

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 88

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.: 4378-4700 / 0810-266-4444

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

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

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

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

Se terminó de imprimir en la 2da. quincena de 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

ÍNDICE

TRIBUTARIO NACIONAL

OPINIÓN

El nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales <i>Darío Rajmilovich</i>	5
La “nueva” Ley de Economía del Conocimiento <i>Marcos Zocaro</i>	14
Facturación “M” y riesgo fiscal “APOC” <i>Jorge Saverio Martinata - Matías Horacio Cabral</i>	20
Ajuste por inflación impositivo: ¿qué sucede frente a la muerte del contribuyente? <i>Richard L. Amaro Gómez</i>	25
El nuevo Régimen de Información Anual de Participaciones Societarias de la RG 4697 <i>Sebastián Ceci Uroz</i>	28
Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento reformulado durante el actual Gobierno <i>Santiago A. Cambra</i>	35
El nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales <i>Silvina É. Coronello</i>	49
Cuestiones controvertidas del nuevo Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento <i>Lucas Gutiérrez</i>	54
Una importante sentencia que admite la aplicación del ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2018 <i>Marcos Torassa - Gastón Vidal Quera</i>	57

NOVEDADES TRIBUTARIAS

Beneficio para contribuyentes cumplidores: RG 4855/2020 <i>Leandro D. Pais</i>	63
Moratoria ampliada. Novedades varias, beneficio a contribuyentes cumplidores y prórroga <i>María Cecilia Signanini - Roque T. Claramunt</i>	68

PENAL TRIBUTARIO

Juicio por jurados <i>Ana Clara Marconi</i>	79
--	----

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Reseña de jurisprudencia <i>Gabriela Figueroa</i>	87
--	----

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Exención de pago temporal de ingresos brutos para ciertas actividades gastronómicas en CABA <i>Ricardo H. Ferraro</i>	95
Autonomía de la CABA y competencia originaria de la CSJN: habilitación de la feria del máximo tribunal para dictar un fallo en la materia <i>María Julieta Canobbio</i>	99

ACTUACIÓN PROFESIONAL

LABORAL Y PREVISIONAL

Aplicación Práctica

Régimen de Contrato de Trabajo Personal de Casas Particulares <i>Mirta Noemí Userpater</i>	127
---	-----

TRIBUTARIO NACIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

El nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales

Darío Rajmilovich^(*)

El presente régimen de información como dirección de política tributaria viene a implementar en el ámbito nacional las recomendaciones emergentes de la Acción N.º 12 de BEPS, proyecto del cual la República Argentina forma parte.

I. Introducción

Con fecha 20 de octubre de 2020, se publicó en el BO la RG (AFIP) 4838/2020 ("la resolución general") que dispone un régimen de información de planificaciones fiscales ("el Régimen de Información").

La iniciativa se enmarca en la Acción 12 del proyecto BEPS (1), si bien es notoria la falta de referencia de este antecedente en los considerandos de la resolución general.

Las finalidades del Régimen de Información apuntan a los efectos preventivo (evaluación de riesgo), disuasorio y el aumento de la transparencia en materia tributaria.

A continuación se desarrolla su contenido en el marco de algunas iniciativas y medidas análogas de derecho comparado relativas a:

a) Mecanismos de revelación de esquemas reportables (México, Estados Unidos

de América (EEUU), Gran Bretaña, Irlanda, Sudáfrica, Canadá, entre otros).

b) Publicación y actualización de un catálogo de esquemas tributarios (Chile).

Del análisis del Régimen de Información pareciera haber seguido el modelo de la legislación mexicana (2), vigente a partir del 1º de enero de 2020, con la particularidad que en México se dispuso por ley mientras que la resolución general carece de los cánones de legalidad que requiere un medida como la presente con proyección en ámbitos constitucionales [p.ej. Protección de Datos Personales (3), Secreto Profesional (4)].

No me concentraré en estos aspectos, solo advertir que cuestiones tan sensibles al sistema democrático y republicano de gobierno como el derecho a la intimidad (5) deberían ser materia de un proyecto de ley que se discuta en su ámbito natural: el Congreso de la Nación.

(*) Titular del estudio Rajmilovich Forcada & Asociados. Especialista en Tributación UBA.

(1) Proyecto en que participa la República Argentina. Con fecha 19 de julio de 2013, la OCDE publicó el Plan de Acción sobre "Erosión de Base y Deslocalización de Utilidades" ("Base Erosion and Profit Shifting" o BEPS por su sigla en inglés), el cual incluye 15 Acciones específicas conducentes prevenir las estrategias BEPS. Entre tales Acciones, la N° 12 se refiere a "Requerir a los contribuyentes información sobre esquemas de planificación fiscal agresiva", habiéndose publicado el informe en octubre de 2015, véase en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es> ("Informe BEPS Acción N° 12").

(2) Título Sexto del Código Fiscal de la Federación (CCF) denominado: "De la revelación de esquemas reportables" que consta de un Capítulo Único que comprende los artículos 197 al 202 CCF.

(3) Ley 25.326

(4) Regulados en los Códigos de Ética en profesionales de ciencias económicas y abogacía.

(5) En tal sentido, el art. 44 de la ley 25.326 establece que las normas de la ley contenidas en los Capítulos I, II, III y IV, y art. 32 son de orden público y de aplicación en lo pertinente en todo el territorio nacional.

II. Desarrollo

II.1. *Ámbito objetivo de aplicación (art. 1º)*

La resolución general establece un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (IPF), que comprende a las “planificaciones fiscales nacionales” (art. 3º), a las “planificaciones fiscales internacionales” (art. 4º), y a otras planificaciones fiscales que revistan igual naturaleza a las allí previstas.

Es criticable esta última fórmula genérica de “otras planificaciones fiscales” reportables apelando a un concepto indeterminado como “igual naturaleza”. En tal sentido, el término “naturaleza” se define: “especie, género, clase” (6).

Por su propia “naturaleza” (valga la redundancia) los regímenes de información deben prever en forma precisa, estricta y objetiva los supuestos alcanzados, los sujetos y los datos a informar, siendo incompatible con su mismo objeto una fórmula genérica como la indicada.

Como veremos en todos los aspectos de la resolución general, esta está teñida de un matiz de indeterminación que menoscaba la seguridad jurídica del Régimen de Información.

II.2. *Ámbito subjetivo de aplicación (arts. 6º, 7º y 8º)*

La obligación de informar una planificación fiscal deberá ser cumplida por los siguientes sujetos:

a) Contribuyentes: cuando participen en una planificación fiscal comprendida en la resolución general.

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 planificación

fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros.

Esta definición de “asesor fiscal” desborda los contornos racionales del concepto básico, al incluir a quienes “opinen” o “realicen cualquier actividad relacionada con la implementación”, lo cual *stricto sensu* involucra a cualquier director que participe de reuniones informativas en que se trate tales esquemas, escribanos, contadores públicos que participen en tareas de *compliance*, gestores etc. lo cual dista de la finalidad del régimen y del alcance de las recomendaciones del Informe BEPS N° 12 (7) que los define como toda “persona que presta ayuda, asistencia o asesoramiento material acerca del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de los aspectos fiscales de una operación, de forma que esta quede sujeta a declaración”. En esta definición se destaca el término “material”, ausente en el texto de la resolución general.

A mi juicio, es erróneo que el “asesor fiscal” actúe como agente de información ya que su función típica es la de servir a su cliente como un consejero técnico, asesorándolo en cuestiones tributarias, sin instigarlo a utilizar o implementar una estructura sujeta a declaración.

Llamativamente se omite la mención del “promotor”, los cuales en el Informe BEPS N° 12 comprende a toda “persona responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de las ventajas fiscales de una estructura sujeta a declaración, o que participe en cualquiera de estas actividades en el marco de la prestación de servicios tributarios”. Se aprecia que la responsabilidad del “promotor” en la materia es superior a la de los “asesor fiscal” ya que aquel es el ideólogo del diseño y/o la implementación del mecanismo bajo declaración.

(6) Diccionario de la lengua española, "Real Academia Española", actualización 2019, 10º acepción.

(7) Pág. 37. Asimismo, en el marco de la Unión Europea, la Directiva 2011/2016 UE denomina a "asesores" y "promotores" como "intermediarios fiscales".

El art. 6° de la RG indica que 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 planificación fiscal comprendida en los términos de la resolución general, independientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa o indirectamente.

El art. 7° dispone que la obligación de informar constituye una obligación autónoma de cada uno de los sujetos obligados, y que el cumplimiento del régimen de información por uno de los sujetos obligados no libera al resto de la obligación de informar, con las excepciones previstas en el art. 8°.

En tal sentido, el art. 8° establece que cuando el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional a los efectos de la resolución general, deberá notificar al contribuyente tal circunstancia, accediendo al sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gov.ar>) mediante la utilización de la Clave Fiscal, e ingresar al servicio denominado "Régimen IPF", opción "Secreto Profesional". En este caso, el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio.

En el derecho comparado el ámbito subjetivo suele ser más limitado, sea que informa el asesor y/o el promotor, o el contribuyente cuando el promotor es no residente, o se trata de un mecanismo desarrollado en el seno interno de la empresa y asimismo el cumplimiento de la comunicación por un sujeto libera a los restantes.

En efecto, en el derecho comparado se observan las siguientes variantes:

a) Solo informa el promotor, salvo que no existe promotor (caso de estructuras diseñadas internamente por la empresa) o se trate de un no residente o aplique el derecho al secreto profesional, en cuyos supuestos informa el contribuyente.

- Reino Unido.

- Irlanda.

- Portugal.

- Sudáfrica.

b) Informa el promotor, el asesor y el contribuyente. No obstante, el promotor y asesor es la persona que asiste, ayuda o asesora materialmente con respecto a la organización, gestión, promoción, venta, implantación, aseguramiento o ejecución de cualquier operación sujeta a declaración, siempre y cuando supere determinado umbral de ganancia bruta dependiendo del tipo de contribuyente y de operación.

- EE.UU.

c) Informa el promotor, el asesor o el contribuyente, cualquier de ellos que presente la información completa libera a los otros.

- México.

- Canadá.

II.3. Señales distintivas (hallmarks) (arts. 3° y 4°)

Se identifican como hechos, indicios o características que implican la obligación de declarar la estructura.

Las señales distintas pueden ser generales o específicas.

Son ejemplos de señales distintivas generales:

a) Cláusula de confidencialidad: el contribuyente se compromete a no revelar a terceros (otros intermediarios fiscales o la Autoridad Fiscal) ni la forma en que el mecanismo genera la ventaja fiscal ni el nombre de promotor o asesor, cláusula que obliga al cliente frente al promotor o asesor.

b) Comisión muy elevada o contingente: el intermediario fiscal tiene derecho a percibir honorarios o demás retribución en función a la ventaja fiscal (comisión muy

elevada) o a la consecución efectiva de la ventaja fiscal (comisión contingente).

c) Utilización de formularios normalizados: se emplean documentos o formularios normalizados para un conjunto de contribuyentes los cuales no requieren ser adaptados al caso particular.

Son ejemplos de señales distintivas específicas:

- a) Estructuras de creación de pérdidas.
- b) Estructuras de transformación de rentas.
- c) Operaciones circulares.

La resolución general establece solo señales distintivas específicas, segmentadas en dos (8) categorías:

- a) Planificaciones fiscales nacionales (art. 3°).

Una planificación fiscal nacional comprende a "todo acuerdo, esquema, plan 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" ("el Esquema").

En primer lugar debería definirse qué se entiende por "que se desarrolle en la República Argentina". Por ejemplo, si un residente fiscal argentino aporta acciones de una sociedad del exterior a un fideicomiso argentino o a una sociedad argentina, ¿se trata de una planificación fiscal nacional o internacional? Del mismo modo, cabe la misma pregunta anterior en el caso de una sociedad argentina que distribuye dividendos en especie a favor de un accionista (persona humana residente en el país) y lo abona mediante la entrega de activos financieros en el exterior.

(8) Título Sexto del Código Fiscal de la Federación (CCF) denominado: "De la revelación de esquemas reportables" que consta de un Capítulo Único que comprende los artículos 197 al 202 CCF.

La normativa, también en este caso, debería ser explícita y casuística a fin de encuadrar cada caso en la categoría correspondiente.

En ese marco, la resolución general establece que serán consideradas como tales y deberán informarse aquellas planificaciones fiscales nacionales que se encuentren contempladas en el micrositio "Régimen de Información de Planificaciones Fiscales" a estar disponible en el sitio web del Organismo (<http://www.afip.gob.ar>).

Si bien el Régimen de Información para planificaciones fiscales nacionales es cerrado, sería deseable que en la lista de Esquemas se defina con precisión objetiva y bajo un formato de tipo casuístico los conceptos de "ventaja fiscal" y "cualquier otro tipo de beneficio".

En tal sentido:

- ¿Cómo se determina la existencia de una ventaja o beneficio? Para ello hay que precisar la base de comparación (*baseline*) contra la cual se pueda concluir que existe dicha ventaja o beneficio. Se aprecia que el *baseline* no es la alternativa más onerosa para encuadrar determinado acto o estructura, sino la alternativa más costo-eficiente en el marco de la *intentio facti* que persigue el contribuyente, la cual se conecta a causa jurídico-social del negocio efectivamente realizado (9).

(9) Resulta interesante la definición de "abuso de las formas jurídicas" en el Código Tributario Chileno (norma que se vincula con la publicación de un catálogo de Esquemas Tributarios por el Servicio de Impuestos Interiores), art. 4° ter, "Los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso. Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o

- ¿Alcanza que se derive una ventaja fiscal del Esquema; o se requiere además que se carezca de un propósito familiar, económico o de negocios de la estructura adoptada; o que la motivación principal o única sea fiscal?

Como antes expresé, se trata de una categoría cerrada (*numerus clausus*) en el sentido de que deben informarse los acuerdos, esquemas, planes o demás acciones de los resulten ventajas fiscales o cualquier otro tipo de beneficio y encuadre como planificación fiscal nacional.

Sería importante que los elementos que se publique de los Esquemas sean suficientemente descriptivos de su alcance y operatoria (con un nivel de precisión compatible al que se exige a los agentes de información en el art. 11 de la resolución general), por ejemplo siguiendo el modelo del catálogo de esquemas tributarios publicados por el fisco chileno (SII) en el cual se informan 60 esquemas con los siguientes datos:

- Descripción sucinta del caso.
- Doctrina del caso.
- Situación concreta.
- Consecuencia tributaria.
- Normativa legal aplicable.

b) Planificaciones fiscales internacionales (art. 4°):

Una planificación fiscal internacional incluye “a todo acuerdo, esquema, plan 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

jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria. En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley”.

República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior”.

También en este caso se requiere de mayores precisiones para delimitar el verdadero alcance de la norma. ¿Qué significa un Esquema “que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior”? Por ejemplo, las operaciones (por ejemplo cesiones de intangibles) entre dos sociedades o unidades en el exterior cuyo titular es residente fiscal argentino, de acuerdo a la citada definición no quedarían incluidas en el concepto de planificación fiscal internacional. Por otro lado, ¿qué implica el término “que involucre”? En el caso de una reorganización internacional que modifique la controlante indirecta de la sociedad argentina pero no la controlante directa y de ahí en una instancia posterior la sociedad argentina pueda acceder al goce de un convenio para evitar la doble imposición (CDI) con la jurisdicción de la controlante, ¿queda o no incluida? Estrictamente no porque la reorganización en cuestión tiene efectos en el exterior toda vez que la sociedad argentina no experimentó ningún cambio.

A diferencia del caso de las planificaciones fiscales nacionales, en el caso de las internacionales, el mecanismo no es cerrado sino abierto.

Es decir, se requiere calificar la existencia de un Esquema de planificación fiscal internacional del que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro beneficio a efectos de que se genere la obligación de informar.

El art. 4° establece que “se considerará especialmente que existe una planificación fiscal internacional en los términos del régimen implementado por la presente, cuando se verifique/n alguna/s de las siguientes situaciones:

“a) 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 interna-

cional, se permita la locación **(10)** de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información.

“b) Se encuentren involucradas jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

“c) 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.

“d) La persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal posea doble residencia fiscal.

“e) Cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (*trusts* 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.

“f) Se encuentre específicamente contemplada en el microsítio”.

Se observa que la definición de los Esquemas se efectúa por sus efectos más que por su configuración interna específica.

Por ejemplo:

- En el ítem a), la referencia “se utilicen sociedades para el aprovechamiento de convenios para evitar la doble imposición”, implica comunicar cualquier transacción en que participe una vinculada **(11)** residente en una jurisdicción en que resulte aplicable un CDI?

(10) Entiendo que la norma quiso referirse a la “alocación” de bases imponibles.

(11) La remisión a operaciones con vinculadas surge del término “se utilicen”, el cual denota una elección discrecional de la sociedad proveedora o prestadora.

- En el ítem c), la referencia a “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” no parece cubrir situaciones de “arbitraje de tasa”, es decir, diferencias de tasas legales del impuesto a la renta corporativo entre las jurisdicciones de la jurisdicción de residencia y fuente o de utilización de sociedades de *trading* o intermediarias en general que derivan un porcentaje relevante de sus ingresos totales a terceras jurisdicciones **(12)**.

- En el ítem e), la referencia a “cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (*trusts* o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior” debería requerir alguna aclaración sobre los supuestos que encuadran en la categoría de planificación fiscal internacional, dado que si el fin es de protección patrimonial, el encapsulamiento de un activo sujeto a un proceso de venta o un fin sucesorio y transición familiar no están dado los presupuestos fácticos de la figura. Asimismo, si involucrara la totalidad de los fideicomisos, *trusts* y figuras similares del exterior se observa un solapamiento con el régimen de información que regula la RG (AFIP) 3312/2012.

Cabe indicar que el ítem f) (se encuentre específicamente contemplada en el Microsítio AFIP) tiene un efecto distinto al caso de las planificaciones fiscales nacionales, toda vez que su función no es restrictiva sino ampliatoria de los Esquemas a informar.

Es decir, en este caso se informan:

- los Esquemas específicamente contemplados en el microsítio de AFIP, y

- los demás Esquemas que encuadren en la categoría normativa de planificación fiscal internacional.

(12) Situación cubierta por la Cláusula Limitación de Beneficios (LOF por su sigla en inglés) en los últimos CDI firmados por nuestro país (p.ej. Chile, México, etc.).

En el derecho comparado se observan las siguientes variantes de señas distintivas:

a) Generales:

Confidencialidad

- Reino Unido.

- Irlanda.

- EE.UU.

- Canadá.

Comisión muy elevada

- Reino Unido.

- Irlanda.

Comisión orientada a resultados

- Canadá.

- Sudáfrica.

Producto fiscal normalizado

- Reino Unido.

- Irlanda.

Operaciones con protección contractual o que limitan la responsabilidad del promotor

- EE.UU.

- Canadá.

- Portugal.

Operación de elusión (genera ventaja fiscal y no cabe considerar que se ha realizado fundamentalmente por motivos distintos de la obtención de la ventaja fiscal)

- Canadá.

Operación que implica un gasto tributario y no contable, o que implica un ingreso contable y no tributario

- Sudáfrica.

b) Específicas:

Estructuras de pérdidas

- Reino Unido.

- Irlanda.

- Portugal.

Participación en entidades exentas o sujetas a un régimen fiscal especialmente favorable

- Portugal.

Arrendamientos financieros o leasing

- Reino Unido.

- Irlanda.

Instrumentos de deuda o de capital híbridos

- Sudáfrica.

Estructuras que dan lugar a reclasificación de rentas (p.ej. arrendamientos financieros o instrumentos híbridos)

- Portugal.

Rentas del trabajo

- Reino Unido.

- Irlanda.

Operaciones catalogadas (constitutivas de elusión fiscal)

- EE.UU.

- Sudáfrica.

Operaciones de interés fiscal (no constitutivas de elusión fiscal)

- EE.UU.

II.4. Plazos para informar (art. 9°)

Las planificaciones fiscales nacionales deberán ser informadas hasta el último día del mes siguiente al de cierre del período fiscal en el que se implementó la planificación fiscal.

Las planificaciones fiscales internacionales deberán ser informadas dentro de los diez **(13)** días de comenzada su implementación. 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.

II.5. Período de transición (art. 10)

Las planificaciones fiscales comprendidas en el régimen establecido en la resolución general que hayan sido implementadas desde el 01/01/2019 hasta la fecha de su publicación (20/10/2020) o que hubiesen sido implementadas con anterioridad a la primera fecha antes indicada y subsistan al 20/10/2020, deberán ser informadas hasta el 29/01/2021.

Esta disposición es muy objetable desde el plano constitucional al alcanzar retroactivamente a Esquemas ya implementados bajo un ordenamiento que no exigía el Régimen de Información en cuestión.

Ello sin perjuicio que, a todo evento, las facultades de control y fiscalización del Fisco no quedan enervadas en ningún caso a efectos de verificar la legalidad y el encuadre tributario adecuado efectuado por los contribuyentes respecto de las estructuras montadas antes de la vigencia de la resolución general.

II.6. Información requerida sobre una planificación fiscal (art. 11)

El art. 11 de la resolución general establece que 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.

