

(*) Consultor del Departamento del Estudio Bertazza, Nicolini, Corti y Asociados. Coordinador de la *Revista Impuestos - Práctica Profesional*.

No obstante, en caso de fallecimiento del pequeño contribuyente, se darán de baja automáticamente las cotizaciones previsionales.

II. Baja retroactiva

El Anexo de la ley faculta a la AFIP a regular la baja retroactiva del pequeño contribuyente adherido al Régimen Simplificado, estableciendo que en los casos de renuncia o de baja retroactiva, no podrá exigirse al contribuyente requisitos que no guarden directa relación con los requeridos en el momento de tramitarse su alta.

Precisamente, uno de los temas más conflictivos en el Régimen Simplificado es la retención permanente de la AFIP a otorgar la baja retroactiva solicitada por los pequeños contribuyentes, particularmente por lo dispuesto en las normas que antes regulaban estos conceptos.

En ese sentido, recordemos que en el anterior texto del Anexo de la ley se establecía que el impuesto debía ser ingresado hasta el mes en que el contribuyente renuncie al régimen o, en su caso, hasta el cese definitivo de actividades, “no quedando exceptuados de la obligación los períodos correspondientes a suspensiones temporarias de operaciones, cualesquiera sean las causas que las hubieran originado”.

Por su parte, el decreto reglamentario establecía “que los pequeños contribuyentes que suspendan en forma temporaria sus actividades, cualesquiera sean las causas que la hubieran originado, no quedaban exceptuados de ingresar el impuesto mensual resultante, hasta la renuncia, la exclusión, el cese definitivo de la actividad o la desafectación de oficio”.

Asimismo, se disponía que “para el supuesto de cese definitivo y/o renuncia al Régimen Simplificado, se debía comunicar el hecho a la AFIP en las formas y condiciones que la misma estableciera, debiendo ingresar el impuesto correspondiente al mes en que se produzca dicha comunicación y/o se presente la renuncia al régimen”.

El texto que hemos puesto en bastardilla corresponde a lo que decían las normas anteriores del Anexo de la ley y su decreto reglamentario, y han sido derogadas en el texto vigente.

Tengamos presente que por las características especiales de los pequeños contribuyentes, habitualmente suelen desarrollar sus actividades en muchos casos con cierta discontinuidad, generando, de esa manera, ingresos que no se producen con una periodicidad mensual. En consecuencia, si bien se pueden producir situaciones de hecho que conformen un cese de la actividad, queda siempre la posibilidad potencial de obtener, en algún mes posterior, ingresos que confirmen que el cese definitivo no se ha producido.

Incluso podría suceder que el pequeño contribuyente —por negligencia, ignorancia fiscal, o porque tiene la esperanza de conseguir algún trabajo temporario o transitorio—, no comunique la baja definitiva de su actividad.

Por otra parte, recordemos que el pago del impuesto integrado se genera mensualmente, independientemente que el pequeño contribuyente obtenga o no ingresos provenientes de la actividad adherida al régimen.

En ese sentido, estamos en presencia de un impuesto integrado denominado comúnmente como un “derecho de patente” por el ejercicio de una actividad determinada.

En consecuencia, el fisco aceptará la baja retroactiva del Régimen Simplificado, en la medida que pueda constatar si la fecha mencionada por el contribuyente corresponde efectivamente al cese definitivo o, en su defecto, estamos en presencia de un cese temporario de la actividad.

De acuerdo con todo lo mencionado precedentemente, el fisco queda facultado para reglar los requisitos y condiciones necesarios, que permitan otorgar la baja retroactiva del pequeño contribuyente.

Al respecto, en el ABC de consultas y respuestas frecuentes (ID 6326386) de la AFIP se pregunta: ¿cómo debe presentarse la solicitud de baja retroactiva en el Monotributo? La respuesta es que dicha baja puede solicitarse por internet a través del servicio “Presentaciones Digitales - RG 4503/2019” o de manera presencial en los términos de la RG 1128/2001.

En ambos casos, la solicitud quedará sujeta a verificación por parte de la dependencia interviniente.

III. Baja automática

La AFIP podrá disponer, ante la falta de ingreso del impuesto integrado y/o de las cotizaciones previsionales fijas, por un período de 10 meses consecutivos, la baja automática de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Dicha baja no obstará a que el pequeño contribuyente reingrese al Régimen Simplificado, siempre que este regularice las sumas adeudadas por los conceptos indicados en el párrafo anterior.

Producida la baja automática, a fin de reingresar al régimen, el sujeto deberá previamente cancelar la totalidad de las obligaciones adeudadas correspondientes a los 10 meses que dieron origen a la baja, y en su caso, todas aquellas de períodos anteriores no prescriptos, y acreditará el pago de las sanciones aplicadas en virtud del incumplimiento de deberes formales.

Al respecto, en el ABC de consultas y respuestas frecuentes (ID 7602776) de la AFIP se pregunta: en el caso de que se haya producido la baja automática del Monotributo, ¿se puede solicitar la baja retroactiva a una fecha anterior a esta? La respuesta es que no es posible solicitar la baja a una fecha anterior a la de la baja automática.

La deducción de gastos necesarios en el impuesto a las ganancias. Segunda parte

Ante la reciente sentencia de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, sala IV

Richard L. Amaro Gómez (*)

En el artículo se analiza la causa "Loma Negra CIASA" de la Cámara Contencioso Administrativo Federal de fecha 11 de agosto de 2020, cuya sentencia es contraria al fallo emanado en instancias inferiores, por el Tribunal Fiscal de Nación sobre la deducción en el impuesto a las ganancias del pago de una deuda no propia.

I. Introducción. La discusión ante el Tribunal Fiscal de la Nación (1)

Recientemente la sala IV de la Cámara Contencioso Administrativo Federal con fecha 11 de agosto de 2020 se expidió en la causa "Loma Negra CIASA" sobre la deducción en el impuesto a las ganancias del pago de una deuda no propia que canceló la sociedad a fin de destrabar un conflicto gremial. Si bien la causa había pasado por el Tribunal Fiscal de la Nación, la sentencia había sido adversa para el contribuyente. Ahora y en instancias de la Cámara la historia cambia radicalmente.

El objeto del presente trabajo es analizar dicha causa.

Recordemos que el año pasado analizamos la sentencia de la sala D del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 7 de diciembre

de 2018, en la causa "Loma Negra CIASA", la cual versó sobre la deducibilidad en el impuesto a las ganancias de una deuda no propia que canceló la compañía en cuestión a fin de destrabar un conflicto gremial que mantenían sus empresas proveedoras de transportes y que la afectaban, toda vez que le habían bloqueado sus plantas cementeras.

En cuanto a los hechos de la causa, traigamos a la memoria que todo se inició cuando Loma Negra CIASA (en adelante, la compañía o la sociedad), sufrió durante el año 2008 bloqueos a sus plantas de cementos por parte del Sindicato de Choferes de Camiones, Obreros y Empleados de Transporte de Cargas por Automotor, Servicios, Logística y Distribución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, simplemente el Sindicato), con el objeto de reclamar la falta de pagos de aportes y contribuciones sindicales y de obra social, por parte de las empresas que le prestaron servicios de transporte de cargas en forma directa.

(*) Profesional independiente.

(1) AMARO GÓMEZ, Richard L., "Impuesto a las Ganancias. La deducción de gastos necesarios. A la luz de una reciente sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación", La Ley-Thomson Reuters.

En este contexto, es importante aclarar que el reclamo del Sindicato recaía sobre las empresas de transportes que prestaban servicios a Loma Negra SA, pero no sobre esta última. Sin embargo y pese a ello, resultó perjudicada dado que, al bloquear las plantas de cementos de la sociedad, no le permitían realizar su actividad así como tampoco a las empresas de transportes involucradas.

Adicionalmente, la pretensión gremial incluía también el pago de diferencias salariales a los empleados de las transportistas, y no solo aportes y contribuciones de los empleados de las mentadas empresas de transporte.

Ante este escenario, la compañía decidió poner fin al reclamo gremial a fin de poder continuar con la realización de su actividad económica, por lo cual firmó dos acuerdos con el Sindicato, en los que se comprometió a abonar la suma de \$9.000.000,00, por cuenta y orden las empresas prestadoras del servicio de transportes.

En este marco, la sociedad dedujo del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2008 el importe de \$6.500.000,00, lo cual fue cuestionado por el Fisco nacional en atención a que en los acuerdos la compañía se reservaba la facultad de repetir los importes abonados contra las empresas de transporte de cargas.

Por otra parte, el organismo fiscal interpretó que la suma antes indicada representaba para la compañía en cuestión una disposición de renta sin contraprestación por parte de las empresas transportistas, considerando que se trataba de liberalidades, impugnándolas en el marco del art. 88, inc. i) de la Ley del impuesto a las ganancias y del art. 103 del decreto reglamentario.

Vale destacar que los \$2.500.000,00 restantes no fueron deducidos dado que fueron cancelados con cheques de las empresas transportistas.

De esta manera, quedo planteada la cuestión controvertida.

En aquel entonces y a su turno, se sostuvo en la sala D del Tribunal Fiscal de la Nación:

A. En el voto de la vocal instructora, la Dra. Edith Viviana Gómez, en general se indicó: la suma pagada por Loma Negra SA tuvo por finalidad, sin lugar a dudas, desarticular un conflicto gremial que le impedía seguir desarrollando su actividad y, por lo tanto, generar ganancias gravadas por el propio impuesto; más allá que se trató de un pago sin contraprestación. En consecuencia y considerando la realidad económica del caso particular, opinó que dichos gastos estaban destinados a solucionar *el conflicto que afectaba la realización de actividades y convenientes de las comprendidas en el giro de su negocio*; resultando, por lo tanto, ser un gasto necesario en el impuesto a las ganancias en el marco del art. 80 de la ley.

B. En el voto de la Dra. Agustina O'Donnell se consideró, en líneas generales, que los gastos en cuestión no pueden ser encuadrados como necesarios en el marco de los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias, sin perjuicio del amplio concepto de gasto necesario, dado que no puede sostenerse que se encuentran relacionados con su giro comercial. Máxime cuando los recibos de pagos entregados a los beneficiarios, no fueron extendidos por la compañía, sino por las empresas transportistas empleadoras y destinatarias de los reclamos que son su única causa.

C. En el voto del Dr. Daniel Alejandro Martín se argumentó, en general, que la sociedad se comprometió frente a los organismos sindicales y empleados de las empresas de transporte, a cancelar las deudas originadas en reajustes salariales, así como los aportes y contribuciones. En este contexto, ponderó que no se trataba de una deuda propia, sino que la empresa asumió un pasivo que no había contraído "(...) y ello por lógica consecuencia contable e impositiva confirma que no había gasto previo que lo justificará". Aparte que fundamentó que la sociedad se reservó el derecho de requerir la devolución de los fondos a las em-

presas transportistas, lo cual demostraría que se trata de un crédito (derecho) y no de un gasto.

En conclusión, se confirmó la resolución apelada, convalidando el criterio fiscal por mayoría.

II. La sentencia de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, sala IV

A su turno, la Cámara Contencioso Administrativo Federal, sala IV, sentenció básicamente:

- “Que, previo expedirse acerca de la procedencia de la apelación efectuada, resulta conveniente analizar las normas aplicables en materia de gastos deducibles en el impuesto a las ganancias.

“La regla general para la deducción de los gastos está contenida en los arts. 17 y 80 de la ley del tributo. En efecto, el art. 17 dispone: 'Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga'. Por su parte, el art. 80 establece: 'Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina'.

“Por otro lado, el art. 81 enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el art. 82 lo hace respecto de las deducciones especiales que se admitirán sobre las cuatro categorías de ganancias, con las limitaciones previstas en la ley. Los arts. 85, 86 y 87 especifican cuáles son las deducciones especiales admitidas para la primera, segunda y tercera categoría, respectivamente, y el art. 88 detalla en forma expresa una serie de gastos cuya deducción no será permitida, cualquiera sea la categoría de que se trate.

“Así pues, del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, se desprende que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el art. 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente [conf. esta sala, *in re* 'Gelblung Samuel' (TF 22676-I) c. DGI', sent. del 14/02/2012].

“A ello cabe añadir que el control a cargo del organismo recaudador no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata. En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad (conf. JARACH, Dino, 'Impuesto a las Ganancias', Cangallo, 1980, p. 73).

“Por tal motivo, la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia (conf. JARACH, Dino, 'Finanzas Públicas y Derecho Tributario', Abeledo Perrot, 1996, p. 552)”.

- “Que, teniendo en cuenta los hechos comprobados, resulta claro que:

“(i) Según el criterio del Sindicato de Camioneros, Loma Negra CIASA debía responder por las diferencias salariales y la

falta de pago de los aportes endilgada a las empresas transportistas en función de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 30 de la Ley de Contrato de Trabajo;

“(ii) Bajo dicho entendimiento, el 28/04/2008 la actora fue notificada de una deuda por \$26.836.806,99 en concepto de aportes y contribuciones adeudadas por las empresas transportistas que cargaban en las distintas plantas de cemento;

“(iii) El 08/05/2008 Loma Negra CIASA se comprometió a “asumir, en los términos del art. 30 de la LCT y respecto a los transportistas contratados por la empresa, las deudas que pudieran surgir de la revisión” de liquidación salariales y sus correspondientes aportes y contribuciones de ley que estaba llevando a cabo sobre las empresas de transporte;

“(iv) El 19/05/2008, la actora manifestó que no había podido concluir con la auditoría y las partes dejaron constancia respecto a la falta de acuerdo por lo que Loma Negra CIASA no efectuó desembolso alguno a favor del Sindicato que, en ese mismo acto, dejó sin efecto la suspensión de las medidas gremiales; extremo que explica las acciones directas llevadas a cabo los días 20 y 21 de mayo de 2008);

“(v) El 20/05/2008 la actora impugnó formalmente la deuda intimada por el Sindicato y alegó la falta de configuración de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 30 de la Ley de Contrato de Trabajo, desconoció la legitimación activa del Sindicato conforme lo dispuesto por la ley y destacó la violación de la normativa aplicable; y

“(vi) El 21/05/2008 las partes involucradas celebraron dos acuerdos en los que Loma Negra CIASA se comprometió a pagar \$7.500.000 a la parte sindical, gratificaciones de \$5000 a cada uno de los trabajadores y desistió de la impugnación formulada el 20/05/2008, reservándose el derecho a solicitar el reintegro de las sumas a las empresas transportistas”.

- Que “(...) así pues, a pesar de que la actora desconoció la responsabilidad que le endilgó el Sindicato, lo cierto es que renunció a la impugnación de la deuda que había articulado y acordó pagar parte del reclamo efectuado; circunstancia que —al menos— pone en duda la contundencia del argumento relativo a la ajenidad de la recurrente con respecto al reclamo salarial incoado por el Sindicato; conclusión que —vale aclarar— no implica pronunciamiento alguno respecto al alcance de la normativa laboral invocada, cuestión que excede la competencia de este Tribunal.

“Sin perjuicio de lo expuesto, el hecho de que los desembolsos hayan sido realizados por cuenta y orden de las empresas transportistas en su calidad de ‘destinatarias reales del reclamo salarial’, es insuficiente para subsumirlos en el concepto de “liberalidad” al que alude el art. 88, inc. i, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, puesto que a cambio del pago, Loma Negra CIASA consiguió levantar las medidas sindicales que habían bloqueado sus plantas de producción y dejó de ser destinataria de la pretensión salarial y sindical que las motivó. En este punto, cabe recordar el criterio jurisprudencial aplicado por la Corte Suprema *in re* 'Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28823-I) c. DGI', supra citado, y advertir que los desembolsos de dinero efectuados por la accionante a favor del Sindicato y de empleados de terceros, la pusieron al resguardo de los reclamos gremiales y le permitieron evitar las perjudiciales consecuencias que su persistencia traería aparejada para el giro de su negocio.

“En este punto, conviene poner de resalto que las medidas gremiales llevadas a cabo por el Sindicato en los distintos establecimientos de propiedad de la accionante indudablemente afectaron el desarrollo de sus actividades industriales y comerciales.

“En efecto, el informe pericial obrante a fs. 555/556 se refirió a la pérdida de facturación sufrida por la actora durante los cuatro días de acciones sindicales directas que fue cuantificada por el perito de la recurrente

—en función al promedio diario de despachos— en \$13.478.376,55. (...).

“Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de 'finalidad económica' del gasto, surge claro que las erogaciones impugnadas por la demandada estuvieron dirigidas a la obtención de ganancias gravadas, o bien a mantener o conservar su fuente (confr. arts. 17 y 80 de la Ley del Tributo), circunstancia que sella la suerte adversa de la pretensión fiscal.

“Por lo demás y si bien es cierto que la actora se reservó la acción de reintegro, no existen constancias de que haya intentado ejercerla ni tampoco se han arrimado a la causa elementos que demuestren la deducción de los montos abonados por Loma Negra CIASA por parte de las empresas transportistas involucradas (conforme el criterio de devengamiento al que se refirió el *a quo*); circunstancias que atentan contra la relevancia otorgada por el Tribunal Fiscal a la implicancia de que existe un único gasto, asumido por otro sujeto (fs. 520 vta.).

“En esa misma línea, es dable poner de resalto que el Fisco Nacional fundó su ajuste en el art. 88, inc. i, de la ley del gravamen y dejó de lado la calificación traída a colación por el *a quo* en cuanto aseveró que los fondos utilizados para cancelar las deudas de las empresas contratistas comportaban un 'verdadero crédito (derecho) y no un gasto' (conf. fs. 14/38 y 520 vta. y 282 del cuerpo principal nro. 2). En efecto, la demandada puntualizó que 'el hecho de que la administrada se haya reservado el derecho a reclamar las sumas abonadas, no necesariamente implica que deba obligatoriamente registrar un crédito en su contabilidad, puesto que ello es una circunstancia totalmente facultativa de la contribuyente' (fs. 309 del cuerpo principal nro. 2)”.

La bastardilla es nuestra.

En consecuencia, se admitió el recurso interpuesto por la compañía y se revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, ratificando el criterio de la sociedad.

III. La reflexión final

Sin perjuicio de la elevada consideración que nos merece los miembros del Tribunal Fiscal de la Nación, podemos decir que la Cámara Contencioso Administrativo Federal han logrado con esta sentencia darle significación económica al caso en el marco de la ley del impuesto a las ganancias.

En aquel entonces cuando nos tocó escribir sobre la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación sostuvimos que, en nuestro parecer, resultaba acertado el voto de la vocal preopinante que consideró al gasto deducible, atendiendo al nexo causal que había entre el gasto realizado y la obtención de ganancias gravadas. Lo expuesto por cuanto a que si la compañía no hubiese intervenido en pos de solucionar el conflicto gremial ajeno que producía que sus plantas estén paralizadas, ello hubiese afectado su fuente de ganancias gravadas. Y en pos de conservarla, efectuó las respectivas erogaciones.

Asimismo, en aquel entonces agregamos que si bien era cierto que se reservó la facultad de repetir las sumas pagadas de las proveedoras, ello en nuestra visión no controvertía el hecho de que fue un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ganancias gravadas, que en el supuesto de obtener un recuperado se gravara en el impuesto.

Y agregamos, finalmente, la esperanza que en instancias de la Cámara la historia sea otra. Y ahora estamos frente a esa esperanza materializada, dado que la historia frente al *a quo* fue verdaderamente otra y tal como nosotros la esperábamos, convalidó la deducción del gasto en atención al criterio de “finalidad económica”.

Incluso, se indicó que el hecho de que la compañía se haya reservado el derecho a repetir “(...) no necesariamente implica que deba obligatoriamente registrar un crédito en su contabilidad, puesto que ello es una circunstancia totalmente facultativa de la contribuyente (...)”.

Un acertado pronunciamiento que esperamos se tenga a cuenta a futuro.

Tributación de la economía digital

Gabriel Sullivan (*)

El presente trabajo tiene como finalidad analizar la tributación de la economía digital, particularmente a la luz del criterio para su gravabilidad emanado de las Acciones BEPS.

I. Parte I

1.1. La economía digital. Caracterización, agentes económicos y ejemplos de sus transacciones

Se puede resumidamente definir a la economía digital como la producción de servicios y bienes intangibles a partir de la tecnología de la comunicación, la información y del *software*, y la consecuente transacción de estos entre distintos tipos de usuarios.

Por su parte, Antonio Morales Martín enumera las principales características que la OCDE, en el marco de la Acción 1 BEPS, asigna a la economía digital. Tales características son:

- “Movilidad en relación con los intangibles, en los que la economía digital se apoya fuertemente, en relación con los usuarios y en relación con las funciones de negocio, como consecuencia de la realización de una actividad que no precisa necesariamente de personal local, y la flexibilidad para elegir la ubicación de servidores y otros recursos”.

- “La importancia de los datos y del denominado *big data*, en los cuales descansa la economía digital”.

- “Efectos de red derivados de la participación de usuario, la integración y sinergias.

- “Modelos de negocios múltiples en los que proveedores y consumidores pueden ubicarse en diferentes jurisdicciones”.

- “Tendencias hacia el monopolio o el oligopolio”.

- “Volatilidad, como consecuencia de las facilidades para el inicio de la actividad y la rápida evolución tecnológica”.

En cuanto a los agentes y partes que intervienen en la economía digital se pueden identificar, en forma sucinta, los siguientes:

a) El agente económico que creó y/o desarrolló el producto digital (servidor (1), plataforma digital, e mail *marketing* (2), *e-book*, servicio de búsqueda de hoteles y pasajes, la página web de un periódico, etc.).

b) El agente económico que suministra/vende el producto digital mencionado precedentemente. Puede tratarse del mismo sujeto que lo creó y/o desarrolló.

(1) Servidor: “*Software* o aplicación que atiende las peticiones de un cliente y le devuelve una respuesta acorde a lo solicitado, proporcionando servicios esenciales dentro de una red. Cuando este *software* se ejecuta en equipos dedicados exclusivamente a ellos se llama “servidor”. Dependiendo del servicio que preste podemos encontrar varios tipos de servidores como son el servidor de correo electrónico, servidor de base de datos, servidor de archivos, servidor web y servidor de juego, entre otros (<https://infortelecom.es/blog/glosario/servidor/>).

(2) *Email Marketing*: “Técnica de *marketing* directo y de comunicación online basada en el envío masivo de correos electrónicos a una lista de contactos. Su contenido suele ser principalmente de corte publicitario, aunque también se utiliza para fidelizar y mantener una relación estable con los clientes o con el público a largo plazo” (<https://infortelecom.es/blog/glosario/email-marketing/>).

(*) Especialista en tributación internacional.

c) El agente económico que se vale de la prestación del servicio para recabar información de usuarios de este [*big data* (3) (4)] para su posterior análisis, procediéndose a la utilización o venta de los resultados de este análisis, a los fines de su empleo en otras actividades económicas. Puede tratarse del o los sujetos referidos en a) y/o b).

d) El agente económico que utiliza el bien digital (empresa, persona humana, consumidor final).

Asimismo, procede indicar que las prestaciones de servicios digitales pueden llevarse a cabo con la interposición de sucesivos sujetos intermediarios, vinculados o no entre ellos, económica o legalmente.

Como ejemplos de transacciones de la economía digital, se pueden mencionar:

- El suministro de *software*, y el servicio de mantenimiento y actualización de este, prestado por una empresa a otra del mismo grupo económico.

- La prestación del servicio de almacenamiento de información digital.

- El servicio por internet de venta de bienes tangibles (ej.: electrodoméstico).

- La prestación de servicios de tv o entretenimiento a personas humanas (como ser el caso de juegos online, o la posibilidad de ver películas en un dispositivo con tecnología digital).

(3) Por ejemplo, puede ser el resultado del análisis del conjunto de información de los consumidores y población en general que se obtiene a partir del uso de la red por parte de un determinado grupo de personas (consultas, compras, etc.), lo que permite caracterizar aspectos de los agentes económicos como ser gustos, poder adquisitivo, etc. Toda esta información pasa a constituir un input para otros agentes y sectores de la economía y la sociedad para su toma de decisiones y acciones.

(4) Big Data: "Hace referencia no solo al almacenamiento de grandes cantidades de datos e información sino también a las herramientas y los procedimientos usados para encontrar patrones repetitivos en dichos datos que permitan realizar una gestión y análisis de los mismos" (<https://infortelecom.es/blog/glosario/big-data/>).

- La prestación de servicio de consultoría médica brindada a personas humanas a través de la red.

- La venta de un *e-book*.

II. Parte II

II.1. *Obsolescencia de los institutos legales tradicionales para la gravabilidad de la economía digital*

El advenimiento de la economía digital implicó e implica todo un desafío para los criterios tradicionales de la tributación. Al respecto, nos encontramos con legislaciones domésticas con institutos que, al momento de su creación, lógicamente, no tenían en cuenta las particularidades de esta nueva economía. Cuando esta se encontró entre nosotros, tanto las administraciones tributarias como las cortes judiciales y los propios contribuyentes se vieron y ven en la obligación de aplicar la legislación existente a la nueva realidad. Esto implicó "forzar" la aplicación a la misma de principios y conceptos a la economía digital que fueron pensados para la economía tradicional.

Al respecto, cabe referirse en particular a la necesidad de que exista presencia física del contribuyente en la jurisdicción del Estado que pretende ejercer potestad tributaria sobre las rentas, ingresos o ventas de este. Atento las características ya aludidas de la economía digital, las transacciones a que esta da origen se pueden presentar en una jurisdicción sin que exista presencia física alguna en la misma. Luego, en el aludido intento de "forzar" la aplicación de la legislación tributaria a la nueva realidad, se creó la figura de "establecimiento permanente virtual", la que resulta insuficiente para contemplar la diversidad de transacciones a que da lugar la economía digital.

Consecuentemente, se verifica un apartamiento del requisito tradicional de presencia física del sujeto que obtiene la ganancia o ingresos o realiza ventas, tanto en las legislaciones como en los fallos judiciales. Al respecto cabe traer a colación el relati-

vamente reciente fallo de la Corte Suprema de Estados Unidos en la causa “Dakota del Sur vs. Wayfair Inc.”. En el mismo se deja de lado el criterio jurisprudencial, de más de 50 años de vigencia, por el cual se exigía la presencia física del sujeto a los fines de considerar a este sujeto pasivo del impuesto sobre las ventas (“Sale Tax”). El fallo estableció que la firma, la cual realiza sus ventas en el Estado de Dakota del Sur solo bajo la modalidad *on line*, debe tributar el impuesto sin importar que en dicho Estado no cuente con establecimientos, empleados, representantes, ni ninguna otra manifestación de presencia física. El fallo fundamenta que el estándar de presencia física resulta “defectuoso e incorrecto”, imponiendo una distinción arbitraria y formalista con respecto a quiénes sí tenían presencia física en la jurisdicción (5). Es decir, en este fallo la Corte Suprema de los EE. UU. habilitó la gravabilidad en la jurisdicción donde tienen lugar las ventas sin necesidad de presencia física alguna por parte del sujeto que las realiza.