(13) La remisión a operaciones con vinculadas surgida del término "se utilicen", el cual denota una elección discrecional de la sociedad proveedora o prestadora.

Se entiende que el deber de informar en cuestión 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.

II.7. Forma de la presentación (art. 12)

La información de las planificaciones fiscales se presentará de acuerdo a los montos, condiciones y requisitos establecidos en el micrositio "Régimen de Información de Planificaciones Fiscales" disponible en el sitio web de esta Administración Federal (<http://www.afip.gov.ar>), y se enviará mediante alguna de las siguientes modalidades:

a) El servicio denominado "Régimen IPF", disponible en el sitio web del Organismo (<http://www.afip.gov.ar>), al que se accede utilizando la Clave Fiscal obtenida según el procedimiento establecido por la RG 3713, sus modificatorias y complementarias.

b) El intercambio de información basado en "WebService". Las especificaciones técnicas del intercambio de información basado en "WebService" así como las características, funcionalidades y demás aspectos técnicos del aludido servicio, podrán consultarse en el mencionado micrositio.

Como constancia de la presentación efectuada, el sistema emitirá un formulario de declaración jurada que servirá como acuse de recibo.

II.8. Sanciones por incumplimiento (arts. 13, 14 y 15)

El cumplimiento de la obligación de información establecida en la resolución general será requisito para la tramitación de solicitudes que efectúen los sujetos obligados por el presente Régimen de Información, a partir de su vigencia, referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por este Organismo, a la ob-

tención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsional, entre otras solicitudes.

Adicionalmente, ante el incumplimiento al presente régimen, los sujetos obligados podrán ser pasibles del encuadramiento en una categoría creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo previsto en la RG 3.985 —Sistema de Percepción de Riesgo (SIPER)—.

El incumplimiento de las obligaciones contempladas en la presente resolución general 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.

Se aprecia que el incumplimiento del régimen de información genera, además de las consecuencias naturales de este tipo de incumplimientos (p.ej. sanciones de multas, encuadramiento en una categoría superior de riesgo en el SIPER, la tipificación de la omisión de informar como agravante) la aplicación de sanciones “impropias” o “anómalas” como la negativa en la tramitación de solicitudes presentadas ante la AFIP.

En tal sentido, cabe indicar que esta consecuencia se produce cuando no se presenta la comunicación, no cuando la presentación es tardía o incompleta y se subsana con posterioridad. Es decir, detectada la omisión total (omisión de presentación) o parcial (presentación incompleta o defectuosa), puede ser subsanada por el responsable, y de ese modo evitar o revertir la consecuencia de rechazo a la tramitación de la solicitud en cuestión, ello inclusive después de presentada la solicitud.

II.9. Disposiciones varias (art. 16)

El art. 16 aclara que el cumplimiento del deber de información establecido en el presente régimen no dará lugar a una aceptación o rechazo expreso o implícito por parte de esta Administración Federal, respecto de

la validez de los Esquemas utilizados ni del tratamiento tributario que les corresponde.

El art. 17 dispone que los datos relativos a una planificación fiscal recabados por aplicación del presente régimen podrán ser objeto de intercambio de información con las jurisdicciones con las cuales el país tenga vigentes instrumentos para el intercambio de información.

III. Conclusiones

El presente régimen de información como dirección de política tributaria viene a implementar en el ámbito nacional las recomendaciones emergentes de la Acción N° 12 de BEPS, proyecto del cual la República Argentina forma parte.

No obstante, a diferencia de la mayoría de los regímenes dispuestos por los países que implementaron mecanismos de revelación de esquemas reportables (en función de la Acción N° 12 de BEPS o con anterioridad) no se contemplan las señales distintivas generales que son las más contundentes para el cumplimiento del propósito inherentes a tales medidas.

Asimismo, se omite la mención a los promotores de los Esquemas, que son los sujetos a que se debería apuntar en forma preferencial en punto a la obligación de informar tales Esquemas, especialmente en el caso de productos fiscales normalizados, toda vez que tales Esquemas representan los que poseen mayor capacidad de daño a la consistencia del sistema tributario como un todo máxime en caso de propagación de tales esquemas en forma masiva.

Finalmente, cabe destacar la práctica de aquellos países que detallan las señales distintivas específicas de forma objetiva y casuística, sea por tratarse de operaciones catalogadas o de interés fiscal o de esquemas descriptos no solo por sus efectos sino por su contenido intrínseco a través de la descripción de su secuencia operativa y/o su falta de justificación o propósito económico, comercial o familiar al margen de la obtención de la ventaja fiscal o cuando este último resultado es la finalidad razonablemente principal del Esquema.

La “nueva” Ley de Economía del Conocimiento

Marcos Zocaro (*)

Teniéndose en cuenta el artículo previo "El Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento y su potencial impacto económico" (Zocaro, 2020), publicado en la Revista Impuestos - Práctica Profesional N.º LXVIII, página 15, el objetivo del presente trabajo es detallar y analizar las importantes modificaciones introducidas en el Régimen por la reciente ley 27.570.

I. Introducción

En el año 2004, mediante la aprobación de la ley 25.922 (BO 9/09/2004) se creó en Argentina el Régimen de Promoción de la Industria del *Software*, el cual benefició a dicho sector de la economía hasta finales de 2019. Y fue justamente con la intención de darle continuidad, incluso ampliando el universo de sectores beneficiarios, que en 2019 se sancionó la ley 27.506 (BO 10/06/2019) dando origen al Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (desde ahora, el “Régimen”).

Consistente en una batería de incentivos fiscales y previsionales que recaen, no ya solo sobre la industria del *software*, sino sobre todo el sector de la economía del conocimiento (inteligencia artificial, ciencia aplicada, servicios profesionales de exportación, etc.), este nuevo Régimen entró en vigor el 1/01/2020. Sin embargo, el 20 de enero de 2020, la Resolución 30 del Ministerio de Desarrollo Productivo derogó las Resoluciones 1084/2019 y 449/2019 y suspendió los plazos para procesar las solicitudes de adhesión al Régimen: si bien la ley 27.506 continuó vigente, el Régimen cuya cualidad sobresaliente era la promesa de estabilidad fiscal, de la fijación de las reglas de juego por un plazo de 10 años, entró en pausa a los pocos días.

Fue recién el 7 de octubre de 2020 cuando, con el objetivo de volver a darle vida al Régimen, se sancionó la ley 27.570 [promulgada el 26 de octubre mediante el dec. (PEN) 818].

II. La ley 27.570

La ley 27.570 modifica la ley 27.506, introduciendo importantes cambios. A continuación, se analizarán estas modificaciones y cuál es el estado actual del Régimen.

II.1. Rubros y actividades incluidas

Según la redacción actual del art. 2º de la ley 27.506 (modificada por el art. 1º de la ley 27.570), los rubros promovidos en el Régimen son los siguientes:

- a) *software* y servicios informáticos y digitales;
- b) producción y postproducción audiovisual, incluidos los de formato digital;
- c) biotecnología, bioeconomía, biología, bioquímica, microbiología, bioinformática, biología molecular, neurotecnología e ingeniería genética, geoingeniería y sus ensayos y análisis;
- d) servicios geológicos y de prospección y servicios relacionados con la electrónica y las comunicaciones;
- e) *servicios profesionales, únicamente en la medida que sean de exportación;*

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

- f) nanotecnología y nanociencia;
- g) industria aeroespacial y satelital, tecnologías espaciales;
- h) ingeniería para la industria nuclear;
- i) fabricación, puesta a punto, mantenimiento e introducción de bienes y servicios orientados a soluciones de automatización en la producción caracterizados por el uso de tecnologías de la industria 4.0.

Aquí, hubo una modificación respecto de las actividades del inc. e): en la ley original se incluían a todos los servicios profesionales de exportación en la medida que fuesen de exportación, pero en el texto actual se agrega el requisito de que estas actividades estén comprendidas dentro de las siguientes:

- Servicios jurídicos, de contabilidad general, consultoría de gerencia, servicios gerenciales y servicios de relaciones públicas, auditoría, cumplimiento normativo, asesoramiento impositivo y legal.
- Servicios de traducción e interpretación, gestión de recursos humanos.
- Servicios de publicidad.
- Diseño.
- Servicios arquitectónicos y de ingeniería.

De esta forma, se establece una limitación a los servicios profesionales de exportación que pueden incluirse en el Régimen.

Por otro lado, recordemos que la Resolución 30 del Ministerio de Desarrollo Productivo derogó la RG 449/2019, la cual detallaba los códigos correspondientes a cada una de las actividades (Clasificador de Actividades Económicas - CLAE): hoy en día todavía no se ha aprobado la nueva RG.

II.2. Sujetos alcanzados y requisitos de adhesión al Régimen

Los sujetos que adhieran al Régimen pueden ser únicamente personas jurídicas, deberán desarrollar en el país, como actividad principal, alguna de las actividades promovidas ya mencionadas y, asimismo, deberán demostrar que se encuentran cumpliendo

con todas sus obligaciones fiscales, previsionales, laborales y gremiales. Este último requisito fue incorporado mediante la nueva ley y deberá acreditarse con los “libre deuda” emitidos por la autoridad respectiva.

Con relación al requisito de la actividad principal, este se verá satisfecho cuando el porcentaje de facturación de dicha actividad sea como mínimo del 70% de la facturación total.

Y el nuevo texto agrega que: en caso de que la empresa aún no cuente con facturación en la/s actividad/es promovida/s, podrá solicitar su inscripción en el Registro acreditando fehacientemente el desarrollo de dicha/s actividad/es, en los términos que establezca la reglamentación. Sin embargo, la nueva ley indica que tanto para las actividades del art. 2° incs. a) (*software* y servicios informáticos) como las del inc. e) (servicios profesionales de exportación), solo podrá acreditarse la realización de la/s actividad/es promovida/s a través del porcentaje del 70% de facturación.

En forma adicional, para adherir al Régimen, las empresas deberán reunir *al menos dos* de los siguientes requisitos (art. 4° de la ley), con relación a la/s actividad/es promovida/s:

1) Acreditar procesos de mejora continua en la calidad de sus servicios, productos y/o procesos; o mediante una norma de calidad reconocida aplicable a sus servicios, productos y/o procesos. Aquí no hubo modificaciones respecto de la ley anterior.

2) Según el texto anterior, se debían efectuar erogaciones en investigación y desarrollo — I+D en la actividad promovida y, al menos, en un 3% de la facturación total y/o erogaciones en capacitación del personal (mínimo de 8% de la masa salarial total). No obstante, con la reforma este requisito fue graduado, requiriéndose erogaciones:

- en I+D en un porcentaje de su facturación total de como mínimo 1% (si fuese mi-

croempresa) (1), 2% (pequeña y mediana empresa) o 3% (empresa grande); y

- en capacitación del personal, al menos un 1% (para microempresas), 2% (pequeñas y medianas) y 5% (grandes).

3) Con respecto al requisito de realizar exportaciones de bienes o servicios que surjan de las actividades promovidas, este era de, al menos, un 13% de la facturación total correspondiente a esas actividades; pero la nueva ley también lo graduó, pasando a ser: de al menos 4% (para microempresas), 10% (pequeñas y medianas) y 13% (grandes).

Es importante destacar que desde la ley original se permite computar el autodesarrollo dentro del porcentaje de facturación exigido para constituir una actividad principal, en la medida que sea de exportación; sin embargo, la nueva ley excluye la posibilidad de este cómputo para la actividad de *software* y servicios informáticos del inc. a) del art. 2°.

Por su parte, las empresas que desarrollen servicios profesionales de exportación deberán cumplir los requisitos mencionados en los puntos 1) y 2).

Con relación a las microempresas que posean una antigüedad menor a 3 años desde su inicio de actividades (y que no desarrollen servicios profesionales de exportación), para acceder al Régimen solo deberán acreditar el desarrollo (como actividad principal) de alguna de las actividades promovidas. Y el nuevo art. 6° de la ley agrega que, transcurridos 4 años desde la inscripción en el Régimen, o desde que deje de cumplir las condiciones de microempresa, lo que ocurra con anterioridad, deberá cumplir los requisitos del art. 4°.

II.3. Beneficios fiscales y previsionales

En cuanto a los beneficios otorgados originalmente, la nueva ley limita muchos de ellos.

(1) Resolución 69/2020 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y los Emprendedores (Ministerio de Desarrollo Productivo).

El principal ejemplo lo da la Estabilidad Fiscal: el Régimen aprobado en 2019 aseguraba que durante la vigencia de la norma (es decir, hasta el 31/12/2029), los beneficiarios no podrían ver incrementada su carga tributaria nacional total, calculada al momento de inscripción en el Régimen. Sin embargo, el nuevo art. 7° de la ley circunscribe la estabilidad fiscal a los beneficios del Régimen, no a la carga tributaria total. Es decir, se asegura que no se alterarán los beneficios otorgados por el Régimen, pero, por ejemplo, no se impide que se *creen* nuevos tributos que incrementen la presión fiscal (o que aumenten la alícuota de los existentes).

Por su parte, no menos importante, es el cambio introducido en el beneficio vinculado con el Impuesto a las Ganancias: de la tasa societaria del 15% prometida al aprobarse la ley 27.506 en 2019, se pasa en el Régimen actual a una *reducción* de la alícuota en forma escalonada, siendo esta reducción del 60% de la tasa societaria vigente (en caso de que el beneficiario sea micro o pequeña empresa), del 40% (empresa mediana) o solo del 20% (si es empresa grande). Y esto aplica tanto a ganancias de fuente argentina como extranjera.

En otras palabras, si la alícuota general es del 30% (año 2020, por ejemplo), la tasa efectiva en el Régimen será:

- Micro y pequeña empresa: 12%.
- Mediana empresa: 18%.
- Empresa grande: 24%.

De esta forma, se aprecia cómo los cambios benefician a las micro y pequeñas empresas (alícuota original del 15% pasa al 12%), pero no a las empresas de mayor tamaño.

Es importante resaltar que esta reducción de alícuota en Ganancias será de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a la fecha de inscripción del beneficiario en el Régimen.

A los efectos de apreciar la situación actual de los beneficios del Régimen, en comparación con el originalmente aprobado en 2019, se presenta el siguiente cuadro resumen:

	Ley 27.506	Régimen actual - Ley 27.570
Impuesto a las ganancias	Alícuota societaria del 15%, siempre y cuando no se redujera la nómina de personal (se consideraba reducción del nivel de empleo cuando hubiere una diferencia > al 10% con relación al promedio de trabajadores de los últimos 6 meses declarados al momento de la solicitud de inscripción en el Registro).	Se gradúa la reducción de la alícuota societaria de acuerdo con el tamaño de la empresa, y solo abarca a las ganancias correspondientes a las actividades promovidas: <ul style="list-style-type: none"> - reducción del 60% de la tasa para micro y pequeñas empresas, - 40% para empresas medianas; y - 20% para grandes empresas.
IVA - Retenciones y percepciones	Exclusión del sistema de retenciones y percepciones en IVA.	La exclusión del sistema de retenciones y percepciones en el IVA rige solo para exportadores y respecto de las actividades promovidas. La ley aclara que AFIP podría excluir del sistema también a otras actividades.
Contribuciones patronales y Bono de crédito Fiscal	<p>Por cada trabajador en relación de dependencia, existía la posibilidad de gozar de una detracción de la base imponible equivalente al monto máximo previsto en el art. 4º del dec. 814/2001.</p> <p>A su vez, existía un bono de crédito fiscal equivalente a 1,6 veces el monto de las contribuciones patronales "ahorradas" (que se elevaba a 2 si el empleado poseía el título de Doctor)</p>	<p>Beneficiarios podrán convertir en un bono de crédito fiscal intransferible hasta el 70% de las contribuciones patronales abonadas, pero solo respecto de los trabajadores afectados a la/s actividad/es promovida/s.</p> <p>El monto del 70% se elevará al 80% en caso determinadas nuevas incorporaciones (por ej.: mujeres, profesionales con ciertos posgrados, o personas con discapacidad).</p> <p>Para todos los casos, se fija un tope de 3.745 empleados por los cuales se puede recibir el bono (equivalente a 7 veces la cantidad de empleados determinada para el tramo II de las empresas medianas del sector servicios).</p> <p>Superado el tope, el beneficio será computable adicionalmente respecto de las nuevas incorporaciones laborales debidamente registradas, en la medida en que signifiquen un incremento en la nómina total de empleados declarados al momento de la inscripción en el Régimen y siempre que estuvieran afectadas a la realización de la/s actividad/es promovida/s.</p> <p>El bono se podrá utilizar (para cancelar tributos nacionales) durante 24 meses (con posibilidad de prórroga por 12 meses más), y no podrá usarse para cancelar deudas anteriores a la efectiva incorporación del beneficiario al Régimen.</p> <p>Asimismo, este beneficio queda sujeto a un cupo fiscal.</p>

	Ley 27.506	Régimen actual - Ley 27.570
Crédito por impuestos pagados en el exterior	Posibilidad de cómputo como crédito del impuesto, de los tributos análogos pagados en el exterior, cuando la fuente de la ganancia fuese argentina.	Las retenciones solo se computarán como gasto deducible.
Estabilidad Fiscal	Durante la vigencia del Régimen, los beneficiarios no podían ver incrementada su carga tributaria nacional total, calculada al momento de inscripción en el Régimen (abarcaba a todos los impuestos directos, tasas y derechos, pero no a los tributos indirectos).	Se limita la estabilidad fiscal a los beneficios del Régimen, no a la carga tributaria total.

II.4. Revalidación y mantenimiento de la condición de beneficiario

El nuevo art. 4° de la ley, establece que las empresas inscriptas en el Régimen, a efectos de mantener su condición de inscriptas, deberán acreditar cada dos años que:

- se encuentran en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, laborales, gremiales y previsionales;
- mantienen y/o incrementen su nómina de personal respecto de la declarada al momento de la presentación de su solicitud de inscripción (este requisito podrá ser auditado anualmente);
- continúan cumpliendo las exigencias referidas a las actividades promovidas;
- los requisitos adicionales acreditados al momento de su inscripción han sido incrementados en un porcentaje que al efecto establecerá la autoridad de aplicación según tamaño de empresa y el tipo de actividad promovida.

El incumplimiento de cualquiera de estos compromisos dará lugar a la aplicación de las sanciones detalladas en el art. 15 de la ley.

Asimismo, el art. 13 de la ley no ha sufrido modificaciones, continuando vigente el régimen informativo que deben cumplir los beneficiarios, conforme a lo establezca la reglamentación del Régimen.

La autoridad de aplicación (Ministerio de Desarrollo Productivo), por sí o a través de universidades nacionales, organismos especializados o colegios o consejos profesionales de cada jurisdicción, realizará auditorías y controles con el fin de constatar el debido cumplimiento de las obligaciones y compromisos a cargo de los beneficiarios y el mantenimiento de las condiciones que hubieren posibilitado su encuadramiento en el régimen. Estas tareas serán solventadas por los beneficiarios mediante el pago de una tasa (que no podrá exceder el 4% del monto de los beneficios fiscales obtenidos en el marco del Régimen).

II.5. Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Industria del Software: transición con el nuevo Régimen

En el caso de beneficiarios de la ley 25.922 (Ley de *Software*) que deseen adherir al nuevo Régimen de Economía del Conocimiento deberán manifestar tal voluntad, a partir de la promulgación de la ley y hasta su entrada en vigor, a través de la presentación de la respectiva solicitud de adhesión. Cumplidas las formalidades, serán incorporados considerándose como fecha de inscripción el día 01/01/2020.

III. Palabras finales

Tal como se advierte en el análisis previo, el “nuevo” Régimen reduce parte de los beneficios originales establecidos mediante la ley 27.506. Estabilidad fiscal, disminución de la alícuota societaria en el Impuesto a las Ganancias, posibilidad de tomar como crédito del impuesto los gravámenes análogos abonados en el exterior (por ganancias de fuente argentina), son quizá los beneficios más importantes (desde el punto de vista empresarial) que se han visto reducidos. Y

al momento de escribir estas líneas aún resta conocer la respectiva reglamentación.

El impacto negativo para los proyectos de inversión de las empresas del sector quizá no sea solo el hecho de la quita de beneficios en sí, sino de los constantes y abruptos cambios en materia fiscal, lo que impide efectuar una proyección razonable de cualquier plan de negocios. Y el Régimen “original” de Promoción de la Economía del Conocimiento es un ejemplo paradigmático de esto: aprobado en el año 2019 por mayoría legislativa, aplaudido por todos los sectores de la economía, empezó a regir el 1 de enero de 2020 prometiendo estabilidad fiscal por diez años, y en la práctica solo “duró” veinte días.

En un contexto mundial cada vez más desafiante, donde la industria del conocimiento toma cada vez mayor relevancia, pudiendo convertirse en el motor de la economía argentina, con exportaciones que incrementen el ingreso de divisas, es indispensable que las políticas de fomento al sector sean consideradas como verdaderas políticas de estado en la búsqueda del desarrollo económico y tecnológico del país.