Si bien el caso expuesto en el párrafo precedente muestra la adaptación de los tribunales judiciales a la nueva realidad creada por la economía digital, se entiende que es preciso que las legislaciones tributarias y los convenios para evitar la doble tributación internacional realicen las adaptaciones necesarias para atender la tributación de la economía digital, descartando “forzar” la aplicación de institutos que no se corresponden con la naturaleza de esta. Estas adaptaciones legislativas y de tratados internacionales, que manifiesten los cambios necesarios en ciertos principios de la tributación, permitirán la existencia de un sistema tributaria más equitativo, que no discrimine porque según se venda en una

(5) Ver al respecto en la referencia de sitios web, www.iprofesional.com, “Duro golpe a los gigantes de las ventas online en los Estados Unidos: ¿Por qué un fallo de la corte de ese país puede impactar en la Argentina?”, Por Juan Manuel Vázquez (Magister en Derecho Tributario por la Universidad Austral y la Universidad de Georgetown), 26/06/2018. Para ver pronunciamiento original de la Corte, ver en: <http://ujs.sd.gov/uploads/sc/opinions/28160.pdf>.

jurisdicción teniendo presencia física en la misma o través de una plataforma digital. Asimismo, la mentada adaptación de las legislaturas domésticas y acuerdos internacionales traerá certeza en el alcance de la gravabilidad de las transacciones de la nueva economía digital, evitándose conflictos entre estados, y también costos derivados de la judicialización de problemas de interpretación normativa, tanto para las propias administraciones tributarias como para los contribuyentes.

III. Parte III

III.1. La evasión y elusión tributaria en el marco de las transacciones internacionales y el surgimiento de las acciones BEPS. El principio de la tributación en el lugar en el que se desarrolla la actividad y se genera el valor

La evasión y elusión tributaria que está teniendo lugar en el marco de las transacciones internacionales ha llevado a la comunidad internacional, liderada por la OCDE (6), a instancias de G20 (7), a abocarse a dotar a la tributación, de manera global, de conceptos, directrices e instrumentos que permitan superar tanto legislaciones domésticas que facilitan la erosión de la base imponible a través de la relocalización de las ganancias en distintas jurisdicciones, como así también conductas de los agentes económicos que resultan en tal erosión o localización. A tales fines, la OCDE ha elaborado un cuerpo de análisis y directrices, clasificadas en 15 acciones

(6) OCDE: es un organismo multilateral constituido al momento por 36 miembros (países y la Unión Europea), muchos de los cuales se encuentran entre las principales economías del globo. “Su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo” (<https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde>). Trabaja a través de distintos grupos que se ocupan de distintas materias, como ser salud pública, educación, medio ambiente, etc. Una de estas materias es la tributación (ver también www.oecd.org).

(7) “G20” es la abreviación de “Grupo 20”, conformado por un conjunto de países y la UE, originado en razón a la crisis global del 2008, como un grupo informal y permanente a los fines de coordinar medidas y acciones, a nivel internacional, con el objeto de contener dicha crisis.

denominadas “Base Erosion and Profit Shifting Project” (BEPS) (8).

En particular, la Acción BEPS 1 se refiere a los desafíos que plantea la tributación de la economía digital (9), aspecto al que nos referiremos de manera particular en este trabajo.

A los fines de nuestro estudio, procede indicar que uno de los principios rectores de las Acciones BEPS es lograr “... un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y la localización de las actividades económicas y la creación de valor...” (10). En otras palabras, las Acciones BEPS persiguen asegurar “... que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor” (11).

III.2. Breve referencia al fundamento doctrinario de la gravabilidad de los beneficios en la jurisdicción donde se genera el valor. Escuela italiana de la potestad tributaria

El principio rector adoptado en el marco de las Acciones BEPS para gravar la economía digital, en cuanto a la gravabilidad de los beneficios en el lugar donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor, encuentra asidero doctrinario en la doctrina italiana de la potestad tributaria. Esta aproximación doctrinal la realizamos para ayudarnos a comprender el fundamento teórico del mentado criterio de gravabilidad.

(8) BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project), es un proyecto de la OCDE para el abordaje, a nivel internacional, de acciones para contener la evasión que tiene lugar a través de la erosión de la base imponible y la relocalización internacional de las rentas o ganancias. En español son identificadas como “Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios”.

(9) “Addressing the Challenges of the Digital Economy”.

(10) Proyecto OCDE/G20 sobre la “Erosión de la Base y Traslado de Beneficios”, “Nota Explicativa Informes Finales 2015”, punto 7.

(11) Proyecto OCDE/G20 sobre la “Erosión de la Base y Traslado de Beneficios”, “Nota Explicativa Informes Finales 2015”, punto 7.

A los fines de comprender la concepción doctrinal de la escuela italiana de la potestad tributaria, procede en primer lugar traer a colación lo señalado por Giuliani Fonrouge en cuanto a que al referirnos a la potestad tributaria nos estamos refiriendo a la causa del tributo (Giuliani Fonrouge 1997: 511 y 527).

Es decir, bajo esta concepción, a los fines de determinar los Estados con potestad tributaria para gravar las transacciones transfronterizas, entendemos preciso encontrar la causa que justifica el ejercicio de tal potestad.

Los principales exponentes de la Escuela Italiana en su justificación de la potestad tributaria de un estado han sido Ranelletti, Griziotti y Vanoli.

En tal sentido, Ranelletti considera que “... el servicio, entendido en general, que presta el Estado a la sociedad, es la *causa primera y mediata* del impuesto” (Giuliani Fonrouge 1997:512).

Cabe también volver a citar a Giuliani Fonrouge cuando al referir a la concepción de Vanoli, la cual presenta algunos matices diferentes con los ya citados autores italianos, pero también perteneciente a la escuela de estos, reporta que según el mismo “...la causa del tributo radica en la actividad pública, y como el individuo ve en ella un medio destinado a realizar un fin (satisfacción de determinadas necesidades), a su respecto adquiere especial importancia el momento de satisfacción de tales necesidades como efecto de la actividad pública: es en este sentido que Vanoli acepta el criterio de Griziotti de que la causa del tributo radica en las ventajas generales y particulares que la actividad estatal puede proporcionar a los sujetos” (Giuliani Fonrouge 1997:516) (12).

(12) Cabe recordar que esta teoría no invalida la justificación de determinados impuestos con fines de, por ejemplo, desalentar determinadas actividades como son los impuestos a los juegos de azar, bebidas alcohólicas, tabaco, etc.

IV. Parte IV

IV.1. La generación del valor en la economía digital

Atento el criterio de las Acciones BEPS de gravar los beneficios en el lugar donde se desarrollan las actividades y se añade valor, es preciso, a los fines de analizar la gravabilidad de la economía digital, determinar en primer lugar cómo se genera el valor en el marco de esta última.

A tales efectos, a los fines de un análisis comparativo que facilite la comprensión del tema, trataremos en primer lugar la generación de valor de los bienes y servicios de la economía tradicional, para luego centrarnos en la generación de valor de los bienes y servicios de la economía digital.

IV.2. La generación del valor de los bienes y servicios en la economía tradicional

Entendemos por economía tradicional a la modalidad de producción de bienes y servicios, y su comercialización, de existencia previa a la economía digital (economía digital que caracterizaremos más adelante) y que continúa su existencia conviviendo con esta última.

IV.2.a. La generación del valor de los bienes en la economía tradicional

Con respecto a los bienes, en primer lugar, cabe tener presente que cuando nos referimos a ellos aludimos tanto a los bienes tangibles como intangibles. Ejemplo de un bien tangible (físico) es un automóvil, de un bien intangible es la fórmula de un medicamento.

Para que un bien tenga valor es necesaria la existencia de este y su demanda, bastando con que esta sea potencial. Un bien sin demanda, al menos potencial, no tiene valor económico.

Daremos un par de ejemplos.

Un automóvil se encuentra “completo”, con “plena existencia”, una vez finalizada su fabricación/producción. Tiene plena exis-

tencia una vez manufacturado, independientemente de que haya sido ya adquirido o no por el consumidor. Tiene un valor porque ya existe y porque tiene demanda, al menos potencial.

A mayor abundamiento, cabe aclarar que puede haberse manifestado una demanda concreta del bien, aún antes o en el curso de la elaboración de este, pero una vez producido, ante la inexistencia de la demanda real, la existencia de una potencial ya ha generado el valor del bien. La demanda potencial ya da valor al bien.

De forma análoga, la fórmula de un medicamento existe desde el momento en que la fórmula ha sido creada. Tiene valor porque existe y posee una demanda potencial (dada por aquellos laboratorios que estarían interesados en utilizarla).

Es decir, un bien se caracteriza porque tiene la capacidad de tener valor con la sola existencia de una demanda potencial. Puede tener demanda real, aún antes de su creación o en el curso de su elaboración, pero esta demanda real no es imprescindible para que el bien posea valor una vez producido o creado. Ya producido o creado el bien de la economía tradicional, la conjunción de la existencia de este (tangible o intangible) con la existencia de una demanda de este, potencial o real, genera el valor del bien. Si luego de elaborado desaparece la potencial demanda porque, por ejemplo, pasa de moda, se echara a perder o deviene obsoleto, pierde su valor, pero nadie puede negar que haya existido y oportunamente ha tenido valor).

Es decir, resumiendo, para que un bien (tangible o intangible) tenga valor es precisa su existencia y su demanda, real o potencial.

IV.2.b. La generación del valor de un servicio en la economía tradicional

A diferencia de un bien, un servicio nace solo con la demanda efectiva, concreta, real, no basta para su existencia como tal su demanda potencial. Es decir, el servicio no

puede tener una existencia previa a su demanda concreta.

Asimismo, al generarse el servicio, su existencia, simultáneamente se crea su valor.

Un ejemplo. En el caso del servicio de un odontólogo, tendrá existencia cuando aparezca el consumidor que lo demande. Es decir, existe la posibilidad de dar el servicio de reparar una carie, la cual está dada por la capacidad del odontólogo (bien intangible) y todos los bienes físicos y otros servicios necesarios a los efectos. Pero esta potencialidad no es el servicio, el servicio es la reparación de la carie en sí, que se da cuando se “encuentran”, conjugan, la referida potencialidad con la demanda del consumidor.

Es decir, el servicio nace y con él su valor, cuando se verifica su demanda efectiva.

IV.3. Generación de valor en la economía digital. El bien digital primario, el bien digital secundario y el servicio digital

Atento las características de los bienes y servicios existentes en el marco de la economía digital, podríamos realizar la siguiente clasificación de estos:

- a) Bienes digitales primarios.
- b) Bienes digitales secundarios.
- c) Servicios digitales.

Son “bienes digitales primarios” los bienes digitales que permiten la prestación de servicios digitales, la transferencia de bienes digitales secundarios (que caracterizaremos más adelante), la contratación de servicios tradicionales o la realización de transacciones relativas a bienes físicos (tangibles). Ejemplos de bienes digitales primarios es la plataforma digital que brinda el servicio de enseñanza de idiomas por Internet, la aplicación que permite “bajar” en una PC una *software* para diseños gráficos, la plataforma digital que posibilita contratar servicios de pasajes u hotelería, o la que permite rentar un automóvil o comprar una máquina.

Los bienes digitales primarios, al igual que los bienes (físicos e intangibles) de la economía tradicional, tienen valor con su existencia conjugada con una demanda potencial. Ejemplo: una plataforma digital de enseñanza de idiomas tiene existencia (dada por el *software* y *hardware* que la constituye) y valor porque tiene una demanda potencial. La conjunción de ambos elementos, existencia y demanda potencial le da valor al bien digital primario (plataforma digital para enseñanza de idiomas).

En cuanto a los “bienes digitales secundarios” y los servicios digitales, ambos requieren para su generación, y la de su valor, la existencia de una demanda efectiva, real, concreta. Es decir, su valor no puede ser generada a partir de una demanda potencial. O sea, participan, a los efectos, de las mismas características que los servicios de la economía tradicional, nacen a la existencia y al mismo tiempo adquieren valor ante su demanda real, concreta.

En otras palabras, los “bienes digitales secundarios” y los servicios digitales se “producen” cuando se conjuga la capacidad de transferirlos y su demanda efectiva, siendo en ese momento “remitidos”, transferidos, a través de la red.

Ejemplos de bienes digitales secundarios son las películas, e-books o los programas informáticos que se pueden “bajar” de la web. En estos casos la posibilidad de contar con el bien digital (secundario) está en potencia, disponible para cuando lo demande el consumidor. La “copia particular del consumidor”, de la película, *e-book*, o *software*, recién existe cuando se demande, se “baje” desde la red.

En los ejemplos referidos en el apartado anterior hallamos un bien digital primario, dado por el *software* que permite acceder a contenidos (películas, *e-books*, *softwares*) y bajarlos de la red, y un bien digital secundario que es el bien intangible dado por la película o *software* particular que se ha “bajado” de la red.

Cabe asimismo tener en cuenta que un bien digital secundario puede devenir en un bien digital primario. Por ejemplo, un *software* adquirido por una empresa a través de la web puede ser utilizado para brindar servicios digitales por medio de internet.

En cuanto a ejemplos de servicios digitales podemos mencionar los que se prestan a través de plataformas que brindan información sobre bienes físicos permitiendo la comercialización de estos, o brindan distintos tipos de información como, por ejemplo, datos del clima, horarios de vuelos, asesoramiento legal en línea, etc.

Un aspecto que cabe reiterar es que los servicios, tradicionales o digitales, y los bienes digitales secundarios participan de la misma característica, en cuanto a que para que tengan existencia y valor es preciso la conjunción de la capacidad de brindarlos/transferirlos por un lado y, por el otro, la efectiva verificación de la demanda del consumidor.

Sin embargo, hay una diferencia entre los servicios tradicionales y los bienes digitales secundarios y servicios digitales. Los primeros, *en algunos casos* solo pueden ser prestados en la misma jurisdicción donde existe la capacidad de brindarlos, mientras que los segundos (bienes secundarios y servicios digitales), *siempre* poseen la posibilidad técnica de ser consumidos, demandados en una jurisdicción diferente desde la cual se brindan.

Ejemplos:

- El servicio odontológico que mencionamos antes solo puede ser brindado en la misma jurisdicción desde la cual se presta (la jurisdicción donde está prestando el servicio el odontólogo y está su paciente).

- Por otro lado, hay servicios que pueden ser prestados desde una jurisdicción y utilizados en esta misma jurisdicción o en otra distintas. Sería el caso de un laboratorio que presta el servicio de análisis de muestras mineras. El laboratorio puede estar en

la misma jurisdicción que solicita el análisis o bien el laboratorio en un país y la empresa que solicita el análisis en otro.

- El servicio que brinda una plataforma digital de reservas de alojamiento hotelero puede ser utilizado en la misma jurisdicción donde se encuentra la empresa que administra y actualiza tal plataforma, o bien en un país distinto.

Es decir, hay servicios de la economía tradicional que solo pueden ser utilizados en la misma jurisdicción desde la cual son brindados, *mientras que hay servicios de la economía tradicional que tienen la posibilidad de ser utilizados en otro país, característica esta última que comparten con los "bienes digitales secundarios" y los "servicios digitales"*.

Cuando la dinámica del efectivo consumidor de "bienes digitales secundarios" o "servicios digitales" se multiplica obtenemos un conjunto de reales consumidores que denominamos mercado del respectivo bien digital secundario o servicio digital.

A manera de resumen de lo expuesto en este punto, podemos decir que el momento en que se genera el valor de los distintos tipos de bienes y servicios digitales es aquel en el cual el bien o servicio adquiere el carácter de tal, es decir, cuando son creados. Por lo tanto, según lo antes descrito, existe al respecto diferencia entre el bien primario digital por un lado y, por el otro, el bien digital secundario y servicio digital. En el caso del bien digital primario, si bien puede contar con una demanda concreta que le de valor, ante la ausencia de esta, basta que tenga una demanda potencial para que tenga valor. En cambio, en el caso del bien digital secundario y el servicio digital el valor se genera cuando aparece la demanda efectiva. Ejemplo: la plataforma digital (bien digital primario) ya existe y tiene un valor desde el momento en que ha sido creada y tiene su demanda potencial o real, mientras que en el caso del bien digital secundario y el servicio digital ofrecidos por tal plataforma tienen una existencia potencial que solo se concreta, y con ella surge el

respectivo valor, cuando son efectivamente demandados.

V. Parte V

V.1. Potestad tributaria en la economía digital

En esta parte nos ocuparemos de cuáles son los Estados con potestad tributaria para gravar las transacciones de la economía digital.

Para ello nos basaremos en la intención manifestada en el marco de la Acciones BEPS, en cuanto a asegurar "... que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor" (13). Consecuentemente, nos valdremos del análisis efectuado en la precedente Parte I de cómo se genera el valor en la economía digital.

Asimismo, a los fines de fundar doctrinariamente el criterio de la potestad tributaria a partir del lugar en el cual se genera el valor, haremos una brevísima referencia vinculando ese criterio con el criterio de la potestad tributaria de la Escuela Italiana.

V.2. Estados que posibilitan la economía digital transnacional

Teniendo en cuenta lo expuesto en cuanto a cómo, en la economía digital, se genera el valor (Parte IV), el criterio de gravabilidad para esta buscado por las BEPS (Parte III, punto III.1) y la doctrina que se entiende fundamenta a esta última (Parte III, punto III.2), analizaremos a continuación cuáles son los estados con potestad tributaria para gravar las rentas derivadas de la economía digital.

A los efectos debemos determinar cuáles son los Estados que posibilitan la generación de valor en la economía digital. Al respecto, podemos identificar:

- El Estado que brindó los servicios que posibilitaron el desarrollo, invención y la posterior provisión, y/o mantenimiento y/o actualización del bien intangible que permite la prestación del servicio digital, al que identificaremos, con fines práctico de referencia, como "Estado digital", su jurisdicción, "jurisdicción digital".

- El Estado que brindó los servicios que posibilitaron el desarrollo y existencia de un mercado en el cual el bien o servicio digital fue y es vendido/prestado, al que identificaremos, con fines práctico de referencia, como "Estado mercado" o "jurisdicción mercado", y su jurisdicción, "jurisdicción mercado".

Es decir, por un lado, tenemos un Estado que con sus servicios dio lugar a las condiciones, "el ambiente", para el desarrollo del bien digital. Por ejemplo, brindó o facilitó un sistema educativo en el cual se formaron los profesionales involucrados en tal desarrollo (capital humano), y/o brinda la seguridad jurídica a los efectos (protección de los derechos de propiedad intelectual), y/o tomó medidas directas para incentivar la producción de bienes digitales (por ejemplo, estímulos directos, de distintos tipos —como ser desgravaciones impositivas—, para el desarrollo de la industria del *software*).

Por otro lado, contamos con un Estado que, por ejemplo, dio el servicio de crear las condiciones para el desarrollo de un mercado con capacidad para adquirir y utilizar el bien digital, brindando asimismo la seguridad jurídica a tal fin.

Teniendo en cuenta esta clasificación podemos indicar:

- Que, en el caso de los bienes digitales primarios, es el "Estado digital" el que posibilitó su invención y desarrollo, y es el que posibilita el mantenimiento y actualización de este.

- Que, en el caso de los servicios y bienes digitales secundarios, ambos Estados permiten la generación de ingresos generados por estos. El Estado digital permitió la invención y permite el mantenimiento de la

(13) Proyecto OCDE/G20 sobre la "Erosión de la Base y Traslado de Beneficios", "Nota Explicativa Informes Finales 2015", punto 7.

plataforma digital con potencialidad de generar al conjugarse con el mercado posibilitado por el “Estado mercado”, un servicio digital o un bien secundario digital.

V.3. Potestad tributaria sobre los beneficios de la venta o la locación de un bien digital primario

Según lo descripto en el punto precedente, el bien digital primario debe su existencia en forma exclusiva al estado digital, por lo que es este el que posee en forma exclusiva la potestad tributaria para gravar los beneficios originados en la venta o locación de este.

Ejemplo de venta de bien digital primario son los beneficios de la venta, transferencia de titularidad, de una plataforma digital que brinda cursos de enseñanza de idiomas desarrollada en una determinada jurisdicción.

A continuación, se analiza la potestad tributaria en el caso de una locación de un bien digital primario, cuando el propietario y locador se encuentran localizados en la misma jurisdicción o bien en distintas jurisdicciones.

Un ejemplo al respecto es la locación del uso de un *software*. Si el bien digital primario (*software*) es puesto a disposición, administrado y actualizado en la misma jurisdicción donde es utilizado por el locador, lógicamente, es un solo estado el que posee la potestad tributaria para gravar las rentas derivadas de la locación.

Si el *software* es puesto a disposición desde una jurisdicción y es utilizado por un locador situado en otra jurisdicción, nos encontramos con dos estados con potestad tributaria sobre la renta generada por la locación del bien digital primario. En este caso, la transacción, locación, y su valor, surgen de la interacción, conjunción, entre la existencia de un bien pasible de ser objeto de una locación y la existencia de una demanda para esa locación. Es decir, aquí estamos ante el caso en que hay dos Estados que permiten la existencia de la loca-

ción del bien digital primario, y por lo tanto del surgimiento de su valor y la generación de la ganancia derivada de esta. Por un lado, el Estado que creó el ambiente para el desarrollo, mantenimiento y actualización del bien digital primario, y por el otro el Estado que creó el ambiente para la existencia de un sujeto con capacidad para ser locador del bien digital. Es decir, nos encontramos con un caso de doble tributación, dos estados con potestad tributaria sobre la misma renta.

V.4. Potestad tributaria sobre los beneficios de la venta o locación de un bien digital secundario o un servicio digital

Atento lo expuesto en el punto V.2, el bien digital secundario y los servicios digitales y de la economía tradicional transados a través de plataformas digitales deben su existencia y valor al “estado digital” y al “estado mercado” en forma conjunta.

Cabe reiterar que los roles de estos dos Estados pueden darse simultáneamente en una sola jurisdicción. Este sería el caso en que el ente propietario de la plataforma digital ofrezca sus servicios en el mismo mercado en que se encuentra radicado (y este mercado puede ser el único destino de sus servicios, o bien, lo que es más probable, uno de los tantos mercados que se atiende con la plataforma digital).

Sin embargo, puede darse el caso en que ambos Estados no coincidan, no se superpongan, lo que en este caso también existe, respecto a los beneficios derivados de la venta y locación de tales bienes o servicios, a una doble imposición por parte de ambos estados.

VI. Parte VI

VI.1. Doble imposición internacional en la economía digital

VI.1.a. Doble tributación sobre la base de igual nexo jurisdiccional

Hasta el presente, básicamente, los inconvenientes que planteó la doble tributación internacional en materia tributaria

derivaron de la aplicación de diferentes criterios de nexos jurisdiccionales que otorgan el derecho al ejercicio de la potestad tributaria a más de un Estado respecto al mismo sujeto en cuanto una determinada renta.

Como ejemplo de lo antedicho podemos mencionar dos Estados que ejercen su potestad tributaria sobre la misma renta, uno sobre el nexo jurisdiccional de la residencia y otro sobre el de la fuente. Otro ejemplo sería el caso de dos Estados que lo ejercen uno sobre el nexo jurisdiccional de la residencia del sujeto y otro sobre el de la nacionalidad de este.

Al respecto, la solución adoptada en la mayoría de los convenios internacionales para evitar la doble tributación internacional es optar como criterio de nexo jurisdiccional a la residencia, concediendo hasta una tasa límite la posibilidad de gravar la renta en el lugar de la fuente.

El criterio para evitar la doble imposición internacional en la economía tradicional reseñado en el párrafo precedente ha sido incluso adoptado en el caso resaltado en el caso de los servicios transfronterizos de la economía tradicional, cuyo valor se genera, como hemos visto, de la misma forma que se genera el valor de un bien digital secundario y de un servicio digital.

Sin embargo, en el caso de los bienes digitales secundarios y servicios digitales la doble tributación no se verifica en la aplicación de dos nexos jurisdiccionales distintos, residencia y fuente, sino en el mismo criterio jurisdiccional establecido por las BEPS para el caso, el lugar donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor.

Es decir, la doble imposición internacional que se verifica en la economía digital se origina en la existencia de dos Estados que tienen el mismo nexo jurisdiccional con el hecho imponible (locación de bienes digitales primarios, y venta o locación de bienes digitales secundarios y servicios digitales).

VII. Parte VII

VII.1. Determinación de la base imponible, su distribución entre los distintos estados y recaudación del impuesto a la renta en la economía digital

En esta parte del trabajo analizaremos la distribución de la base imponible, de un impuesto a la renta, entre ambos Estados, como así también propuestas para la recaudación del tributo.

VII.2. Determinación de la base imponible y parámetros para su distribución entre los estados

La doble tributación internacional de la economía digital descrita en el punto VI.1.a, implica la necesidad de acordar globalmente parámetros para distribuir la base imponible en cuestión entre el Estado digital y el Estado mercado.

Si bien, como ya analizamos, tanto el Estado Digital como el Estado Mercado contribuyen en su interacción a generar el valor de la economía digital, resulta muy difícil determinar en qué medida cada Estado contribuyó a generar ese valor. Es decir, sería una ardua y discutible tarea determinar cuánto del valor se origina en la existencia, por un lado, del bien digital primario que se alquila o en la potencialidad de ofrecer un bien digital secundario o servicio digital y, por otra parte, cuánto del valor se origina en la existencia de una demanda para alquilar el bien digital primario, o en la demanda para alquilar o comprar el bien digital secundario o servicio digital. Además, es probable que esa fracción varíe según el particular bien digital primario o secundario o servicio digital. Como ejemplo de esto último, cabe citar que cuanto menos oferentes haya de un bien o servicio digital, mayor será el valor de este generado por los oferentes, y viceversa, cuanto menos sean las jurisdicciones demandantes de este, mayor será la contribución de estas al valor del bien o servicio digital. A la dificultad de la tarea para determinar el grado en que cada jurisdicción contribuye a la generación del valor en cuestión, cabe agregar el

costo y el tiempo que esta insumiría, tanto para los Estados como para los contribuyentes.