Facturación "M" y riesgo fiscal "APOC"

Jorge Saverio Marinata^(*)

Matías Horacio Cabral^(**)

En el artículo se analizan las diversas resoluciones generales implementadas por la AFIP con el objeto de incorporar en la trazabilidad del mercado los comprobantes "M" para individualizar la venta de bienes o servicios de contribuyentes con posible riesgo de emisión de facturas apócrifas.

I. Introducción

Con el objetivo de prevenir la emisión de facturas apócrifas, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha producido en forma cronológicamente secuencial, las RG 1575/2003, 4132/2017 y 4627/2019, instrumentadas como normativa general y abstracta, con el objeto de incorporar en la trazabilidad del mercado, los comprobantes "M" para individualizar la venta de bienes o servicios de contribuyentes con posible riesgo de emisión de facturas APOC, instrumentando así un reemplazo temporal en la emisión de comprobantes "A" utilizados para ventas efectuadas por los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado.

Aquí se advierte que tal individualización opera en forma automática cuando el fisco presume inconsistencias fiscales conforme determinados parámetros de riesgo, aplicando una "Matriz de Perfil de Riesgo Apócrifo", relacionando montos de facturación y bienes registrables, de facturación personal, la actividad declarada, las cuentas bancarias, además del cumplimiento tributario, entre otros —ver Anexo RG AFIP 4132/2017—.

Como consecuencia de tal régimen, se coloca en el adquirente de bienes o servi-

cios la carga de retener IVA y Ganancias e impedir —por control de trazabilidad fiscal en el mercado—, el nacimiento de posibles créditos fiscales ilegítimos o erogaciones inexistentes generados por ventas efectuadas desde contribuyentes que posiblemente emitieran facturas apócrifas, en un circuito económico con seguimiento, sujeto a control fiscal [como bien jurídico protegido —mercado— (1)], cuyo efecto directo aplica en la no interrupción de la recaudación fiscal al momento del devengamiento del hecho imponible gravado por IVA.

Dicho régimen aplica sanciones indirectas, imponiendo retenciones completas de IVA y del 6% —originalmente era el 3%— en Ganancias a cargo del comprador, acumulando para el vendedor saldos que no podrá compensar con crédito fiscal, hasta tanto, no sea excluido del régimen de facturación M.

II. Requisitos

En el modelo preindicado, el art. 2° de la RG AFIP 4132/2017 establece la utilización de comprobantes "M", cuando la autoridad de aplicación verifique:

a. Inconsistencias en la relación entre los montos facturados y la capacidad técnico-económica para realizar las prestaciones de servicios y/o ventas de bienes.

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

(**) Abogado.

(1) Cfme. CSJN, 5/11/1991, "Mickey SA"; CSJN, 15/04/1993, "Moño Azul SA".

b. Irregularidades o incumplimientos vinculados a las obligaciones fiscales.

Este régimen propio de inteligencia fiscal remota sin verificación *in situ*, se complementa con los parámetros de riesgo sujetos a control fiscal establecidos por el ya mencionado Anexo a la RG AFIP 4132/2017, los que obviamente se vinculan con las operaciones de venta en tanto perfeccionan el hecho gravado por IVA (2).

1. Relación montos de facturación/Personal declarado/Actividad/es declarada/s.

2. Relación montos de facturación/acreditaciones bancarias.

3. Relación montos de facturación/bienes registrables.

4. Relación montos de facturación/pagos de impuestos realizados.

5. Calificación asignada por el sistema informático denominado "Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)".

6. Información de terceros.

7. Falta de presentación de declaraciones juradas determinativas.

8. Falta de presentación del régimen informativo de compras y ventas establecido por la RG 3685.

9. Relación inconsistente entre el débito fiscal y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado.

10. Diferencias relevantes entre el débito fiscal declarado en el impuesto al valor agregado y débito fiscal facturado en forma electrónica.

11. Inconsistencias en el/los domicilio/s declarado/s.

12. Antigüedad como empleador.

(2) Cfme. arts. 1, 2, ss. y ccs. ley 23.349 y sus modificatorios y CSJN, 6/05/1986, "Alcalis de la Patagonia SA".

III. Análisis

Del análisis de este régimen cabe señalar que, habiéndose estructurado desde una reglamentación general y abstracta, sin fiscalización presencial alguna, por inteligencia remota y mera presunción, provoca una inobservancia al mandamiento constitucional que ordena satisfacer el "principio de reserva de ley" el cual opera como límite formal al poder de imposición, toda vez que, la fuente de presunto riesgo en la que se pretende justificar el modelo de retención propuesto, resulta un hecho totalmente desvinculado de la causa objetiva descripta en la ley como hecho gravado (3), y fuera de todo procedimiento que resguarde la garantía de defensa y debido proceso, tanto en el marco de los deberes de colaboración que debe prestar un contribuyente bajo fiscalización, como en un procedimiento sumarial y revisor de sanciones.

Por ello, el establecimiento de cualquier "ante pago" por retención en la fuente vinculada con una presunción de conducta omisiva o defraudatoria que no tiene vinculación impositiva con anticipos o con pagos a cuenta devengados al momento de producir el hecho imponible, sino con una sanción anticipada por una posible conducta no comprobada, aplicada en términos directos e inmediatos, con abuso de derecho y posible fraude a la ley, transformando la discrecionalidad administrativa en arbitrariedad, importa la creación *ex novo* de una prestación pública coactiva, distinta del impuesto mismo regularmente instituido, con afectación al principio multisecular de *reserva* de ley tributaria, dejando de lado así, el imperativo de que solo cabe considerar la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y de taxatividad) y la cuantificación exacta de la obligación al momento de perfeccionar el hecho gravado, elementos todos que

(3) Cfme. TSJ CABA, considerando 7° del voto del Dr. Casas que hace doctrina en "Minera IRL Patagonia SA c. GCBA s/amparo", sentencia del 12/11/2014.

actúan en el campo del derecho tributario material o sustantivo *donde queda excluido todo margen de discrecionalidad del Organismo Recaudador (4)*.

En dicho contexto, las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta no deben superar, por regla, en su conjunto, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos *se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario que no pueden ser utilizados ni absorbidos con el modelo propio de liquidación mensual IVA, mientras mantenga una presunta categoría de riesgo y facture emitiendo comprobantes "M"*.

Bajo dicho bloque legal, el "principio de reserva de ley tributaria" adelanta que el presupuesto de hecho que hace a la hipótesis de incidencia de la retención o percepción (posible riesgo fiscal) se encuentra totalmente disociado del presupuesto de hecho del tributo (venta y ganancia), aproximándose a una prima de seguro compulsiva, que al hecho imponible gravado por IVA y Ganancias.

Aquí se advierte un desvío de poder (5) en la finalidad de la norma emitida por la autoridad de aplicación, en tanto, desde una normativa operativa general y abstracta, se genera un nuevo hecho imponible ajeno al principio de legalidad, y se sanciona en forma directa una supuesta conducta prohibida por afuera del principio de tipicidad, aplicando en términos inmediatos como sanción automática, la completa retención del IVA y el 6% de Ganancias a cargo del comprador, acumulando en el vendedor saldos que no podrá compensar con crédito fiscal, hasta tanto, no sea excluido del régimen de facturación M, colocando en la trazabilidad del mercado al adquirente

(4) Cfme. Voto del Dr. Casas que hace doctrina del TSJCABA, 12/11/2008, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c. GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)", expte. n° 5884/2008, Fallos TSJCABA, T.X. 2008-B, ps. 2004 y ss.

(5) CSJN "Ramos", Fallos: 333.331.

de bienes y servicios como responsable de pago por presunta deuda ajena.

En consecuencia, la aplicación al caso concreto de un acto operativo de alcance general y abstracto genera presunciones que impactan sobre el contribuyente en forma automática mediante una sanción indirecta sin proceso previo, omitiendo cumplir con los arts. 13, 17, 35, 36 y ccs. de la ley 11.683 (6) para generar procedimientos eficaces y válidos, donde se omita coleccionar prueba de cargo por medios ilegales (7), y facilite el control objetivo de la legalidad de los actos (8), evitando daños materiales por incumplimiento objetivo a la ley, o por falta de servicio (9), de imputación objetiva y directa al estado.-

En paralelo y desde lo adjetivo o formal (10), no hay una orden de intervención previa (11) que abra formalmente el procedimiento administrativo de fiscalización tributaria (12) para constatar hechos o coleccionar datos que puedan tener consecuencias materiales impugnando las DDJJ oportunamente presentadas, en tanto gozan de presunción de legitimidad hasta su impugnación formal, por ello tampoco se constata una posible existencia de riesgo o interés fiscal, ni trazabilidad en el mercado con facturación apócrifa, ni procedimiento

(6) Texto según art. 190 de la ley 27.430.

(7) CSJN, 13/05/1986, "Rayford, Reginald R. y otros".

(8) CSJN, "Pustelnik", Fallos: 293:233.

(9) Cfme. art. 3 y ccs. de la ley 26.944.

(10) Cfme. art. 75 inc. 22° de la CN; art. 185 de la ley 11.683; CSJN, 13/07/2007, "Mazzeo"; 26/09/2006, CIDH "Almonacid", parág. 124; CIDH, 19/09/2006, "Claude Reyes". El 8.1 de la CIDH no se aplica solo a jueces y tribunales, las garantías deben ser observadas en los distintos procedimientos que los órganos estatales adopten.

(11) Cfme. arts. 35, 36 y ccs. ley 11.683, conf. texto ley 27.430; CSJN, 13/05/1986, "Rayford, Reginald R. y otros"; CCAF, Sala III, 7/05/2015, causa "Servicios Paraná SRL c. Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo".

(12) Cfme. arts. 1, 7, 8 y ccs. ley 19.549, y arts. 35, 36 y ccs. ley 11.683, conf. texto ley 27.430.

sumarial tributario conexo (13) para que previo a aplicar en forma directa una pena de publicidad (14), el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa, sin apoyar dicha decisión administrativa presuntiva con efectos sancionatorios inmediatos, en un acto administrativo individual, previo, válido y eficaz, provocando retenciones ilegítimas sustentadas en un presunto riesgo fiscal, informadas fuera de todo protocolo de notificación donde se asegure un debido proceso (15).

En esta misma línea, también se advierte una concreta violación a la garantía de defensa (en tanto se desconoce el motivo por el cual se debe articular una defensa), de trabajo (en tanto aplica una sanción de publicidad comercial que interrumpe la venta de bienes y servicios al presumir la emisión de facturas apócrifas), de legalidad objetiva, reserva y jerarquía normativa (porque desde una reglamentación operativa, se cercenan injustificadamente garantías de fondo), de propiedad (dado que obliga al adquirente a que por un presunto riesgo, retenga IVA y Ganancias al contribuyente que emite comprobantes M, sin una vinculación con el presupuesto de hecho con el que pretende ser captado en la propia fuente, generando además un pago a cuenta indisponible para el vendedor retenido, beneficiando de manera no neutra a la competencia comercial que pasa a ejercer una posición dominante en el mercado, privilegiando así prácticas monopólicas de terceros), etc., en tanto la intervención en el circuito económico bajo la sanción tributaria, social y comercial que impone la facturación con letra "M", *impone públicamente en el mercado una pena de publicidad comercial* (16) y un modelo de retención en la fuente que equipara al contribuyente así

(13) Cfme. art. 70 y ccs. ley 11.683.

(14) Cfme. Juz. Cont. Adm. Fed. N° 3, Sec. N° 5 de Capital Federal, 2/11/1995, "Yabrán s/Habeas Data —art. 43 de la Constitución Nacional—".

(15) Cfme. art. 45 Dto. 1759/1972, reglamentario ley 19.549, de aplicación supletoria al procedimiento tributario, conf. art. 116 ley 11.683.

(16) Idem, nota 14.

sancionado con contribuyentes de riesgo que posiblemente utilicen comprobantes apócrifos, con los efectos tributarios, sociales y comerciales que provoca semejante sanción social indirecta, aplicada en forma automática, sin colecta formal de datos previa, ni control de prueba por oposición, ni procedimiento válido, ni acto eficaz previo.

Por tal motivo es que dicho control formal que hace a la cuestión adjetiva y sustantiva, debe sustanciarse bajo el marco de un procedimiento previo que garantice el debido proceso, de lo contrario la administración produce actos de control formal viciados de nulidad absoluta (17) que además rompen principios constitucionales, cuyo origen viciado incorpora a la teoría de la inducción o del fruto del árbol envenenado, en tanto se impone como sanción "preventiva", facturar bajo la letra M, sin sustentar dicha sanción innominada y automática en un procedimiento previo que resguarde al debido proceso, donde además incorpora una prueba adquirida o colectada sin orden legal previa (18), tornándola ilegítima.

Por ello, los contribuyentes que a criterio de la autoridad de aplicación definan inconsistencias de parámetros con posible riesgo fiscal (19), resultan castigados con la letra "M" en su régimen de facturación, generando retenciones en IVA y Ganancias puestas a cargo del adquirente en cada venta.

El motivo es por presuntas inconsistencias formales y materiales que puedan generar una interrupción en el curso regular de la recaudación, con sustento en una presunta emisión de facturas apócrifas, rompiendo así el circuito económico virtuoso del mercado y de la recaudación.

(17) Cfme. art. 14 ley 19.549.

(18) Cfme. CSJN, 13/05/1986, "Rayford, Reginald R. y otros"; CCAF, Sala III, 7/05/2015, causa "Servicios Paraná SRL c. Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo"

(19) Cfme. RG AFIP 4132/2017.

Lo expuesto genera como efectos la amputación de una porción de propiedad (20) por retenciones puestas a cargo del adquirente responsable inscripto, que acumulan saldos imposibles de compensar para liquidar mensualmente IVA hasta no salir del régimen de facturación M.

Por ello resulta indispensable que la depuración de contribuyentes con presunto riesgo "APOC", se instrumente en forma directa sobre cada caso en particular, en beneficio de los contribuyentes en general, en lugar de abordar desde lo operativo generalidades presuntamente preventivas y abstractas, con un sacrificio plano que converge en un modelo mucho más perjudicial que el riesgo que se pretende prevenir.

IV. Conclusión

El plano expuesto, adelanta una equiparación temporal bajo letra M, entre contribuyentes que operan regularmente en el mercado, y contribuyentes que operan con facturación apócrifa, sufriendo los primeros un enorme perjuicio social y económico directo al quedar temporalmente equiparados con los segundos, en tanto exteriorizan públicamente en el mercado una alarma fiscal generadora de una percepción de riesgo en el adquirente de bienes y servicios que lógicamente traba su trazabilidad en la fase de comercialización, dado

(20) Cfme. TSJCABA, 12/11/2014, "Minera IRL Patagonia SA".

que *ningún adquirente que exija factura A, va a comerciar con un proveedor que emita facturas M, en tanto el circuito económico así exteriorizado, advierte que el comprador puede adquirir un crédito fiscal proveniente de facturas apócrifas*, debiendo para ello retener; y las buenas prácticas comerciales recomiendan evitar intervenir en el circuito económico como agente de recaudación de un supuesto proveedor de facturas apócrifas, evitando así este tipo de problemas.

Por ello y desde lo preventivo, es necesario instrumentar herramientas que permitan la detección temprana de contribuyentes infieles con el sistema de facturación y con el mercado, sin embargo, dicho objetivo no puede afectar temporalmente en lo económico y social a los contribuyentes regulares como presuntos agentes de riesgo fiscal, ni tampoco agraviar garantías constitucionales, lo cual requiere verificar bajo qué régimen de facturación recaerá cada caso concreto mediante un procedimiento que garantice el debido proceso, suspendiendo la aplicación automática del régimen sancionatorio M hasta que el contribuyente pueda ejercer su derecho a ser oído, en tanto, el fin que sostiene al poder de policía de control no es otro que el de buscar la verdad material y objetiva, debiendo por ello el régimen de presunciones encuadrarse bajo un debido proceso donde, antes de aplicar una sanción, dichas presunciones tengan la oportunidad procedimental de ser rebatidas mediante prueba en contrario.

Ajuste por inflación impositivo: ¿qué sucede frente a la muerte del contribuyente?

Richard L. Amaro Gómez (*)

El presente artículo es un ensayo de la posible solución a la pregunta formulada, teniéndose en cuenta que hasta el momento la cuestión no está normativamente reglada y que no existen antecedentes sobre este punto.

I. Introducción

Uno de los interrogantes comunes frente al regreso del ajuste por inflación impositivo propiciado por la ley de reforma es: ¿qué sucede con la aplicación del AXI impositivo cuando se produce la muerte del contribuyente, considerando que existen en el año en que ocurre dicho evento dos declaraciones juradas que presentar?

Recordemos que la sucesión indivisa no es en realidad un sujeto con personería jurídica, sino que es una ficción legal que se creó a los fines impositivos.

Al respecto, el art. 5° de la ley 11.683 establece entre los responsables por deuda propia, a la sucesión indivisa. En este contexto, indica que “están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, quienes sean contribuyentes, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, sin perjuicio, con respecto de estos últimos, de la situación prevista en el inciso e) del artículo 8°”.

Asimismo, agrega, que “revisten el carácter de contribuyentes, en tanto se verifique

a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que estas prevén para que surja la obligación tributaria:

“(…)

“d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva”.

Por lo tanto, la sucesión indivisa será sujeto pasivo cuando la ley del impuesto respectivo la tipifique como tal. La ley de procedimientos tributarios solo esboza una tipificación genérica de las sucesiones indivisas.

Además, hay que agregar que en estos casos, o sea, cuando sea tipificada como sujeto pasivo de un determinado impuesto, actuará como responsable del cumplimiento de la deuda ajena, según el art. 6° inc. c de la ley referenciada a “quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos”.

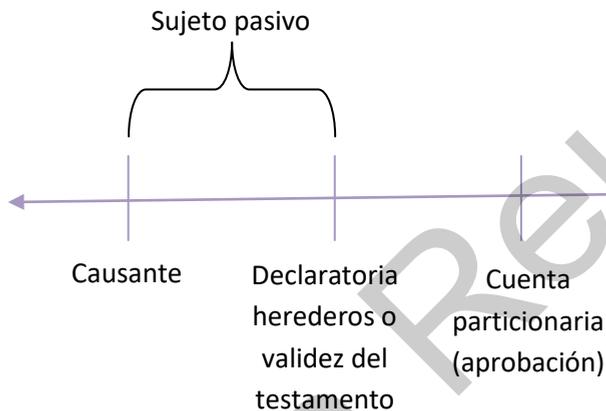
Por su parte, la ley del impuesto a las ganancias, art. 33, establece:

“Art. 33 - Las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que ob-

(*) Profesional independiente.

tengan hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad, estando sujetas al pago del impuesto, previo cómputo de las deducciones a que hubiere tenido derecho el causante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 y con las limitaciones impuestas por el mismo”.

Por ende, son sujetos pasivos del impuesto las sucesiones indivisas por estar expresamente tipificadas de manera singular. Lo expuesto se puede ver gráficamente.



En resumen:

1. Desde la muerte del causante hasta la declaratoria de herederos o hasta que se haya declarado válido el testamento que cumpla el mismo fin, el sujeto pasivo del impuesto es la sucesión indivisa.

2. Desde la declaratoria de herederos o desde que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad hasta la aprobación de la cuenta particionaria, judicial o extra judicialmente, los sujetos pasivos son los herederos.

Lo expuesto implica que, en el año de la muerte o fallecimiento del causante, se deberán presentar dos declaraciones juradas:

1. *Una por el causante:* desde el 1 de enero del año en que acontezca el suceso hasta la fecha de fallecimiento.
2. *Otra por la sucesión indivisa:* desde la fecha de fallecimiento hasta el 31 de diciembre del año en que acontezca el deceso.

En este contexto, el problema que surge es: ¿qué sucede con el AXI impositivo si el fallecimiento ocurre en un ejercicio donde resulta procedente su aplicación considerando que hay que presentar dos declaraciones juradas?

II. Posibles repuestas al interrogante

En nuestra visión, creemos que por más que en el año de deceso del contribuyente se tengan que presentar dos declaraciones juradas, si durante ese ejercicio se verifica que se

supera el umbral de aplicación (55%, 30%, 15% o 100%, según el cierre); de todas maneras, hay que aplicar el AXI impositivo. El problema es ¿Cómo? Ello teniendo en cuenta el vacío normativo y la inexistencia de antecedentes.

En este marco, pensamos que existen dos criterios:

Criterio A: cuantificar el AXI impositivo por todo el ejercicio completo, estático y dinámico, sin importar la existencia de dos declaraciones juradas.

Y una vez obtenido el RECPAM impositivo, deberá proporcionarse en función de la ganancia neta sujeta a impuesto:

- Ganancia neta atribuible a la declaración jurada del causante por las rentas de tercera categoría que dan derecho al cómputo del AXI impositivo y,

- Ganancia neta atribuible a la declaración jurada de la sucesión indivisa por las rentas de tercera categoría que dan derecho al cómputo del AXI impositivo

En ambos casos, se deberá computar dicho RECPAM impositivo en 1/6. Y los 5/6 siguientes, en ambos casos, sería razonable que se compute en la declaración jurada de la sucesión indivisa en períodos posteriores. Lo expuesto por cuanto la sucesión indivisa es la continuación del causante.