Por lo tanto, se entiende que una solución práctica, es decir, fácil, sin costo y de fácil aplicación, sería consensuar internacionalmente una distribución porcentual del valor de la base imponible (distribución porcentual que incluso puede acordarse ser revisada con cierta periodicidad según nuevos parámetros de análisis que vayan surgiendo).

La base imponible está dada por el valor de la renta obtenida por el locador del bien digital primario o el vendedor o locador del bien digital secundario o del servicio digital. Esta se puede identificar como “base imponible de la economía digital” (BIEC).

En cuanto a la determinación del valor de la base imponible digital, puede hacerse sobre la base de los estados contables del sujeto proveedor del bien digital secundario o servicio digital, confeccionados de acuerdo normas contables internacionales.

Con relación a la fracción de la base imponible de la economía digital (BIEC) atribuida al Estado Digital, se puede identificar como “base imponible digital” (BID) y a la atribuida al Estado Mercado se puede denominar “base imponible mercado” (BIM).

Al respecto, cabe tener en cuenta que es probable que exista más de una jurisdicción mercado, y que incluso asuma también tal carácter la jurisdicción digital. Este último caso se verificaría cuando el sujeto propietario del bien primario digital obtenga beneficios alquilando o transfiriendo bienes o servicios digitales en su propia jurisdicción.

En cuanto a la distribución de la base imponible atribuible a las jurisdicciones mercado entre ellas mismas, procede seleccionar algún parámetro a los efectos, como podría ser el porcentaje del monto de ventas realizado en cada jurisdicción mercado.

Una vez determinada las fracciones de la “base imponible de la economía digital” (BIEC) que corresponde a la jurisdicción digital y a la o las jurisdicciones mercado, el Estado Digital y los Estados Mercados aplicarán cada uno sobre ella la tasa que hayan determinado sobre la base del ejercicio de su soberanía.

Un ejemplo:

Una empresa es propietaria de un bien digital primario consistente en una plataforma digital que permite ver películas *on line*, la cual a su vez mantiene y actualizada tal plataforma. Obtiene rentas originadas en transacciones efectuadas tanto en la propia jurisdicción (A) como en otra jurisdicción (B).

Total de rentas (base imponible de la economía digital -BIEC-): \$ 1.000

Destino de las ventas: 60% mercado local (A), 40% en la otra jurisdicción (B)

% base imponible digital (BID): 50%
(% acordado internacionalmente)

% base imponible mercado (BIM): 50%
(% acordado internacionalmente)

Tasa del impuesto a las ganancias en jurisdicción A: 25%

Tasa del impuesto a las ganancias en jurisdicción B: 30%

Cálculo Base Imponible Total en la jurisdicción A (Base Digital de A, “BD” de A)

Monto de Base Imponible por ser jurisdicción digital (BID): \$ 500

Monto de Base Imponible por ser jurisdicción mercado (BIM): \$ 500 x 0,6 = \$ 300

Total Base Imponible en Jurisdicción A (“BD” de A): \$ 500 + \$ 300 = \$ 800

Impuesto en Jurisdicción A: 0,25 x \$ 800 = \$ 200 (impuesto digital de A)

Cálculo Base Imponible en Jurisdicción B

Monto de Base Imponible por ser jurisdicción mercado (BIM): $\$ 500 \times 0,4 = \$ 200$

Impuesto en Jurisdicción B: $0,30 \times \$ 200 = \$ 60$ (impuesto digital de B)

VII.3. Modalidad de recaudación del impuesto a las rentas correspondientes a la "jurisdicción mercado"

Atento que el ente que es titular del bien digital primario cobra los ingresos y computa los costos derivados de la economía digital, se encuentra localizado fuera de la "jurisdicción mercado", el Estado de esta se ve dificultada para la determinación de la base imponible y para el cobro del correspondiente.

A los efectos, se podría contar con la colaboración del Estado digital, ya sea brindando la información sobre el monto de los beneficios imponibles, o bien, sin perjuicio de este intercambio de información, cobrando el correspondiente tributo que luego remitirá al Estado de la "jurisdicción mercado" (incluso se podría acordar una tarifa a pagar al Estado digital por la prestación de este servicio).

Cabe destacar que entre las dificultades que podrían emerger al aplicar la metodología determinativa y recaudatoria descrita, podría estar la existencia de diferencias normativas para la determinación de la base imponible entre las distintas jurisdicciones en cuestión. Sin embargo, atento que la mayoría de los sistemas tributarios se basan a los efectos en similares criterios, se podría llegar a un consenso internacional en lo que se refiere a la norma en la materia.

Una alternativa a la modalidad de recaudación descrita podría consistir en que, sobre la base de información contable del ente titular del bien digital primario, provista por el Estado digital, el Estado mercado determine la base imponible que le corresponda a sí mismo, calcule el impuesto, y proceda a efectuar retención en la fuen-

te del impuesto a las rentas. La desventaja de este procedimiento radicaría en que la empresa situada en la "jurisdicción digital" practique *grossing up* en su facturación a los residentes en la "jurisdicción mercado", con las desventajas que se describirán en el punto siguiente.

VII.4. Recaudación del impuesto a la renta a través de la retención o percepción del impuesto en la jurisdicción mercado

Una modalidad de recaudación que está siendo adoptada por algunos países es la retención de un impuesto al momento de pago de los servicios digitales. Es decir, cuando se paga por la compra o locación de un bien digital secundario o un servicio digital, se retiene el impuesto.

La retención descrita en el párrafo precedente es implementada como una forma de gravar la locación de bienes digitales primarios, o la locación o compraventa de bienes digitales secundarios o servicios digitales que se ofrecen en alquiler o venden desde el exterior de la propia jurisdicción. Ejemplo: un tributo que se adiciona al pago por la suscripción al servicio de una plataforma digital ofrecida desde otra jurisdicción que permite ver películas.

Al respecto, ya hemos comentado algunos aspectos con relación a este tributo en otra oportunidad a la cual, en merito a la brevedad, cabe remitirnos ("Economía Digital-Impuesto a los beneficios en las transacciones internacionales. Necesidad de aguardar una coordinación global") (14).

Sin perjuicio de esta remisión, cabe con respecto a esta modalidad de recaudación realizar las siguientes observaciones:

a) Si en el caso de transacciones internacionales, se opta por la recaudación de un tributo sobre la renta a través de regíme-

(14) "Economía Digital - Impuesto a los beneficios en las transacciones internacionales. Necesidad de aguardar una coordinación global". <https://www.ciat.org/economia-digital-impuesto-a-los-beneficios-en-las-transacciones-internacionales-necesidad-de-aguardar-una-coordinacion-global/>

nes de percepción o retención en la fuente, puede en los hechos, desde el punto de vista económico, dadas las características oligopólicas del mercado de venta y locación de bienes y servicios digitales, resultar, total o parcialmente, en un impuesto al consumo sobre los residentes de la jurisdicción mercado, no gravando, por lo tanto, total o parcialmente, las rentas que transan bienes o servicios digitales (aplicación de *grossing up*). Es decir, el sujeto incidido económicamente puede no ser el pretendido por lo normado es el pretendido (proveedor del bien digital o prestador del servicio digital).

b) Asimismo, si ya existe en la propia jurisdicción un impuesto al consumo de los servicios en trato, la implementación de percepciones de impuestos sobre los beneficios puede resultar fácticamente en dos impuestos sobre la misma capacidad contributiva, el consumo.

c) De lo indicado en a) y b) surge que la instauración de este tipo de retenciones o percepciones resulten en un perjuicio para los residentes consumidores y para la economía doméstica en general.

d) Atento la significancia de los servicios digitales, con impacto creciente en cada vez más sectores de la economía, los criterios relativos al sujeto incido económicamente en el marco de la recaudación tributaria de un impuesto sobre los beneficios a través de percepciones o retenciones en la fuente, deben ser especialmente considerados al momento de diseñarse la gravabilidad de tales servicios.

VII.5. *Hacia una coordinación internacional. Equidad y simpleza en el tratamiento tributario de la economía digital*

En el presente trabajo, se intentó realizar una propuesta práctica, tanto para las administraciones tributarias como los contribuyentes, para determinar e ingresar el impuesto a la renta de la economía digital, a partir de los objetivos establecidos por las acciones BEPS, en particular la Acción 1, un análisis económico de la generación de valor en la economía digital, y una referencia

a los fundamentos doctrinales que aporta la Escuela Italiana de la potestad tributaria que están alineados al criterio de las Acciones BEPS.

Al respecto, es esperable que las normas que finalmente se acuerden internacionalmente graven la renta donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor, al mismo tiempo que no sean complejas a los efectos de su interpretación y aplicación, todo lo cual coadyuvará a una tributación justa, la facilitación de la administración por parte de los fiscos, la existencia de costos de cumplimiento razonables en cabeza del contribuyente y al aliento al cumplimiento voluntario por parte de este.

En tal sentido, cabe por último traer a colación el reporte final de 2015 de la ya aludida Acción 1 BEPS, relativa al "Tratamiento de los Desafíos Tributarios de la Economía Digital", cuando expresa **(15)**: "...Las normas fiscales deben ser claras y simples de entender, para que los contribuyentes sepan dónde están. Un sistema tributario sencillo facilita a los individuos y a las empresas la comprensión de sus obligaciones y derechos. Como resultado, es más probable que las empresas tomen decisiones óptimas y respondan a las elecciones de políticas previstas. La complejidad también favorece una planificación fiscal agresiva, que puede desencadenar pérdidas de peso muerto para la economía".

(15) OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", Action 1: 2015 Final Report, p. 20: "... Tax rules should be clear and simple to understand, so that taxpayers know where they stand. A simple tax system makes it easier for individuals and businesses to understand their obligations and entitlements. As a result, businesses are more likely to make optimal decisions and respond to intended policy choices. Complexity also favours aggressive tax planning, which may trigger deadweight losses for the economy". OCDE: Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, "Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital", Acción 1, p. 176: Objetivos del 2014: "...Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender, de forma que los obligados tributarios puedan anticiparse a las consecuencias fiscales antes incluso de realizar cualquier operación, lo que implica saber cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales".

VIII. Conclusiones

En el marco de las acciones BEPS, en particular de su Acción 1, se busca asegurar que los beneficios de la economía digital queden gravados donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor. Este criterio encuentra su base doctrinal en la Escuela Italiana de la potestad tributaria.

Consecuentemente, a los fines de analizar la tributación de la economía digital en el marco de las acciones BEPS es necesario en primer lugar analizar cómo se genera valor en la mentada economía.

A tales efectos, hemos clasificado los bienes y servicios de la economía digital en bienes digitales primarios, secundarios y servicios digitales.

En cuanto a los bienes digitales primarios, su creación es posible gracias a la actividad y condiciones que ofrece el Estado digital, por lo que este último tiene la potestad tributaria para gravar las rentas derivadas de la transferencia de su titularidad o su locación.

En cuanto a los bienes digitales secundarios y servicios digitales, estos nacen y por lo tanto adquieren valor, cuando interactúa la oferta de estos posibilitada por el bien digital primario (por lo tanto, del Estado digital) y la demanda posibilitada por el Estado mercado. Atento esta circunstancia, la potestad tributaria para gravar las rentas derivadas de la venta y/o locación de los bienes secundarios digitales y los servicios corresponde tanto al Estado digital y como al Estado Mercado.

Cuando el Estado digital y el Estado mercado no coinciden en su identidad, existe doble tributación internacional. A diferencia de la doble tributación internacional de la economía tradicional, que se origina principalmente por dos Estados que aplican distintos nexos jurisdiccionales, residencia o fuente, la que se verifica en la economía digital deriva de la aplicación del mismo nexo jurisdiccional por parte de los dos Estados. Es decir, ambos estados fundan su potestad tributaria en que ambos

posibilitan la generación de valor del bien o servicio digital.

En razón a la complejidad que significaría determinar en qué medida cada uno de los Estados, digital y mercado, contribuye a la generación de valor, se entiende que debe distribuirse la base imponible sobre un acuerdo basado en porcentajes, primero entre Estado digital y los Estados Mercado, y luego entre estos teniendo en cuenta, por ejemplo, el volumen de ventas en cada jurisdicción. Asimismo, podría acordarse procedimientos para confirmar o revertir, cada cierto período de tiempo, los porcentajes y parámetros acordados para la distribución de la base imponible

En cuanto a la valuación de la base imponible, se propone la utilización de los estados financieros del ente titular del bien digital, confeccionados de acuerdo con normas contables internacionales.

Respecto a la recaudación del impuesto de los Estados Mercados, sería responsabilidad del Estado digital, el cual remitiría el impuesto recaudado a estos últimos (este servicio brindado por el Estado Digital puede ser compensado mediante una tarifa pagada a este por los Estados Mercado).

Por último, cabe esperar, independientemente de las propuestas realizadas en este artículo, que cualesquiera sean las normas que se acuerden internacionalmente para gravar y recaudar las rentas derivadas de la economía digital, tengan en cuenta el lugar donde se llevan a cabo las actividades económicas y se añade valor, no sean complejas a los efectos de su interpretación y aplicación, todo lo cual coadyuvará a una tributación justa, a la administración por parte de los fiscos, la existencia de costos de cumplimiento razonables en cabeza del contribuyente, y el cumplimiento voluntario por parte de este.

IX. Bibliografía, jurisprudencia internacional y sitios web fuentes

IX.1. Bibliografía

GIULIANI FONROUGE, "Derecho financiero", obra actualizada por Susana Camila

Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997.

MORALES MARTÍN, Antonio, “La economía digital en el ámbito de las Acciones BEPS OCDE”, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda de España, 2017.

EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 2018.

OCDE. BEPS, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report”, 2015.

OCDE/G20, Proyecto sobre la “Erosión de la Base y Traslado de Beneficios”, “Nota Explicativa Informes Finales 2015”, 2015.

IX.2. Jurisprudencia internacional

Fallo de la Corte Suprema De Los Estados Unidos: “Supreme Court of the United States Syllabus South Dakota v. Wayfair, Inc., et al. certiorari to the Supreme Court of South Dakota No. 17-494. Argued April 17, 2018-Decided June 21, 2018” (https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf), 2018.

IX.3. Sitios web fuentes

Comisión Europea, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy. Consulta: 22 de septiembre 2018.

Comisión Europea, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf. Consulta 22 de septiembre de 2018.

Global Banking and Finance Review, <https://www.globalbankingandfinance.com/taxation-of-the-digital-economy/> (22-09-2018). Consulta: 27 de septiembre de 2018.

Infortelecom, <https://infortelecom.es/blog/glosario/>. Consulta: 09 de octubre de 2018.

iProfesional, [https://www.iprofesional.com/impuestos/270526-afip-blanqueo-renta-financiera-Duro-golpe-a-los-gigantes-de-las-ventas-online-en-Estados-Unidos-Por-que-un-fallo-de-la-Corte-de-ese-pais-podria-impactar-a-la-Argentina\(26-06-2018\)](https://www.iprofesional.com/impuestos/270526-afip-blanqueo-renta-financiera-Duro-golpe-a-los-gigantes-de-las-ventas-online-en-Estados-Unidos-Por-que-un-fallo-de-la-Corte-de-ese-pais-podria-impactar-a-la-Argentina(26-06-2018)). Consulta: 03 de septiembre de 2018.

Se implementa un régimen de información sobre planificaciones fiscales (IPF)

María Paula Císaro^(*)

El objetivo principal de este nuevo "régimen de información de planificaciones fiscales" radica en elevar el nivel de conocimiento de la Administración tributaria sobre las operaciones y el funcionamiento de las estructuras que utilizan los contribuyentes como estrategia de planificación fiscal para poder de este modo identificar rápidamente las áreas de riesgo en materia tributaria.

I. Introducción

Nos encontramos en esta oportunidad ante el nacimiento de otro nuevo régimen de información **(1)** relacionado con las estrategias de planificación fiscal que les permiten a los sujetos que las implementan proyectar su inversión en tiempo y espacio aprovechando las complejidades y asimetrías del sistema tributario de modo tal de minimizar su carga fiscal dentro del marco legal.

El objetivo principal de este nuevo "deber de colaboración", denominado "régimen de información de planificaciones fiscales tributarias" —en adelante "IPF"— radica en elevar el nivel de conocimiento de la administración tributaria sobre las operaciones y el funcionamiento de las estructuras que utilizan los contribuyentes como estrategia de planificación fiscal para poder de este modo identificar rápidamente las áreas de riesgo en materia tributaria.

II. Alcance del IPF

El presente régimen de información, conforme lo indica la RG (AFIP) 4838, involucra las planificaciones fiscales (PF) nacionales e internacionales:

PF NACIONALES	PF INTERNACIONALES
Comprende acuerdos, esquemas, planes y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido.	Incluye acuerdos, esquemas, planes y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior.

(*) Profesional independiente.

(1) El régimen de información de planificaciones fiscales tributarias, en adelante IPF, ha sido implementado mediante la resolución general (AFIP) 4838/2020 publicada en el Boletín Oficial el día 20 de octubre de 2020, con vigencia a partir de dicha fecha. Esta resolución es la única publicada al respecto a la fecha de confección del presente trabajo.

PF NACIONALES	PF INTERNACIONALES
<p>Deberán informarse aquellas PF nacionales que se encuentren contempladas en el micrositio: “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio web de la AFIP.</p>	<p>Deberán informarse cuando se verifiquen algunas de las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se utilicen sociedades para el aprovechamiento de convenios para evitar la doble imposición, se adopten estrategias para evitar la configuración del estatus de establecimiento permanente, se produzca un resultado de doble no imposición internacional, se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información; - se encuentren involucradas jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación; - se aprovechen las asimetrías existentes en las leyes tributarias de dos o más jurisdicciones en lo que respecta al tratamiento y/o calificación de una entidad o contrato o de un instrumento financiero, que tengan por efecto una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio; - la persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal posea doble residencia fiscal; - cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (<i>trusts</i> o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior; - se encuentre específicamente contemplada en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”.
VENTAJA FISCAL [RG 4838]	
<p>Se considera ventaja fiscal a cualquier disminución de la materia imponible de los contribuyentes y/o de sus sujetos vinculados, ya sea de manera directa o indirecta. También deberá entenderse como ventaja fiscal la falta de declaración del IPF por parte de los sujetos obligados</p>	

III. Sujetos obligados

La obligación de informar las PF deberá ser cumplida por los siguientes sujetos:

a) *Contribuyentes*: cuando participen en una PF comprendida en la presente norma.

b) *Asesores fiscales*: las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una PF, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros. Los asesores fiscales serán responsables de cumplir con el régimen de información cuando otros asesores fiscales vinculados, asociados y/o conectados —directa o indirectamente— implementen una PF independientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa o indirectamente.

La obligación de informar constituye una obligación autónoma de cada uno de los sujetos obligados. El cumplimiento del régimen de información por uno de los sujetos obligados no libera al resto de la obligación de informar.

IV. Excepciones. Secreto profesional

El secreto profesional es la obligación legal que tienen ciertas profesiones (abogados, contadores, asesores fiscales, etc.) de mantener en secreto la información que han recibido de sus clientes (2).

Conforme lo indica la RG 4838, cuando el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional deberá notificar al contribuyente tal circunstancia.

A tales efectos deberá acceder al sitio web de la AFIP, e ingresar al servicio denominado “Régimen IPF”, dentro de la opción “Secreto Profesional”. Sin perjuicio de ello, el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mismo servicio.

V. Plazos para informar

PF NACIONALES	PF INTERNACIONALES
Deberán ser informadas hasta el último día del mes siguiente al de cierre del período fiscal en el que se implementó la planificación fiscal.	Deberán ser informadas dentro de los 10 días de comenzada su implementación.
FECHA DE IMPLEMENTACIÓN DE LA PF	
Se considera que una planificación fiscal comienza su implementación desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación fiscal	

(2) Fuente: https://es.wikipedia.org/wiki/Secreto_profesional.

PLAZO ESPECIAL PARA INFORMAR LAS PF ANTERIORES
Deberán ser informadas hasta el 29/01/2021: - las PF que hayan sido implementadas desde el 01/01/2019 hasta el 20/10/2020, y/o - las PF que hubieran sido implementadas con anterioridad al 01/01/2019 y que subsistan al 20/10/2020.

VI. Presentación

La información **(3)** de las PF se presentará de acuerdo con los montos, condiciones y requisitos establecidos en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio web de la AFIP, y se enviará mediante alguna de las siguientes modalidades:

- a través del servicio denominado “Régimen IPF”;
- a través del intercambio de información basado en “Web Service” **(4)**.

VII. Efectos del incumplimiento

El cumplimiento del presente régimen será requisito para: i) la tramitación de las solicitudes referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por la AFIP; ii) la obtención de los certificados de crédito fiscal y/o de las constancias de situación impositiva o previsional, etc.

Los sujetos obligados que incumplieran con la presentación del IPF podrán ser encuadrados en una categoría creciente de riesgo a ser fiscalizado —según el “Sistema de Percepción de Riesgo” (SIPER)—, y podrán ser pasibles de las sanciones previstas en la ley de procedimiento fiscal **(5)**.

(3) El sujeto obligado a informar deberá suministrar información exhaustiva en lenguaje claro y preciso a efectos de describir en forma acabada la planificación fiscal en cuestión y la manera en que resulta una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de alguna de las partes comprendidas en dicha planificación o de un tercero. Se entenderá que el deber de informar establecido en el párrafo anterior habrá sido cumplido cuando se suministre una descripción completa de los hechos relevantes, de los detalles relativos a las partes involucradas y de cada elemento o transacción relevante de la planificación fiscal. La obligación de información comprenderá asimismo un análisis pormenorizado de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, incluso de la normativa extranjera. Al finalizar el sistema arrojará un acuse de recibo de la presentación realizada.

(4) Las especificaciones técnicas del intercambio de información basado en “Web Service” así como las características, funcionalidades y demás aspectos técnicos del aludido servicio, podrán consultarse en el mencionado micrositio. A la fecha de confección del presente trabajo no se encontraban disponibles los servicios web.

(5) El incumplimiento de las obligaciones contempladas en la resolución general (AFIP) 4838 dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683, sin perjuicio de la promoción de las actuaciones pertinentes ante las autoridades administrativas o judiciales competentes, de corresponder el incumplimiento del presente régimen de información se considerará como agravante en los términos de la Ley 11.683.

Quebrantos impositivos y el ajuste por inflación en la jurisprudencia de la Corte Suprema: ¿una doctrina que merece revisión?

Simón Iván Striga (*)

Ernesto Gómez Zamacola (**)

La emergencia económica que trae la pandemia, a su vez, acarrea muchas complicaciones; es por ello que las empresas podrían pensar en computar quebrantos impositivos generados por aplicación del ajuste por inflación impositivo en el impuesto a las ganancias. En el artículo, los autores analizan la jurisprudencia de la CSJN y que se podría allegar como fundamentos que coadyuven a quienes pretendan solicitar su revisión.

I. Introducción

La emergencia económica que atraviesa el país, profundizada por una recesión sin precedentes producto de la situación sanitaria de público conocimiento, nos lleva a pensar —sin atisbo de duda— que más de un contribuyente, alcanzado por el impuesto a las ganancias, se habrá visto tentado de computar, en el período fiscal 2019, aquellos quebrantos impositivos generados por la aplicación del “ajuste por inflación” a períodos anteriores y que, desde el año 2012 y de modo invariable, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación **(1)** ha impedido.

(*) Abogado graduado en la Universidad Nacional de Comahue. Especialista en Derecho Tributario por la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado (Procuración del Tesoro de la Nación) y finalizando la Maestría en Derecho Tributario en la Universidad Torcuato Di Tella. Docente de grado (UBA Derecho).

(**) Abogado graduado en la Universidad de Buenos Aires. Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Docente de grado (UBA, UNPAZ y UNDAV - Derecho).

(1) En adelante “CS”, “Corte Suprema” o “Máximo Tribunal”, indistintamente.

Con el fin de analizar la jurisprudencia del Máximo Tribunal y allegar fundamentos que coadyuven a quienes pretendan solicitar su revisión, realizamos la presente colaboración.

II. Estado de situación de la jurisprudencia

La ley 21.894, con el fin de “adaptar el sistema impositivo a la inflación (...) tendiendo a lograr una mayor distribución de la carga impositiva” y a sabiendas de que “el impuesto no debe recaer sobre las ganancias meramente nominales, cuando la empresa ha debido desenvolverse en circunstancias de inestabilidad monetaria” **(2)**, incorporó a la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias (en adelante “LIG”) el Título VI que regula el conocido *ajuste por inflación*.

Años más tarde, la ley 24.073, a través de su art. 39, fijó como índice de actualización de los mecanismos de corrección de la LIG “las variaciones operadas hasta el mes de

(2) Motivos expresados en el Mensaje de Elevación del Proyecto. BO del 1/11/1978.

marzo de 1992, inclusive” que habían arrojado como resultado uno **(3)**. Así, el Título VI perdió operatividad incluso luego de la salida abrupta de la convertibilidad en el año 2002 **(4)**.

En el año 2005, la Corte Suprema tuvo oportunidad de pronunciarse en el marco de la causa “Santiago Dugan Trocello” **(5)**, donde revocó el fallo de la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná **(6)** que, al confirmar el pronunciamiento de primera instancia, ratificó la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 39 de la ley 24.073, 41 de la ley 25.561 y 51 del dec. 214/2002, así como de toda otra norma que impidiera aplicar el mecanismo de ajuste por inflación.

Para así resolver, la Corte Suprema expresó que “el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora”.

Cuatro años más tarde, el Máximo Tribunal resolvió el precedente “Candy” **(7)**, en el cual, luego de valorar la prueba producida **(8)**, concluyó: “la prohibición de utili-

(3) En adelante “CS”, “Corte Suprema” o “Máximo Tribunal”, indistintamente.

(4) Es importante resaltar que con la sanción de las leyes 27.430 y 27.468, a partir del período fiscal 2018, el Título VI de la LIG adquirió nuevamente operatividad bajo el cumplimiento de determinados parámetros.

(5) Fallos: 328:2567, CS, “Santiago Dugan Trocello SRL c. Poder Ejecutivo Nacional -Ministerio de Economía s/ amparo”, sentencia del 30 de junio de 2005.

(6) La CFed. de Paraná, en la causa “Johnson Acero SA c. AFIP - DGI”, sentencia del 8 de marzo de 2007, volvió a pronunciarse en igual sentido al resuelto en “Santiago Dugan Trocello”, fallo que quedó firme, pues no llegó a la instancia de la CS.

(7) Fallos: 332:1571, CS, “Candy SA c. AFIP y otro s/ acción de amparo”, sentencia del 03 de julio de 2009.

(8) Conviene señalar que la diferencia entre “Santiago Dugan Trocello” y “Candy” es una cuestión estrictamente probatoria. En el primero la prueba se sustentó en una certificación contable efectuada por el contador

zar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor —según cabe tener por acreditado con la pericia contable— y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad”.

Todo lo demás es historia conocida, pues su doctrina ha sido ratificada por aquel en más de ciento cincuenta precedentes convirtiéndose, sin lugar a duda, en el *leasing case* de la materia.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, es dable destacar que existe otra corriente jurisprudencial de la CSJN que le ha impedido al contribuyente, de manera sistemática, utilizar la doctrina “Candy” para reconocer a raíz de los efectos de la inflación: i) un mayor quebranto, o ii) trasladar a periodos siguientes los quebrantos generados por la aplicación del ajuste por inflación en un periodo concreto.

El primer escenario fue tratado, por primera vez, en el precedente “Estancias Argentinas El Hornero” **(9)** (en adelante “El Hornero”), donde la Corte Suprema, para resolver la contienda, remitió al dictamen de la Procuradora Fiscal. Esta doctrina fue recientemente ratificada por el Máximo Tribunal en el precedente “Feler, Eduardo Jorge” **(10)**.

de la parte actora (prueba documental); mientras que en “Candy”, si bien la actora acompañó “un informe especial de contador público”, el juez de primera instancia ordenó realizar una prueba pericial. En este sentido, cabe agregar que cuando el estándar probatorio exigido en “Candy” no se cumple, tal como sucedió en las causas “Bertoto y Bruera y Cía.” (Fallos: 333:631) y “Pontoni, Roberto Luis” (Fallos: 334:474) entre otros, la Corte Suprema rechaza pretensión de la actora.

(9) Fallos: 335:1923, CS, “Estancias Argentinas El Hornero SA c. EN-AFIP DGI ley 24.073 s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 2 de octubre de 2012.

(10) FTU 1818/2003-RH1, CS, “Feler, Eduardo J. c. Estado Nacional y otro s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 6 de agosto de 2020.

El segundo supuesto ha sido resuelto en autos “Alubia” (11), “Natufarma” (12), “Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo” (13), “M. Royo” (14), “Fava Hnos.” (15), “Favacard” (16), “Orbis Mertig San Luis” (17) y “Bayer” (18), en los siguientes términos: “(...) en lo referente al quebranto que surgiría de aplicar el referido mecanismo al período fiscal 2002, y que la actora utilizó en el período fiscal 2003 corresponde recordar que esta Corte sostuvo en la causa 'Estancias Argentinas El Hornero SA' (Fallos: 335:1923) a cuyos fundamentos corresponde remitirse en lo pertinente por motivos de brevedad, que *los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente 'Candy' por la sencilla razón de que, en tal supuesto 'no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados...'*”.

“En tal inteligencia, *la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente 'Candy', lo es al solo efecto de evitar '...una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital'* (confr. consid. 7°, cuarto párrafo del fallo 'Candy'), lo que, en las circunstancias del caso de autos, y en lo referente al ejercicio 2002, se traduce en admitir que el pago del impuesto fue hecho sin causa —y que procede su repetición— *pero no puede derivarse de ello el reconocimiento de un quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otro ejercicio fiscal*” (la itálica es propia).

La cita anterior fue extraída del consid. 6° del precedente “Alubia” y en idénticos términos se ha pronunciado la Corte Suprema en:

Precedente	Fecha	Considerando
Natufarma SA	24/02/2015	5°
Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART SA	11/08/2015	8°
M. Royo SACIIF	05/07/2016	5°
Fava Hnos. SA	04/08/2016	5°
Favacard SA	15/11/2016	5°
Orbis Mertig San Luis SA	29/05/2018	3°
Bayer SA	14/08/2018	8°

(11) CSJ, A.612.XLIX.REX, CS, "Alubia SA c. AFIP - DGI s/repetición", sentencia del 4 de noviembre de 2014.

(12) CSJ 90/2014 (50-N) CS1, CS, "Natufarma SA c. AFIP-DGI s/ demanda contenciosa", sentencia del 24 de febrero de 2015.

(13) CSJ, 885/2014 (50-C)/CS1, CS, "Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART SA c/ EN - AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/ DGI", sentencia del 11 de agosto de 2015.

(14) Fallos: 339:897, CS, "M. Royo SACIIF Y F c. EN - AFIP - resol. 3/2008", sentencia del 05 de julio de 2016.

(15) FMP 21057815/2003/CS1, CS, "Fava Hnos. SA c. AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad", sentencia del 04 de agosto de 2016.

(16) FMP 21057780/2003/CS1, CS, "Favacard SA c. AFIP. DGI s/ inconstitucionalidad", sentencia del 15 de noviembre de 2016.

(17) Fallos: 341:581, CS, "Orbis Mertig San Luis SA c. EN - AFIP - DGI p/ ordinario", sentencia del 29 de mayo de 2018.

(18) FSM 18038842/2009/1/RH1, CS, "Bayer SA y otro c. AFIP s/ impugnación de acto administrativo", sentencia del 14 de agosto de 2018.

Llegado este punto, corresponde efectuar una importante aclaración. La jurisprudencia anteriormente descripta, siguiendo el dictamen del Ministerio Público Fiscal en el marco de la causa “Telefónica de Argentina” (19), no resultaría aplicable a los quebrantos que se trasladan a períodos siguientes en moneda histórica y se ajustan por inflación en aquel período que arroja impuesto a pagar.

En tal entendimiento, la Procuradora Fiscal expresó: “(...) estimo necesario señalar, respecto de la actualización de los quebrantos prevista en el art. 19 de la LIG, que lo dicho aquí se encuentra en línea con los fundamentos expresados en mi dictamen emitido en la causa registrada en Fallos: 335:192, cuyos términos V.E. compartió e hizo suyos.

“Allí recordé que la garantía de no confiscatoriedad tuvo por miras conjurar aquellas situaciones en las que el pago de uno o más gravámenes implicaban una lesión a la garantía de la propiedad individual...”

“En tal sentido, sostuve que la confiscatoriedad planteada por el actor en dicha causa no podía ser encuadrada dentro de los lineamientos de tal doctrina, por la sencilla razón de que no había tributo a pagar que pudiera ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si se producía una absorción inadmisibles de estos” (cfr. acápite VII del dictamen).

Por el contrario, *en el sub judice hay impuesto a pagar* y la controversia se ciñe a dilucidar si tal importe, calculado —entre otros conceptos— con los quebrantos a valores históricos, insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad (cfr. causa “Candy”, consid. 15).

(19) CAF 49252/2011-RH1, PGN, “Recurso de Queja N° 1 - Telefónica de Argentina SA y Otro c. EN - AFIP DGI s/ DGI”, dictamen del 9 de junio de 2020.

Si bien la Corte Suprema aún no se ha expedido, nos pareció adecuado marcar tal distinción a efectos de que el lector visualice las variantes que presenta el tema en análisis y tenga presente la sutil diferencia plasmada en *sub lite* reseñado.

III. El precedente “El Hornero” y su doctrina

En “El Hornero”, la actora interpuso acción declarativa de certeza en los términos de art. 322, Cód. Proc. Civ. y Com. a fin de que se declaré la inconstitucionalidad de los arts. 39 de la ley 24.073, 7° y 10 de la ley 23.928 (texto según el art. 4° de la ley 25.561), del dec. 214/2002, como así también de toda otra norma legal o reglamentaria que le impidiera aplicar el ajuste por inflación impositivo en el impuesto a las ganancias, pues ello importaba el reconocimiento de un *menor* quebranto impositivo.

Al resolver, el juez de primera instancia con apoyo en el precedente “Santiago Dugan Trocello” desestimó el reclamo indicando que el mero cotejo entre una liquidación del gravamen con aplicación del mecanismo y otra sin ella no resulta apto para acreditar la alegada afectación del derecho de propiedad.

A su turno, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, revocó el fallo de grado e hizo lugar a la demanda interpuesta fundando su decisión en una sentencia dictada por la misma Sala, en autos “Christensen Roder Argentina” (20).

Interpuesto por la AFIP el correspondiente recurso extraordinario, la CS revocó la sentencia de la Cámara Federal remitiéndose a lo dictaminado por la Procuradora Fiscal.

En lo sustancial, las consideraciones tenidas en cuenta para resolver la causa fueron

(20) Vale decir que dicha causa luego fue resuelta por la CS, en los mismos términos que el fallo “Candy S.A.”, ver: C.45.XLV, CS, “Christensen Roder Argentina SA c. E.N - ME - AFIP - ley 24.073 dto. 214/02 y otros s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 4 de mayo de 2010.

las siguientes: “(...) deviene imprescindible para la correcta solución de la controversia el estudio del mecanismo instaurado en el art. 19 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en cuanto contempla la compensación de quebrantos (pérdidas del ejercicio comercial) en relación con los beneficios obtenidos en el mismo ejercicio (entre las categorías del gravamen) o bien en ejercicios siguientes. Tal instituto, en cuanto vincula el resultado negativo de un ejercicio fiscal con el eventual resultado positivo de otro posterior, representa un crédito aplicable únicamente contra un hipotético e incierto saldo a favor del Fisco, en el futuro, debido al mismo impuesto. Su télesis estriba en morigerar la carga del gravamen en forma equitativa, de manera que el Estado tenga en cuenta tanto las pérdidas como las ganancias que puedan obtener los sujetos pasivos del tributo en más de un ejercicio fiscal”.

“(…) la regulación de los quebrantos, dentro del sistema fiscal en general, y del impuesto a las ganancias en particular, *importa una decisión discrecional del legislador que, salvo agravio de orden constitucional, queda al margen de la competencia de los demás poderes del Estado*”.

“(…) la suspensión del ajuste por inflación no es *per se* inconstitucional ante la reaparición de ese fenómeno económico, salvo que, en cada caso concreto, se demuestre su repugnancia con alguna garantía amparada por la Constitución Nacional, pesando sobre el contribuyente que la impugne, la carga de su demostración”.

“Las alegaciones de la actora con relación a la confiscatoriedad sufrida (ver fs. 19 y ss.) a mi modo de ver tampoco pueden ser acogidas.

“En efecto, cabe recordar que si bien en sus principios V.E. rechazó la posibilidad de que un tributo resultara inconstitucional por confiscatorio, al tratarse de un acto lícito del Estado que no podía ser confundido con la sanción prevista y prohibida por el art. 17 de la Carta Magna (arg. Fallos: 105:50), más adelante, y como es sabido,

admitió que un tributo válidamente dictado por el Poder legislativo podía, en algún caso concreto, absorber una porción sustancial del capital o de la renta alcanzados y perder, en consecuencia —y en esa proporción— su validez constitucional.

“Tal solución pretoriana del Tribunal tuvo por miras conjurar aquellas situaciones en las que el pago de uno o más gravámenes implicaban una lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable sea la renta o el capital de los contribuyentes.

“Es de toda evidencia que el caso de autos no puede ser encuadrado dentro de los lineamientos de esa doctrina, por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisibles de estos”.

De todo lo expuesto, extraemos las siguientes reflexiones:

a) Si bien los quebrantos son un mecanismo destinado a “morigerar la carga del gravamen en forma equitativa, de manera que el Estado tenga en cuenta tanto las pérdidas como las ganancias que puedan obtener los sujetos pasivos del tributo en más de un ejercicio fiscal”, su regulación importa una decisión discrecional del Poder Legislativo, *salvo agravio constitucional*.

b) La suspensión del ajuste por inflación no es *per se* inconstitucional ante la reaparición de ese fenómeno económico salvo que, en cada caso concreto, se demuestre su repugnancia con alguna garantía amparada por la Constitución Nacional pesando sobre el contribuyente la carga de su demostración.

c) Para la declaración de inconstitucionalidad de un tributo por confiscatorio, es necesario que *el pago* implique una lesión a la garantía de la propiedad individual al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable sea la renta o el capital de los contribuyentes.

d) A razón de lo expuesto en el punto c), los ajustes de quebrantos impositivos por inflación no pueden ser encuadrados en la doctrina de la confiscatoriedad “por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisibles”.

A las precitadas conclusiones remitió el Máximo Tribunal en todos los precedentes dictados con posterioridad al fallo “El Hornero”, en los cuales, con sustento en el principio de no confiscatoriedad y el precedente “Candy”, se le solicitó el reconocimiento del resultado derivado del ajuste por inflación impositivo que generaba un quebranto.

De lo expuesto se colige, sin hesitación, que en la doctrina de la CS la llave maestra que habilita el *test* de constitucionalidad por confiscatoriedad de los impuestos es *el pago* y, a razón ello, la actualización de quebrantos por efectos de la inflación, en los términos del precedente “Candy”, no es admisible.

Ahora bien, no escapará al conocimiento del lector que la “no confiscatoriedad” constituye uno de los tantos principios constitucionales que rigen la materia tributaria y por ello, a continuación, exponremos fundamentos que, a nuestro entender, deben meritarse si se pretende solicitar revisión de la referida jurisprudencia.

IV. Los quebrantos en la LIG y el Principio de Capacidad Contributiva

El tratamiento de los quebrantos en la LIG nos remite a su antecesora, la Ley de Impuesto a los Réditos (21), cuyo texto ya contemplaba el instituto del quebranto.

En su redacción original no se estipulaba un plazo de traslación y cómputo de los quebrantos generados cuando, en un ejercicio fiscal, de la compensación entre pérdidas y réditos (rentas) las primeras superaran a los segundos.

(21) Ley 11.682, publicada el 12/01/1933.

Fue recién con la sanción del dec. 18.229/1943 (22), donde se determinó y se limitó el plazo para compensar las pérdidas sufridas en un período determinado. El mensaje que acompañó el decreto, entre otros fundamentos, expresó: “De este modo se tienen en consideración las variaciones cíclicas de los negocios y se evita la incongruencia de hacer sujetos del gravamen a contribuyentes que, en ciertos casos, estando en pleno proceso de descapitalización, obtienen en un período determinado y extraordinario, una utilidad de menor cuantía.

“Para evitar estas injusticias y estar más cerca de la realidad económica, el proyecto permite la compensación de resultados positivos y negativos, limitando dicha compensación hasta un máximo de cuatro años contados desde aquel en que se produjo el quebranto” (23).

Así, resulta evidente que *el cómputo de quebrantos impositivos en el ejercicio fiscal responde a necesidades de justicia*, pues de esta manera se tiene conocimiento real y cierto de la capacidad económica de los contribuyentes, siendo esta última el fundamento de todo cobro de impuesto.

Encontrándose aún vigente la ley 11.682, la Corte Suprema, en el precedente “Papelera Pedotti” (24), tuvo oportunidad de expresar: “El quebranto es el resultado negativo en el giro económico de una persona física o ideal, registrado al cierre de un ejercicio, que debe ponderarse a la luz de los anteriores y posteriores; porque el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un lapso puede enjugarse con el positivo de otro. Es un cré-

(22) Dictado el 31 de diciembre 1943.

(23) Ministerio de Hacienda de la Nación. Modificaciones de leyes impositivas y creación de nuevos gravámenes. Buenos Aires, 1944, ps. 55 y 59, extraído de OKLANDER, Juan, “Quebrantos Impositivos”, 1ª edición, Cangallo, Buenos Aires, 1992, p. 11.

(24) Fallos: 279:247, CS, “Papelera Pedotti SA”, sentencia del 26 de abril de 1971 (voto en disidencia de los Dres. Risolia y Argúas, reiterado por la CS en Fallos: 335:1923.

dito contra el Fisco, intransferible a terceros, pero transferible a los sucesores a título universal”.

“(…) El traslado y la compensación de quebrantos no debe entenderse como una franquicia. Ello es así porque la continuidad del giro económico hace que sus resultados trasciendan el lapso de un ejercicio o de un año fiscal para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende (...) períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso”.

Ya vigente la LIG, en la causa “Maleic” (25), el Máximo Tribunal se pronunció en idéntico sentido: “El legislador, al establecer la posibilidad de compensar resultados positivos y negativos de distintos períodos fiscales atiende a la continuidad del giro económico, cuyos resultados trascienden al lapso fijado por conveniencias contables para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso, con la finalidad de evitar injusticias derivadas de las variaciones cíclicas que se operan en los negocios y estar más cerca de la realidad económica” (exposición de motivos del decreto 18.229/1943, modificatorio de la ley 11.682 del impuesto a los réditos, directo antecedente de la ley 20.628 que instituyó el impuesto a las ganancias)”.

Por último, reiteramos lo dicho el dictamen de la Procuradora Fiscal en “El Hornero”, donde se expresó: “(…) el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias, en cuanto contempla la compensación de quebrantos (pérdidas del ejercicio comercial) en relación con los beneficios obtenidos en el mismo ejercicio (entre las categorías del gravamen) o bien en ejercicios siguientes (...) vincula el resultado negativo de un ejercicio fiscal con el eventual resultado positivo de otro posterior, representa un crédito aplicable únicamente contra un hipotético e incierto saldo a favor del Fisco, en el futuro, en razón del mismo impuesto. Su tésis

estriba en morigerar la carga del gravamen en forma equitativa, de manera que el Estado tenga en cuenta tanto las pérdidas como las ganancias que puedan obtener los sujetos pasivos del tributo en más de un ejercicio fiscal”.

Al respecto, nos permitimos efectuar las siguientes consideraciones:

a) No puede desconocerse que el giro económico de los contribuyentes sujetos al impuesto a las ganancias excede el aspecto temporal fijado por la norma cuya determinación radica en la necesidad de darle un corte al hecho imponible y encapsular la capacidad contributiva que se exterioriza, en dicho momento, a fin de su cobro.

b) Los quebrantos trascienden la temporalidad del hecho imponible generando efectos y repercusiones entre diferentes períodos fiscales y atendiendo principalmente a la continuidad del giro económico del contribuyente.

c) La existencia de los quebrantos responde a cuestiones de justicia, pues su fin es distribuir la carga del impuesto entre los períodos fiscales. El legislador los ha contemplado reconociendo que, pese a la anualidad del impuesto a las ganancias, la actividad económica de la empresa es un proceso de mayor amplitud que comprende períodos de éxito y de fracaso.

Así, el éxito o fracaso de la actividad del contribuyente, en términos económicos, se traduce en la generación de ganancias o de pérdidas que, en su conjunto, forman su capacidad contributiva y merecen reconocimiento, pues, de lo contrario, se destruye el fin de la norma que pretende *gravar rentas*.

En autos “Petróleo de Challacó Neuquén” (26), la Corte Suprema definió el concepto de *rédito* de la ley 11.682 y expresó: “En una ley de impuesto a los réditos es (...) condición esencial la de que el tribu-

(25) Fallos: 330:3552, CS, “Maleic SA (TF 18.577-I) c. DGI”, sentencia del 14 de agosto de 2007.

(26) Fallos: 1872:417, CS, “Petróleo de Challacó Neuquén Ltda. SA c. Nación”, sentencia del 07 de diciembre de 1938. Ver también: Fallos: 220:939.

to no afecte o muerda en ninguna hipótesis la fuente productiva de aquellos... La propia norma cuando (...) refiere a *impuesto remanente neto y no a las entradas brutas del contribuyente* hace aplicación de aquel principio fundamental pues deduce de las últimas las fracciones de capital diluido que contiene para reincorporarlo a la fuente productora a fin de que se mantenga y se conserve intacta" (la itálica es propia).

Por lo expuesto, corresponde reconocer los quebrantos impositivos incluso aquellos generados por efectos de la inflación, pues de lo contrario se afecta el derecho de propiedad del contribuyente al gravarse ganancias ficticias que no presentan su capacidad económica y atropellan el texto de la norma. O, lo que, en palabras de la CS, "importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez..." (27).

Conforme enseñaba Jarach, "la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva (...) único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible" (28).

En tal entendimiento, si el reconocimiento de los efectos de la inflación se limita solo hasta el umbral en que el contribuyente no ingresa impuesto y el resto de las pérdidas se excluyen de la ecuación, se fracciona arbitrariamente el giro económico de la actividad en evidente detrimento de su capacidad contributiva y desconociendo que la inflación, lejos de responder a compartimentos estancos, se acumula ejercicio tras ejercicio.

En estos términos, a nuestro entender, el impuesto determinado contiene un vicio de origen dado por el hecho irrefutable de que la base imponible considerada, para su liquidación, es *parcial* a resultas de no reco-

nocerle al contribuyente las pérdidas generadas por la inflación y negarles su traslado a ejercicios futuros tal como lo prevé el art. 25 de la LIG (to 2019).

Desatender lo anterior, importa tergiversar la inteligencia del instituto del quebranto cuyo fundamento, como dijo la CS, "estriba en morigerar la carga del gravamen en forma equitativa, de manera que el Estado tenga en cuenta tanto las pérdidas como las ganancias que puedan obtener los sujetos pasivos del tributo en más de un ejercicio fiscal".

V. A modo de conclusión

En un reciente fallo, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en autos "Fideicomiso Hipotecario Bacs Funding I c. DGI s/recurso directo de organismo externo" (29), por mayoría (30), revirtió la sentencia dictada por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación que, en igual composición (31), había revocado las resoluciones de AFIP que ajustaban el impuesto a las ganancias periodos 2002 a 2006.

(29) CNACAF, Sala V, Exp. 26338/2019, "Fideicomiso Hipotecario Bacs Funding I c. DGI s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 05 de marzo de 2020.

(30) El magistrado Dr. Gallegos Fedriani confirmó el pronunciamiento por dos motivos: i) la revisión judicial dispuesta por el art. 86 inc. b) de la ley 11.683, es de carácter reducido y, por tal condición, las cuestiones de hecho y prueba, en principio, le son ajenas; y ii) no se advierte en el decisorio apelado, arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en cuanto a la valoración de la prueba y los hechos de la causa (consids. XI, XIV y XV de su voto)

(31) El vocal Dr. Porporatto, por su parte, decidió revocar el ajuste practicado por AFIP respecto al periodo fiscal 2002, en base al precedente "Candy" y confirmó los ajustes de los periodos 2003, 2004, 2005 y 2006, siguiendo la doctrina de la CS en "Alubia SA", pues: "no se ha demostrado que, en cada uno de los años 2003, 2004, 2005 y 2006, la aplicación del ajuste por inflación impositivo hubiera evitado que el Estado absorbiera una porción sustancial de la renta o el capital, dado que la única variable considerada respecto de estos años es el traslado del quebranto originado en el año 2002 como consecuencia del cómputo del ajuste por inflación" (consid. VIII de su voto).

(27) Expte. M.1328.XLVII, CS, "Mera, Miguel Á. (TF 27.870-1) c/ DGI", sentencia del 19 de marzo de 2014.

(28) JARACH, Dino, "El Hecho Imponible", 3ª edición, Abeledo Perrot, Bueno Aires, 2011, p. 102.

En los hechos, el contribuyente aplicó el ajuste por inflación al periodo 2002 y, en consecuencia, generó un quebranto que luego trasladó a los periodos 2003, 2004, 2005 y 2006.

Para así resolver, la Sala B tuvo por probado que “la sumatoria de resultados contables del Fideicomiso desde el período 2001 hasta el período 2006 arrojaba pérdida, mientras que el impuesto a las ganancias determinado por los períodos 2002 a 2006 supera los cinco millones de pesos. Por consiguiente (...) dicho impuesto determinado consume el patrimonio del Fideicomiso en cada uno de los períodos determinados, desvirtuando así el objeto del impuesto.

“(...) en mérito a tales consideraciones, corresponde concluir que en la presente causa se encuentra acreditada la absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital de la empresa en cada período fiscal determinado por el Fisco Nacional, por lo cual se cumplen los parámetros que fijó el Máximo Tribunal para entender configurada la hipótesis de confiscatoriedad”.

Por su parte, para revocar el pronunciamiento anterior, la Sala V consideró que “el informe pericial producido en autos no aporta, con respecto a los períodos fiscales 2003 a 2006, apreciaciones idóneas para verificar la confiscatoriedad en cada período particular. En efecto, si bien la experta realizó un análisis específico del período 2002, no ocurrió lo mismo en cuanto a los demás períodos señalados, toda vez que analizó la proyección de los resultados en forma global durante los ejercicios fiscales 2003 a 2006”.

A mayor abundamiento, esgrimió: “a fin de ilustrar debidamente la confiscatoriedad alegada, la experta debió efectuar el cálculo del tributo correspondiente a cada período fiscal (con y sin ajuste por inflación). En

cambio, realizó cálculos globales, sumando todos los períodos fiscales comprendidos en el reclamo, sin realizar los cálculos aritméticos antes indicados, lo cual no permite formar convicción acerca de la invocada confiscatoriedad en términos análogos a los analizados por la Corte Suprema en las causas ‘Santiago Dugan Trocello SRL’ (Fallos 328:2567) y ‘Candy’ (Fallos: 332:1571)”.

Lo curioso del caso es que ninguna de las instancias referidas, para conceder o rechazar el traslado de los quebrantos generados del ajuste por inflación, se ocupó de la doctrina sentada por la CS en “El Hornero”, “Alubia” y ss.

No solo eso, sino que la Sala V parece dar a entender que el planteo de confiscatoriedad puede tener acogida favorable si la pericia contable calcula, en cada período percutido por el quebranto trasladado, el impuesto a ingresar con o sin ajuste por inflación.

A nuestro humilde entender, esto último carece de fundamento a la luz de la jurisprudencia analizada. Continuar forzando el principio de no confiscatoriedad con el fin de obtener el reconocimiento de quebrantos generados por la inflación no arribará a buen puerto.

Ahora bien, con lo anterior no sugerimos que la cuestión se encuentre zanjada. Consideramos que el tema merece revisión y se impone, a tal fin, la necesidad de esbozar nuevas líneas argumentativas para la tutela de los derechos de los contribuyentes. Pues, “para que el monto imponible calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen” (32), el instituto de los quebrantos merece ser ponderado en su justa medida.

(32) Fallos: 333:2065, CS, “Banco Francés SA (TF 18.280-1) c. DGI”, sentencia del 9 de noviembre de 2010.