Criterio B: cuantificar dos AXI impositivo, estático y dinámico:

- *Causante:* en este caso se considerará el lapso entre el 1 de enero del año de deceso y la fecha de muerte del causante.

Para el estático deberá tenerse en cuenta el patrimonio al inicio, pero cuantificarse hasta el mes de deceso. Y en el dinámico se deben cuantificar las variaciones positivas y negativas producidas entre dichas fechas.

- *Sucesión indivisa:* se debe ponderarse el lapso entre la fecha del deceso y el 31 de diciembre.

Para el estático deberá tenerse en cuenta el patrimonio al inicio (que sería el patrimonio al cierre del causante), pero cuantificarse desde la fecha de fallecimiento hasta el 31 de diciembre. Y en el dinámico se deben cuantificar las variaciones positivas y negativas producidas entre dichas fechas.

Es preciso indicar que el criterio B es mucho más preciso que el Criterio de A, en cuanto a su determinación. Por lo cual, estaría sujeto a menos riesgos de cuestionamientos.

III. La reflexión final

Repetimos que, hasta el momento, el tema no está normativamente reglado y no existen antecedentes normativos. No obstante, nos pareció interesante ensayar una posible solución al tema.

Esperamos haber sido lo suficientemente claros.

El Régimen de Información Anual de Participaciones Societarias de la RG 4697

Sebastián Ceci Uroz^(*)

En este trabajo se analiza el Régimen de Información Anual de Participaciones Societarias y se realiza un resumen de la información que se debe presentar según el sujeto de que se trate, como así también determinados aspectos a tener en cuenta para cumplir con la normativa.

I. Introducción

A través de la RG (AFIP) 4697/2020 (BO 15/04/2020) se estableció un nuevo régimen de información de participaciones societarias derogando al régimen anterior regido por la RG (AFIP) 3293.

Este nuevo régimen consta de tres títulos. El Título II (Régimen de registración de operaciones) y el Título III (Régimen de actualización de autoridades societarias) prácticamente no han sufrido modificaciones por lo que ahondaremos en lo establecido en el Título I (Régimen de información anual) que ha incluido cambios sustanciales como, p. ej., la identificación de los beneficiarios finales de las sociedades.

Dicho régimen de información anual sobre participaciones societarias vence en el mes de julio de cada año. En el año 2020, en carácter de excepción, el vencimiento opera a partir del 14 de diciembre (1).

En este trabajo analizaremos el régimen de información anual. Además, adjuntamos un resumen de la información que se debe presentar según el sujeto de que se trate como así también determinados as-

pectos a tener en cuenta para cumplir con lo normado por esta resolución.

II. Régimen de Información Anual

El art. 1° divide a los sujetos obligados a presentar el régimen anual en tres grandes grupos:

Grupos:

1. Sociedades y demás entidades constituidas en el país.
2. Personas humanas (incluyendo a las sucesiones indivisas) domiciliadas en el país.
3. Sujetos titulares de más del 50% de las acciones o participaciones en sociedades del exterior, directores y quienes ocupen cargos similares en sociedades del exterior y estas obtengan rentas pasivas superiores al 50% de sus ingresos brutos.

II.1. Grupo 1: Sociedades y demás entes constituidos en el país

Este grupo incluye, entre otras, a las sociedades comerciales, asociaciones civiles, fundaciones, cooperativas, sociedades de economía mixta, fondos comunes de inversión y cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país; con excepción de

(*) Profesional independiente.

(1) Prórroga establecida por la RG (AFIP) 4839 — BO 23/10/2020.

las detalladas en el anexo final del cuadro del presente trabajo.

Deberán brindar información al 31/12 de cada año sobre los titulares de las acciones, cuotas o quienes tengan participación en el capital social.

II.1.a. El concepto del beneficiario final

Como adelantáramos en la introducción del presente trabajo, esta es una de las novedades introducidas por la norma. La inclusión del sujeto beneficiario final está en sintonía con los cambios propuestos por la OCDE a nivel mundial. Con esto se busca que las autoridades impositivas de los estados miembros tengan acceso a información real sobre dichas personas.

Por lo tanto, en los casos en que los sujetos titulares o quienes tengan participaciones no sean personas humanas o no se trate sucesiones indivisas, se deberá identificar al beneficiario final.

Este sujeto está definido en el art. 1 de la norma como la persona humana que posea el capital o los derechos de voto de una sociedad independientemente del porcentaje de participación, o que por cualquier otro medio, ejerza el control directo o indirecto de dicha persona jurídica, entidad o estructura.

En los casos en que no se identifique al beneficiario final, deberá informarse como tal al presidente, socio gerente, administrador o a la máxima autoridad de la entidad. Vemos que siempre deberá consignarse a una persona humana en este rol de beneficiario final. En caso de identificar a la máxima autoridad del ente y no a quien realmente posee el capital o los derechos de voto, la AFIP podrá verificar y fiscalizar las causas que llevaron al incumplimiento de la identificación de dicho beneficiario.

Asimismo, cuando este no participe en forma directa en el capital, derecho a voto o control de los sujetos obligados, se deberá conservar la documentación que acredite

las estructuras jurídicas hasta el beneficiario, identificando la cadena de participaciones intermedias entre ambos sujetos.

II.2. Grupo 2: Personas humanas domiciliadas en el país y sucesiones indivisas radicadas en el país

Deberán informar sus participaciones societarias al 31 de diciembre en entidades constituidas o domiciliadas en el exterior. Esta obligación de informar incluye a las empresas unipersonales de las que sean titulares.

También deberán informar los cargos directivos o su carácter como apoderados en entidades domiciliadas en el exterior.

II.3. Grupo 3: Sujetos titulares de más del 50% y quienes ejerzan la dirección o control en entidades del exterior, que obtengan una renta pasiva superior al 50%

Deberán cumplir con el régimen de información los sujetos obligados que sean titulares de más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones o participaciones del capital de sociedades o cualquier otro ente del exterior (excepto fideicomisos y fundaciones), los directores, gerentes, apoderados, miembros de los órganos de fiscalización o quienes desempeñen cargos similares en dichas sociedades o entes del exterior, que obtengan una renta pasiva superior al cincuenta por ciento (50%) de sus ingresos brutos durante el año calendario.

Para analizar la cuestión de las rentas pasivas debemos mencionar que mediante la ley 27.260 se creó el Registro de Entidades Pasivas del Exterior, el cual estaba pendiente de reglamentación. Con el dictado de esta resolución se establece que si un ente del exterior obtiene una renta pasiva superior al 50% de sus ingresos brutos y en ese ente el sujeto participa (más del 50%) o si ejerce uno de los cargos mencionados anteriormente, este último sujeto deberá cumplir con el régimen de información.

III. ¿Quiénes deben cumplir con este régimen de información?

Como dijimos anteriormente lo deben cumplir:

a) Los titulares de más del 50% de las acciones o participaciones del ente del exterior.

Dicha participación se considerará cumplida cuando sea igual o superior al 50% del patrimonio, resultado o derecho de voto, por sí o conjuntamente con:

a.1) entidades sobre las que posea control o vinculación;

a.2) cónyuge o conviviente;

a.3) parientes hasta tercer grado.

En caso de no registrarse ninguno de los requisitos anteriores, se deberá cumplir igualmente con el régimen de información cuando se de alguna de las siguientes condiciones:

- Posean bajo cualquier título el derecho a disponer de los activos del ente.

- Tengan derecho a la elección de la mayoría de los directores o similares y sus votos sean los que definen las decisiones que se tomen.

- Posean facultades de remover a la mayoría de los directores o administradores.

- Posean un derecho actual sobre los beneficios del ente.

b) Quienes ejerzan funciones de dirección o similares.

IV. ¿Qué se entiende por renta pasiva y que período se computa?

Se deben considerar los ingresos brutos del último balance cerrado con anterioridad al 31/12 del año que se trate. En el caso de sujetos que no confeccionan balances se computarán los ingresos obtenidos durante el respectivo año calendario.

Con respecto a la definición de Renta Pasiva, la norma remite al dec. 862 (2). En tal sentido y a modo de resumen podemos definir como renta pasiva a las que tengan origen en los siguientes ingresos:

a) Dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades provenientes de participaciones en sociedades o cualquier tipo de ente.

b) Intereses excepto que:

i. El ente del exterior que los recibe sea una entidad bancaria o financiera.

ii. Se originen en préstamos entre miembros de un mismo grupo económico.

c) Regalías.

d) Rentas provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga como actividad principal la explotación de inmuebles.

e) Rentas por operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiaria a la propia entidad, excepto que el ente del exterior sea una entidad aseguradora.

f) Rentas que provengan de instrumentos financieros derivados o rentas provenientes de operaciones de compraventa de divisas.

g) Resultados derivados de la enajenación de acciones, cuotas y participaciones, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores.

h) Resultados provenientes de la enajenación de otros bienes que generen las rentas indicadas en los incisos precedentes.

V. Presentación de la información

La información debe ser presentada mediante la página web de la AFIP utilizando clave fiscal nivel 2.

A tal fin se deberá utilizar el servicio “Régimen de Información de Participaciones Societarias y Rentas Pasivas” que será válido para la presentación de la información

(2) Art. 292 del dec. 862/2019 — reglamentario de Imp. a las Ganancias (t.o. 2019).

de los tres títulos establecidos en la resolución.

VI. Sanciones

El cumplimiento de esta resolución será indispensable cuando se tramiten solicitudes referidas a la permanencia en distintos registros implementados por la AFIP, obtención de certificados de crédito fiscal o constancias de situación impositiva o previsional.

Además, el incumplimiento del régimen de información dará lugar a las sanciones tipificadas en la ley 11.683.

VII. Comentario final

Resaltamos la trascendencia de esta resolución general en el sentido de la importancia que posee la información declarar. Entendemos que la identificación de los beneficiarios finales es de gran valor para el organismo fiscal a efectos de prevenir maniobras ilícitas. Pero también debemos destacar que todas estas modificaciones suponen un mayor trabajo para el profesional de ciencias económicas teniendo en cuenta la responsabilidad que conlleva la preparación de los papeles de trabajo y la exactitud de la información que se debe declarar.

GRUPO	INFORMAN SOBRE	INFORMACIÓN REQUERIDA
1. Sociedades comerciales, asociaciones civiles, fundaciones, cooperativas, sociedades de economía mixta, fondos comunes de inversión constituidos en el país y cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.	a) PH y SI del país y del exterior. b) Sociedades del exterior. c) Demás sujetos.	1. Apellido y nombres, razón social o denominación, CUIT, CUIL o CDI. No residentes deben indicar la nacionalidad o país de radicación, residencia tributaria, Número de Identificación Tributaria en el país correspondiente y domicilio del exterior. En caso de que posea representante legal en el país, informará CUIT. 2. Cantidad de acciones, cuotas porcentaje de las demás participaciones y su valor nominal. 3. Valor de las acciones, cuotas, cuotas parte o participaciones. 4. Saldos deudores o acreedores para el agente de información. 5. Si se trata de una sociedad controlada, controlante y/o vinculada.
	d) Sociedades controladas, controlantes y/o vinculadas.	1. Razón social o denominación, CUIT y domicilio en el país. En el caso de no residentes deberá indicarse el país de radicación, residencia tributaria, Número de Identificación Tributaria en el país correspondiente y domicilio en el exterior. Además, en caso de que posea representante legal en el país, informará la CUIT, CUIL o CDI. 2. Tipo de vinculación que determina la relación controlada/controlante.

GRUPO	INFORMAN SOBRE	INFORMACIÓN REQUERIDA
<p>1. Sociedades comerciales, asociaciones civiles, fundaciones, cooperativas, sociedades de economía mixta, fondos comunes de inversión constituidos en el país y cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.</p>	<p>e) Beneficiario final.</p>	<p>1. Apellido y nombres.</p> <p>2. CUIT, CUIL o CDI.</p> <p>3. Domicilio en el país o de corresponder la nacionalidad, residencia tributaria, Número de Identificación Tributaria en el país correspondiente y domicilio del exterior (para no residentes).</p>
	<p>f) Directores, gerentes, administradores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia.</p> <p>g) Apoderados con mandato durante el período que se declara (<i>no incluye autorizados por F. 3283</i>).</p>	<p>1. Nombre, CUIT, CUIL o CDI y domicilio en el país, de corresponder.</p> <p>De tratarse de no residentes deberá indicarse la nacionalidad, residencia tributaria, Número de Identificación Tributaria en el país correspondiente y domicilio en el exterior.</p> <p>Si posee representante legal en el país, informará CUIT, CUIL o CDI.</p> <p>2. Fecha a partir de la cual han desarrollado en forma ininterrumpida las respectivas funciones.</p> <p>Cuando estos sujetos sean, a su vez, titulares de participaciones societarias, deberán informarse además datos para PH y SI del país y del exterior —<i>inciso a) de este cuadro</i>—.</p>
	<p>h) Patrimonio Neto al 31/12.</p>	<p>Patrimonio Neto al 31/12.</p>
	<p>i) Fondos Comunes de Inversión previstos en arts. 205 o 206 de la ley 27.440.</p>	<p>1. Nombre, CUIT, CUIL o CDI y domicilio de cada beneficiario.</p> <p>2. Renta atribuida a cada cuotapartista, discriminándola según el tipo de renta (ej.: categoría, si está exenta, si se trata de dividendos, etc.).</p> <p>3. Fecha de cierre de ejercicio.</p> <p>Adicionalmente informarán:</p> <p>a) Fecha de efectiva emisión de las cuotapartistas.</p> <p>b) Tiempo transcurrido desde la fecha indicada en el punto anterior hasta la fecha de distribución de la ganancia o de liquidación del fondo común de inversión, según corresponda.</p>

GRUPO	INFORMAN SOBRE	INFORMACIÓN REQUERIDA
<p>2. Personas Humanas y Suc. Indivisas domiciliadas en el país.</p>	<p>2.1. Sus participaciones societarias o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en entidades constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior (<i>incluidas las empresas unipersonales, de las que resulten titulares</i>).</p> <p>2.2. El desempeño de cargos directivos y/o ejecutivos o el carácter de apoderados, en cualquier sociedad, estructura jurídica, ente o entidad, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior.</p>	<p>a) Nombre o razón social, nacionalidad o país de radicación (en el caso de personas jurídicas).</p> <p>Según corresponda residencia tributaria, Número de Identificación Tributaria en el país correspondiente y domicilio en el exterior del sujeto en el cual posee participación. Además, en caso de que la posea, informará la CUIT, CUIL o CDI del sujeto del exterior y/o del representante legal en el país.</p> <p>b) Cantidad de acciones, cuotas -incluidas las cuotas parte de fondos comunes de inversión-, porcentaje de las demás participaciones sociales y -en su caso- su valor nominal.</p> <p>c) Valor de las acciones, cuotas, participaciones y cuotas parte.</p> <p>d) Saldos deudores o acreedores para el agente de información, correspondientes a los sujetos respecto de los cuales se produjo la información y que no fueron tenidos en cuenta a los efectos de la determinación del valor previsto en el inciso c) precedente, por tener tratamiento igual al de un tercero.</p> <p>e) Si posee control sobre el sujeto del exterior por el cual informa su participación, ejerciendo una influencia dominante o cuenta con los votos necesarios que permitan de manera directa o indirecta formar la voluntad social.</p> <p>f) Cargo para el que fue designado en los órganos de dirección del sujeto del exterior que informa, con indicación del tipo de cargo (director, gerente, síndico, apoderado, etc.), fecha del acto resolutorio de designación, de inicio y de cese de mandato.</p>

GRUPO	INFORMAN SOBRE	INFORMACIÓN REQUERIDA
<p>3. Titulares de más del 50% de participación en entes del exterior y quienes ejerzan funciones de dirección o similares en entes del exterior, que obtengan una renta pasiva superior al 50%.</p>	<p>Renta pasiva del exterior y la entidad generadora de dicho rendimiento.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Razón social o denominación. 2. Tipo de entidad. 3. Domicilio del exterior. 4. Lugar y fecha de constitución. 5. Número de Identificación Fiscal (NIF) en el país de residencia. 6. País de residencia fiscal. 7. Ingresos brutos totales obtenidos en el año calendario que se declare. 8. Tipo de rentas pasivas obtenidas en el año calendario que se declare. <p>- Si el representante legal del país es distinto del sujeto obligado deberá informar su CUIT.</p> <p>- Respecto de los titulares de las acciones o participaciones sociales:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Porcentaje de participación en la entidad del exterior. 2. Tipo de vinculación. 3. Porcentaje que representan las rentas pasivas obtenidas por la entidad del exterior, en el año calendario que se declare, con respecto a sus ingresos brutos del mismo período.
<p>4. ANEXO.</p>	<p>SUJETOS EXCEPTUADOS DE LA OBLIGACIÓN DE ACTUAR COMO AGENTES DE INFORMACIÓN O REGISTRACIÓN.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Cooperadoras escolares.</i> - <i>Personas de existencia ideal sin fines de lucro, que destinen sus fondos a actividades hospitalarias y/o de bomberos voluntarios.</i> - <i>Comunidades indígenas inscriptas en el RENACI y asociaciones sin fines de lucro que destinen sus fondos al mantenimiento y fomento de la cultura indígena.</i> - <i>Instituciones religiosas.</i> - <i>UTE y agrupaciones de colaboración.</i> - <i>Sociedades cuyo capital, pertenezca totalmente al Estado nacional, provincial o municipal.</i> - <i>Empresas unipersonales.</i> - <i>Fideicomisos.</i>

Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento reformulado durante el actual Gobierno

Santiago A. Cambra (*)

En la presente colaboración, a modo de "barajar y dar de nuevo", el autor nos indica los aspectos más destacados de la reformulación de este régimen.

I. Introducción

El 10/06/2019 se publicó en el Boletín Oficial la ley 27.506 (en adelante, "la ley"), por medio de la cual se creó el régimen del título, con vigencia desde el 01/01/2020 hasta el 31/12/2029, para regir en todo el país, con el objetivo de promover actividades económicas que apliquen el uso del conocimiento y la digitalización de la información, apoyado en los avances de la ciencia y de las tecnologías, a la obtención de bienes, prestación de servicios y/o mejoras de procesos, con los alcances y limitaciones establecidos en sus disposiciones y las normas reglamentarias por entonces a dictarse.

La mencionada ley fue reglamentada por medio del dec. PEN 708/2019 (BO 16/10/2019), la res. 1084/2019 del entonces Ministerio de Producción y Trabajo (MPyT) (BO 17/10/2019) que designó como Autoridad de Aplicación de este Régimen a la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa (SEyPyME), que, en tal sentido, dictó la res. 449/2019 (BO 18/10/2019), modificada por la res. (SEyPyME) 557/2019 (BO 06/12/2019).

Todo parecía avanzar a paso firme en el sentido de poner en marcha el régimen, hasta que el 20/01/2020 se publicó en el Boletín Oficial la res. 30/2020 del actual Ministerio de Desarrollo Productivo, por medio de la cual se dejaron sin efecto las res. 1084/2019 del MPyT y 449/2019 de la SEyPyME referidas en el párrafo anterior, y se designó como nueva Autoridad de Aplicación de este Régimen, a la Secretaría de Industria, Economía del Conocimiento y Gestión Comercial Externa del Ministerio de Desarrollo Productivo, la cual quedó facultada para dictar las normas aclaratorias y complementarias necesarias para su funcionamiento.

Por medio de dicha norma, también se suspendieron los plazos para analizar y procesar las solicitudes de adhesión al Régimen presentadas hasta la fecha de su emisión, hasta el momento en que se dicte la normativa complementaria correspondiente, lo cual provocó que el Régimen quedara, prácticamente suspendido, al derogarse las normas que ponían en funcionamiento su implementación.

También tuvo una influencia decisiva la ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva (BO 23/12/2019), que, al derogar ciertas disposiciones vinculadas a las contribuciones patronales de la segu-

(*) Profesional independiente.

ridad social, menoscabó o eliminó beneficios que confería la ley 27.506 en dicha materia, afectándolo seriamente.

Días más tarde, el 29/01/2020 se publicó en el Boletín Oficial el dec. 111/2020, por medio del cual se amplió el temario de las sesiones extraordinarias del Congreso Nacional, incorporando la modificación de la ley 27.506, proyecto que recién se convirtió en ley en octubre de 2020, bajo el número 27.570 y fue publicada en el Boletín Oficial del 26/10/2020.

En la presente colaboración, a modo de “barajar y dar de nuevo”, informaremos al lector todos los aspectos de este régimen, y en futuras colaboraciones abordaremos los aspectos reglamentarios que vayan dictándose en torno a su texto modificado.

II. Vigencia del régimen

El art. 20 de la ley, modificado por la ley 27.570, establece que este régimen de promoción tiene vigencia desde el 01/01/2020 para las empresas adherentes provenientes de la ley 25.922 (Régimen de Promoción del *Software*) y a partir de la publicación de la nueva ley para las nuevas empresas. La duración de este será hasta el día 31/12/2029.

III. Autoridad de aplicación

Según el art. 17 de la ley modificada (modificatorio del art. 19 de la ley original 27.506), dicha función recae en el actual *Ministerio de Desarrollo Productivo (MDP)*, quien podrá dictar las normas aclaratorias y complementarias que resulten necesarias para el adecuado funcionamiento de este.