Régimen de retención cuarta categoría: gastos de indumentaria y equipamiento del trabajador

Alberto Baldo^(*)

En el presente artículo se pone bajo análisis que, en aquellos casos de empleados en relación de dependencia que trabajen desde su casa producto de la pandemia, los gastos que realizan como consecuencia de las tareas laborales podrían ser deducidos de la base de cálculo del impuesto a las ganancias, tomando en consideración una nueva interpretación de la res. gral. 4003/2017.

I. Introducción

La crisis provocada por el “COVID-19” y la cuarentena declarada por el Gobierno nacional obligaron a un cambio de hábito en la estructura laboral, priorizando el trabajo en casa, en lugar de las oficinas en los trabajadores en relación de dependencia, conocido bajo la modalidad de *home office*.

Frente a esta situación, los empleados en relación de dependencia al trabajar desde su casa realizan gastos, como consecuencia de las tareas que realizan que, si no son reintegrados por el empleador, podrían ser deducidos de la base de cálculo del impuesto a las ganancias.

Como consecuencia de ello, recordaremos las normas aplicables para disminuir la retención del impuesto citado en el párrafo anterior que eventualmente le podría aplicar el empleador.

II. Deduciones de gastos

La res. gral. 4003-E dictada por la AFIP les permite a los empleados en relación de dependencia informar a sus empleadores las

deducciones, cargas de familia y otra información para que estos últimos las tengan en cuenta al momento de calcular las retenciones del impuesto a las ganancias que tienen que practicar.

Los gastos que los empleados que están trabajando desde sus casas y deban realizarlos por estar vinculados a sus tareas, entre otros, son los siguientes:

- Servicio de telefonía (fija y móvil).
- Servicio de internet.
- Servicio de electricidad.
- Compra de un escritorio.
- Compra de una silla.
- Compra de una computadora.
- Compra de un monitor.
- Compra de una impresora.
- Compra de teclado, mouse y otros periféricos de computación.
- Gastos de librería (papelería, elementos de escritura, tóner, cartuchos de tinta, etc.)

La mencionada resolución general en el inc. q) del apart. D) del Anexo II, establece lo siguiente:

(*) Contador público (UBA). Máster en Derecho Tributario (Univ. de Barcelona). Profesor de posgrado en diversas universidades. Exdirector de la Dirección de Asesoría Técnica (AFIP-DGI).

“q) Gastos realizados por la adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo con carácter obligatorio y que, debiendo ser provistos por el empleador, hubieran sido adquiridos por el empleado en virtud de los usos y costumbres de la actividad en cuestión, y cuyos costos no fueron reintegrados”.

Ahora bien, de lo indicado en este inciso se desprende, en lo referente a indumentaria, que nada ha cambiado para el empleado en cuanto a su deducción por no ser necesario el gasto para realizar su tarea y por lo tanto no es deducible.

Con respecto a la compra de insumos, en nuestro criterio y en la medida que no sean reintegrables por el empleador, sí serían deducibles por tratarse de gastos inherentes a la actividad en su totalidad.

En lo referente a la compra de equipamiento informático y mobiliario, debería establecerse un porcentaje de afectación a la actividad laboral y al no estar contemplado que deba amortizarse, se podría computar el monto previamente determinado en un cien por ciento (100%) al presente ejercicio fiscal.

Hay otros gastos que, si bien no son únicamente afectados a su trabajo, como es el caso de los distintos servicios enumerados previamente, y su deducción no está prevista específicamente y podría ser más discutible su cómputo, puesto que deberían asimilarse a “adquisición”. Entendemos que es razonable computar como gastos deducible una proporción de la facturación mensual de estos.

En consecuencia, con las salvedades expresadas y entendiendo que todos son gastos inherentes a la infraestructura necesaria en la coyuntura actual para poder desarrollar las tareas inherentes a cada trabajador se podrían considerar deducibles todos los gastos e informarlos al empleador para considerarlos a los efectos de la determinación de la retención del impuesto a las ganancias.

III. Información del empleado al empleador

El empleado deberá informar al empleador mediante la utilización del F.572 Web, a través del servicio denominado “SIRADIG Empleado” mensualmente los gastos que correspondan.

Para que estos gastos sean deducibles deben estar respaldados por las facturas correspondientes a nombre del empleado, debiendo volcar los siguientes datos para cada comprobante:

- Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y denominación del proveedor.
- Concepto: indumentaria o equipamiento.
- Período mensual correspondiente.
- Importe deducible.
- Fecha del comprobante.
- Tipo de comprobante.
- Número del comprobante.
- Monto del comprobante.

Una duda que surge es que, si la factura está a nombre de algún conviviente con el empleado, la AFIP acepte o no la deducción informada.

Ahora bien, *recalcamos que es responsabilidad del empleado la información que brinde en carácter de declaración jurada en el formulario F. 572 web.*

Esto implica que si la AFIP detecta un gasto improcedente, debería pedirle al empleado que presente la declaración jurada del impuesto a las ganancias e ingrese el impuesto que corresponda y, en caso de no hacerlo, iniciarle una inspección y determinarle de oficio el impuesto.

IV. Empleador-agente de retención

El empleador no está obligado a controlar la veracidad de la información aportada por el empleado en el F.572 Web.

Al respecto, recordamos que en el denominado “Espacio de Diálogo” entre la AFIP y los profesionales en ciencias económicas del 5/7/2018 se consultó a la AFIP lo siguiente:

“a) ¿El empleador puede impugnar el mencionado gasto o debe indefectiblemente computar lo declarado en el formulario 572 web por su carácter de declaración jurada del empleado?

“b) ¿Cuál es la contingencia o responsabilidad para el empleador desde el punto de vista impositivo y laboral según sea el caso (lo computa o lo impugna)?

“Ello, pues el empleado se puede sentir perjudicado por el no cómputo de la deducción informada en carácter de declaración jurada por él, pues percibirá un menor sueldo neto”.

V. Respuesta de la AFIP

“No surge de los artículos 19 y ss. —Obligaciones del agente de retención— de la resolución general (AFIP) 4003-E que el empleador deba hacer un análisis de razo-

nabilidad respecto de los importes declarados por el empleado.

“Por lo tanto, en principio y no existiendo connivencia entre las partes, no habrá responsabilidad por parte del empleador”.

En consecuencia, si la AFIP impugnara la deducción al empleado, no debería exigirle al empleador la diferencia de retención no practicada, ya que este consideró lo informado por el empleado.

VI. Conclusión

Es importante entender que esto no es una nueva norma, sino que es una interpretación que se hace de la resolución general actualmente vigente, y que se adapta a las circunstancias actuales, producto del cambio de la situación laboral, como quedara dicho en el comienzo de esta nota.

Los gastos a que se hace referencia hasta el inicio de la “cuarentena” no se ponían en duda porque no los soportaba el empleado directamente, sino que el empleador aportaba todos los elementos necesarios en el lugar de trabajo.

APLICACIÓN PRÁCTICA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Residencia fiscal

Análisis del tema a través de un breve cuestionario técnico-práctico (*)

Eduardo José Núñez (**)

El presente artículo aporta recientes inquietudes sobre la residencia fiscal, al igual que consultas prácticas sobre casos concretos.

“El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etcétera, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos”

Fritz NEUMARK, “Principios de la imposición”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 408, cita contenida en la obra “Visión Renovada de la Imposición Directa, CPCECABA, en homenaje al Dr. Enrique J. Reig, en el trabajo de Leonel Roberto Massad, “Reformas legales en la imposición directa: algunos aspectos a considerar”, p. 130.

I. El tema

No es esta nuestra primera aproximación al tema de la residencia fiscal y su correspondiente tratamiento a la luz de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG). En efecto, en un trabajo publicado en estas mismas páginas nos ocupamos —años atrás— de analizar dicho instituto, recurriendo para ello a un cuestionario técnico-práctico tendiente a clarificar diversas inquietudes, típicas de la compleja normativa regulatoria de la materia en cuestión (1).

(*) El autor agradece al Dr. Osvaldo Balán el intercambio de opinión sobre el presente tema.

(**) Profesional independiente.

(1) Cfr. NÚÑEZ, Eduardo José, “La residencia fiscal: un concepto no siempre tenido en cuenta. Análisis del tema a través de un cuestionario técnico-práctico”, Impuestos, noviembre 2013, N.º 11, p. 95.

En esta oportunidad, hemos considerado de interés retomar el análisis del mentado instituto, como consecuencia de la creciente tendencia a “huir” más allá de nuestras fronteras, con miras a “escapar” al “combo” de futuras y alarmantes calamidades que azotan nuestro país, temor sumamente entendible teniendo en cuenta la pandemia, la cuarentena, el freno de la actividad económica, la creciente desocupación, la inflación, la deuda interna y externa, y demás nefastas consecuencias devinientes de tales flagelos.

Sin embargo, no parece haberse contemplado por parte de la mayoría de los futuros “emigrantes”, las serias dificultades e impedimentos que deberán enfrentar a los fines de cumplimentar los requisitos fiscales, legales y reglamentarios previstos al efecto, que en cierta medida ya alertábamos en nuestra publicación antes mencionada.

En este entendimiento, el presente trabajo se limitará a aportar recientes inquietudes sobre tan compleja materia, al igual que consultas prácticas sobre casos concretos, plasmados de manera similar a las consignadas en la colaboración anterior. Ello, teniendo en consideración el texto ordenado de la LIG por el Dec. 824/2019 y sus modificaciones, complementado por su dec. regl. 862/2019.

Obviamente y por razones de espacio, el lector interesado deberá recurrir directamente a los textos legales y reglamentarios del tema a los efectos de la comprensión de la materia en examen. Asimismo, y con miras a profundizar el contenido de cada uno de los aspectos aquí tratados, aconsejamos consultar la excelente bibliografía, cuya lectura permitirá facilitar el alcance y entendimiento del instituto en cuestión (2).

Respecto a las consultas prácticas planteadas en el presente trabajo, es dable señalar que a los fines didácticos y de claridad expositiva no se han tenido en consideración los convenios de doble imposición que podrían resultar aplicables, como así tampoco sus contenidos y normativas, en cuanto a residencia competan.

Por último, remitimos al lector a las siguientes normas regulatorias, formales y complementarias, dictadas por el Organismo Recaudador sobre el tema que nos

ocupa, considerando su importancia y aplicación:

- RG (AFIP) 2322 y sus modificaciones (BO: 10/10/2007): Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos, recursos de la seguridad social y regímenes de retención y percepción, a través de "Internet". Requisitos y condiciones. Véase en particular su art. 6°.

- RG (AFIP) 4236 (BO: 8/05/2018): Impuesto a las ganancias. Residencia tributaria. RG (AFIP) 1621. Su sustitución. Véase en particular su art. 3° relativo a situaciones de doble residencia y las pautas allí establecidas.

II. Cuestionario teórico-práctico

II.1. Caso 1

Pregunta

Atento haber obtenido un beneficioso trabajo como cantante lírico, en Londres, el Sr. Jorge London, de nacionalidad argentina, ha decidido radicarse en forma definitiva en Inglaterra. Al respecto, nos consulta a partir de qué fecha debe considerarse residente en ese país a la luz de lo previsto por la LIG y su reglamentación, suponiendo que su traslado se efectivice con fecha 13 de diciembre de 2020, obteniendo la condición de residente permanente el 2 de febrero de 2021.

Respuesta

Atento lo previsto por la LIG (t.o. en 2019 y sus modificaciones), art. 117, las personas humanas residentes en el país perderán dicha condición cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero. La pérdida en cuestión causará efecto a partir del primer día del mes inmediato *subsiguiente* a aquel en el que hubieran adquirido la residencia permanente en ese estado extranjero.

Por ende, deberá considerarse residente en Inglaterra a partir del 1° de abril de 2021, manteniendo su condición de residente argentino hasta el 31 de marzo de

(2) LACOSTE, Agustín, "Pérdida de residencia: reflexiones en torno a un tema de innegable actualidad", DT ERREPAR, T. XLI 785, julio 2020, versión digital; SGNANINI, María Cecilia - CLARAMUNT, Roque T., "Pérdida de residencia fiscal. Conceptos generales. Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos", Impuestos, La Ley, Revista N.º 80, julio 2020, p. 75, versión digital; BRACCIA, Mariano F., "Desafíos interpretativos de la doble residencia fiscal a propósito del cambio de criterio de vinculación en la ley del impuesto sobre los bienes personales", Impuestos, La Ley, Revista N.º 80, julio 2020, p. 5, versión digital; CARANTA, Martín R., "Pérdida de la residencia fiscal. Repaso de las diferentes normas aplicables", DTE, agosto 2020, versión digital; FERNÁNDEZ, Ana María, "El concepto de "residencia" a los fines de la Ley de Impuesto a las Ganancias", CT N.º 21, noviembre/08, p. 67; VADELL, Gabriel A., "La pérdida de residencia fiscal argentina frente al riesgo de la doble imposición jurídica", DTE, septiembre 2020, versión digital.

2021 inclusive, en lo que a los efectos fiscales compete.

II.2. Caso 2

Pregunta

Hago referencia a la respuesta al tema planteado en el Caso 1 en el que se señala que el sujeto allí consignado obtendrá la residencia permanente en Inglaterra a partir del 1° de abril de 2021. Al efecto, ¿no debería ser esta a partir del 1° de marzo de 2021, por tratarse del mes inmediato *subsiguiente* a febrero de 2021, mes en el cual obtendrá la condición de residente permanente en el país en cuestión?

Respuesta

Se trata de un tema que produjo mucha confusión en cuanto al significado del vocablo “subsiguiente”, por entenderse que este implicaba un diferimiento de un mes según definición de la Real Academia Española. En este sentido, véase el documentado trabajo de Agustín Lacoste consignado en nota 3, y los conceptos allí vertidos. No obstante ello, nos inclinamos por la postura de Caranta (también consignado en nota 3), quien sostiene que el efecto fiscal buscado debería ser a partir del primer día del mes que sigue al siguiente a aquel en el que se verificó la hipótesis prevista por el legislador, en el entendimiento que esta posición resulta coherente con lo estatuido por el art. 119 de la LIG en lo que atañe a acreditar el cumplimiento de las obligaciones contraídas en la fracción del período fiscal transcurrido desde su inicio y hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia extranjera.

II.3. Caso 3

Pregunta

La señorita Esther Iliza nos consulta, si a los fines de la determinación de la residencia fiscal es viable —como alternativa— aplicar el plazo de seis meses previsto por el artículo 33 de la LIG.

Respuesta

Entendemos que no es viable la alternativa por Ud. propuesta, atento que el plazo de seis meses previsto por el art. 33 de la ley solo es aplicable a los efectos de las deducciones previstas en su art. 30 (deducciones personales).

II.4. Caso 4

Pregunta

El maestro Daniel Sonoro, laureado pianista de nacionalidad argentina, obtuvo su residencia permanente en Uruguay el 10/05/2018. Sin embargo, con fecha 16/07/2020, regresó a la Argentina con la sana intención de permanecer en el territorio del país, a pesar de las cuarentenas y episodios resultantes. Nos aclara que:

- Es considerado residente en Uruguay a los fines tributarios.

- Desde el 20/08/20 dicta cursos de piano en una reconocida Academia del país, percibiendo generosos honorarios.

- Desde agosto de 2020, percibe alquileres en Uruguay por el arrendamiento de su única propiedad en dicho país, en la zona costera de Punta del Este.

- Al regresar a la Argentina adquirió un monoambiente con destino a su casa-habitación.

- El 15/09/20 constituyó un plazo fijo en el país a los fines de obtener renta con dicha inversión.

Nos consulta cuál es su situación fiscal en lo concerniente a residencia, a los efectos del IG del período 2020 en cuestión.

Respuesta

Se trata en la especie de un sujeto que obtuvo residencia permanente en Uruguay, perdiendo su condición de residente argentino. No obstante, regresa al país *con intención de permanecer en él de manera permanente*, supuesto que encuadraría pri-

ma facie en el art. 122 de la ley, referido a la doble residencia, máxime considerando su residencia uruguaya a los fines fiscales de ese país, y su residencia de hecho en el territorio nacional, en este último caso desde el 16/07/2020.

Recordemos al efecto que la situación así planteada debe someterse al conocido como “test de residencia”, en función al contenido del modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, plasmado en los puntos del mentado art. 122, que deberán analizarse detenidamente *en el orden así pautado*.

En el caso que nos ocupa, la solución viene de la respuesta afirmativa al supuesto del inciso a) del artículo en cuestión, relativo al mantenimiento de la vivienda permanente en la República Argentina, circunstancia que aquí se verifica. Al respecto, véase el concepto de vivienda permanente en la RG (AFIP) 4236, mencionada *ut supra* en el apart. 1 del presente trabajo.

A nuestro criterio, entendemos aplicable lo normado por el segundo párrafo del art. 122 de la LIG cuando estipula que en los supuestos en que deba considerarse residente en el país (supuestos de doble residencia) a una persona humana, se le dispensará el tratamiento establecido en el artículo 1º, tercer párrafo (renta mundial y cómputo de pago a cuenta por impuesto análogo abonado en el exterior), desde el momento en que causó efecto la pérdida de esa condición (10/05/2018, en nuestro ejemplo) o, en su caso, desde el primer día *del mes inmediato siguiente* al de su reingreso al país (1/08/2020, que entendemos aplicable en el caso planteado).

Por ende, y en función a lo preinserto, se resume el tratamiento fiscal en cuestión:

Desde el 10/05/18 hasta el 31/07/20: residente extranjero.

Desde el 1/08/20 en adelante: doble residencia (deberá tributar por el sistema de renta mundial con derecho al cómputo del

pago a cuenta previsto por el art. 1º de la LIG). Rentas gravadas:

- Fuente argentina: honorarios por el curso de piano.

- Fuente extranjera: alquileres en Punta del Este.

Los intereses por el depósito a plazo fijo, en pesos, se encuentran exentos del IG.

II.5. Caso 5

Pregunta

La Srta. Débora Dora, argentina y reconocida nutricionista, nos plantea las siguientes inquietudes respecto a la pérdida de la condición de residente. Según manifestó, salió del país con destino a Suecia el 18/11/2019, con la intención de permanecer en ese país de manera habitual y sin haber obtenido aún su residencia permanente. Además, nos informa que con fecha 31/01/2020 regresó a la Argentina por motivos familiares, para retornar a Suecia con fecha 30/06/2020.

Nos consulta:

a) Si al 31/12/2020 debe considerarse residente argentina, suponiendo que la residencia permanente en Suecia la obtenga el 10/09/2021.

b) Ídem a), suponiendo que la residencia permanente en Suecia la obtenga el 15/12/2020.

Respuesta

Damos satisfacción en el orden propuesto:

a) Se trata de determinar si la presencia temporaria en el país interrumpe o no la continuidad de la permanencia en el exterior. En el caso planteado y atento lo regulado por los arts. 117 de la ley y 283 del DR, el lapso transcurrido entre el 31/01/2020 (regreso al país) y 30/06/2020 (retorno a Suecia) supera el total de 90 días durante un período de 12 meses, circunstancia por la cual se interrumpe la continuidad de la

permanencia en el exterior, la que deberá computarse ahora a partir del retorno a Suecia en cuestión. Por ende, deberá considerarse residente argentina al 31/12/2020 hasta que se cumpla la condición prevista por la ley para considerarse residente en Suecia.

b) De obtenerse la condición de residente permanente en Suecia durante el período 2020 deberá considerarse residente extranjera (es decir en Suecia en el supuesto planteado) a partir del 16/12/2020, fecha de obtención de la condición en cuestión.

II.6. Caso 6

Pregunta

La Sra. Cándida Perito Nitis, reconocida gastroenteróloga y cirujana, nos consulta la siguiente inquietud que hasta la fecha no supo evacuarla. Al efecto nos manifiesta:

a) Tiene residencia en Australia, pero nació en Francia.

b) Un importante sanatorio argentino la contrata como médica gastroenteróloga, por tres años, a condición de que permanezca en la Argentina por dicho período.

c) Por la actividad mencionada en b) cobrará suculentos honorarios.

d) A tales efectos, llegó al país el 1/08/2020. Hasta el 30/06/2020 percibía honorarios en Australia, de la Clínica Médica "El Reposo Eterno Inc."

➤ Desea conocer su situación fiscal respecto a su residencia al 31/12/2020.

Respuesta

El caso encuadra en lo previsto en el inciso c) del art. 123 de la LIG por tratarse de una persona humana de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulta determinada por un contrato específico que requiere una permanencia de tres años, es decir, no superior al período de 5 años normado por el artículo en cuestión. En este entendimiento, la mencionada doc-

tora no revestirá la condición de residente en el país, circunstancia por la cual solo deberá tributar por las rentas de fuente argentina, conforme sus disposiciones aplicables a sujetos aquí residentes. Es decir, no se encuentra alcanzada por el régimen de renta mundial regulado por la ley del tributo en cuestión.

II.7. Caso 7

Pregunta

La Dra. Rosa Violeta de Clavel, de nacionalidad argentina, es profesional en ciencias naturales, especializada en floricultura. Considerando dicha especialidad, ha sido convocada por una importante empresa de perfumes radicada en Florida (EE.UU.) a los fines de ocupar un codiciado cargo en su área de comercialización. Hasta el 31/08/20 percibe sueldos de la empresa argentina "El Capullo SA", donde trabaja desde el 1/07/2015.

Con fecha 13 de septiembre de 2020 deberá trasladarse a Orlando (EE.UU.) en virtud de un contrato laboral firmado con la empresa extranjera antes mencionada, con vigencia desde el 1/10/20 —en principio— por 6 años. No obstante, ello, es factible que retorne a nuestro país el 13 de noviembre de 2021, a los efectos de celebrar el 15 de noviembre de dicho año su próximo cumpleaños con su familia. Deberá reintegrarse el 20 de diciembre de 2021 al no haber conseguido autorización de la empresa extranjera para permanecer en nuestro hasta fin de dicho año.

Dicha profesional posee una casa-quinta en Neuquén, adquirida hace 10 años, que arrienda a una pareja extranjera. Tiene domicilio en la CABA donde vive con su madre. Además, registra depósitos en plazo fijo y en caja de ahorro en el Banco Santander, Suc. CABA, y una abultada suma en moneda extranjera en la caja de seguridad de dicho Banco.

Además, nos aporta la siguiente información adicional:

a) Presentará su renuncia a “El Capullo SA” a partir del 1/09/2020, inclusive.

b) Pretende obtener la residencia permanente en EE.UU., lo antes posible. Sin embargo, supongamos que recién la obtiene el 7/07/2022.

c) Piensa mantener el plazo fijo en el país. Su madre se encargará de las respectivas renovaciones y operatorias resultantes.

d) Pretende constituir un plazo fijo en Miami con los sueldos cobrados de la empresa extranjera, con vigencia a partir del 1/01/2021.

e) Se encuentra inscrita en la AFIP, en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.

Se requiere determinar lo siguiente:

1) Incidencia del tema planteado, a la luz de ambos tributos, por los períodos fiscales 2020, 2021 y 2022.

2) Tratamiento fiscal si la residencia pertinente se hubiera obtenido el 31 de julio de 2021.

Respuesta

Damos satisfacción en el orden requerido:

Supuesto 1

Atento lo planteado y considerando la inexistencia de residencia permanente en EE.UU., resulta aplicable lo estatuido por el art. 117 de la LIG en cuanto a la permanencia en forma continuada en el exterior durante un período de doce meses. Por ende, será menester analizar el tratamiento fiscal de la contribuyente según la información por ella aportada. Cabe destacar que los intereses por el depósito en plazo fijo en el país, en pesos, se encuentran exentos del IG, se trate o no de un beneficiario residente en el país. Cabe recordar que el arrendamiento de la casa-quinta se encuentra exento del IVA, en la medida que dicho inmueble se destine a casa habitación del locatario y su familia.

1) Período 2020 (residente argentino)

a) Desde el 1/01/2020 hasta el 31/08/2020: deberán gravarse con el IG las remuneraciones percibidas de “El Capullo SA”, en su condición de sueldo en relación de dependencia.

b) Desde el 1/10/2020 hasta el 31/12/2020: resultan imponibles como renta de fuente extranjera, las remuneraciones percibidas de la empresa ubicada en Orlando, pudiéndose computar como pago a cuenta las sumas abonadas por el impuesto a la renta de EE.UU., en las condiciones previstas por el art. 1º de la LIG de nuestro país.

c) Desde el 1/01/2020 hasta el 31/12/2020: resultan imponibles los alquileres devengados por el inmueble ubicado en Neuquén.

d) Deberá tributar el ISBP por el presente período de conformidad con las normas regulatorias del tributo vigentes en nuestro país. Tener en cuenta que aún se trata de una residente argentina.

2) Período 2021

2.1. Desde el 1/01/2021 y hasta el 31/10/2021 (residente argentina):

a) Deberá tributar según lo señalado en el inciso b) del punto 1 anterior. También deberá tributar por los alquileres devengados por el inmueble ubicado en Neuquén, y por los intereses resultantes del plazo fijo en Miami, en este caso como renta de fuente extranjera. También aplica el cómputo de pago a cuenta por el pago de gravámenes análogos en el exterior, según ya se señaló y en caso de corresponder.

b) Cabe destacar que debido a no haberse obtenido aún el carácter de residente permanente en EE.UU. resulta aplicable lo regulado por el art. 117 de la LIG en cuanto atañe a la permanencia en forma continuada en el exterior durante un período de 12 meses, caso en el que las presencias temporales en el país (en nuestro caso, a los efectos de celebrar el cumpleaños) que no superen 90 días, no interrumpirán la continuidad de la permanencia en el país. La

duración de las presencias temporales se establecerá computando los días transcurridos desde el inmediato siguiente a aquel en que se produjo el ingreso al país hasta el día en que tenga lugar la salida de este, inclusive (cfr. DR, art. 283). Según señala Caranta **(3)**, el parámetro de los 90 días únicamente está contemplado para la pérdida de la residencia por la permanencia continuada en el exterior.

c) Deberá presentar la DJ del IG por el período del rubro.

2.2. Desde el 1/11/2021 y hasta el 31/11/2021 (residente en el exterior):

a) Las remuneraciones percibidas en Orlando solo tributan en EE.UU. Igual tratamiento corresponde aplicar a los intereses por el plazo fijo allí constituido.

b) Por el alquiler del inmueble en Neuquén, deberá designar (según el ejemplo aquí planteado) a su madre como sujeto responsable a los fines de tributar el IG en

Argentina en su carácter de agente de retención, y como responsable sustituto del ISBP, por sus inmuebles (de así corresponder) y demás bienes gravados (en su caso).