Cabe agregar que en el Boletín Oficial del 05/08/2020, se publicó la res. MDP 390/2020, mediante la cual, dicho Ministerio creó el “Registro de Articuladores de la Economía del Conocimiento”, que estará constituido por expertos en la temática, con el objetivo de promover la aplicación de actividades de la economía del conocimiento y facilitar el acceso de los diferentes sectores productivos y de servicios del país.

IV. Actividades comprendidas en el Régimen de Promoción

IV.1. En general

Complementando lo dicho en el primer párrafo de la Introducción en cuanto al *objetivo* de esta norma, el presente Régimen tiene como *objeto* la creación, diseño, desarrollo, producción e implementación o adaptación de productos y servicios y su documentación técnica asociada, tanto en su aspecto básico como aplicado, incluyendo el que se elabore para ser incorporado a procesadores y/u otros dispositivos tecnológicos.

IV.2. En detalle

Se promueven los siguientes rubros:

a) *Software* y servicios informáticos y digitales, incluyendo:

(i) desarrollo de productos y servicios de *software* (SAAS) existentes o que se creen en el futuro, que se apliquen a actividades como *e-learning*, *marketing* interactivo, *e-commerce*, servicios de provisión de aplicaciones, edición y publicación electrónica de información; siempre que sean parte de una oferta informática integrada y le agreguen valor;

(ii) desarrollo y puesta a punto de productos de *software* originales registrables como obra inédita o editada;

(iii) implementación y puesta a punto para terceros de productos de *software* propios o creados por terceros y de productos registrados;

(iv) desarrollo de *software* a medida, cuando esta actividad permita distinguir la creación de valor agregado, aun cuando en los contratos respectivos se ceda la propiedad intelectual a terceros;

(v) servicios informáticos de valor agregado orientados a mejorar la seguridad de equipos y redes, la confiabilidad de programas y sistemas de *software*, la calidad de los sistemas y datos y la administración de la

información y el conocimiento de las organizaciones;

(vi) desarrollo de partes de sistemas, módulos, rutinas, procedimientos, documentación, siempre que se trate de desarrollos complementarios o integrables a productos de *software* registrables;

(vii) servicios de diseño, codificación, implementación, mantenimiento, soporte a distancia, resolución de incidencias, conversión y/o traducción de lenguajes informáticos, adición de funciones, preparación de documentación para el usuario y garantía o asesoramiento de calidad de sistemas, entre otros, todos ellos a ser realizados a productos de *software* y con destino a mercados externos;

(viii) desarrollo y puesta a punto de *software* que se elabore para ser incorporado en procesadores (*software* embebido o insertado) utilizados en bienes y sistemas de diversa índole;

(ix) videojuegos; y

(x) servicios de cómputo en la nube;

b) Producción y postproducción audiovisual, incluidos los de formato digital.

c) Biotecnología, bioeconomía, biología, bioquímica, microbiología, bioinformática, biología molecular, neurotecnología e ingeniería genética, geoingeniería y sus ensayos y análisis.

d) Servicios geológicos y de prospección y servicios relacionados con la electrónica y las comunicaciones.

e) Servicios profesionales, únicamente en la medida que sean de exportación, *con el agregado de la nueva ley 27.570 (art. 1°), de que estén comprendidos dentro de los siguientes:*

i) Servicios jurídicos, de contabilidad general, consultoría de gerencia, servicios gerenciales y servicios de relaciones públicas, auditoría, cumplimiento normativo, asesoramiento impositivo y legal;

ii) Servicios de traducción e interpretación, gestión de recursos humanos (búsqueda, selección y colocación de personal);

iii) Servicios de publicidad, creación y realización de campañas publicitarias (creación de contenido, comunicación institucional, estrategia, diseño gráfico/web, difusión publicitaria);

iv) Diseño: diseño de experiencia del usuario, de producto, de interfaz de usuario, diseño web, diseño industrial, diseño textil, indumentaria y calzado, diseño gráfico, diseño editorial, diseño interactivo;

v) Servicios arquitectónicos y de ingeniería: asesoramiento sobre arquitectura (elaboración y diseño de proyectos y planos y esquemas de obras, planificación urbana), diseño de maquinaria y plantas industriales, ingeniería, gestión de proyectos y actividades técnicas en proyectos de ingeniería.

f) Nanotecnología y nanociencia.

g) Industria aeroespacial y satelital, tecnologías espaciales.

h) Ingeniería para la industria nuclear.

i) Fabricación, puesta a punto, mantenimiento e introducción de bienes y servicios orientados a soluciones de automatización en la producción que incluyan ciclos de retroalimentación de procesos físicos a digitales y viceversa, estando en todo momento, exclusivamente caracterizado por el uso de tecnologías de la industria 4.0, tales como inteligencia artificial, robótica e Internet industrial, Internet de las cosas, sensores, manufactura aditiva, realidad aumentada y virtual.

También quedan comprendidas las actividades de ingeniería, ciencias exactas y naturales, ciencias agropecuarias y ciencias médicas vinculadas a tareas de investigación y desarrollo experimental.

La Autoridad de Aplicación dictará las normas aclaratorias tendientes a precisar

el alcance de las actividades y rubros comprendidos en el presente régimen. Asimismo, el Poder Ejecutivo Nacional podrá ampliar los rubros y/o actividades en virtud de las tecnologías emergentes.

V. Registro

Por medio del art. 3° de la ley, se creó el *Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento* (en adelante “el Registro”), en el que deberán inscribirse quienes deseen acceder al régimen creado por la presente ley, *sujeto a las condiciones que establezca la reglamentación.*

VI. Beneficiarios del régimen. Requisitos de inscripción y revalidación

VI.1. Requisitos de inscripción

Podrán acceder a los beneficios del presente Régimen, las personas jurídicas constituidas en la República Argentina o habilitadas para actuar dentro de su territorio, que se encuentren en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, laborales, gremiales y previsionales debidamente acreditados con el certificado de libre deuda de la entidad respectiva, y desarrollen en el país por cuenta propia y como actividad principal alguna/s de la/s actividad/es mencionadas en el sub apartado IV.2 de la presente colaboración.

A efectos de su inscripción en el Registro, deberán acreditar, *en las formas y condiciones que determine la Autoridad de Aplicación:*

Respecto de la/s actividad/es promovida/s:

a) Que el setenta por ciento (70%) de su facturación total del último año se genere a partir de las actividades promovidas. b) Para aquellos casos en que la persona jurídica no contara *aún* (1) con facturación en la/s actividad/es promovida/s, podrá solicitar su inscripción en el Registro acreditando fehacientemente el desarrollo de dichas activi-

dades de manera intensiva para incorporar conocimientos derivados de avances científicos y tecnológicos en sus productos, servicios o procesos productivos, con el fin de agregar valor e innovación, *en los términos y alcances que establezca la reglamentación* junto con la documentación y/o requisitos que a esos efectos se soliciten.

Las empresas que desarrollen las actividades descritas en los puntos a) y/o e) del apartado IV.2 de la presente colaboración (o sea, *software* y servicios informáticos y digitales y/o servicios profesionales de exportación, respectivamente), deberán acreditar la realización de la/s actividad/es promovida/s de conformidad a la previsión dispuesta en el punto a) precedente, aun cuando pudieran realizar, de corresponder, alguna de las otras actividades que el mencionado artículo establece.

Adicionalmente, las empresas interesadas en inscribirse en el Registro deberán reunir al menos dos [2] de los siguientes requisitos que se detallan a continuación, con relación a la/s actividad/es promovida/s:

I. Acreditar la realización de mejoras continuas en la calidad de sus servicios, productos y/o procesos, o mediante una norma de calidad reconocida aplicable a sus servicios, productos y/o procesos.

II. Acreditar la realización de inversiones en actividades de:

II.a. Capacitación de sus empleados y/o destinatarios en general, en temáticas relacionadas con la economía del conocimiento, en un porcentaje respecto de su masa salarial del último año de al menos un uno por ciento (1%) para las microempresas, dos por ciento (2%) para las pequeñas y medianas (en los términos del art. 2° de la ley 24.467 y sus normas modificatorias y complementarias), y cinco por ciento (5%) para grandes empresas. Podrán computarse por el doble de su valor, aquellas inversiones en capacitación destinadas a población desocupada menor de veinticinco años y mayor de cuarenta y cinco años, mujeres que accedan por primera vez a un empleo

(1) Término observado por el Poder Ejecutivo Nacional mediante dec. 818/2020 (BO 26/10/2020).

formal y/u otros grupos vulnerables determinados por la autoridad de aplicación. En todos los casos estas inversiones en capacitaciones deberán llevarse adelante con entidades del sistema de educación; o

II.b. Investigación y desarrollo (que incluya novedad, originalidad y/o creatividad) en un porcentaje respecto de su facturación total del último año de al menos el uno por ciento (1%) para las microempresas y dos por ciento (2%) para las pequeñas y medianas empresas (en los términos del art. 2° de la ley 24.467 y sus normas modificatorias y complementarias), y tres por ciento (3%) para las grandes empresas.

Respecto de las empresas que desarrollen la actividad descripta en el punto e) del subapartado IV.2 de la presente colaboración (servicios profesionales de exportación), resultarán aplicables los porcentajes indicados para las grandes empresas.

III. Acreditar la realización de exportaciones de bienes y/o servicios que surjan del desarrollo de alguna de las actividades promovidas y/o del desarrollo y aplicación intensiva de estas, en un porcentaje respecto de su facturación total del último año de al menos cuatro por ciento (4%) para las Micro Empresas y diez por ciento (10%) para las Pequeñas y Medianas Empresas (en los términos del art. 2° de la ley 24.467 y sus normas modificatorias y complementarias), y trece por ciento (13%) para las grandes empresas.

Las empresas que desarrollen la actividad descripta en el punto e) del subapartado IV.2 de la presente colaboración (servicios profesionales de exportación), deberán cumplimentar los requisitos establecidos en los puntos 1) y 2) precedentes.

VI.2. Revalidación

Las empresas inscriptas en el Registro, a efectos de mantener su condición de inscriptas, deberán acreditar cada dos [2] años a contar desde su inscripción en el mencionado Registro, que:

- se encuentran en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, laborales, gremiales y previsionales;

- mantienen y/o incrementen su nómina de personal respecto de la declarada al momento de la presentación de su solicitud de inscripción *según los criterios que establezca la Autoridad de Aplicación*. Este requisito podrá ser auditado anualmente;

- continúan cumpliendo las exigencias referidas a las actividades promovidas;

- los requisitos adicionales acreditados al momento de su inscripción han sido incrementados en un porcentaje que al efecto establecerá la Autoridad de Aplicación según tamaño de empresa y el tipo de actividad promovida.

El incumplimiento de cualquiera de estos compromisos dará lugar a la aplicación de las sanciones a las que me refiero en el apartado XII de la presente colaboración.

Estos se deberán cumplir *de acuerdo con las formas y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación*.

La Autoridad de Aplicación podrá consultar a organismos especializados del sistema nacional o provincial de innovación, ciencia y tecnología -de manera no vinculante- para recibir asesoramiento a fin de evaluar el encuadramiento al momento de la inscripción, determinar la proporcionalidad del beneficio y para analizar los requisitos incrementales fijados en la revalidación bienal de aquellas empresas que soliciten la inscripción al régimen bajo la modalidad descripta en el VI.1.b de la presente colaboración.

VII. Exclusión del “autodesarrollo”

La nueva ley 27.570, trae como trascendental diferencia respecto de su modificada 27.506, que ahora queda excluida del Régimen la actividad de autodesarrollo, y, por ende, no podrá ser computado dentro del porcentaje de facturación exigido para constituir actividad promovida.

Y mantiene la definición de autodesarrollo establecida en la ley 27.506, entendiéndose por tal el realizado por una persona jurídica para su propio uso o para empresas vinculadas societaria y/o económicamente, y en todos los casos revistiendo el carácter de usuario final.

Considero desafortunada esta exclusión del autodesarrollo, por cuanto se trata de actividades que ameritan, en mi opinión, ser consideradas dentro del régimen de promoción por ser motores de la economía, que en todo caso podrían ser objeto de controles exhaustivos para evitar algún tipo de maniobra de parte de los grupos económicos, pero no descartadas por completo para su consideración dentro del Régimen que nos ocupa.

De todas maneras, entiendo que el autodesarrollo de *software* y servicios informáticos debería ser computable si las compañías vinculadas adquirentes lo destinaran a su comercialización a terceros, aspecto que bien vendría que fuese cristalinamente aclarado por la reglamentación a dictarse.

VIII. Microempresas

Se agrega que cuando se trate de microempresas (siempre en los términos del art. 2° de la ley 24.467 y sus modificatorias), con antigüedad menor a tres años desde el inicio de actividades, para acceder al régimen solo deberán acreditar que desarrollan en el país, por cuenta propia y como actividad principal, alguna de las actividades mencionadas en IV.2. de la presente colaboración.

Transcurridos cuatro años de la inscripción en el Registro o, en ocasión de dejar de encontrarse enmarcada como microempresa, lo que ocurra primero, deberán dar cumplimiento a los requisitos del apartado VI.

Lo dispuesto precedentemente no resultará aplicable respecto de aquellas empresas que desarrollen como actividad promovida la descrita en el punto e) del

apartado IV.2 de la presente colaboración (servicios profesionales de exportación).

IX. Beneficios fiscales previstos en el régimen

IX.1. Estabilidad de los beneficios

Según la nueva ley 27.570, los sujetos alcanzados por este Régimen gozarán de la estabilidad de los beneficios que este establece, respecto de su/s actividad/es promovida/s, a partir de la fecha de su inscripción en el Registro, y por el término de su vigencia, siempre que cumplan con las verificaciones de las exigencias que dicho régimen prevé (realización de auditorías, controles anuales y revalidación bienal a la que hace referencia el último párrafo del apartado VI.2 de la presente colaboración, entre otros compromisos).

Francamente, no me resulta clara esta nueva redacción. Era mucho más claro el texto original de la ley 27.506 que establecía estabilidad fiscal respecto de las actividades objeto de promoción, en el sentido de no ver incrementada la carga tributaria total de los beneficiarios determinada al momento de su solicitud de adhesión al Registro, y se había establecido expresamente que dicha estabilidad alcanzaba tanto a todos los tributos nacionales (impuestos directos, tasa y contribuciones) como así también a los derechos o aranceles de importación y exportación.

En otras palabras, tal como quedó redactado este "beneficio" con la modificación de la ley 27.570, no parece tratarse de un beneficio concreto especialmente otorgado por este régimen. No veo que se a los beneficiarios se los exima de que ni a nivel nacional, provincial ni municipal, vean incrementada su carga tributaria durante la vigencia del Régimen.

IX.2. Bono de crédito fiscal por contribuciones patronales

Según el nuevo texto de la ley 27.570, los beneficiarios del Régimen podrán convertir en un bono de crédito fiscal *intransferible*

(según la ley original 27.506 era transferible una sola vez) hasta el setenta por ciento (70%) de las contribuciones patronales que hayan efectivamente pagado con destino a los sistemas y subsistemas de la Seguridad Social, respecto de los empleados debidamente registrados afectados a la/s actividad/es definidas en el apartado IV de la presente colaboración.

Dichos bonos podrán ser utilizados por el término de veinticuatro meses desde su emisión para la cancelación de tributos nacionales, en particular el IVA y otros impuestos nacionales y sus anticipos, en caso de proceder, excluido el impuesto a las ganancias. Este plazo podrá prorrogarse por doce meses por causas justificadas según lo establecido por la autoridad de aplicación.

El bono de crédito fiscal no podrá utilizarse para cancelar deudas anteriores a la efectiva incorporación del beneficiario al Régimen y, en ningún caso eventuales saldos a su favor harán lugar a reintegros o devoluciones por parte del Estado nacional.

Sin perjuicio de lo dispuesto precedentemente, exclusivamente aquellos beneficiarios que acrediten exportaciones provenientes de su/s actividad/es promovida/s podrán optar que el beneficio establecido en el primer párrafo sea utilizado para la cancelación de impuesto a las ganancias en un porcentaje no mayor al porcentaje de exportaciones informado durante su inscripción.

En ningún caso el bono de crédito fiscal podrá superar ni individual ni conjuntamente el setenta por ciento (70%) de las contribuciones patronales que hubiese correspondido pagar por el personal afectado a la/s actividad/es promovida/s.

Para todos los casos, el beneficio aplicado sobre las contribuciones patronales tendrá un límite de alcance de hasta el equivalente a siete veces la cantidad de empleados determinada para el tramo II de las empresas medianas del sector servicios, en los términos del art. 2° de la ley 24.467 y sus modificatorias. Superado el tope máximo de personal señalado en el párrafo anterior, la

franquicia prevista precedentemente resultará computable adicionalmente respecto de las nuevas incorporaciones laborales debidamente registradas, en la medida en que dichas incorporaciones signifiquen un incremento en la nómina total de empleados declarados al momento de la inscripción en el Registro y siempre que estas estuvieran afectadas a la realización de la/s actividad/es promovida/s. *La Autoridad de Aplicación podrá establecer parámetros al alcance de las nuevas incorporaciones.*

El bono de crédito fiscal al que me refiero en este subapartado y en el siguiente no será computable por sus beneficiarios para la determinación de la ganancia neta en el impuesto a las ganancias.

La Autoridad de Aplicación y la AFIP, en el marco de sus respectivas competencias, regularán las formas y condiciones de emisión, registración y utilización del bono de crédito fiscal.

A los fines del otorgamiento de los bonos de crédito fiscal se deberá fijar un cupo fiscal, el cual será distribuido sobre la base de los criterios y las condiciones *que al efecto establezca la Autoridad de Aplicación.*

Dicho cupo fiscal deberá incluir el monto de los beneficios relativos a los beneficiarios incorporados al Régimen que resulten necesarios para la continuidad de la promoción, debiendo fijarse mediante la Ley de Presupuesto General para la Administración Nacional, sobre la base de la propuesta que al respecto elabore la Autoridad de Aplicación junto con el Ministerio de Economía.

IX.3. Incentivos adicionales

El monto del beneficio previsto en el punto anterior ascenderá al ochenta por ciento (80%) de las contribuciones patronales que se hayan efectivamente pagado, con destino a los sistemas y subsistemas de seguridad social, cuando se trate de nuevas incorporaciones laborales debidamente registradas, de:

a) Mujeres.

b) Personas travestis, transexuales y transgénero, hayan o no rectificado sus datos registrales, de conformidad con lo establecido en la ley 26.743.

c) Profesionales con estudios de posgrado en materia de ingeniería, ciencias exactas o naturales.

d) Personas con discapacidad.

e) Personas residentes de “zonas desfavorables y/o provincias de menor desarrollo relativo”.

f) Personas que, previo a su contratación, hubieran sido beneficiarias de planes sociales, entre otros grupos de interés a ser incorporados a criterio de la autoridad de aplicación, siempre que se supere la cantidad del personal en relación de dependencia oportunamente declarado.

La Autoridad de Aplicación establecerá además las definiciones y aclaraciones que estime pertinentes, a los fines de tornar operativa la franquicia.

Cabe recordar que la AFIP dictó oportunamente su RG 4052 (BO 30/12/2019), mediante la cual estableció el procedimiento para la aplicación y/o cesión de los bonos de crédito fiscal aplicables a la cancelación de anticipos y/o saldos de declaración jurada del impuesto a las ganancias y al valor agregado, en el marco del presente Régimen, *pero antes de las modificaciones de la reciente ley 27.570.*

En dicha norma estableció también la forma en que los beneficiarios del régimen de promoción de la industria del *software* de la ley 25.922, podrán transferir los saldos de los bonos de crédito fiscal no aplicados al 31/12/2019, efectuándola a través del servicio “Administración de Incentivos y Créditos Fiscales”, servicio web.

Veremos si la AFIP adecua dicha norma a las modificaciones de la ley 27.570 que motiva la presente colaboración.

IX.4. Reducción de la alícuota del impuesto a las ganancias

Conforme la nueva ley 27.570, los beneficiarios del presente Régimen tendrán una reducción de un porcentaje respecto del monto total del impuesto a las ganancias correspondiente a la/s actividad/es promovida/s, determinado en cada ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema: sesenta por ciento (60%) para micro y pequeñas empresas, cuarenta por ciento (40%) para empresas medianas y veinte por ciento (20%) para grandes empresas. Dicho beneficio será aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a las de fuente extranjera, *en los términos que establezca la Autoridad de Aplicación.*

Este beneficio será de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a la fecha de inscripción del beneficiario en el Registro. O sea que, si el beneficiario se inscribe en el Registro durante el año en curso, gozará de la reducción en el monto total del impuesto a las ganancias (i) según el tamaño de empresa, (ii) solo por su/s actividad/es promovida/s y (iii) recién a partir del ejercicio fiscal que se inicie en el año 2021.

Este punto también lo han alterado negativamente con la nueva ley 27.570, por cuanto en la versión original de la ley 27.506, el beneficio consistía en que *todos* los beneficiarios del Régimen iban a quedar alcanzados a la alícuota reducida del 15% sobre el total de sus ingresos gravados, originados o no en actividades promovidas.