3) Período 2022

Al haber adquirido su condición de residente permanente en el año precedente, la adquisición de la residencia definitiva durante este año no modifica el tratamiento aplicable como beneficiaria del exterior.

Supuesto 2

Tratamiento similar al previsto en el supuesto 1, debiéndose considerar a los efectos de la solución del caso la fecha 31/07/2021 en lugar de la del 31/10/2021. Coincidimos con Caranta **(4)** en que la permanencia continuada en el exterior es una hipótesis secundaria para la pérdida de la residencia fiscal. La hipótesis principal pasa por adquirirse la condición de residente permanente —en materia migratoria— en un Estado extranjero.

(3) Ob. cit. en nota 2.

(4) Ob. cit. en nota 2.

Thomson Reuters

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Claves jurisprudenciales

Ana I. Do Nizza^(*)

I. Impuesto a las ganancias

I.1. Comunicación de la reorganización societaria. RG (AFIP) 2513

El inicio del cómputo del plazo de 180 días previsto en la RG AFIP 2513/2008 para comunicar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la reorganización debe ser considerado a partir de la fecha en que fue aprobado el Acuerdo Definitivo de Fusión, es decir, desde el momento en que jurídicamente cobra existencia la empresa continuadora y se inician las actividades de la absorbida en cabeza de ella. Sin perjuicio de ello, el supuesto incumplimiento del plazo no puede derivar en la desaprobación del pedido de reorganización, pues al sancionar el incumplimiento del deber de comunicar con la pérdida de los beneficios y exenciones previstas en la ley, la RG 2513/2008 excede los aspectos que pueden ser válidamente reglamentados por el organismo recaudador.

CCont. Administrativo Federal, Sala V, 24/07/2020, "Pelama Chubut SA c. EN — AFIP— DGI s/ DGI".

Hechos: Pelama Chubut SA se había reorganizado mediante la fusión por absorción con la firma Desarrollos Chubut SA celebrada el 26 de enero de 2010; que se disolvió sin liquidarse.

Luego, el 23 de abril de 2010, Pelama Chubut inició ante la Inspección General de Justicia el trámite tendiente a registrar la reorganización societaria, y el 29 de abril de ese mismo año realizó una consulta ante la Mesa de Entradas de la AFIP, en atención a que la página web de ese organismo no le permitía materializar la transferencia elec-

trónica de los datos requeridos por la RG 2513/2008.

Con posterioridad, el 6 de mayo de 2010 se le comunicó a la empresa de manera telefónica el modo de resolver tales dificultades, lo que motivó que el 10 de mayo de 2010 formulara una presentación por escrito ante el organismo fiscal, y el 12 de mayo mediante la presentación del Formulario 8005 finalmente la empresa concretó la comunicación mediante la transferencia de la información requerida por el organismo recaudador. Finalmente, el día 9 de junio de 2010 la empresa dio cumplimiento a lo previsto en el art. 5° de la RG 2513/2008, al aportar la documentación prevista en el Anexo II.

Por su parte, la AFIP emitió una constancia de no aceptación de la reorganización al considerar incumplida la obligación de comunicar en término la reorganización, en la medida en que se había excedido el plazo de 180 días previsto a tal efecto.

La jueza de primera instancia rechazó la demanda interpuesta por Pelama Chubut SA con el objeto de que se revocara la denegación de la solicitud de reorganización de empresas formulada por la demandante en los términos del art. 77, inc. a), de la ley 20.628, y sus modificatorias (t.o. por dec. 649/1997). Para ello, puso de manifiesto que de conformidad con lo establecido en el art. 1°, inc. a), de la RG 2513/2008 existe obligación de comunicar a la DGI el trámite de reorganización y que, en los arts. 2° a 8° se fijan las pautas para efectuar dicha comunicación, previéndose específicamente en el art. 4° que la transferencia electrónica de los datos requeridos (art. 2°, inc. a)) y la obtención de la confirmación de la presentación (art. 2°, inc. b)) debe cumplirse dentro del plazo de 180 días.

(*) Abogada especialista en Derecho Tributario, UBA.

Indicó que el régimen prevé que en caso de no contar con la totalidad de la documentación requerida, dentro de los 180 días referidos, el interesado debe adjuntar la que tenga a su disposición y solicitar una ampliación del plazo "...expresando con carácter de declaración jurada los hechos o fundamentos que le impidan aportarlos..."; y que en el art. 7° de esa RG se halla previsto que si al vencimiento del plazo original o de su prórroga no se hubiera formulado la comunicación y adjuntado la totalidad de los elementos requeridos, se considera incumplida el deber de comunicar previsto en el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 105 de su decreto reglamentario y la reorganización no produce los efectos impositivos previstos en el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En virtud de ello, concluyó que en el caso, si se tenía en cuenta que la reorganización societaria había tenido lugar el 1° de noviembre de 2009, la empresa tenía plazo para comunicarla a la AFIP hasta el día 30 de abril de 2010, y por ende, al momento en que la firma envió esa comunicación por internet, el 12 de mayo de 2010, así como también al presentar con posterioridad, el 9 de junio de 2010, el formulario F206/I conjuntamente con la información y los elementos requeridos por la RG 2513/2008, ese plazo había vencido.

Agregó que la propia resolución contempla la posibilidad de que, frente a dificultades en el sistema informático ajenas a la voluntad del contribuyente, sea solicitada una prórroga del plazo por 5 días y/o su suspensión, mientras que, en el caso, ello recién había ocurrido el 10 de mayo de 2010, cuando debió habérselo requerido con anterioridad al 30 de abril de 2010, fecha de vencimiento del plazo previsto en la RG 2513/2008.

Disconforme, la empresa apeló la sentencia. Entiende que el plazo de 180 días previsto en la RG 2513/2008, que vencía a su respecto el 30 de abril de 2010, no puede ser considerado como "fatal", y señala que la Corte Suprema de Justicia en diversos pre-

cedentes ha hecho aplicación del principio del informalismo a favor del administrado para considerar válidas las reorganizaciones societarias requeridas pese a no haber sido comunicadas al organismo fiscal, desde un principio, en los términos de lo establecido en el art. 77, inc. c), de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Afirma que los bienes tutelados en el caso de las reorganizaciones societarias que se hallan sujetas al cumplimiento de determinados requisitos, son las facultades de verificación y fiscalización, y que en el caso la supuesta comunicación extemporánea no obstaculizó en modo alguno el ejercicio de esas facultades, por lo que la interpretación realizada constituye un excesivo rigor formal.

La sentencia: La Cámara revoca la sentencia apelada e hizo lugar a la demanda en cuanto solicitó la aprobación de la reorganización societaria.

Para así resolver señaló en primer lugar que, a los efectos de verificar que la comunicación se haya efectuado en el plazo establecido, hay que determinar cuál ha sido la verdadera "fecha de reorganización" a los fines impositivos. Ello así, entendió que mientras no se hubiera celebrado el compromiso definitivo de fusión no era exigible que la sociedad continuadora comunicara la existencia y modalidades de una reorganización societaria que aún no había tenido lugar, por lo que al margen de lo que hubieran expresado las partes en tal sentido, no correspondía tomar como punto de partida del plazo de 180 días previsto en el art. 4° de la RG 2513/2008 el 1° de noviembre de 2009, sino el 26 de enero de 2010; de modo que ese término vencía el 26 de julio de ese mismo año.

En virtud de ello, concluyó que el inicio del cómputo del plazo de 180 días previsto en la RG AFIP 2513/2008 para comunicar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la reorganización debe ser considerado a partir de la fecha en que fue aprobado el Acuerdo Definitivo de Fusión. Es decir, desde el momento en que jurídica-

mente cobra existencia la empresa continuadora y se inician las actividades de la absorbida en cabeza de ella.

Agregó que, sin perjuicio de lo expuesto, que llevaba a concluir que la comunicación fue realizada de manera temporánea por cuanto el cómputo del plazo debe considerarse desde el 26 de enero de 2010, aun en el caso de que aquel se iniciara el 1 de noviembre de 2009 como convinieron las partes y el Fisco tomó por válido, tampoco correspondería concluir que el supuesto incumplimiento del plazo derivara en la desaprobación del pedido de reorganización, pues al sancionar el incumplimiento del deber de comunicar con la pérdida de los beneficios y exenciones previstas en la ley, la RG 2513/2008 excede los aspectos que pueden ser válidamente reglamentados por el organismo recaudador.

Concluyó así que, en el caso no se advierte de qué modo la comunicación realizada excediendo en apenas 10 días el plazo de 180 previsto a tal efecto (si se tomase como fecha de reorganización el 1 de noviembre de 2009), pudo afectar la fiscalización del cumplimiento de los requisitos a los que se refiere el art. 77 de la ley del gravamen y de los establecidos en el decreto reglamentario, ya que tal circunstancia puede ser pasible de la aplicación de alguna sanción por un incumplimiento formal, mas no puede implicar la pérdida de los beneficios fiscales a los que pretende acceder el contribuyente bajo el cumplimiento de los requisitos que en tal sentido le exige la ley. Ello, ya que de ese modo se afectaría la manera de considerar el hecho imponible y el resultado alcanzado a los fines de la aplicación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es decir, un aspecto sustancial de la obligación tributaria.

Por lo que, en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria no es posible afirmar que la comunicación tardía de la reorganización al organismo fiscal traiga como consecuencia la caducidad de los beneficios reconocidos por la ley.

II. Impuesto al valor agregado

II.1. Cómputo del crédito fiscal producto de operaciones de compra de automóviles que son calificados como insumos por el contribuyente

En materia de adquisición de vehículos no resulta solo aplicable la regla general del art. 12 de la Ley del IVA que exige la “vinculación” con la actividad gravada, sino que la ley ha establecido una especial exigencia en relación con estos bienes en particular, requiriéndose verificar el carácter de bienes de cambio para el adquirente, o bien que “la explotación de los vehículos constituya el objetivo principal (no el secundario ni el indirecto) de la actividad gravada”.

CCont. Administrativo Federal, Sala III, 18/08/2020, “Bus Televisión SA (TF 24598-I) c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”.

Hechos: El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la determinación de oficio frente al IVA de los períodos fiscales mayo de 1999 a mayo de 2001, que había impugnado la procedencia del cómputo de los créditos fiscales producto de las operaciones de compra de automóviles que el contribuyente calificó como insumos, entregados como premio a los invitados en el programa de entretenimientos televisivo “Sábado Bus” producido por la empresa.

Para ello, señaló que el art. 12 de la ley de IVA incorporó a través de la ley 24.475 restricciones al cómputo de créditos fiscales mediante la creación de una ficción legal que vulnera el principio general del gravamen —dispuesto en el segundo párrafo del inc. a) del art. 12—, que condiciona el cómputo del crédito fiscal a que aquel se vincule con operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación, prohibiendo así el cómputo de créditos fiscales originados en ciertas compras bajo el supuesto que dichas operaciones no se vinculan con actividad gravada.

Así, la excepción dispuesta en el último párrafo procura que, salvo aquellos casos

en que el automóvil sea un bien de cambio o un bien de uso con determinada afectación, se ficciona su destino para uso particular desvinculado de la actividad gravada.

Agregó que, en el caso, el Fisco niega con acierto que los automóviles adquiridos por la empresa tengan el carácter de bienes de cambio o bienes de uso pero, si el automóvil adquirido por la empresa para su actividad gravada carece de tales atributos, habría que dilucidar entonces en qué otro carácter podría incorporarse un automóvil al patrimonio de un responsable inscripto, ya que la empresa tampoco lo incorpora como una inversión ni tampoco forma parte de otro tipo de activos corrientes o no corrientes.

En virtud de ello, entendió que, si el automóvil incorporado por la empresa no forma parte de ningún rubro del activo de esta, debe entenderse que se trata de una partida de resultado negativo, de un costo o gasto vinculado con sus ingresos gravados en tanto la actividad de la empresa se encuentra alcanzada por el gravamen e incorpora al bien como un elemento distintivo.

En ese sentido, frente a la posición del Fisco que negó la entidad de costo o insumo porque este ingresa al proceso económico de la empresa sin sufrir ningún tipo de transformación, concluyó que lo relevante es que un crédito fiscal se vincule con la actividad gravada en cualquiera de sus etapas de aplicación —según el segundo párrafo del inc. a) del art. 12— lo cual no involucra solo a un proceso económico de transformación sino a cualquier actividad de administración, financiación, comercialización, incluida la promoción, marketing, difusión, etc., —lo que incluye, a su vez, premios en cualquier tipo de competición o sorteos— siempre y en tanto se acredite la atinencia o atingencia entre cualquiera de ellos y la actividad gravada.

Y en el caso la vinculación de dicho crédito con la actividad gravada de la empresa aparece acreditado, la cual utiliza el automóvil como atractivo soporte del show televisivo a partir de lo cual obtiene ingresos de

los canales de televisión y por publicidad, todos ellos gravados.

Disconforme, la AFIP apeló la sentencia.

La sentencia: La Cámara revoca la sentencia y confirma la pretensión fiscal.

Para ello señaló que el inc. a), apartado 1, del art. 12 contiene en su redacción una negación y una excepción, estableciéndose que en el caso de compras de vehículos: (i) su adquisición se puede considerar vinculada a la operación gravada cuando los vehículos constituyen bienes de cambio; (ii) y fuera de ese supuesto, su adquisición se puede considerar vinculada a la operación gravada cuando los vehículos constituyen el objetivo principal de la actividad gravada, en cuyo caso la norma enuncia alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio “y similares”.

Luego, destacó que, si bien el TFN concluyó que los vehículos en cuestión no configuran “bienes de cambio”, y tampoco se los puede considerar en la categoría de bienes de uso, sino como una partida de resultado negativo, el argumento del TFN en cuanto afirma que se verifica “la vinculación de dicho crédito con la actividad gravada de la empresa, la cual utiliza el automóvil como soporte del *show* televisivo a partir de lo cual obtiene ingresos de los canales de televisión y por publicidad, todos ellos gravados” no se encuentra fundado en las constancias de la causa, y realiza una interpretación incorrecta de la ley aplicable.

Destacó que en materia de adquisición de vehículos no resulta solo aplicable la regla general del art. 12 de la Ley del IVA que exige la “vinculación” con la actividad gravada, sino que la ley ha establecido una especial exigencia en relación con estos bienes en particular, y en el caso de autos lo que habría que verificar sería que “la explotación de los vehículos constituya el objetivo principal de la actividad gravada”.

Por ello, en tanto el objetivo “principal” (no el secundario, ni el indirecto) de la producción del programa de televisión de la

productora Bus Televisión SA no era explotar vehículos, revocó la sentencia del TFN pues no se ha acreditado que las compras de los automóviles tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o que la explotación de los mismos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada.

III. Procedimiento tributario

III.1. Condonación de los intereses resarcitorios con motivo del pago del capital anterior a la vigencia de la ley 27.260.

El desistimiento y la renuncia a toda acción y derecho, incluso el de repetición, únicamente se exige respecto de las obligaciones que se regularizan dentro de las modalidades previstas en el título II de la ley 27.260 (cfr. Art. 57 y cctes.), pero no para la condonación de los intereses resarcitorios de obligaciones ya canceladas con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley

CS, 6/06/2020, “Bunge Argentina SA c. DGA s/recurso directo de organismo externo”.

Hechos: La empresa había abonado bajo protesto unas liquidaciones suplementarias de derechos de exportación practicadas por la DGA con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 27.260. Con posterioridad a dicho pago, inició el reclamo de repetición para obtener que se le devuelva lo abonado.

Por otra parte, la DGA intimó el pago de los intereses devengados hasta la fecha de la efectiva cancelación del capital, y contra este último acto, la empresa interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y, ante la sentencia desfavorable a su pedido de condonación de los intereses, recurrió ante la Cámara.

Luego, la Cámara tuvo por condonados los intereses resarcitorios reclamados por aplicación de lo dispuesto en el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260, y frente a ello, la AFIP interpuso recurso extraordinario. Se agravia de que la empresa pagó bajo protesto el capital de los cargos aduaneros que dio origen a los intereses resarcitorios,

sin conformar ni admitir la validez de la deuda, cuando era necesario que la empresa —juntamente con el pago— hiciera un reconocimiento expreso de la obligación en los términos del art. 733 del Cód. Civ. y Com. En virtud de ello, negó que pueda considerarse que el capital fue cancelado en los términos requeridos por la ley 27.260 y, por consiguiente, no procedía la condonación solicitada.

Además, señaló que la ley 27.260 exige desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición (cfr. Art. 53), lo que no se había hecho.

La sentencia: La Corte remite al dictamen de la procuradora, y confirma la sentencia de Cámara.

En primer lugar, analiza si el protesto realizado al momento del pago de los derechos de exportación y el posterior reclamo de repetición de lo abonado, efectuados antes de la entrada en vigor de la ley 27.260, impiden considerar que ha “cancelado” su deuda en los términos exigidos por el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 y por el art. 20 de la RG (AFIP) 3920.

Luego de examinar dichas normas, consideró que ni el protesto realizado por la empresa al momento del pago ni el posterior reclamo de repetición poseen entidad para privar a dicho pago de su carácter extintivo de la obligación (cfr. Art. 787, inc. a., del Cód. Aduanero) o aptitud para desconocerle su atribución de cancelar el capital adeudado en las condiciones exigidas por el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 y del art. 20 de la RG (AFIP) 3920.

En función de ello, señaló que el requisito de “capital cancelado” previsto en el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 se encuentra satisfecho con el “pago de lo debido” estipulado en el art. 787, inc. a), del Cód. Aduanero, sin que corresponda exigirle al contribuyente —como lo pretende la AFIP con fundamento en el art. 733 del Cód. Civ. y Com.— una manifestación de voluntad dirigida a admitir que se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación.

Por otro lado, y con relación al requisito de “desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición”, entiende que dicha exigencia se encuentra establecida únicamente para gozar de los beneficios previstos para las obligaciones que se regularizan dentro de las modalidades previstas en el título II de la ley 27.260, pero no para la condonación de los intereses resarcitorios de obligaciones ya canceladas con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley.

En función de lo expuesto, consideró que asiste razón a la Cámara en cuanto resolvió que se encuentran condonados los intereses resarcitorios que se devengaron mientras el capital se mantuvo impago, sin que pueda exigirse al contribuyente que desista o renuncie a acción o derecho alguno respecto del pago de ese capital, toda vez la ley 27.260 no lo requiere.

Por último, destacó que el legislador podría haber replicado, en el art. 56 de la ley 27.260, la exigencia contenida en su art. 53 y, por ende, requerido al contribuyente que “desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición” respecto de las obligaciones ya canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, para que proceda la condonación de los intereses resarcitorios o punitivos devengados por ellas pero, sin embargo, no lo hizo, motivo por el cual no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador.

III.2. Aplicación de los beneficios dispuestos en la ley 26.860 al capital oculto originado en compras ficticias

Es errada la interpretación de la AFIP en cuanto busca limitar el beneficio en el IVA únicamente al débito fiscal omitido, considerando que solo en estos supuestos pudo obtenerse un capital oculto susceptible de posterior exteriorización, porque en realidad, tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias, ya que por ambas vías —disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito fiscal por medio de adquisiciones ficticias— el contribuyente declara un IVA menor al real-

mente adeudado (cfr. arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997), y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura.

CS, 2/07/2020, “Copparoni SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”.

Hechos: La Cámara confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que había declarado abstracto el tratamiento de la resolución determinativa de IVA que había considerado apócrifas las facturas emitidas por algunos proveedores de la empresa, ello al considerar de aplicación los beneficios dispuestos en la ley 26.860 (Régimen de exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera).

Para sí decidir especificó que esa norma no hacía referencia alguna a los motivos que pudieran dar lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados, razón por la cual entendió que su aplicación debía extenderse a todas las situaciones fácticas y jurídicas que derivan de la mecánica del gravamen, lo que involucra al crédito fiscal de operaciones gravadas por el IVA.

Disconforme, la AFIP apeló la sentencia. Sostiene que la norma admite la exteriorización únicamente en los casos en los cuales la operación permitió la obtención de un capital a partir de la verificación del hecho gravado que no se declaró (ventas omitidas), lo cual, dada la mecánica de liquidación del IVA, únicamente puede verificarse en el débito fiscal; por lo que su alcance no puede extenderse al saneamiento de un crédito fiscal falso —basado en facturas tachadas de apócrifas— toda vez que no es posible obtener, por esta vía, un capital no declarado susceptible de encuadrar en las previsiones de la ley 26.680.

La sentencia: La Corte con remisión a lo dictaminado por la Procuración del Tesoro de la Nación, confirmó la sentencia de Cámara.

En primer lugar, sostiene que la ley exime al “impuesto al valor agregado” que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos; y que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes (cfr. art. 46, inc. c., pta. 2, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo hizo.

Luego, entiende que es errada la interpretación de la AFIP en cuanto busca limitar el beneficio en el IVA únicamente al débito fiscal omitido, considerando que solo en estos supuestos pudo obtenerse un capital oculto susceptible de posterior exteriorización, porque en realidad, tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas

cuanto en compras ficticias, ya que por ambas vías —disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito fiscal por medio de adquisiciones ficticias— el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado (cfr. arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997), y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura.

Concluye así que nada encuentra en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización de la deuda nacida como consecuencia del empleo de la primera modalidad (ventas omitidas) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (compras ficticias o apócrifas), cuando ambas arrojan un resultado idéntico (disminución del IVA a pagar).

Thomson Reuters

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Análisis de Informes Técnicos

Jurisprudencia administrativa CABA

Jorge Saverio Martinata (*)

I. Impuesto de sellos. Tratamiento de deuda declarada sin Clave Fiscal Ciudad. Análisis del informe técnico IF-2019-29555646-GCABA-DGANFA

I. Hechos: Los antecedentes del caso adelantaban que un contribuyente solicitó su radicación en el Distrito Tecnológico e inscripción en el Registro de Empresas TIC, pero su requerimiento fue bloqueado, en tanto AGIP informó deuda por el Impuesto de Sellos, debiendo por ello acreditar su pago.

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

En primer lugar, el área de control de la recaudación, destaca que la firma involucrada ha desconocido toda deuda que no haya sido declarada con su clave ciudad, solicitando se regularice la situación a fin de poder continuar con los trámites de radicación en el Distrito Tecnológico, lo cual implicó verificar que la contribuyente registra deuda, pero las DDJJ han sido ingresadas sin Clave Ciudad, solicitando por ello al área técnica emita opinión respecto de la exigibilidad de la deuda involucrada.

Puesto el planteo a tratar, el opinante destaca que el art. 492 del Código Fiscal T.O. 2019, delega en la autoridad de aplicación la instrumentación del pago del tributo involucrado, ante lo cual se incorpora como

medio instrumental, la plataforma con acceso clave fiscal ciudad.

Bajo este antecedente de forma, se agrega que las liquidaciones surgidas del Sistema han sido realizadas sin la utilización de la Clave Ciudad, ante lo cual no resulta posible identificar al usuario generador de las Declaraciones Juradas de las posiciones adeudadas.

III. Conclusión: Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que, ante el desconocimiento de la deuda por parte de la contribuyente y la falta de trazabilidad que lo involucre mediante clave ciudad, es opinión del área involucrada que no corresponde exigir su cobro, destacando además que los períodos adeudados se encuentran prescriptos y que tampoco surgen elementos que indiquen haberse transferido a cobro judicial para interrumpir prescripción en curso, debiendo por ello, formularse las correcciones operativas pertinentes.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

II. Impuesto de sellos. Tratamiento al pedido de anulación de DDJJ instrumentada con Clave Ciudad. Análisis del informe técnico IF-2018-19118655-DGANFA

I. Hechos: Un contribuyente plantea el pedido de anulación de la declaración jurada generada con clave fiscal ciudad, adjuntando prueba documental.

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

También agrega que, en oportunidad de la intimación formulada desde la autoridad de aplicación, la requirente presentó descargo, reiterando el pedido de anulación de la boleta de pago del impuesto de sellos involucrada.

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

En primer lugar, el área interviniente destaca que el art. 476 del Código Fiscal (T.O. 2018) delega a la autoridad de aplicación, la forma de pago de tributos en la forma que lo reglamente AGIP.

En consecuencia, la res. 433/AGIP/2009 crea la Clave Fiscal AGIP, que fuera ampliada por la res. 764/AGIP/2009, cuyo art. 8° estableció que la información transmitida por clave ciudad, se imputará a la persona física o jurídica en cuyo nombre y representación actúe el usuario, revistiendo el carácter de Declaración Jurada.

Seguidamente, el área opinante agrega que la procedencia del tributo presupone la existencia de un instrumento con los recaudos legales para reputarse gravado, desde donde se extraen los datos a ser volcados en la declaración jurada presentada con clave fiscal ciudad.

Del análisis de la prueba aportada por la requirente, el área opinante destaca que la contribuyente en carácter de locador ha instrumentado la Declaración Jurada del contrato que lo vincula con su locatario, y el locatario ha instrumentado por el mismo instrumento la Declaración Jurada pertinente, declarándose inquilino, conciliando todos los datos, encontrándose dicho instrumento correctamente declarado y pago.

Luego, la requirente agrega prueba de un contrato de sublocación instrumentado entre el locatario en carácter de sublocador, y un tercero, en carácter de sublocatario, siendo esta la intimación de pago formulada desde la autoridad de aplicación al locador, en función de una DDJJ erróneamente instrumentada por el locador, respecto al contrato de sublocación, del cual no es parte.

III. Conclusión: Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que, respecto al locador, corresponde anular la declaración jurada para el Impuesto de Sellos, por tratarse de una formalidad erróneamente declarada.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Thomson Reuters

El instituto de la compensación de saldos en el impuesto sobre los ingresos brutos

Criterios relevantes en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires

Hernán A. Colli (*)

I. Introducción

Las cuestiones vinculadas a la compensación de los saldos —acreedores y deudores— que presentan los contribuyentes en el impuesto sobre los ingresos brutos ha dado lugar —en los últimos años— a una profusa serie de pronunciamientos del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires, en los que se abordó —principal o accesoriamente— esta temática.

Esta situación se ha visto particularmente incida por la generalización de regímenes de recaudación, de los que se derivan pagos a cuenta del tributo, que deben necesariamente ser deducidos en oportunidad de determinarse al gravamen.