Tal como quedó conforme la nueva ley 27.570, esta disposición, además del mayor impacto impositivo, conlleva un incremento de costos administrativos, por cuanto obligará a llevar una doble registración de operaciones, separando entre no promovidas (alcanzadas por la alícuota general del gravamen) y promocionadas (beneficiadas por la reducción de alícuota).

IX.5. No sujeción a retenciones y percepciones de IVA

Los beneficiarios del presente régimen que efectúen operaciones de exportación

respecto de la/s actividad/es promovida/s, no serán sujetos pasibles de retenciones y percepciones del IVA.

La AFIP expedirá la respectiva constancia del beneficio dispuesto en el párrafo precedente, *en las formas y condiciones que establezca la reglamentación.*

Adicionalmente, el organismo fiscal podrá expedir la referida constancia a otros beneficiarios que, por las particulares características de sus actividades, contarán con la aprobación por parte del Ministerio de Desarrollo Productivo y del Ministerio de Economía.

Este beneficio también fue acotado, en relación con la ley 27.506 original, en la cual se otorgaba la exclusión de retenciones y percepciones de manera amplia, y no solamente para quienes efectúen operaciones de exportación respecto de la/s actividad/es promovidas.

Se recuerda que la AFIP dictó su norma reglamentando esta solicitud, mediante su RG 4656 (BO 30/12/2019), que no sabemos si merecerá o no adecuación en algún aspecto, a partir de la sanción de la ley 27.570 que nos ocupa o mantendrá dicha norma reglamentaria, la cual también hace referencia a los “antiguos” beneficiarios del régimen de promoción de la industria del *software* de la ley 25.922. En mérito a la brevedad, remitimos al lector interesado a la lectura de dicha RG.

IX.6. Impuesto a las ganancias

Los beneficiarios del presente régimen, podrán considerar como gasto deducible a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias, al monto equivalente a los gravámenes análogos efectivamente pagados o retenidos en el exterior, con motivo de los ingresos obtenidos en contraprestación de las actividades comprendidas en el sub apartado IV.2 de la presente colaboración, en la medida en que dichos ingresos fueran considerados ganancias de fuente argentina, en los términos de la ley del impuesto a las ganancias.

Cabe mencionar que en la versión original de la ley 27.506, este beneficio consistía en que los pagos en efecto realizados o retenciones efectivamente sufridas (ambos en el exterior), de impuestos análogos a nuestro impuesto a las ganancias, por exportaciones de servicios, podían computarse como *crédito de impuesto (tax credit) de las rentas de fuente argentina*, hasta el límite del incremento de la obligación tributaria originado por la incorporación de esas ganancias.

Con la redacción actual, dichas retenciones pasarán a ser un costo más para los exportadores de servicios promovidos argentinos.

Sin embargo, no debe soslayarse que las mencionadas retenciones se podrían computar como crédito de impuesto en la medida en que exista un Convenio para evitar la Doble Imposición entre Argentina y el país en el cual se genera la retención, que lo permita.

IX.7. Aplicación conjunta de beneficios

Los beneficios que confiere este Régimen promocional podrán ser aplicados juntamente con los del art. 9º, inc. b) de la ley 23.877 (2) (de promoción y fomento de

(2) Art. 9º, ley 23.877 - Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a instrumentar los siguientes mecanismos: ...b) De promoción y fomento fiscales: Las empresas podrán obtener de manera automática un certificado de crédito fiscal de hasta diez por ciento (10%) o cinco millones de pesos (\$ 5.000.000), el que fuera menor, de los gastos elegibles realizados en investigación, desarrollo e innovación tecnológica para el pago de impuestos nacionales. Dicho certificado podrá ser utilizado solo para la modalidad indicada en los incisos a)1. y b) del artículo 10 de esta ley. El beneficio podrá materializarse en un plazo no mayor a dos años de la ejecución del gasto y no podrá ser compatible con otros regímenes promocionales. La autoridad de aplicación definirá el criterio de elegibilidad de los gastos en investigación, desarrollo e innovación tecnológica para el crédito fiscal, debiendo estar contablemente individualizados. En ningún caso los citados gastos podrán vincularse con los gastos operativos de las empresas. Dicha autoridad definirá el procedimiento para auditar las declaraciones juradas de gastos de las empresas beneficiarias con el fin de garantizar la transparencia y establecerá las sanciones previstas en

la innovación tecnológica), la ley 24.331 (de zonas francas) y la ley 26.270 (promoción para el desarrollo y producción de la biotecnología moderna), no siendo de aplicación las restricciones allí contenidas. En cualquier caso, para acceder a los beneficios deberá darse cumplimiento con los requisitos establecidos en la normativa aplicable.

X. Régimen informativo. Verificación y control

La ley hace referencia a un régimen informativo a cumplir por los beneficiarios del presente régimen de promoción, *el cual será establecido en la reglamentación.*

En materia de verificación y control, se dispone que la Autoridad de Aplicación, por sí o a través de universidades nacionales, organismos especializados o colegios o consejos profesionales de cada jurisdicción, realizará auditorías, verificaciones, inspecciones, controles y/o evaluaciones con el fin de constatar el debido cumplimiento de las obligaciones y compromisos a cargo de los beneficiarios y el mantenimiento de las condiciones que hubieren posibilitado su encuadramiento en el régimen.

Las mencionadas tareas serán solventadas por los beneficiarios mediante el pago de una tasa, la que en ningún caso podrá exceder el cuatro por ciento (4%) calculado sobre el monto de los beneficios fiscales obtenidos en el marco del régimen.

La Autoridad de Aplicación establecerá el procedimiento para determinar el porcentaje, plazo y forma de pago, así como las demás condiciones para la percepción de dicha tasa.

el artículo 15 bis de la presente ley. El Poder Ejecutivo nacional fijará anualmente el cupo de los créditos fiscales establecidos en el primer párrafo de este inciso, el cual no podrá superar los dos mil millones de pesos (\$ 2.000.000.000) anuales. (Inciso sustituido por art. 308 de la Ley 27.430, BO 29/12/2017. Vigencia: a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial).

XI. Envío de información a cargo de la AFIP

Se dispone que la AFIP proporcionará a la Autoridad de Aplicación la información que esta le requiera a efectos de verificar y controlar el cumplimiento de las condiciones de acceso y permanencia en el régimen, no rigiendo ante ese requerimiento, el instituto del secreto fiscal dispuesto en el art. 101 de la ley de Procedimiento Fiscal.

A dicho efecto, la solicitud de inscripción del beneficiario en el Registro implicará el consentimiento pleno y su autorización a favor de la AFIP, para la transferencia de dicha información a la Autoridad de Aplicación y su procesamiento.

En caso de detectarse incumplimientos por parte de los beneficiarios, la Autoridad de Aplicación informará de ello al Organismo Recaudador.

XII. Sanciones

El nuevo art. 15 de la ley 27.506, modificada por la 27.570, establece que el incumplimiento de las disposiciones del presente Régimen, del régimen informativo y/o la falsedad de la información declarada por el beneficiario y/o documentación presentada, dará lugar a la aplicación, en forma individual o conjunta, de las siguientes sanciones, sin perjuicio de las que pudieran corresponder por aplicación de la legislación penal y/o previsional y/o tributaria:

a) Suspensión del goce de los beneficios del presente régimen por el período que dure el incumplimiento. Esta suspensión no podrá ser menor a tres [3] meses ni mayor a un [1] año. Durante la suspensión no podrá utilizarse el bono de crédito fiscal para la cancelación de tributos nacionales.

b) Baja del Régimen.

c) Revocación de la inscripción como beneficiario, la que tendrá efectos desde la fecha de inscripción o desde el momento de configuración del incumplimiento grave, de acuerdo con la gravedad del incumplimiento.

d) Pago de los tributos no ingresados, con más sus intereses y accesorios.

e) Devolución a la Autoridad de Aplicación del bono de crédito fiscal en caso de no haberlo aplicado.

f) Inhabilitación para inscribirse nuevamente en el registro de beneficiarios.

g) Imposición de multas por un monto que no podrá exceder del cien por ciento (100%) del beneficio otorgado o aprovechado en incumplimiento de la normativa aplicable.

Para la evaluación y valoración de las sanciones, la Autoridad de Aplicación deberá tener en cuenta la gravedad de la infracción, el perjuicio fiscal y los antecedentes de la empresa en el cumplimiento del régimen.

Asimismo, se incorpora el art. 15 bis a la ley original 27.506, por medio del cual se dispone que, en caso de acaecimiento de alguna de las siguientes situaciones se producirá el decaimiento de pleno derecho de los beneficios, a saber:

a) Reducción de la plantilla de personal registrada afectada a la/s actividad/es promovida/s enumeradas en el subapartado IV.2 de la presente colaboración al momento de su inscripción en el Registro, por un plazo que exceda los sesenta días corridos de producido el cese del vínculo o de la suspensión que hubiere ocasionado tal alteración cuantitativa.

b) Detección de trabajadores no registrados en los términos del art. 7° de la ley 24.013.

c) Incorporación en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL).

d) Verificación de la utilización de prácticas fraudulentas para la obtención y/o en el uso del beneficio.

XIII. Tratamiento aplicable a los beneficiarios de la ley 25.922 de promoción del software y servicios informáticos

Se dispone que los saldos de los bonos de crédito fiscal no aplicados al 31/12/2019 por los beneficiarios del Régimen de Promoción de la Industria del *Software* de la ley 25.922 y su modificatoria, se mantendrán vigentes hasta su agotamiento.

También se establece que, a partir de la promulgación de la ley que nos ocupa y hasta su entrada en vigencia, los beneficiarios del Régimen de Promoción de la Industria del *Software* de la ley 25.922 deberán expresar su voluntad de continuar en el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento, a través de la presentación de la respectiva solicitud de adhesión.

Cumplidas las formalidades establecidas al efecto, los interesados serán incorporados en el Registro, considerándose como fecha de inscripción el día 01/01/2020. Para ello, deberán encontrarse en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones respecto del Régimen de la Industria del *Software*.

A tal efecto, se entenderá que una empresa beneficiaria de la citada ley 25.922 se encuentra en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones promocionales respecto del Régimen de la Industria del *Software*, cuando así lo refleje el resultado de los informes anuales de auditoría previstos en el art. 24 de dicha ley, o bien se encuentren subsanadas las observaciones formuladas en ellos, según lo determine la autoridad de aplicación.

XIV. Costo para los beneficiarios. Aporte para el financiamiento

Se crea el “Fondo Fiduciario para la Promoción de la Economía del Conocimiento” (FONPEC), que se conformará como un fideicomiso de administración y financiero con los alcances y limitaciones establecidos en la ley y su reglamentación, aplicándose, supletoriamente, las normas del Código Civil y Comercial de la Nación.

XIV.1. Objeto

El FONPEC y los fideicomisos que en su marco se establezcan, tendrán por objeto financiar actividades de capacitación y formación para fortalecer las actividades promovidas en la ley, apoyar inversiones productivas, financiar capital de trabajo, promover el desarrollo de empresas ambientalmente sustentables, fomentar la inserción comercial internacional de las empresas, las actividades de innovación productiva y nuevos emprendimientos que se encuadren en las actividades promovidas enumeradas en el sub apartado IV.2 de la presente colaboración.

El fondo tendrá como objeto el financiamiento de las actividades precedentemente mencionadas, siendo las destinatarias de estos las micro, pequeñas y medianas empresas y nuevos emprendimientos en el marco de los sectores y actividades promovidas en el presente régimen de promoción. *La Autoridad de Aplicación establecerá las formas y condiciones de acceso a las herramientas de financiamiento que se otorguen en el marco del FONPEC.*

XIV.2. Recursos del FONPEC

I. El FONPEC contará con un patrimonio constituido por los bienes fideicomitados, que en ningún caso constituyen, ni serán considerados como recursos presupuestarios, impositivos o de cualquier otra naturaleza que pongan en riesgo el cumplimiento del fin al que están afectados, ni el modo u oportunidad en que se realice. Dichos bienes son:

a) Aportes de los beneficiarios del Régimen por un monto equivalente de hasta el cuatro por ciento (4%) del monto total de los beneficios percibidos.

b) Los recursos que anualmente se asignen a través de las correspondientes leyes de Presupuesto General de la Administración Nacional u otras leyes que se sancionen.

c) Los ingresos por legados o donaciones.

d) Los fondos provistos por organismos nacionales, provinciales, de la CABA, internacionales u organizaciones no gubernamentales.

e) Los fondos que se puedan generar o recuperar como consecuencia de la aplicación de los programas y ejecución de los objetivos del fondo.

f) Las rentas y frutos de estos activos.

g) Los fondos provenientes de la colocación por oferta pública de valores negociables emitidos por el fondo a través del mercado de capitales.

h) Los fondos provenientes de empresas públicas o privadas, nacionales o extranjeras, que decidan apoyar el desarrollo de la industria de la economía del conocimiento.

i) Los ingresos por las penalidades previstas ante el incumplimiento de la ley.

j) Recursos provenientes de saldos no utilizados o remanentes de fondos extrapresupuestarios establecidos por la Autoridad de Aplicación, en tanto se encuentren cumplidas en su totalidad las tareas a las que se encontraren afectados.

II. Los fondos integrados al FONPEC se depositarán en una cuenta especial del fiduciario, quien actuará como agente financiero. Con los recursos del FONPEC y como parte integrante de este, la Autoridad de Aplicación podrá crear diferentes patrimonios de afectación para lograr una mejor inversión, asignación y administración de los fondos disponibles.

XIV.3. Contrato de fideicomiso. Suscripción. Sujetos

El contrato de fideicomiso del Fondo Fiduciario para la Promoción de la Economía del Conocimiento será suscripto entre el Ministerio de Desarrollo Productivo, o quien este designe, como fiduciante, y la entidad pública, entidad bancaria pública o sociedad controlada por cualquiera de estas que designe la autoridad de aplicación, como fiduciario.

XIV.4. Comité directivo

I. La dirección del fondo estará a cargo de un comité directivo, que tendrá la competencia para realizar el análisis y definir la elegibilidad de las entidades a las que se proveerá financiamiento o aportes, la fijación del otorgamiento de las herramientas financiadas con el FONPEC. A esos efectos deberá atenerse a los criterios de distribución que establezca la autoridad de aplicación.

II. Las funciones y atribuciones del comité serán definidas en la reglamentación.

III. El comité estará integrado por representantes de las jurisdicciones con competencia en la materia, de acuerdo con las formas y condiciones que establezca la reglamentación. La presidencia estará a cargo de la Autoridad de Aplicación del presente régimen de promoción.

XIV.5. Duración

El FONPEC tendrá la misma duración que el Régimen motivo de la presente colaboración. No obstante, ello, el fiduciario conservará los recursos suficientes para atender los compromisos pendientes, reales o contingentes, que haya asumido el fondo hasta la fecha de extinción de esas obligaciones.

XIV.6. Exenciones impositivas

Se exime al FONPEC y a su fiduciario, en sus operaciones directamente relacionadas con el FONPEC, de todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales existentes y a crearse en el futuro, incluyendo el IVA y el impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias. La exención de este último impuesto será aplicable para los movimientos de las cuentas utilizadas exclusivamente a los fines de su creación.

XV. Adhesión de la CABA y de las provincias y municipios

Finalmente, se invita a las provincias, a la CABA y a los municipios a adherir al presente régimen mediante el dictado de

normas de promoción análogas a las establecidas en la presente ley.

Al momento de la presente colaboración, sabemos que la CABA ha adherido al Régimen que nos ocupa (al menos en su versión antes de la reciente ley 27.570 que nos ocupa), mediante su ley 6248 (BO 19/12/2019).

Lo mismo han llevado a cabo las provincias de Santa Fe (ley 13.944, BO 27/12/2019), Córdoba (ley 10.649, BO 09/01/2020), La Pampa (ley 3199 BO, 03/01/2020), Tucumán (ley 9216, BO 30/12/2019), Catamarca (ley 5639, BO 11/02/2020) y Chubut (ley IX-149, BO 12/06/2020).

XVI. Cláusulas transitorias

La nueva ley 27.570 incorpora un Capítulo VII a la ley del presente Régimen, conteniendo las siguientes cláusulas transitorias:

Cláusula transitoria 1ª. Se establece que el Ministerio de Desarrollo Productivo será la Autoridad de Aplicación de la Ley de Promoción de la Industria del *Software*, N.º 25.922, en las cuestiones remanentes y transitorias.

Cláusula transitoria 2ª. Si con motivo del informe anual de auditoría previsto en el cuarto párrafo del apartado XIII de la presente colaboración, existieren ajustes al monto del beneficio percibido en el marco de la ley 25.922, se podrá descontar dichos montos sobre los beneficios que sean objeto de solicitudes en el marco del régimen creado por la presente ley, en los términos y condiciones que determine la autoridad de aplicación, sin perjuicio de la aplicación de otras medidas sancionatorias que puedan corresponder.

No obstante, lo previsto precedentemente, los ajustes que se registren en el marco de la ley 25.922 no generarán, en ninguna circunstancia, un incremento del beneficio solicitado en el marco del presente régimen, ni tampoco se reconocerán beneficios no percibidos oportunamente.

Cláusula transitoria 3ª. Se faculta al Jefe de Gabinete de Ministros a aprobar el Flujo

y Uso de Fondos para cada uno de los ejercicios presupuestarios al Fondo Fiduciario para la Promoción de la Economía del Conocimiento (FONPEC).

Cláusula transitoria 4ª. Durante el período de la vigencia de la emergencia pública en materia sanitaria establecida por el decreto de necesidad y urgencia 260/2020 y el aislamiento social preventivo y obligatorio dispuesto mediante decreto 297/2020 y sus sucesivas prórrogas, no será exigible, al momento de la inscripción en el Registro, la acreditación de cumplimiento de los requisitos adicionales previstos en el apartado VI de la presente colaboración. Dicha acreditación podrá ser diferida, a pedido del interesado, por un plazo máximo de ciento ochenta días de finalizada la mencionada circunstancia excepcional, conforme lo establezca la Autoridad de Aplicación, dentro de los treinta días hábiles siguientes. Las empresas que optaren por la opción prevista precedentemente deberán acreditar al momento de solicitar esta alternativa, que su nómina de personal ha sido incrementada respecto de la nómina con la que contaba al 31/12/2019.

La inobservancia de la acreditación diferida *en las formas, plazos y condiciones que al efecto establezca la autoridad de aplicación*, dará lugar a la revocación de la inscripción en el Registro y la consecuente devolución de los beneficios promocionales usufructuados al amparo de esta.

Cláusula transitoria 5ª. Se deja establecido que, en función de la emergencia pública en materia sanitaria establecida por el decreto de necesidad y urgencia 260/2020 y el aislamiento social, preventivo y obligatorio dispuesto mediante decreto 297/2020 y sus sucesivas prórrogas, no resultará exigible el incremento proporcional previsto para la primera revalidación bienal a la que se refiere el subapartado VI.2 de la presente colaboración.

Volveremos con más novedades acerca de este régimen, tan pronto vean la luz sus nuevas normas reglamentarias. Por lo pronto, no puedo dejar de expresar que los beneficios impositivos que confiere el régimen eran mejores en la versión original de la ley 27.506.

El nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales

Silvina É. Coronello (*)

En el artículo se analiza, desde el punto de vista legal, cómo este nuevo mecanismo tiende a reemplazar las tareas de verificación y fiscalización de la AFIP, lo que lesionaría los derechos, principios y garantías de los contribuyentes y de sus asesores fiscales.

I. Introducción

El fisco nacional implementó un nuevo Régimen de Información de Planificaciones Fiscales para contribuyentes y asesores fiscales mediante la RG 4838/2020 (AFIP) publicada el 20/10/20 en el BO y vigente desde esa fecha.

La información requerida debe ser aportada de manera exhaustiva, en lenguaje claro y preciso y describir en forma acabada la planificación fiscal realizada 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.

En tal sentido se exige que se suministre una descripción completa de: (i) los hechos relevantes, (ii) los detalles relativos a las partes involucradas, (iii) cada elemento o transacción relevante de la planificación fiscal; y (iv) el análisis pormenorizado de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, incluso de la normativa extranjera.

En la resolución comentada se dispone que el organismo no emitirá respuesta alguna aceptando o rechazando la planificación informada, y que la información recabada por este régimen podrá ser obje-

to de intercambio de información con las jurisdicciones con las cuales el país cuente con acuerdos de intercambio de información.

Al respecto consideramos que “[l]os distintos tipos de intercambio de información constituyen las herramientas con que cuentan las administraciones tributarias para mejorar la recaudación, disminuir el grado de evasión y desalentar conductas nocivas, aunque deben ser utilizadas sin lesionar los derechos fundamentales de los contribuyentes”. Toda vez que pueden resultar lesivas del secreto fiscal, del derecho a la intimidad y del derecho de defensa y debido proceso (1).

Por otra parte, se fijan plazos de cumplimiento para cada tipo de planificación fiscal, como así también, se dispone el deber de informar antes del 29/01/2021 todas las planificaciones implementadas (i) desde el 01/01/2019 hasta el 20/10/2020 o (ii) con anterioridad al 01/01/2019 y que subsistan al 20/10/2020.

Todo lo cual, pareciera indicar que la resolución comentada ha creado sin fundamento legal un nuevo deber formal de

(1) CORONELLO, Silvina "Acuerdos de intercambio de información tributaria y de fiscalización en el extranjero" en la obra colectiva "Derecho Internacional Tributario. Medidas Beps de transparencia tributaria", dirigida por BRACCIA, Mariano, publicada en agosto de 2019 por Ed. Edicon (Ed. del Consejo Profesional de Ciencias Económicas).

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

brindar información de manera constante, generando un mecanismo tendiente a reemplazar las tareas de verificación y fiscalización del organismo, con lesión de derechos, principios y garantías de los contribuyentes y de sus asesores fiscales.

II. Definición y alcance

La resolución define las planificaciones fiscales como “todo acuerdo, esquema, plan 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”.

Y considera ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio, a:

(i) cualquier disminución de la materia imponible de los contribuyentes y/o de sus sujetos vinculados de manera directa o indirecta;

(ii) la falta de declaración por parte de los contribuyentes de los regímenes de información establecidos por el fisco.

De manera tal que el deber de informar no se limita a las planificaciones fiscales internacionales que resulten “nocivas” conf. el Plan de Acción BEPS (2) desarrollado por OCDE —respecto de las cuales habría que analizar la posible “autoincriminación” que podría generar este deber formal—, sino que se extiende a planificaciones fiscales nacionales e internacionales en general, lo cual vulneraría la razonabilidad del régimen.

III. Clasificación

La norma clasifica las planificaciones fiscales en nacionales e internacionales. Las nacionales son aquellas que se desarrollan en nuestro país con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido; mientras que las internacionales son aquellas que involucran a nuestro país y a una o más jurisdicciones del exterior.

(2) BEPS es la sigla de “Base Erosion and Profit Shifting” (“Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”).

III.1. Planificaciones fiscales nacionales

Tal como señalamos, la planificación fiscal nacional se refiere a cualquier acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes que se desarrolle en nuestro país con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido.

Al respecto la resolución dispone que deberán informarse aquellas planificaciones fiscales nacionales que se encuentren contempladas en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio web del organismo.

De esta forma, el concepto de planificación fiscal nacional será definido por el sistema informático, a través de la inclusión de las distintas situaciones, lo cual implica una nueva versión de la inversión de la pirámide kelseniana, y por ende una nueva vulneración de derechos constitucionales del contribuyente.

El plazo para informar este tipo de planificaciones vence el último día del mes siguiente al del cierre del período fiscal en el que se implementó la planificación fiscal.

III.2. Planificaciones fiscales internacionales

La planificación fiscal internacional incluye a todo acuerdo, esquema, plan 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 nuestro país y a una o más jurisdicciones del exterior.

Se presume que se verifican este tipo de planificaciones en las siguientes situaciones:

a) 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 interna-

cional, se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información.

b) Se encuentren involucradas jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

c) 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.

d) La persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal posea doble residencia fiscal.

e) Cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (*trusts* 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.

f) Cualquier otra situación que se encuentre específicamente contemplada en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”.

Como consecuencia de estas presunciones reglamentarias y sistémicas de existencia de planificaciones fiscales internacionales, se genera el deber formal de informar, que una vez cumplido, habilitaría la posibilidad de que el fisco prescinda de la aplicación de las presunciones legales, con consecuencias determinativas y sancionatorias para el contribuyente.

El plazo para informar este tipo de planificaciones vence el décimo día desde el comienzo su implementación, es decir desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación fiscal.

IV. Sujetos obligados

Los sujetos obligados a cumplir el régimen de información son los contribuyentes y sus asesores fiscales.

En todos los casos el deber formal de informar resulta una obligación “autónoma” de cada uno de los sujetos obligados, de manera que el cumplimiento por uno de los sujetos obligados no libera al resto de la obligación de informar.

IV.1. Contribuyentes

Los contribuyentes resultan sujetos obligados en la medida que “participen” en una planificación fiscal nacional o internacional.

IV.2. Asesores fiscales

Asimismo, resultan sujetos obligados los asesores fiscales, que son 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 planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros.

En el concepto de “asesor fiscal”, encuadran las personas que “en el curso ordinario de su actividad...realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal”; esto es, no se requiere el desempeño de ningún tipo de profesión u oficio. Cualquiera podría encuadrar como asesor fiscal.

Entre los asesores fiscales se encuentran los profesionales en las ciencias económicas o la abogacía. En cualquiera de estos casos, el asesoramiento brindado se encuentra amparado por el secreto profesional.

Cabe recordar que el secreto profesional constituye un derecho y un deber esencial de los profesionales que tiene como contrapartida el derecho a la intimidad de todos los ciudadanos, y se funda en la libertad de co-

municación que debe existir entre el profesional y su cliente, y en la obligación de asegurarle a este último que sus confidencias no serán ventiladas, de acuerdo con los arts. 18 y 19 de nuestra CN (3).

Ahora bien, el alcance del secreto profesional es amplio, toda vez que está integrado por todo lo confiado o conocido del cliente y abarca las confidencias recibidas del cliente, la documentación, la informática, los expedientes, las comunicaciones postales, telefónicas o de cualquier tipo necesarias para el desenvolvimiento profesional (4).

En orden a los antecedentes reseñados consideramos que el secreto profesional alcanza:

- la información, manifestaciones, documentación brindada al profesional por su cliente;
- las confidencias verbales o escritas efectuadas por los clientes o aún por terceros;
- las confidencias intempestivas de los colegas;
- la documentación y/o información en cualquier tipo de soporte (papel o magnético) que se encuentra en el estudio profesional;
- los papeles de trabajo;
- los datos y radicación de las causas judiciales y/o extrajudiciales del cliente;
- las estrategias legales sugeridas por el profesional al cliente.

(3) IGLESIAS ARAUJO, Fabiana — CORONELLO, Silvina "El secreto profesional como proyección del derecho a la intimidad de las personas y como límite al deber de informar" publicado en XXXV Jornadas Tributarias, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata 10, 11 y 12 de noviembre de 2005, Ed. Osmar Buyatti, p. 107 y ss.

(4) CORONELLO, Silvina "El secreto profesional como límite a las facultades de verificación y fiscalización en pedidos de información de terceros" publicado en el Periódico Económico Tributario N° 290 de fecha 17 de diciembre de 2003, Ed. La Ley, p. 6 y ss.

En tal entendimiento, el secreto profesional es un derecho y deber del profesional en relación a todos los aspectos que integran su relación con su cliente, y por lo tanto si el profesional considera que el régimen de información lesiona el secreto profesional se encuentra facultado a eximirse de su cumplimiento.

Al respecto, la resolución dispone que esta regla general del secreto profesional que rige las relaciones profesionales debe ser notificada expresamente al contribuyente a través del sitio web del organismo, y se prevé que también a través del sitio web, el contribuyente releve al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente. Todo lo cual resulta improcedente, en primer lugar, porque el secreto profesional es un instituto fundamental de la relación profesional, de manera que está implícito en cualquier vínculo profesional, y en segundo lugar porque no puede ser relevado por el contribuyente, menos aún a través de un sistema informático; máxime por cuanto la violación al deber de confidencialidad podría configurar un ilícito penal.

Por otra parte, la resolución no dispone el secreto fiscal con respecto a la información de la planificación fiscal, que resulta fruto de la capacitación y trabajo del profesional que brindó el asesoramiento; por el contrario, prevé su intercambio.

Asimismo, 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 planificación fiscal, independientemente de su radicación o domicilio y de la que la conexión resulte directa o indirecta.

Claramente, además de la invocación del secreto profesional de cada asesor de manera individual para eximirse del deber formal, pareciera indispensable el planteo de una defensa colectiva del ejercicio profesional por parte de los colegios, consejos y federaciones.

V. Forma de la presentación

La información de las planificaciones fiscales se presentará de acuerdo a los montos, condiciones y requisitos establecidos en el microsítio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio web del organismo fiscal y se enviará mediante: (i) el servicio denominado “Régimen IPF” o (ii) el intercambio de información basado en Webservice.

Como constancia de la presentación efectuada, el sistema emitirá un formulario de declaración jurada que servirá como acuse de recibo.

VI. Sanciones por incumplimiento

La resolución general comentada establece distintas sanciones por el incumplimiento del Régimen de Información de Planificaciones Fiscales.

VI.1. Rechazo de solicitudes diversas

Por un lado, dispone que el cumplimiento del deber formal de brindar información resulta un requisito para la tramitación de distintas solicitudes que pueda realizar al organismo el sujeto obligado, entre las cuales se mencionan las referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por el organismo fiscal, y la obtención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsional. De manera que *a contrario sensu*, dichas solicitudes no serán

admitidas en caso de incumplimiento de este deber formal.

VI.2. Categorización de riesgo fiscal

Por otra parte, el incumplimiento se considera una causal de encuadramiento en una categoría creciente de riesgo en el Sistema de Percepción de Riesgo (SIPER), con las consecuencias negativas que ese sistema genera en la actividad del contribuyente al carecer de un sistema recursivo idóneo que permita la revisión de la calificación en tiempo oportuno, y con plena vigencia del derecho de defensa y debido proceso adjetivo.

VI.3. Multas por incumplimientos a los deberes formales

Asimismo, se dispone que el incumplimiento de este deber formal de brindar información dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683, y se lo considerará como como agravante en los términos de la ley citada; generando de esta manera supuestos no contemplados legalmente.

En todos los casos, la inclusión de este nuevo hecho punible mediante la resolución comentada implica un claro exceso reglamentario que resulta inadmisibles en materia sancionatoria, por vulnerar el principio constitucional de legalidad, como así también, del derecho constitucional de defensa y debido proceso adjetivo.

Cuestiones controvertidas del nuevo Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento

Lucas Gutiérrez^(*)

En la presente colaboración, se analizan los aspectos más controvertidos de la reformulación de este régimen.

Recientemente, se sancionó la ley 27.570, la cual modificó el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento concebido por su similar 27.506, que no llegó a regir.

Un punto positivo de la nueva ley es que no alteró el universo de actividades incluidas dentro del régimen de promoción original, incluso, amplió su alcance, facilitando la adhesión de aquellas empresas que, aun sin contar con el nivel de facturación exigido para calificar como actividad principal, realizan en forma intensiva alguna de las actividades promovidas con el fin de “incorporar conocimientos derivados de avances científicos y tecnológicos en sus productos, servicios o procesos productivos.”

Sin embargo, además de que se recortaron los beneficios fiscales originariamente previstos, quitándole algo de su principal atractivo; se introdujeron al régimen requisitos que, en su aplicación concreta, podrían resultar verdaderos “caballos de Troya” para la empresa promovida, como es la obligación de acreditar que “se encuentran en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, laborales, gremiales y previsionales”.

En efecto, el cumplimiento de este requisito generará problemas en el futuro, ya que, a título de ejemplo, cualquier eventual

diferencia que se suscite entre las empresas y los organismos de aplicación en torno al pago de las obligaciones previsionales o gremiales, amén de que la resolución del tema sea llevada a la órbita judicial para su dilucidación, bien podría convertirse en la excusa perfecta para que los respectivos organismos se nieguen a otorgar los “certificados de libre deuda” que la ley exige presentar a estos fines, y que de este modo ello sea usado como una suerte de herramienta de coacción sobre la voluntad del beneficiario que pueda llevarlo a convalidar deudas de dudosa legitimidad.

Es decir, aquello podría convertirse en una suerte de espada de Damocles en cabeza de las empresas, generando un estado permanente de inseguridad jurídica, que desincentive la inversión.

Por este motivo, y sin perjuicio de que la emisión del certificado en cuestión es un acto que le corresponde a las autoridades de aplicación de las mentadas obligaciones, resulta no solamente aconsejable sino imprescindible, que las normas reglamentarias de la ley delimiten con el mayor grado de detalle posible las condiciones o pautas a tomar en cuenta para definir en qué casos se considerará que media de parte de las empresas un “incumplimiento de sus obligaciones”.

En particular, y entre otros puntos, pienso que no deberían calificar como tal los re-

(*) Socio del Estudio Lisicki Litvin & Asociados.

clamos que dichos entes de control realicen a las empresas promovidas en reclamo de supuestas acreencias no ingresadas, cuando estas no se encuentran firmes o no son conformadas y la cuestión es llevada por los beneficiarios a la sede judicial, caso en el cual se deberá esperar la resolución correspondiente para decidir su suerte.

De otro modo, se corre el peligro de que el centro de gravedad en materia de contralor del cumplimiento del régimen, al menos en este aspecto, pase a manos de otros entes ajenos a su especialidad y aplicación.

Otro cambio controvertido, y que también es fácil imaginar que generará conflictos, se refiere a la aplicación de los bonos de créditos fiscal, habida cuenta de que la nueva ley no autoriza su transferencia a terceros como sí lo hacía su antecesora y tampoco se contempla su actualización por inflación entre la fecha de su reconocimiento y la de su efectiva aplicación para el pago de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Al respecto, cabe señalar que este nuevo bono de crédito fiscal (en adelante BCF), que tendrá un valor nominal equivalente al 70% de las contribuciones patronales efectivamente abonadas por las empresas promovidas —que podrá llegar al 80% en caso de que se contraten personas en situación vulnerable—, es ahora intransferible.

Dichos BCF podrán ser utilizados por el término de 24 meses para la cancelación de tributos nacionales, excluido el impuesto a las ganancias (salvo por el porcentaje que corresponde a ingresos por exportaciones). Este plazo de vigencia podrá prorrogarse por 12 meses por causas justificadas.

Esto significa que, en caso de que la empresa no lo pueda aplicar en el corto plazo al pago de sus impuestos, el valor real del BCF y su poder de cancelación de obligaciones fiscales nacionales, se verán evaporados por el efecto de la inflación, quedando

manguado uno de los principales beneficios del régimen.

Naturalmente, las empresas que no estén dispuestas a ceder en sus derechos llevarán este problema al plano judicial generando una litigiosidad que por la salud del régimen es aconsejable evitar. Nótese que ya existen precedentes judiciales que han convalidado la actualización por inflación de esta clase de BCF originados en regímenes de promoción industrial, como forma de mitigar su pérdida de valor real y con ello la afectación del derecho de propiedad del contribuyente (1).

En otro orden de cosas, también debe causar preocupación la nueva prerrogativa asignada a la autoridad de aplicación del régimen por medio del art. 15 *bis*, de disponer el decaimiento de pleno derecho de los beneficios de la empresa promovida sin la existencia de un sumario o actuación administrativa previa en la que esta se pueda defender, lo que es un derecho básico de cualquier persona ya que tiene raigambre constitucional y convencional a través de los tratados internacionales sobre derechos humanos a ella incorporados (cfr. arts. 18 y 75, inc. 22, de la CN).

Ello, al menos, parece desprenderse por la ubicación que le corresponde dentro del texto de la ley a continuación del art. 15 que sí hace referencia a que, para aplicar otro tipo de sanciones, se tenga en cuenta la conducta previa del beneficiario, como también por los términos empleados, es decir, de su literalidad.

Sin embargo, y aunque no se encuentre contemplado el derecho de la empresa a contar con una tutela jurisdiccional efectiva (que comprende el derecho a ser oído, a producir pruebas y a obtener una resolución fundada en los hechos del caso y en el derecho aplicable), la reglamentación debería establecer un procedimiento al respecto. A todo evento, será de aplicación

(1) Cfr. CSJN, 4/06/2013, "Orbis Mertig San Luis SA c. AFIP y Otros s/Ordinario", O.244.XLV.

supletoria la ley 19.549 de procedimientos administrativos y su decreto reglamentario.

Cabe tener presente que las causales que pueden dar lugar a la aplicación de esta sanción son:

a) Reducción de la plantilla de personal registrada afectada a la/s actividad/es promovida/s al momento de su inscripción al Registro por un plazo que exceda los 60 días corridos de producido el cese del vínculo o de la suspensión que hubiere ocasionado tal alteración cuantitativa.

b) Detección de trabajadores no registrados (cfr. art. 7° ley 24.013).

c) Incorporación en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL).

d) Verificación de la utilización de prácticas fraudulentas para la obtención y/o en el uso del beneficio.

No hay dudas acerca de la gravedad que revisten alguna de las conductas tipificadas como ilícito, sin embargo, dado que también es extremadamente grave la sanción que por ellas les cabe, deben extremarse los recaudos formales para asegurarle a las empresas promovidas el ejercicio efectivo del derecho de defensa.

Una importante sentencia que admite la aplicación del ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2018

Marcos Torassa (*)

Gastón Vidal Quera (**)

Se pone bajo análisis la sentencia del Juzgado Federal de Junín, "F Y A Basile SAICEI c. AFIP s/ acción declarativa de certeza", del 14 de septiembre de 2020 con referencia al impacto de la inflación en el impuesto a las ganancias.

I. Introducción

Las leyes 27.430 (en sus arts. 65, siguientes y ccds.) y 27.468 (arts. 1º, siguientes y ccds.) efectuaron modificaciones al denominado mecanismo de "ajuste por inflación" (Título VI de la ley de impuesto a las ganancias) impidiendo su aplicación en forma plena. Ello llevó a los contribuyentes a cuestionarlas ante la justicia.

La sentencia que comentamos hizo lugar a la plena aplicación del mecanismo para el período fiscal 2018 por vulnerar la garantía de la capacidad contributiva y no confiscatoriedad por estar plenamente probados los parámetros que exige la CS (1).

II. Análisis de las normas

Antes de entrar a analizar la sentencia, tenemos que hacer una reseña de las normas involucradas en el tema.

(*) Contador público. Especialista en Tributación.

(**) Abogado. Especialista en Derecho Tributario UBA.

(1) Juzgado Federal de Junín, "F Y A Basile SAICEI c/ AFIP s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 14 de septiembre de 2020.

El mecanismo de ajuste por inflación se encuentra previsto en el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modificaciones). Concretamente en el art. 94 de la ley: "Sin perjuicio de la aplicación de las restantes disposiciones que no resulten modificadas por el presente Título, los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del art. 49, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por aplicación de las normas de los artículos siguientes".

Con el dictado de la ley 27.430 (2), con vigencia desde el día siguiente de su publicación en el BO, se dispuso en su art. 65 incorporar como últimos párrafos del art. 95 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, los siguientes: "El procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del art. 89, acumulado en los treinta y

(2) B.O. 29/12/2017.

seis meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%).

“Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso de que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, el porcentaje indicado en el párrafo anterior”.

De acuerdo a las previsiones de la ley 27.430 aplicable a partir del período fiscal 2018, el mecanismo del ajuste por inflación resultaba procedente solo si esta superaba la suma del 33% de acuerdo al “Índice de Precios Internos al Por Mayor” (“IPIM”) al que remitía la ley del gravamen, que en el 2018 fue del 66% anual de acuerdo a lo publicado por el Instituto de Estadísticas y Censos (INDEC).

El 4 de diciembre de 2018, antes del cierre del período fiscal 2018 del impuesto a las ganancias, y con aplicación para este, se publicó en el BO la ley 27.468 que introdujo importantes modificaciones en lo concerniente a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación (Título VI de la ley de impuesto a las ganancias).

El art. 1° de la ley 27.468 en el art. 89 de la ley de impuesto a las ganancias (texto ordenado en 1997) se sustituyó las expresiones “índice de precios internos al por mayor (IPIM)” e “índice de precios al por mayor, nivel general” por “Índice de precios al consumidor nivel general” (“IPC”).

Por ende, el citado artículo quedó redactado de la siguiente manera: “Art. 89: Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conf. lo establecido en el art. 39 de la ley 24.073. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los arts. 58 a 62, 67, 75, 83 y 84, y en los arts. 4° y 5° agregados

a continuación del art. 90, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conf. las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

Asimismo, la ley 27.468 sustituyó el último párrafo del art. 95 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997, por el siguiente: “Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso de que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente”.

También la ley 27.468 incorporó como segundo artículo sin número a continuación del art. 118 de la Ley de Impuesto a las Ganancias el siguiente:

“El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el título VI de esta ley, correspondiente al primer, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2018 que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos [2] últimos párrafos del art. 95, deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos [2] períodos fiscales inmediatos siguientes”.

III. Los hechos del caso. Los argumentos de la sentencia de fondo

Se inició una acción declarativa de certeza (art. 322 CPCCN) para hacer cesar el estado de incertidumbre existente respecto a la vigencia de las leyes 27.430 y 27.468 que le impedían a la empresa aplicar el régimen

de ajuste por inflación previsto en la declaración jurada del período fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2018.

En primer lugar el juez consideró: “...en lo referente al mecanismo de ajuste por inflación para determinar el impuesto correspondiente a un período fiscal, las cuestiones planteadas en autos resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa ‘Candy SA’ (Fallos 332:1571), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse en lo pertinente por razones de brevedad... los instrumentos obrantes y, en especial, las conclusiones del peritaje contable llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en los consids. 7° y siguientes del referido precedente”.