A ello se suma que —dada la forma de ingreso establecida para el impuesto— muchas veces las declaraciones juradas de un determinado anticipo, pueden proyectar

saldos a favor del contribuyente que son utilizados para cancelar anticipos siguientes, circunstancia que no se refleja siempre dentro de un proceso de determinación de oficio, en el que —por decirlo gráficamente— se toma un “foto” de los períodos objeto de fiscalización y muchas veces no se mira toda la “película” sobre el modo de cumplimiento de las obligaciones fiscales de ese contribuyente.

Incluso —en algunos momentos— la Autoridad de Aplicación practicaba tales determinaciones de oficio incluyendo solo anticipos mensuales —y no el período fiscal anual en forma completa— y adicionalmente —dentro de aquellos anticipos— solo los que presentaban saldo a favor del Fisco.

En los apartados siguientes abordaremos diferentes aspectos vinculados al tratamiento brindado al instituto de la compensación —previa reseña de la normativa involucrada— a partir de sistematizar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal provincial que entendemos más relevante.

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

II. Normativa involucrada

En este sentido, dos son las normas que deben ponderarse dentro del Código Fiscal, que regulan principalmente la compensación de saldos, así como su acreditación y devolución a los sujetos pasivos.

Por una parte, el art. 102, que en su redacción actual dispone: “La Autoridad de Aplicación deberá compensar, de oficio o a pedido de los contribuyentes o responsables, los saldos acreedores, cualquiera sea la forma o el procedimiento por el cual se establezcan, con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables, o determinados por la Autoridad de Aplicación. La compensación se aplicará de modo tal de extinguir la totalidad de las deudas no prescriptas de la obligación fiscal cuyo pago en exceso originó el saldo acreedor, comenzando por las más remotas, salvo los supuestos previstos en el tercer y cuarto párrafos del art. 137. Si una vez extinguida la totalidad de la deuda correspondiente a la obligación fiscal cuyo pago en exceso originó el saldo acreedor, subsistiese a favor del contribuyente o responsable un remanente, la Autoridad de Aplicación podrá computar el mismo, en la forma y modo que establezca mediante reglamentación, como pago a cuenta de obligaciones futuras de la misma obligación, o aplicarlo a la cancelación de otras obligaciones adeudadas por el contribuyente. La compensación se aplicará de modo tal de extinguir la totalidad de las deudas no prescriptas, de acuerdo al orden dispuesto en el art. 99” (t.o ley 15.079 -BO 11/12/2018; vigente 01/01/2019).

En forma siguiente, el art. 103 establece: “La Autoridad de Aplicación deberá, de oficio o a pedido del interesado, acreditar o devolver las sumas que resulten en beneficio del contribuyente o responsable por pagos no debidos o excesivos. Los contribuyentes podrán compensar los saldos acreedores resultantes de declaraciones juradas anteriores con la deuda emergente de nuevas declaraciones juradas correspondientes al mismo tributo, sin perjuicio de la facultad de la Autoridad de Aplicación

de impugnar dicha compensación si esta no fuera fundada. Los contribuyentes que hayan deducido una acción de repetición no podrán hacer uso del mecanismo dispuesto en el párrafo anterior con relación a los saldos comprendidos en ella, hasta tanto la Autoridad de Aplicación resuelva su pretensión. Los agentes de percepción podrán compensar en períodos posteriores, y respecto del mismo gravamen, lo ingresado en exceso por error en las percepciones efectuadas, en las formas y condiciones que establezca la reglamentación. Los agentes de retención podrán compensar en operaciones posteriores, previa autorización de la Autoridad de Aplicación, lo ingresado en exceso por error en las retenciones efectuadas respecto del mismo gravamen a los mismos contribuyentes y responsables” (texto según ley 14.394 -BO 15/11/2012; vigente 16/11/2012).

Vinculada con el primero de los citados, el art. 99 regula: “Cuando los contribuyentes o responsables fueran deudores de gravámenes, intereses, recargos o multas originados en diferentes anticipos o períodos fiscales y efectuaran un pago relacionado con la obligación principal adeudada que ha originado los accesorios o las sanciones, el mismo deberá ser imputado a la cancelación del crédito fiscal en forma obligatoria —por el contribuyente o, en su defecto, por la Autoridad de Aplicación de oficio—, y comenzando por la más remota, en el orden que sigue: 1) multas firmes o consentidas; 2) recargos; 3) intereses punitivos y resarcitorios; 4) de corresponder, actualización monetaria y, por último al capital de la deuda principal”.

Finalmente, los mencionados tercer y cuarto párrafo del art. 137 —cuya incorporación por ley 14.394 es considerada por algunos como la recepción legislativa en el ámbito provincial de la denominada teoría de las “correcciones simétricas”— prevén: “La interposición de la demanda de repetición por parte del contribuyente y demás responsables facultará a la Autoridad de Aplicación, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes del fisco, para verificar la materia imponible por

el período fiscal a que aquella se refiere y, de corresponder, para liquidar o determinar y exigir el tributo que resulte adeudado, hasta compensar el importe por el que haya prosperado dicha demanda. Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, liquidando o determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Autoridad de Aplicación compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación”.

La denominada teoría de las “correcciones simétricas” ya había sido considerada aplicable por la Sala III respecto del impuesto sobre los ingresos brutos (autos “centro de Analistas Clínicos Distrito X”, de fecha 16/09/2004, Registro 456) por considerar que ello surgía implícitamente del art. 197 del Código Fiscal —t.o. 2004, actual art. 221 en el t.o. 2011—, agregándose que en aquellos casos en que existan saldos a favor del contribuyente originados en las percepciones y retenciones sufridas, la reglamentación expresamente así lo disponía en el art. 330 de la Disposición Normativa Serie “B” 1/04.

Sin embargo, en la causa “Compañía Panamericana del Oeste SA” (Sala II, 1/12/2014, Registro 1992), se analizó que no podía aplicarse este temperamento en períodos anteriores a la vigencia de la ley 14.394 cuando la existencia del crédito era presunta, al derivarse de la modificación del criterio de imputación de los ingresos sujetos a gravamen en el marco de la determinación de oficio.

III. Competencia del tribunal

Una primera cuestión que debe analizarse es si la resolución de la Autoridad de Aplicación que resuelve —principal o complementariamente— los planteos vinculados a la acreditación y compensación de los saldos a favor del contribuyente que se

verifiquen en un proceso de fiscalización se encuentran contemplada dentro de los supuestos que el art. 115 del Código Fiscal ha previsto como susceptibles de interposición del recurso de apelación regulado por dicha norma.

Existen numerosos precedentes en que precisamente el planteo del parte recurrente vinculado a la compensación de dichos saldos, así como la oportunidad en que ello debe realizarse, ha sido resuelto por el órgano de Alzada.

Sin embargo, fue en la causa “Deltacom SA” (Sala III, sentencia del 24/07/2017, Registro 3821) donde se abordó específicamente este tema, frente a la excepción de incompetencia articulada por la Representación Fiscal.

Más recientemente en la causa “Bardhal Lubricantes” (26/07/2018, Registro 2683) la Sala II resolvió un recurso de apelación contra una resolución que establecía una compensación de saldos, en el marco de una demanda de repetición, sin que existieran planteos vinculados a la competencia del propio Tribunal.

Por el contrario, en la causa “Deltacom SA”, el fisco, al articular su excepción, alegó que no se trataba de ninguno de los actos que habilitaban la competencia del Tribunal, siendo que estos vienen taxativamente enunciados en el art. 115 del Código Fiscal.

En razón de ello, se interpretó que la resolución solo podía ser cuestionada por la vía recursiva subsidiaria establecida en el art. 142 del mismo cuerpo legal.

La Dra. Carné, luego de recordar la doctrina establecida por la Suprema Corte de Justicia provincia en autos “Banco de Servicios Financieros SA c. Provincia de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa” (6/10/2010) y la sentencia dictada por la Corte Federal en autos “Colorín IMSSA (TF 24123-I) c/DGI” (02/07/2013) respecto a la innecesariedad de observar el procedimiento determinativo del Código Fiscal, para considerar un acto administrativo con

naturaleza “determinativa”, expuso que a pesar que la compensación es solo una forma de cancelar obligaciones, el acto que la aprueba permite identificar los conceptos en los cuales se originan los saldos, los importes de las obligaciones que se cancelan y la expresión de los fundamentos que avallan la impugnación parcial del crédito pretendido.

Como consecuencia ello, dicha decisión, al modificar la situación imponible del contribuyente, materializa un acto determinativo de la deuda del contribuyente, que resulta apelable ante el Tribunal Fiscal de Apelación.

La Dra. Navarro concordó con dicha postura, al igual que lo hizo la Dra. CPN Hardoy.

Sin embargo, en el voto de esta última se reiteró una posición establecida con anterioridad, a partir de la que se receptaba el criterio por el que la determinación tributaria debe ser considerada como “...el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeatur*), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*)” (1); así también se ha sostenido —con relación a la competencia del Tribunal Fiscal en materia de determinaciones—: “¿el contenido esencial e ineludible de la determinación ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales de cálculo del gravamen adeudado...” (2).

Siendo ello así, no solo son resoluciones determinativas las que resultan culmina-

ción del procedimiento reglado en el Título XII del Código Fiscal vigente, sino también aquellas en las cuales el organismo fiscal, con independencia del procedimiento seguido a tal fin, determina total o parcialmente un gravamen, dado que no puede ser solo la forma del acto lo que —fundamentalmente— caracteriza a una determinación impositiva, sino su contenido (votos para las causas “Comexxur SRL”, de fecha 22 de abril de 2010, Registro 1907; “Empresa de combustibles Zona Común SA”, de fecha 21 de abril de 2015, Registro 3082; entre otros).

Desde algunos años antes, esta misma vocal había sostenido en números votos (ver por todos “Breni SA”, Sala III, 6/12/2007, Registro 1298) que por aplicación del art. 93 del Código Fiscal (t.o. 2004, actual art. 102 en el t.o. 2011) la Autoridad de Aplicación debía compensar, de oficio o a pedido de los contribuyentes, los saldos acreedores, cualquiera sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables o determinados por la Autoridad de Aplicación, en oportunidad de dictar el acto de determinación de oficio, si es que dichos saldos a favor del contribuyente se encontraban reconocidos y consentidos por el organismo fiscal.

Esta idea se complementaba, siguiendo doctrina española, exponiendo: “En primer lugar, la determinación precisa el importe de la prestación concorde con su finalidad liquidatoria. En el bien entendido de que no siempre ello ha de traducirse en un ingreso a favor del ente público, sino que puede arrojar un importe coincidente con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho de devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de reembolsar el exceso. Aparte, por supuesto, de la hipótesis en que por concurrir una exención no se obtenga suma alguna” (3). Por

(1) Cfr. VILLEGAS, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Editorial Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 2005, 9º ed., p. 395.

(2) JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”. Editorial Liceo Profesional Cima, Edición Nueva Actualizada, Año 1969, Buenos Aires, p. 425.

(3) QUERALT, Juan Martín - LOZANO SERRANO, Carmelo - CASADO OLLERO, Gabriel - TEJERIZO LÓPEZ, José M., “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Edi-

el contrario —y como criterio general— los restantes integrantes del Cuerpo siempre interpretaron que la compensación del Código Fiscal debía recién materializarse en el momento en que los créditos que detentan las partes adquieran exigibilidad y firmeza. Es decir, la compensación no forma parte del acto determinativo, sino que se debe realizarse con posterioridad.

En esa línea de razonamiento, ello acontecería exclusivamente cuando el contribuyente presenta declaraciones juradas rectificativas o cuando el acto de determinación de oficio queda consentido expresa o tácitamente.

Sin perjuicio de ello, la Sala I, con voto de la Dra. CPN Blasco, al que prestaron su adhesión los Dres. Folino y Carné, sostuvo en “Kouro SA” (sentencia del 11/12/2007, Registro 971) que respecto de las diferencias existentes en el modo de registrar las retenciones y percepciones, y la solicitud de compensación realizada por el contribuyente, se entendió que los formularios R-055, R-113 y R-222, debidamente intervenidos por el funcionario actuante, formaban parte del proceso de determinación de oficio, y atento que en ellos se expusieron los cálculos aritméticos a los cuales arriba la inspección.

De dichos formularios —especialmente de los R-222— surgían claramente los créditos reconocidos a favor del contribuyente; por lo que correspondía que estos sean determinados como tales en el articulado de la Resolución Determinativa juntamente con los saldos a favor del Fisco provincial.

En idéntico sentido se expidió la misma Sala I —con una integración diferente— en la causa “Tecnipisos SA” (07/09/2006, entre otras).

A pesar de ello, posteriormente y hasta la actualidad, el organismo recaudador cambió la forma de sus resoluciones, pro-

cediendo a indicar —como regla— el monto total del impuesto determinado por los períodos fiscales involucrados y los saldos existentes en favor del fisco como aquellos reconocidos en favor del contribuyente, si los hubiere.

Asimismo, y como consecuencia de ello, comenzó a intimarse a abonar solo la deuda emergente del pronunciamiento, lo que, en rigor, implicaría realizar, en forma necesariamente previa, la compensación entre tales saldos.

De todos modos, cuando se trató de pronunciamientos en los que se ordenó el trámite previsto en el Acuerdo Plenario 22 se entendió que no procedía realizar la compensación en el momento de la liquidación ordenada por el Tribunal, sino posteriormente (4). Ello así, en la medida que la doctrina legal fijada establece: “La liquidación deberá contener el recálculo del impuesto conforme a pautas (sic) de sentencia y efectuarse en los formularios de uso corriente para cada caso o impuesto (v.gr. R-222, R-113, R-055, R-151, etc.). Deberán consignarse, además, en caso de que los hubiere, los saldos a favor del contribuyente, los que serán compensados oportunamente”.

IV. Saldos a favor derivados de períodos no fiscalizados

Una temática que ha sido recurrente en la jurisprudencia del Tribunal ha sido la que indica el encabezado de esta sección, no obstante que el organismo recaudador ha implementado un sistema de cuenta tributaria para los contribuyentes.

En la sentencia dictada en “Bodegas y Viñedos López SAIC” (Sala II, del 5/04/2011, Registro 1394) se expuso que el Organismo tributario tenía la obligación de expedirse con relación al saldo previo imputado por el contribuyente y, ante la omisión in-

torial Tecnos, Madrid, Año 2003, 14ª edición, p. 327). (ver sentencia “Deheza SAICF e I.”, Sala III, 6/03/2008, Registro N° 1351, entre otras.

(4) Ver “Rutilex Hidrocarburos Argentinos SA”, Sala III, del 20/07/2012, Registro 2490; “Automotores Juan Manuel Fangio SA”, Sala I, 17/03/2016, Registro 1985; “Coto CICS SA”, Sala II, 21/02/2017, Registro 2592, entre muchos otros.

currida, correspondía darle por decaído el derecho que emerge del citado art. 94 (actual art. 103) del Código Fiscal y convalidar la metodología empleada por el contribuyente.

En un modo diferente se había pronunciado la Sala I —con la disidencia del Dr. Lapine— en “Bodegas y Viñedos SAIC” (17/05/2012, Registro 1672) remitiendo a la sentencia de la misma Sala en “Boldt SA” (17/11/2009, Registro 1278) alegando que, si los pretendidos saldos a favor del contribuyente no fueron determinados por la Autoridad de Aplicación, no podrían imputarse a la deuda objeto del procedimiento determinativo iniciado. Y a todo evento, el contribuyente, debió haber solicitado la devolución o acreditación del referido saldo mediante la acción de repetición, conforme al procedimiento indicado en los arts. 122 y siguientes del Código Fiscal (t.o. 2004), siempre que no se encuentre prescripta dicha acción, conforme a lo establecido en los arts. 131 y 133, tercer párrafo, del mismo cuerpo normativo.

Por su parte, en el fallo dictado en autos “Coop. Agraria de Tres Arroyos Ltda.” (Sala III, 12/11/2013, Registro 2776) se señaló que por aplicación de los principios de celeridad, economía procesal y buena fe, resulta imperioso que el Fisco verifique la existencia de saldos a favor del contribuyente generados en períodos anteriores a los fiscalizados, cuando esta situación sea denunciada por el contribuyente, evitando reclamar el pago de una deuda que —en caso de ser abonada— obligaría a solicitar, mediante la tramitación de una demanda de repetición, la devolución de lo oblado en demasía.

Dicho criterio fue también reeptado posteriormente por la Sala I, *in re* “Mar del Plata Gestiones y Contactos” (11/08/2015, Registro 1954) en el que la Autoridad de Aplicación había desconocido el saldo a favor del contribuyente que este había incorporado en la declaración jurada correspondiente al último anticipo previo al primero de los determinados, basándose en que este no era objeto de fiscalización.

El Fisco también había argumentado que los saldos a favor considerados por el contribuyente no constituían un crédito fiscal a su favor hasta tanto la Autoridad de Aplicación los determinara, sea mediante el procedimiento establecido para una demanda de repetición o en el marco de una determinación de oficio.

La Dra. CPN Blasco advirtió que tal fundamento —de un corte meramente formal— no podía ser aceptado. Ello por cuanto, la firma declaraba y trasladaba, mes a mes, los saldos a su favor, compensándolos en el anticipo próximo siguiente. Y si este mecanismo fue convalidado por la Autoridad de Aplicación respecto de los anticipos determinados en las actuaciones —sin cuestionarlos en cuanto a su legitimidad— no sería aceptable que se utilizara un criterio distinto para dejar fuera del cálculo el saldo a favor declarado en el último anticipo previo al que inicia la determinación y obligar a que el contribuyente inicie una demanda de repetición.

Por su parte, la Dra. Carné —con la adhesión de la Dra. Ceniceros— consideraron que de la simple lectura de las normas involucradas (arts. 102 y 103 del Código Fiscal t.o. 2011), surge que el sujeto pasivo de la obligación se encuentra facultado para compensar unilateralmente el saldo a su favor que posea con la deuda emergente de las declaraciones juradas posteriores, contando el Fisco con la facultad para impugnar la compensación realizada, en tanto está dentro de sus atribuciones constatar la existencia del saldo denunciado.

En oportunidad de analizar —en este espacio— dicho pronunciamiento, dijimos que, adicionalmente, no podía perderse de vista que la solicitud para que se le compense el saldo a favor establecido en la declaración jurada de un anticipo anterior a los períodos fiscalizados, lleva implícita la articulación de la solicitud de devolución o acreditación, en los términos del art. 133 del Código Fiscal.

Además, también era necesario ponderar que la primera de las declaraciones jura-

das que se impugna, a los fines de iniciar el procedimiento de determinación de oficio, es aquella correspondiente al anticipo en el que dicho saldo a favor fue consignado —trasladado desde la posición anterior— y frente a ello, mal puede la administración tributaria desechar —en el marco de esa impugnación— uno de los aspectos contenidos en la mencionada declaración jurada, tal es dicho saldo a favor.

Este debe necesariamente verificarse en cuanto a su autenticidad, siendo que la ausencia de actividad estatal en tal sentido permite su subsistencia como consecuencia de la presunción de exactitud de la que goza —en este aspecto— la declaración jurada que lo origina.

Este razonamiento fue expresamente ponderado en la causa “Los Gallegos, Martines Navarro y CI” (Sala I, 20/12/2016, Registro 2042) expresándose que, aunque el anticipo en el que se consigna el saldo a favor del contribuyente no se encuentre comprendido en la orden de fiscalización, el hecho que el organismo fiscal no lo haya impugnado, torna a la declaración jurada que lo refleja en legítima y cierta, por lo que es factible su traslación directa a los anticipos posteriores.

Por su parte, la Dra. Ceniceros en “Pro-fertil SA”, (Sala II, 7/12/2017, Registro 2579), en modo concordante, también consolidó este criterio al afirmar que la impugnación de un saldo a favor del contribuyente por provenir de años anteriores no tiene —per se— fundamento normativo alguno, y se basa en una interpretación dogmática de la ley, la jurisprudencia y la doctrina que sirve para justificar un proceder arbitrario. Debido a ello, no puede rechazarse la posibilidad del contribuyente de computar a su favor los saldos expuestos en declaraciones juradas correspondientes a períodos anteriores a los fiscalizados, no contemplados en el ajuste ni impugnados en la actuación administrativa.

Finalmente, el Dr. CPN Crespi, en su voto en los autos “Parafina del Plata SACI” (Sala II, del 16/8/2018, Registro 2699) ha señalado

que, generado el saldo a favor del contribuyente, este puede efectuar su traslado a la siguiente posición, afectándolo a la cancelación del impuesto liquidado para dicho mes, sin que esta facultad caduque al expirar el ejercicio fiscal.

Así, dicho saldo no puede ser ignorado con el simple argumento de que no ha sido fiscalizado y debido a ello, si el Fisco duda de la magnitud del denominado “saldo inicial” expuesto en la correspondiente declaración jurada, tiene la obligación de verificar su procedencia —origen y monto— habida cuenta de que se presume su legitimidad, resultando improcedente —de no efectuarse dicho examen— desconocerlo.

V. Incidencia sobre intereses e infracciones fiscales

El cómputo de los saldos a favor del contribuyente respecto del monto del tributo sobre el que se calculan las multas por omisión o defraudación fiscal ha sido también materia de análisis en diversos decisorios.

En la referida causa “Breni SA” se estableció que la existencia de saldos a favor del contribuyente no obstaba a la configuración de la infracción prevista y sancionada por el art. 53 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes anteriores).

Sin embargo, su efectivo establecimiento debía quedar supeditado al origen de dichos saldos y a la configuración de diferencias en favor del Fisco en alguna de las posiciones fiscales involucradas, cuando los saldos del contribuyente se proyectarán hacia períodos subsiguientes.

Es decir que, a los fines de establecer la existencia de omisión por cada anticipo del tributo, debe estarse a la efectiva existencia de saldo a favor del Fisco en dicho período, proyectándose para ello, los saldos a favor del contribuyente que pudieran existir en los períodos anteriores.

En la sentencia dictada en “Deheza SAICF e I” ya citada, se señaló que siendo

que los saldos a favor de la apelante determinados por la inspección, son —en cada período fiscalizado— anteriores y notablemente superiores a los determinados a favor del fisco, no se verifica la existencia de obligación fiscal impaga, por lo que cabe concluir —sin necesidad de entrar a debatir los aspectos del planteo traído con relación a la naturaleza jurídica de la sanción— que no existe omisión de pago del impuesto correspondiendo dejar sin efecto la multa aplicada.

En un sentido similar se expidió esta Sala en “San Isidro Textil” (9/05/2008, Registro 1388).

Sin embargo, y posteriormente, en la causa “Villar, Héctor Luciano” (18/03/2014, Registro 2841) se cuestionó específicamente que se impusiera una multa por omisión —en los términos del art. 61 del Código Fiscal, t.o. 2011— cuando el saldo establecido a favor del recurrente resultaba mayor que las diferencias que este le adeudaría al fisco.

Ante la situación descripta, la Dra. Navarro, a la que prestó su adhesión la Dra. Carné, reiteró que en este tipo de infracción la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo (conf. doctrina de autos “Supermercado Mayorista Makro SA” de fecha 08/02/2001, entre otros).

Frente a ello, considera que la existencia de saldos a favor del contribuyente, en nada podrían modificar los elementos típicos de la infracción aplicada, ni el monto de la multa establecida por la Autoridad de Aplicación conforme la normativa vigente.

Esta posición permitiría inferir que, no obstante la anualidad del impuesto sobre los ingresos brutos, se entiende que la infracción por omisión se configura con la ausencia de pago o pago en defecto de cada anticipo, por lo que la existencia de saldos a favor generados en otros anticipos mensuales o bimestrales, ninguna incidencia tendría respecto de la omisión ya configurada.

La Dra. CPN Hardoy se pronunció en un sentido divergente, expresando que la infracción se configura con el vencimiento del plazo fijado para presentar la declaración jurada anual del gravamen (conf. su voto *in re* “Asociación Bancaria”, Sala III, 9/03/2010, Registro 1869), y en orden a ello, para que se configure la infracción debe existir una efectiva y comprobada omisión en el pago del tributo en el período anual, siendo previamente menester realizar la compensación prevista en el art. 102 del Código Fiscal —t.o. 2011 y concordantes anteriores—.

Bajo esa premisa, la omisión no puede considerarse configurada cuando los saldos a favor del contribuyente —para cada período fiscal anual— resultan mayores que las diferencias establecidas en favor del fisco.

Asimismo, se recordó que la propia Autoridad de Aplicación, en el Informe de la Dirección de Técnica Tributaria 124/2007, expresó que “... la sanción procede ante el incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Ello así, y siendo la compensación un efectivo medio de cancelación de las obligaciones fiscales reconocido por la legislación tributaria como tal, corresponde considerar que la imputación de los saldos a favor del contribuyente a los saldos a favor del fisco, conforme a los lineamientos establecidos en el art. 93 del Código Fiscal, [actual art. 102 en el t.o. 2011] cancelan la obligación fiscal a su vencimiento, debiendo calcularse la multa respecto del importe que resulte impago luego de efectuarse dicho procedimiento”.

Esta interpretación fue específicamente receptada por la Sala III en la causa “Kia-ra SA” (28 de diciembre de 2009, Registró 1838).

Mucho más recientemente, en autos “Maycar SA” (Sala II, 11/02/2020, Registro 2922), el Dr. Lapine concluyó que a los fines del cálculo de la multa por omisión prevista en el art. 61 del Código Fiscal, el organismo recaudador se encuentra obligado a com-

pensar el saldo a favor del contribuyente generado en períodos anteriores y que se proyectan sobre aquellos objetos de las actuaciones.

Ello surge de la simple lectura de lo dispuesto en el art. 103 del Código Fiscal y máxime cuando la Autoridad de Aplicación no ejerce su potestad de verificar la certeza del saldo a favor denunciado por el contribuyente en sus declaraciones juradas,

Por su parte, también se ha considerado que la existencia de saldos a favor exteriorizados en una declaración jurada anterior impide la configuración de la infracción por defraudación fiscal prevista en el art. 62 inc. b) del ordenamiento vigente.

En autos “Nampa SRL” (Sala I, 13/02/2020, Registro 2244), el Dr. Carballal —con la adhesión de los Dres. Lapine y CPN Crespi— entendió que la existencia de un importante saldo a favor del Agente de Recaudación por haberse ingresado en forma incausada sumas correspondientes a posiciones fiscales anteriores a aquel objeto de investigación, y cuando estas resultan suficientes para cancelar el impuesto determinado por estas, permiten descartar la configuración de la infracción mencionada.

A una solución similar había arribado la Sala II en un antiguo precedente (“Sumario YPF SA”, del 10/05/2007, Registro 676) aunque la resolución —en aquel momento— fue anular el acto sancionatorio.

En este sumario infraccional, se pretendió aplicar una multa por defraudación fiscal a pesar de encontrarse iniciado —con anterioridad— un expediente en el que se debatía la compensación por obligaciones fiscales ingresadas supuestamente en exceso, sin hacerse mérito sobre tal circunstancia.

Finalmente, en materia de intereses, la Sala III en “Chevron Argentina SRL” (24/04/2015, Registro 3089), a partir del voto de la Dra. Carné, interpretó que si bien los saldos a favor del contribuyente que surgía de los formularios de ajuste impositivo R-222 —integrantes del acto administrativo y que fueron reconocidos en dicho acto— debían ser considerados —de acuerdo al criterio de la mayoría de la Sala— cuando la determinación de oficio adquiriera firmeza, no procedía la aplicación de intereses resarcitorios con fundamento en que no existió privación de capital en tanto la firma contaba con saldos a su favor para cancelar las obligaciones fiscales posteriores.

En tal sentido se remitió al criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“La Biznaga SAACIF” CSJN 31-03-1987 Fallos 310:714), en cuanto se manifestó que, cuando el dinero ha sido ingresado —con carácter previo— al nacimiento del crédito reclamado, se observa la falta de un perjuicio financiero en cabeza del Fisco, el que sí se ocasionaría al contribuyente, por cuanto debería abonar intereses durante el tiempo en el cual el capital estuvo en poder de la Agencia de Recaudación provincial.

Como antecedente, el Procurador Fiscal (Dr. José Osvaldo Casás, “La Biznaga SAA-CIF”, 30/12/1986) había afirmado que “si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho a recaudar”.

Con ese alcance, la existencia de un saldo a favor del contribuyente generado “antes” de las diferencias reclamadas por el fisco, permite concluir que no existe mora en el pago del tributo, por lo que no corresponde la aplicación de intereses a la deuda determinada.

Thomson Reuters

ACTUACIÓN PROFESIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

LABORAL Y PREVISIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Jubilados en busca de un nuevo Badaro

Alejandro G. Chiti (*)

En el artículo se analiza la causa "Caliva, Roberto" de la Sala II de la Cámara Federal de Salta del 13/07/2020, en la cual el tribunal realizó un fuerte cuestionamiento a las decisiones adoptadas por el Estado en el transcurso de este año tan especial, en materia de movilidad jubilatoria.

I. Introducción

Aunque el título pueda traer el recuerdo de la famosa saga de Indiana Jones y sus apasionantes aventuras, en realidad, su concepción está más relacionada con los jubilados de la República Argentina y las lamentables desventuras que parecen estar condenados a sobrellevar en defensa de sus haberes jubilatorios. El pasado 13 de julio, en la causa "Caliva, Roberto" (1), la Sala II de la Cámara Federal de Salta dictó una sentencia de especial interés para los jubilados. El tribunal realizó un fuerte cuestionamiento a las decisiones adoptadas por el Estado en el transcurso de este año, en materia de movilidad jubilatoria.

La decisión ha acaparado una gran atención, no solo por ser la primera que trasciende en el sentido indicado, sino también por diversos aspectos que contiene. Como p. ej., la llamativa solución que dispuso.

(*) Abogado UBA. Magíster en Derecho Empresario de la Universidad Austral.

(1) Cámara Federal de Salta, Sala II, 13/07/2020, "Caliva, Roberto Daniel c/ Anses s/ Reajustes varios", Expte. 1382/2016CA2.

II. Antecedentes sobre movilidad jubilatoria

La movilidad es la actualización del haber jubilatorio. Por eso, con el inicio de un período inflacionario en el año 2002, se convirtió en un tema de particular interés para los adultos mayores. Luego de algunos años sin otorgar movilidad, recién entre los años 2006 y 2008 el Estado dispuso actualizaciones discrecionales para todos los jubilados, a través de diversas normas (2).

Hacia finales de 2008 se promulgó la ley 26.417 (3), que establecía aumentos automáticos en forma semestral, en función de un índice conformado por la variación de los salarios en un 50%, y de la recaudación de impuestos en el restante 50% (4). La

(2) DNU 764 del 15 de junio de 2006, ley 26.198, dec. 1.346 del 4 de octubre de 2007, y dec. 279 del 19 de febrero de 2008.

(3) B.O. del 16/10/2018. Ley promulgada el 15 de octubre de 2018, que estableció que el primer aumento jubilatorio dispuesto en la misma se aplicara el 1° de marzo de 2009.

(4) En el art. 6° de la ley 26.417 se sustituyó el art. 32 de la ley 24.241, estableciendo este el índice de movilidad que surgía del Anexo aprobado. La fórmula consistía en un 50% en la variación de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPE) o del

norma contenía un desfase que consistía en que la variación de los indicadores referidos correspondiente a un semestre determinaba la movilidad aplicable a partir del tercer mes de finalizado aquel semestre. De esta manera, las variables económicas correspondientes a la segunda mitad de 2017 definían la movilidad a otorgar en marzo de 2018.

Sin embargo, en diciembre de 2017 se aprobó la ley 27.426 (5), que se comenzó a utilizar para el aumento de marzo de 2018 (en lugar del aumento que establecía la ley anterior). La nueva fórmula de movilidad consistió en un índice compuesto en un 70% por la inflación, y en un 30% por la evolución de los salarios (6).

Finalmente, en diciembre de 2019 se aprobó la ley 27.541 (7), que suspendió la movilidad por 180 días, y facultó al Poder Ejecutivo a determinar el incremento de los haberes jubilatorios. Al igual que sucedió en 2018, los aumentos de marzo de 2020 se

índice general de salarios del INDEC, la que resultara mayor; y en un 50% en la variación de los recursos tributarios por beneficio.

(5) B.O. del 28/12/2017.

(6) En el art. 1° de la ley 27.426 se estableció que la movilidad se basará en un 70% en las variaciones del Nivel General del Índice de Precios al Consumidor Nacional elaborado por el INDEC y en un 30% por el coeficiente que surja de la variación de la RIPTE.

(7) B.O. del 23/12/2019. Art. 55 de la ley 27.541: A los fines de atender en forma prioritaria y en el corto plazo a los sectores de más bajos ingresos, suspéndase por el plazo de ciento ochenta (180) días, la aplicación del art. 32 de la ley 24.241, sus complementarias y modificatorias. Durante el plazo previsto en el párrafo anterior, el Poder Ejecutivo nacional deberá fijar trimestralmente el incremento de los haberes previsionales correspondiente al régimen general de la ley 24.241, atendiendo prioritariamente a los beneficiarios de más bajos ingresos. El Poder Ejecutivo nacional convocará una comisión integrada por representantes del Ministerio de Economía, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y miembros de las comisiones del Congreso de la Nación competentes en la materia que, durante el plazo previsto en el primer párrafo, proponga un proyecto de ley de movilidad de los haberes previsionales que garantice una adecuada participación de los ingresos de los beneficiarios del sistema en la riqueza de la Nación, de acuerdo con los principios de solidaridad y redistribución.

otorgaron en función de la nueva normativa. En el dec. 163 (8) de fecha 18 de febrero se dispuso un aumento de 2,3%, más un importe fijo de \$1.500. Y en el dec. 495 (9) del 26 de mayo se ordenó un incremento del 6,12%.

Luego, mediante Decreto de Necesidad y Urgencia 542 del 17 de junio, se prorrogó la suspensión de la movilidad hasta el 31 de diciembre de 2020.

III. Hechos

El jubilado Roberto Caliva inició un reclamo judicial con el objeto de obtener el reajuste de su haber jubilatorio. De los distintos conceptos que fueron materia de su pretensión, corresponde destacar el que trata sobre la movilidad aplicable a su beneficio.

Si bien el actor reclamó también por la movilidad correspondiente a marzo de 2018, la cuestión novedosa del fallo se encuentra en los aumentos aplicables el año en curso. Al respecto, Caliva pidió que se le continuara aplicando la movilidad de la ley 27.426, en lugar de los decretos que establecieron aumentos inferiores en marzo y junio. Para ello, solicitó que se declarara la inconstitucionalidad de la normativa que reemplazó a la movilidad dispuesta en dicha ley.

IV. El contenido de la sentencia

En primer lugar, la sentencia establece que para el aumento de marzo de 2018 debe aplicarse la fórmula de movilidad de la ley 26.417, que rigió hasta diciembre de 2017, en lugar de la fórmula dispuesta por la normativa vigente, que era la ley 27.426.

Pero en lo que hace a la cuestión novedosa del fallo, el tribunal cuestionó los aumentos dispuestos a través de los dec. 163 y 495 de este año, y estableció que la movilidad debe ser, como mínimo, equivalente a la variación del índice establecido en la

(8) B.O. del 19/02/2020.

(9) B.O. del 27/05/2020.

recientemente aprobada Ley de Alquileres 27.551 **(10)**.

En efecto, en la sentencia se dispuso que "... los ajustes se liquiden hasta marzo de 2018 conf. la ley 26.417, desde allí y hasta diciembre de 2019 de acuerdo con la fórmula establecida por la ley 27.426 y a partir de la sanción de la ley 27.541 conf. a los aumentos que disponga el Poder Ejecutivo Nacional hasta que el Congreso Nacional sancione una nueva ley de movilidad, aunque en este último período la actualización de las distintas prestaciones que integran el beneficio en cuestión no podrá ser inferior a las variaciones que registre el índice establecido por la ley 27.551 ..."

Esta última ley, en su art. 14, estableció la actualización del precio del alquiler a través de un índice compuesto en un 50% por la variación de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajares Estables (RIPE), y en un 50% por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) que publica el INDEC. Es decir, muy similar a la fórmula de movilidad de la ley 27.426, pero con una proporción idéntica de ambos indicadores.

Finalmente, el día 20 de julio el tribunal rechazó un recurso de aclaratoria, y señaló que "... resulta prístino del fallo que la determinación de la movilidad no admite un doble reajuste para un mismo período, como tampoco lapsos desconsiderados que constituyan 'tiempos muertos' sin actualización ..."

V. Los argumentos y su análisis

El principal argumento del fallo se podría resumir expresando que los aumentos otorgados a través de los decretos no cumplen con el objetivo de la movilidad, consistente en mantener el nivel de vida del jubilado. Y esto es así, porque dichos incrementos fueron escasos, ya que representaron un 8,56%, mientras que según la ley 27.426 habría correspondido un aumento muy superior (23,70% se expresa en la sentencia).

(10) B.O. del 30/06/2020. La ley 27.551 fue sancionada el 11 de junio de 2020.

El razonamiento que hace el tribunal podría sintetizarse de la siguiente manera.

La movilidad es una garantía que se encuentra consagrada en el art. 14 bis de la CN **(11)**. El Congreso de la Nación tiene facultades para reglamentar dicha garantía. Para dilucidar si la facultad legislativa se ejerce respetando la Constitución, es necesario comprender qué alcance se le ha dado a la movilidad en la jurisprudencia de la CS.

En tal cometido, el tribunal recurrió a lo expresado en el voto del ministro Maqueda en el precedente "Sánchez, María del Carmen" **(12)**, donde señaló que "... el convencional Martella sostuvo que 'deseamos una jubilación móvil para mantener a las personas jubiladas o pensionadas con una asignación que les suponga siempre el mismo standard de vida...' (Convención Nacional Constituyente 1957 - Diario de Sesiones, T. II, pág. 1249)".

Luego se basó en lo resuelto por el Máximo Tribunal en el caso "Badaro" **(13)**, que en relación al art. 14 bis sostuvo: "Para conferir eficacia a la finalidad protectora de la ley fundamental, su reglamentación debe guardar una razonable vinculación con los cambios que afectan al estándar de vida que se pretende resguardar, lo que no sucede si el régimen en cuestión termina desconociendo la realidad que debe atender (Fallos: 327:3677), con correcciones en los haberes que se apartan por completo de los indicadores económicos".

(11) En su parte pertinente, el art. 14 bis de la CN establece: "... El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna."

(12) CSJN, voto del Dr. Maqueda, consid. 6°, 17/05/2005, "Sánchez, María del Carmen c/ Anses s/ Reajustes varios", Fallos: 328:1602

(13) CSJN, consid. 16°, 26/11/2007, "Badaro, Adolfo Valentín c/ Anses s/ Reajustes varios", Fallos: 330:4866.

Pero ¿cuáles son los indicadores económicos de los cuales los aumentos no deben apartarse? En el considerando siguiente del mismo precedente está la respuesta: “Que tal defecto se comprueba en el caso pues, frente a subas en el nivel de precios del 91,26% en el período examinado y modificaciones en los salarios del 88,57%, según el Instituto Nacional de Estadística y Censos, la prestación del actor se encuentra alcanzada solo por el incremento general del 11% dispuesto por el dec. 764/06 en ese mismo lapso, guarismos que acreditan suficientemente la pérdida invocada por el apelante”.

Para nuestra Corte Suprema de Justicia, los parámetros para determinar si los aumentos otorgados permiten mantener el nivel de vida del jubilado, son la evolución de los precios y la de los salarios. Estos dos indicadores están incluidos en la ley de movilidad actualmente suspendida, a través del Índice de Precios al Consumidor (IPC) y el RIPTE.

Con fundamento en lo expresado, el tribunal situado en Salta concluyó: “... la movilidad jubilatoria no puede desatender su propósito primordial de servir de herramienta para procurar mantener el nivel de vida ... En esa inteligencia, cabe afirmar que el desfase verificado en este tiempo entre el porcentual señalado —8,56%— y el índice combinado vigente hasta la suspensión —23,70%, según fuentes informativas diversas y mayormente coincidentes (ambos en su versión acumulada), revela una situación de insuficiencia que impide legitimar el aumento referido. Por ello, forzoso es concluir que el incremento aludido se presenta ineficaz para ‘mantener la suficiencia de las prestaciones’ o para ‘garantizar cierta estabilidad real’ en los beneficios previsionales”.

Sosteniéndose en dicho razonamiento, la sentencia expone la contradicción entre el objetivo declamado en los decretos y la solución elegida “... puesto que si el propósito perseguido es el de mantener la suficiencia de las prestaciones y atender al precepto de movilidad como sinónimo de estabilidad

real de los haberes” como se expresa en los dec. 163 y 542 (14), “no se explica la suspensión del régimen vigente —27.426—, que contempla un índice combinado integrado en un 70% por una variable inflacionaria y, por tanto, atiende principalmente a las alternativas vinculadas al costo de vida”.

En base a lo expresado, que constituye el corazón de la argumentación, se podría concluir que los aumentos otorgados no respetan la garantía constitucional de movilidad, porque son inferiores a los dispuestos por la suspendida ley 27.426. Sin embargo, es importante aclarar que si bien es razonable efectuar la comparación con dicha ley —como se hizo en la sentencia—, porque su fórmula contiene la variación de los índices de precios (IPC) y salarios (RIPTE), lo correcto sería comparar directamente con la evolución de dichos índices, u otros representativos.

La conclusión del tribunal podría ser la misma, ya que en el segundo semestre de 2019 —período que corresponde considerar— el IPC tuvo una variación del 25,68%, y el RIPTE una del 19,21%.

Otro aspecto para resaltar es que el tribunal, en una decisión que no parece acertada, optó por no tomar en cuenta el monto fijo de \$1.500 dispuesto en el dec. 163, a los fines de efectuar la comparación aludida. Si se incluyeran, el aumento ascendería a 19,88% en los haberes mínimos, y la conclusión se podría tornar gris en estos casos, dado que el aumento recibido sería similar a la variación del RIPTE.

En sus fundamentos, el tribunal también destacó que la normativa cuestionada no respeta tres principios fundamentales en la materia: el de legalidad, el de sustitutividad y el de proporcionalidad.

El primero se ve trastocado porque se ha suspendido una ley, para aplicar en su lugar decretos que no responden “... a un lineamiento objetivo, lógico y racional ...” Y esto último es así por dos motivos. Por un lado,

(14) B.O. del 18/06/2020.

porque los porcentajes de aumento definidos son completamente discrecionales, carecen de relación “... con cualquier criterio objetivo de ponderación o mensura...”. Y por el otro, porque se anunció como “... una medida superadora a las que fueron adoptadas a través de los índices que se encontraban vigentes...”, pero no lo son, porque “... los incrementos verificados mediante los dec. 163/20 y 495/20 —que en los haberes mínimos alcanzan la suma de \$16.864,05—, no permiten siquiera en estos casos —donde supuestamente se ubica el sector más favorecido— alcanzar el valor que hubieren contabilizado mediante la aplicación de los índices derivados de la aplicación de la ley 27.426 —cuya variación arroja para idénticos beneficios un valor de \$17.403,28 ...”

Con respecto al principio de sustituidad, que consagra al haber jubilatorio como sustituto del salario, el tribunal sostuvo que “... toda regla que pretenda desvincular el nivel prestacional de su correspondiente equivalencia económica con el salario de actividad y su correspondiente nivel de vida, se transforma en una norma contrapuesta al sentido constitucional que impregna la garantía del art. 14 bis de la CN”.

Y por último, en atención a la proporcionalidad que debe existir entre el haber y el salario sobre el cual se hicieron aportes, expresó en forma contundente que toda medida que tenga por fin limitar, reducir o “achatar la pirámide” de las prestaciones, prescindiendo o despreciando el mayor esfuerzo contributivo realizado por el beneficiario durante su vida activa, podría considerarse atentatoria del “principio de proporcionalidad”.

VI. La solución adoptada y sus particularidades

En primer lugar, resulta llamativo que luego de la contundente argumentación desarrollada, no se haya declarado la inconstitucionalidad de las normas involucradas.

La justificación brindada es que “las disposiciones relativas a la movilidad dispuesta a partir de la sanción de la ley 27.541 —y sus decretos consecuentes—, no provocarían, por sí mismas, una violación a la garantía de movilidad —la que de hecho se reconoce—, sino que su escasa magnitud muestra que no es lo suficientemente representativa de la pérdida sufrida en orden a asegurar el mantenimiento del nivel de vida del jubilado, que es lo propugnado o asegurado por la garantía constitucional, como modo de no desnaturalizar los derechos en cuestión”.

Dicho criterio difiere del que tomó la Corte Suprema en el citado caso “Badaro”, bastante similar al aquí comentado. Allí también se cuestionó la escasa magnitud del aumento —como se desprende de la transcripción efectuada más arriba—, y sin embargo, se declaró la inconstitucionalidad de la norma involucrada. Una solución más ruidosa, pero menos cuestionable.

El punto más sorpresivo del fallo es la elección del índice establecido en la ley 27.551 para actualizar el precio del alquiler, como piso mínimo que deben alcanzar los aumentos por movilidad.

Como positivo, hay que señalar que al estar compuesto en mitades por el IPC y el RIPTE, el índice elegido respeta los parámetros —precios y salarios— que la Corte ha señalado como indicadores económicos representativos del estándar de vida. También, que es un índice recientemente elegido por el Congreso de la Nación. Y además, es casi idéntico al establecido en la actual ley de movilidad, hoy suspendida.

Se le puede cuestionar, en cambio, que es un índice extraño a la controversia planteada en el expediente y a la materia en cuestión. De hecho, los análisis efectuados a lo largo de la sentencia, se realizaron en función de los resultados que arroja la ley 27.426. Entonces, si los dos índices son muy parecidos, y toda la línea argumental se basó en uno de ellos, que además fue

elegido por el legislador específicamente para la movilidad —aunque hoy se encuentre suspendida—, ¿por qué no elegir este?

Y aquí se arriba quizás al punto más incongruente de la sentencia, para lo cual es preciso recordar que en la transición que se produjo en diciembre de 2017 entre la anterior ley 26.417 y la hoy suspendida, el tribunal resolvió que para el aumento de marzo de 2018 debe aplicarse la fórmula de la primera, elaborada en base a salarios y recaudación de impuestos.

Si bien considera que cuando se cambió la fórmula, en diciembre de 2017, no se había devengado el derecho a que la movilidad relacionada con las variables de ese semestre —a pagar en marzo de 2018— se calculara conf. la fórmula que se derogaba, afirmó que “... no puede afectarse, sin lesión censurable, un derecho que ciertamente ha superado el estándar de mera expectativa y que debe reputarse incorporado al patrimonio ...”

Sin embargo, y aquí se encuentra la incongruencia, en el primer semestre de este año se produjo una situación idéntica, pero el tribunal no aplicó ese mismo criterio. Los aumentos de marzo y junio pasados corresponden a la evolución de las variables económicas del tercer y cuarto trimestre de 2019. A fin de mantener la coherencia, aplicando el mismo criterio que para el aumento de marzo de 2018, el tribunal debería haber dispuesto que los aumentos de marzo y junio de este año se efectuaran aplicando la ley 27.426.

Como se explicó, no lo hizo. Y optó por introducir el índice de la ley 27.551, para lo cual tuvo primero que efectuar una extensa argumentación de 46 carillas, en vez de los 4 párrafos que utilizó para justificar su decisión con respecto al aumento de marzo de 2018.

En diciembre de 2017 se desconocía cuál sería el aumento de marzo del año siguiente, debido a la complejidad de la fórmula, que dependía de la recaudación. En cambio en diciembre de 2019, ya se sabía que

el aumento de marzo de 2020 sería del 11,56%, atento la sencillez y transparencia de la fórmula. Pareciera que si en algún momento podía haber más que una mera expectativa, no era en 2017, sino en 2019. ¿Puede un jubilado en diciembre de 2017 tener incorporado el derecho a que su próximo aumento de marzo se calcule con una fórmula que no sabe cuánto da, y a la vez, no tener ese derecho en diciembre de 2019 con respecto al de marzo siguiente, que sí sabe cuánto da?

VII. Conclusiones

La sentencia dictada en el caso “Caliva” se destaca por ser la primera que ha cuestionado los aumentos jubilatorios establecidos a través de los dec. 163 y 495, para los meses de marzo y junio de este año.

El alcance que el tribunal le otorga a la garantía constitucional de la movilidad, esto es, el deber de mantener el nivel de vida del jubilado, se encuentra sólidamente respaldado por los antecedentes jurisprudenciales, en particular, de la CS.

La comparación que se efectúa con el aumento que correspondería por la ley 27.426 y que demuestra que los aumentos otorgados son escasos, resulta acertada en atención a que dicha ley contempla la variación de los precios y de los salarios, que son los parámetros que la propia Corte utilizó en el precedente “Badaro”.

Esa construcción lógica permite concluir que el fallo es un justo freno a la decisión del Estado de reducir los aumentos que tienen derecho a recibir los jubilados.

La forma de contabilizar los aumentos otorgados —excluyendo el monto fijo— y la incongruencia entre el criterio adoptado para la transición de 2018 y para la de 2020, constituyen dos aspectos cuestionables, que seguramente los próximos fallos resolverán de distinta manera.

Apenas pasaron unos meses desde la suspensión de la movilidad, por lo que resulta prematuro predecir cómo se re-

solverá la cuestión. Pero el caso del señor Caliva inició un nuevo período de sentencias descalificando la movilidad otorgada discrecionalmente por el Estado. Hace casi 13 años, nuestro Máximo Tribunal resolvía el caso “Badaro” y determinaba que la movilidad dispuesta por el Estado entre los años 2002 y 2006 era insuficiente y por lo tanto inconstitucional. Luego siguieron cientos de miles de juicios y años de demora para cobrar, ante la desidia del Estado, que recién a partir del año 2016 con la

ley 27.260 **(15)** de Reparación Histórica, decidió brindar una solución a los jubilados perjudicados.

La magnitud de los próximos aumentos jubilatorios y el concienzudo análisis que realicen nuestros magistrados determinarán si, como todo parece indicar, los jubilados necesitarán obtener un nuevo fallo “Badaro” para que les reconozcan la movilidad que les garantiza la CN.

(15) B.O. del 22/07/2016.

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

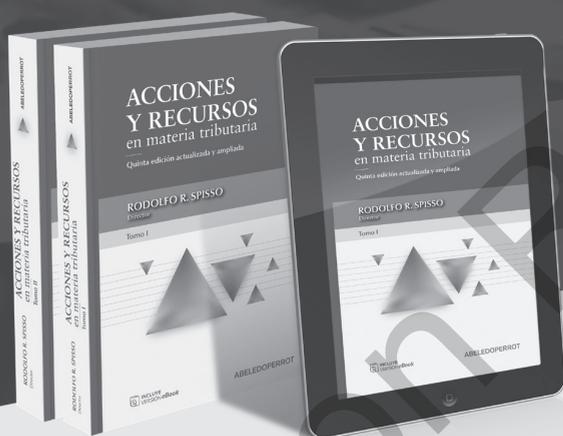
Thomson Reuters

ABELEDOPERROT

LANZAMIENTO

ACCIONES Y RECURSOS EN MATERIA TRIBUTARIA

5.^a edición actualizada y ampliada



**Rodolfo R.
Spisso**
(Director)



2 tomos + eBook

Las regulaciones en materia de procedimiento tributario muchas veces reniegan del principio de la igualdad de las partes de la relación tributaria material y procesal.

Las ejecuciones fiscales, la regla del *solve et repete*, la clausura preventiva, la obligatoriedad del domicilio electrónico, entre otras cuestiones, son claros ejemplos de lo mencionado precedentemente.

Además, en el tomo II de la obra, al analizar la doctrina de la Corte Suprema de la Nación y tribunales inferiores, se han seleccionado determinadas sentencias cuyas proyecciones tienen gran trascendencia en materia tributaria.

La obra se enriquece con la inestimable colaboración de reconocidos autores, con actuación en el ámbito provincial, que nos trazan un panorama de la doctrina tributaria de los tribunales locales.

Adquiera la obra llamando al **0810-266-4444**
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**



the answer company™
THOMSON REUTERS®



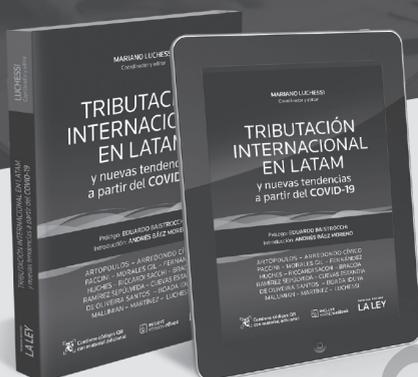
Seguí nuestra nueva página
de **LinkedIn** con **contenido
específico** para contadores.

f ThomsonReutersLaLey
t @TRLaLey
in ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

LANZAMIENTO 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 **LinkedIn** con **contenido
específico para contadores.**

 ThomsonReutersLaLey
 @TRLaLey
 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