De la sentencia que tiene un profundo desarrollo del tema y de los efectos de no reconocer la inflación, se destaca:

1) “el objetivo del ajuste por inflación es evitar sujetar al gravamen a resultados meramente nominales, tratando de valorar los bienes de modo de no gravar ganancias nominales o irreales con el fin de no horadar el capital del contribuyente, la tributación debida conf. a la normativa impugnada produce una injusticia que aparece más importante y evidente si se tiene en cuenta el recrudescimiento del ritmo inflacionario padecido, que afecta a todo tipo de empresas, creando diferencias que originan impuesto a favor del fisco mediante un procedimiento arbitrario que grava ganancias no reales sino solo nominales”.

2) “... la normativa legal atacada resulta inconstitucional al confrontar y afectar los principios de capacidad contributiva, de igualdad y proporcionalidad, de razonabilidad, de equidad y resultar confiscatoria, conf. los derechos y garantías implícitos, todos los que son objeto directo de reconocimiento y tutela constitucional ... por lo que corresponde, con carácter excepcional, declararla inconstitucional e inaplicable respecto de la declaración jurada el Impuesto

a las Ganancias de la sociedad actora en el período reclamado”.

3) Al analizar la pericia contable se tiene por probada la vulneración de las garantías constitucionales al establecer contundentemente “...la tasa efectiva resultante sobre la ganancia sujeta a impuesto sin utilizar métodos correctivos de la inflación, arroja un cincuenta y uno con setenta y tres por ciento (51,73%), punto sobre el que existe conformidad entre las partes ... mal podría sostenerse que un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50%) no es confiscatorio ... la Corte Suprema no ha fijado un límite preciso a partir del cual una imposición se convierte en confiscatoria, puede fácilmente conducir a esta conclusión el hecho que la administración obtenga más que el propio contribuyente. ... “.

4) Se termina concluyendo: “La confiscatoriedad que se alega está demostrada frente a un resultado indiscutido: sin aplicar el ajuste por inflación, la tasa efectiva del impuesto llega al 51,73% del resultado económico de la firma en ese ejercicio ... superando claramente la tasa máxima que establece la ley del Impuesto a las Ganancias (ley 20.628)”.

IV. La importancia de la sentencia

Esta clase de sentencias en donde se resguarda la Constitución deben destacarse y difundirse ya que la inflación es un fenómeno que impacta en los impuestos, en particular en el impuesto a las ganancias, ya que no permitir la aplicación de los mecanismos correctivos que contempla la propia ley, puede llevar a tener que tributar sobre ganancias irreales o ficticias como se probó en la causa con la pericia contable.

La inflación es un fenómeno que provoca que se deba tributar sobre ganancias ficticias por no permitirse la utilización del método creado por la ley para evitar precisamente ese efecto tan perjudicial.

Desconocer la necesidad de corregir los resultados impositivos por la incidencia del proceso inflacionario implica desconocer la real capacidad contributiva de un con-

Una importante sentencia que admite la aplicación del ajuste por inflación en el impuesto...

tribuyente, con lo cual esta clase de sentencias deben ser difundidas y destacadas.

La solución real del tema está en permitir desde las normas el reconocimiento de la

aplicación del ajuste por inflación y no obligar a tener que litigar ante la justicia para obtener el reconocimiento de algo que es inevitable: el impacto de la inflación en el impuesto a las ganancias.

Thomson Reuters

NOVEDADES TRIBUTARIAS

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Beneficio para contribuyentes cumplidores: RG 4855/2020

Leandro D. Pais (*)

En el artículo se analiza la reglamentación de los beneficios para contribuyentes cumplidores contemplados en la moratoria 2020: las exenciones para los monotributistas, la deducción especial del impuesto a las ganancias para los autónomos y el mecanismo de amortización acelerada para las micro y pequeñas empresas.

I. Introducción

El 6 de noviembre de 2020 se publicó la RG 4855, reglamentando el procedimiento para la solicitud de un beneficio a contribuyentes cumplidores inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes o en el Impuesto a las Ganancias.

En su art. 1°, la resolución establece los sujetos en condición de “cumplidores” lo serán según lo establecido por el artículo sin número incorporado a continuación del art. 17 de la ley 27.541 y su modificación.

Los requisitos son:

a) Poseer domicilio fiscal electrónico constituido conforme a lo previsto en la RG 4.280.

b) Declarar y mantener actualizado domicilio fiscal.

c) Tener actualizado el código de la actividad desarrollada.

d) Encontrarse adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y/o inscriptos en el impuesto a las ganancias a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562 y al momento de la solicitud del beneficio.

e) Haber presentado la totalidad de las declaraciones juradas determinativas e informativas, respecto de los impuestos en los cuales el sujeto se encuentre o se encontrara inscripto.

f) No poseer deudas líquidas y exigibles —a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562— correspondientes a las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, relativas a los períodos fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2017, inclusive.

g) No tener la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) inactiva o limitada por inclusión en la base de contribuyentes no confiables en los términos de la RG 3.832.

II. Exclusión

Quedan excluidos de los beneficios comprendidos en la presente, los sujetos enunciados en el art. 16 de la ley 27.541 y su modificación.

III. Monotributistas

La eximición del componente impositivo se efectuará a partir del período fiscal enero de 2021, y por los períodos que seguidamente se detallan:

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

Categoría del pequeño contribuyente	Períodos fiscales a eximir
Categorías A y B	Enero de 2021 a junio de 2021
Categorías C y D	Enero de 2021 a mayo de 2021
Categorías E y F	Enero de 2021 a abril de 2021
Categorías G y H	Enero de 2021 a marzo de 2021
Categorías I, J y K	Enero de 2021 a febrero de 2021

Para todas las categorías será de aplicación el límite de pesos diecisiete mil quinientos (\$ 17.500) que fija al presente beneficio la citada ley.

IV. Impuesto a las ganancias

El beneficio de deducción especial será aplicado por los sujetos previstos en el inciso a) del punto 2 del primer párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del art. 17 de la ley 27.541 y su modificación, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2020.

V. Procedimiento

Si bien es cierto que la resolución dice: “A los fines de formular su adhesión los solicitantes deberán acceder a la transacción ‘Beneficio a cumplidores’, a través del servicio ‘Sistema Registral’ o del ‘Portal Monotributo’, disponibles en el sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>), mediante la utilización de su ‘Clave Fiscal’ habilitada con Nivel de Seguridad 3 como mínimo”, en la práctica y hasta el momento de publicado este artículo, no se dispone del acceso a través del “Portal Monotributo”. No obstante, los monotributistas pueden solicitarlo a través del “Sistema registral”, opción “Beneficio a contribuyentes cumplidores”.

Aquí los pasos:

1. Ingresar en www.afip.gob.ar, con clave fiscal.

ACCESO CON CLAVE FISCAL

CUIT/CUIL

SIGUIENTE

[¿Olvidaste tu clave?](#)

¿No tenés Clave Fiscal?

OBTENELA

[¿Qué es Clave Fiscal?](#) | [Ayuda](#) | [Consejos de Seguridad](#)

2. Presionar sobre la opción “Sistema registral”



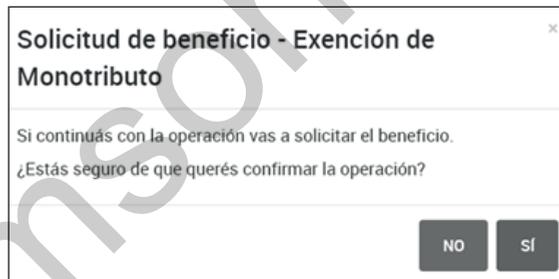
3. Buscar la opción “Beneficio para contribuyentes cumplidores” y hacer clic en el botón “INGRESAR”.



4. Nos llevará a una pantalla que nos explica brevemente las características del beneficio. Aquí presionar “Solicitar Beneficio”.



5. Nos solicita una confirmación.



6. Listo, ya está hecha la presentación.



7. Si así lo quisiéramos, podemos descargar la constancia.

 Beneficio para contribuyentes cumplidores			
CUIT : Contribuyente : Fecha de solicitud : Número de transacción :			
Caracterización	Beneficio obtenido	Fecha	Operación
469	EXENCION REGIMEN SIMPLIFICADO	11-2020	Alta
Datos sujetos a verificación			

VI. Denegatoria del beneficio

En caso de que el sistema no permita resolver exitosamente el beneficio solicitado, el contribuyente podrá hasta el 30/11/2020, acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos mediante la presentación de la “Solicitud de revisión de denegatoria Beneficio Cumplidores Ley 27.541”, disponible en el servicio con Clave Fiscal denominado “Presentaciones Digitales” implementado por la RG 4503 y sus complementarias. La resolución respectiva será notificada al Domicilio Fiscal Electrónico dentro de los 15 días corridos posteriores a la presentación y, en caso de corresponder, se efectuará la caracterización en el Sistema Registral.

VII. Desistimiento del beneficio

Los contribuyentes podrán desistir del beneficio obtenido, a cuyo efecto deberán ingresar mediante el servicio “Sistema Registral” o “Portal Monotributo”, opción “Beneficio a cumplidores” y seleccionar “Desistimiento del beneficio”.

Exención de Monotributo

Podés obtener una exención del componente impositivo.

Beneficio para contribuyentes cumplidores

Obtuviste el beneficio de la exención del componente impositivo de tu cuota mensual del monotributo. El monto máximo para la exención es de \$17.500.

La exención se calcula tomando el valor de la cuota impositiva de la categoría que tenías a la fecha de publicación de la ley de ampliación de la Moratoria (27/08/2020).

Para consultar los nuevos importes de tu cuota ingresá al [portal de Monotributo](#).

DESISTIMIENTO DEL BENEFICIO

DESCARGAR CONSTANCIA

Moratoria ampliada

Novedades varias, beneficio a contribuyentes cumplidores y prórroga

María Cecilia Signanini (*)

Roque T. Claramunt (**)

En la presente colaboración se realiza, de manera esquemática, un repaso de la reglamentación de la moratoria ampliada, destacando los puntos más importantes vinculados a los beneficios para contribuyentes cumplidores con la finalidad de facilitar la comprensión, así como para precisar las fechas relevantes a tener en cuenta en este nuevo escenario.

I. Introducción

El pasado 31 de octubre fue publicado en el BO el dec. 833/2020 por medio del cual se dispuso la prórroga del plazo para la adhesión a la moratoria ampliada de la ley 27.541 y su modificatoria.

Esta decisión de prórroga obedece a que el gobierno ha reconocido la necesidad de brindarle a los contribuyentes un plazo adicional para que puedan adherirse al régimen de regularización de deudas —el cual prevé beneficios de condonación de multas y sanciones— ante las dificultades que plantea la crisis económica actual.

Por su parte la RG (AFIP) 4850 (BO 06/11/2020) adecuó la reglamentación de la moratoria con las nuevas fechas para el acogimiento.

Tan solo unos pocos días después, más precisamente el 10/11/2020, el fisco dictó la RG (AFIP) 4855 a fin de reglamentar una cuestión que aún quedaba pendiente:

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

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

el beneficio para contribuyentes cumplidores.

En la presente colaboración realizaremos, de manera esquemática, un repaso de ambas cuestiones destacando los puntos más importantes con la finalidad de facilitar la comprensión así como para precisar las fechas relevantes a tener en cuenta en este nuevo escenario.

II. Contribuyente cumplidor

II.1. Definición

La ley 27.541 definió, en su art. 17.1 último párrafo, como contribuyente cumplidor a aquel que al 26/8/2020 NO registre incumplimientos:

- En la presentación de declaraciones juradas determinativas ni informativas a las que estaban obligados por los períodos fiscales iniciados a partir del 01/01/2017.

- En el pago de las obligaciones tributarias desde los períodos fiscales iniciados a partir del 01/01/2017.

A su vez, la mencionada ley precisa los beneficios a otorgar los cuales dependerán de la condición tributaria que Rev. el contribuyente.

II.2. Reglamentación del beneficio

La RG (AFIP) 4855 establece los requisitos, las condiciones y el procedimiento para acceder a los beneficios. La citada norma —que entró en vigencia el 11/11/2020— reglamenta los beneficios para:

- Monotributistas.
- Autónomos.
- Pequeñas y medianas empresas.

Resulta importante mencionar que los beneficios a contribuyentes cumplidores no resultan acumulativos, debiéndose, cuando corresponda, optarse por alguno de ellos.

II.3. Requisitos

Los requisitos para poder acceder a los beneficios son:

- Tener domicilio fiscal constituido e informado un e-mail y teléfono.
- Declarar y mantener actualizado el domicilio fiscal.

- Tener actualizado el código de la actividad desarrollada, según el “Clasificador de Actividades Económicas”.

- Encontrarse adheridos al monotributo y/o inscriptos en el impuesto a las ganancias al 26/08/2020 y al momento de la solicitud del beneficio.

- Haber presentado la totalidad de las declaraciones juradas determinativas e informativas a las que hubiera estado obligado el contribuyente, correspondientes a los períodos fiscales iniciados a partir del 01/01/2017 y hasta el 26/08/2020 respecto de los impuestos en los cuales el sujeto responsable se encuentre o se encontrara inscripto.

- No poseer deudas líquidas y exigibles al 26/08/2020 correspondientes a las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, relativas a

los períodos fiscales iniciados a partir del 01/01/2017, inclusive.

- No tener la CUIT inactiva o limitada por inclusión en la base de contribuyentes no confiables (RG 3832)

II.4. Sujetos excluidos

Se encontrarán excluidos de poder acceder a los beneficios para contribuyentes cumplidores quienes al 26/08/2020 estuvieran en alguna de las siguientes situaciones (art. 16 ley 27.541):

a) Declarados en estado de quiebra respecto de los cuales no se haya dispuesto la continuidad de la explotación mientras duren los efectos de dicha declaración.

b) Los condenados por alguno de los delitos previstos en las leyes 23.771, 24.769 y sus modificatorias, Título IX de la ley 27.430 o en la ley 22.415 (Cód. Aduanero) y sus modificatorias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 26/08/2020, siempre que la condena no estuviera cumplida;

c) Los condenados por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 26/08/2020 siempre que la condena no estuviere cumplida;

d) Las personas jurídicas en las que, sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en ellas, hayan sido condenados por las infracciones mencionadas en los puntos b) y c) precedentes, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 26/08/2020 siempre que la condena no estuviere cumplida.

II.5. Adhesión

La adhesión podrá realizarse entre el 11/11/2020 y el 30/11/2020 a través del “Sistema registral” o “Portal Monotributo”, transacción “Beneficio a cumplidores” con clave fiscal nivel 3 como mínimo.

Recordamos que en el campo “Beneficio cumplidor” se deberá seleccionar SOLO 1 opción:

- Exención de Monotributo.
- Personas humanas y sucesiones indivisas: Deducción especial en el Impuesto a las Ganancias.
- Micro y Pequeñas Empresas: Amortización acelerada.

La selección de la opción se deberá realizar en función de la situación tributaria del contribuyente al momento de la solicitud, sin perjuicio de los controles que realice AFIP a los fines de verificar su procedencia.

II.6. Beneficio - Régimen Simplificado Pequeños Contribuyentes

En beneficio para los sujetos adheridos al régimen simplificado reviste las siguientes características:

- Eximición del componente impositivo a partir de enero 2021.
- Períodos fiscales a eximir: según categoría de Rev. al 26/08/2020 (ver cuadro a continuación).
- Tope beneficio: \$ 17.500 para todas las categorías.
- De superar el tope se deberán ingresar las diferencias resultantes mediante transferencia electrónica de fondos.
- Contribuyentes con beneficio “Crédito a Tasa Cero” o el “Crédito a Tasa Cero Cultura”: podrán reimputar los pagos realizados en exceso mediante el “Portal Monotributo”.

A continuación detallamos los períodos a eximir para cada una de las categorías de revista:

Categoría Pequeño Contribuyente	Períodos a eximir
Categorías A y B	Enero de 2021 a junio de 2021
Categorías C y D	Enero de 2021 a mayo de 2021
Categorías E y F	Enero de 2021 a abril de 2021
Categorías G y H	Enero de 2021 a marzo de 2021
Categorías I, J y K	Enero de 2021 a febrero de 2021

II.7. Beneficio Ganancias - Autónomos

El presente beneficio:

- Alcanza a personas humanas y sucesiones indivisas inscriptas en el impuesto.
- No resultará de aplicación para los sujetos comprendidos en los incisos a), b) y c) del art. 82 de la ley de impuesto a las ganancias.
- Consiste en el cómputo de una deducción especial.

- Importe adicional equivalente al 50% del mínimo no imponible.

- Aplicable a la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2020.

- La deducción en ningún caso podrá generar saldo a favor del contribuyente ni podrá trasladarse a ejercicios futuros.

II.8. Beneficio Ganancias - Micro y Pequeñas Empresas

Este beneficio resultará aplicable a los sujetos a que se refiere el art. 53 de la ley del impuesto a las ganancias que revistan la condición de micro y pequeñas empresas.

Comprende inversiones en bienes muebles amortizables realizadas desde el 26/08/2020 al 31/12/2021.

Los contribuyentes podrán optar por practicar las respectivas amortizaciones a partir del período fiscal de habilitación del bien, de acuerdo con las normas generales de la ley del gravamen o conf. al régimen que se establece a continuación:

- Bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados o fabricados: como mínimo en 2 cuotas anuales, iguales y consecutivas.

- Bienes muebles amortizables importados: como mínimo en 3 cuotas anuales, iguales y consecutivas.

- Obras de infraestructura: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 50% de la estimada.

- Se aplicará a ejercicios finalizados con posterioridad al 30/12/2020.

- El cómputo de la amortización acelerada no podrá generar saldos a favor ni trasladarse a ejercicios futuros.

Ejercida la opción se deberá informar a AFIP y aplicarse a todas las inversiones de capital que se realicen para la ejecución de la nueva inversión directa, incluidas aquellas que se requieran durante su funciona-

miento, pudiendo optar nuevamente en caso de que se modifique el régimen impositivo aplicable.

A los fines del beneficio de amortización acelerada en el impuesto a las ganancias los contribuyentes y/o responsables que cuenten con la caracterización en el "Sistema Registral" "471 - Amortización Acelerada - Ganancias" deberán informar los comprobantes, así como otra información relevante, vinculados a inversiones realizadas en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados y/u obras de infraestructura.

La presentación de la información se realizará mediante el servicio web "SIR Sistema Integral de Recuperos", opción "Amortización Acelerada - Ley 27.541" hasta el último día del mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, en la cual se aplique la amortización acelerada del bien o inversión respectiva.

II.9. Aprobación y desistimiento

II.9.a. Aprobación

El contribuyente deberá realizar la registración al beneficio accediendo a la opción "Seleccionar Beneficio", considerando los requisitos exigidos por las normas pertinentes. Ello, sin perjuicio de los controles que realice el organismo fiscal a los fines de verificar la procedencia de la solicitud de conformidad con la información existente en sus bases de datos y la situación fiscal del contribuyente.

De resultar aprobada la transacción el sistema emitirá una constancia del trámite, la cual se podrá reimprimir desde el mismo servicio.

Los contribuyentes serán caracterizados en el "Sistema Registral" con el código que corresponda según el beneficio solicitado, conf. se detalla a continuación:

- "469 - Exención Régimen Simplificado".

- "470 - Deducción Especial - Ganancias".

- "471 - Amortización Acelerada - Ganancias".

La caracterización podrá ser consultada accediendo al servicio “Sistema Registral”, opción: Consulta/Datos registrales/Caracterizaciones.

II.9.b. Desistimiento

Los contribuyentes podrán desistir del beneficio obtenido ingresando a “Sistema Registral” o “Portal Monotributo”, opción “Beneficio a cumplidores” y seleccionar “Desistimiento del beneficio”.

El desistimiento implicará para el responsable el deber de dar cumplimiento a las obligaciones comprendidas en el beneficio solicitado conf. a su condición tributaria.

II.10. Denegatoria del beneficio

En el caso que el sistema no permita resolver exitosamente el beneficio solicitado el contribuyente podrá hasta el 30/11/2020, acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos mediante la presentación a través del servicio web “Presentaciones Digitales”, trámite “Solicitud de revisión de denegatoria Beneficio Cumplidores Ley 27.541”.

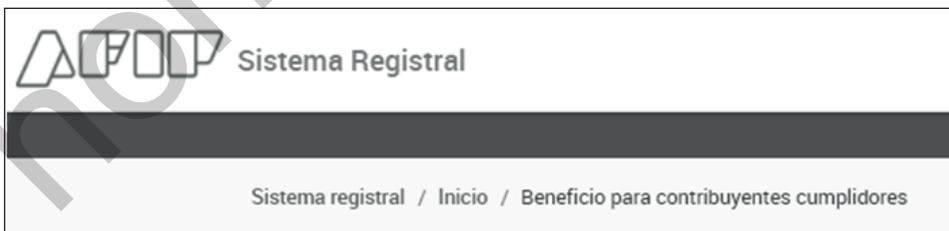
La resolución del trámite será notificada al Domicilio Fiscal Electrónico dentro de los 15 días corridos posteriores a la presentación y, en caso de corresponder, se efectuará la caracterización en el Sistema Registral.

II.11. Aplicación práctica

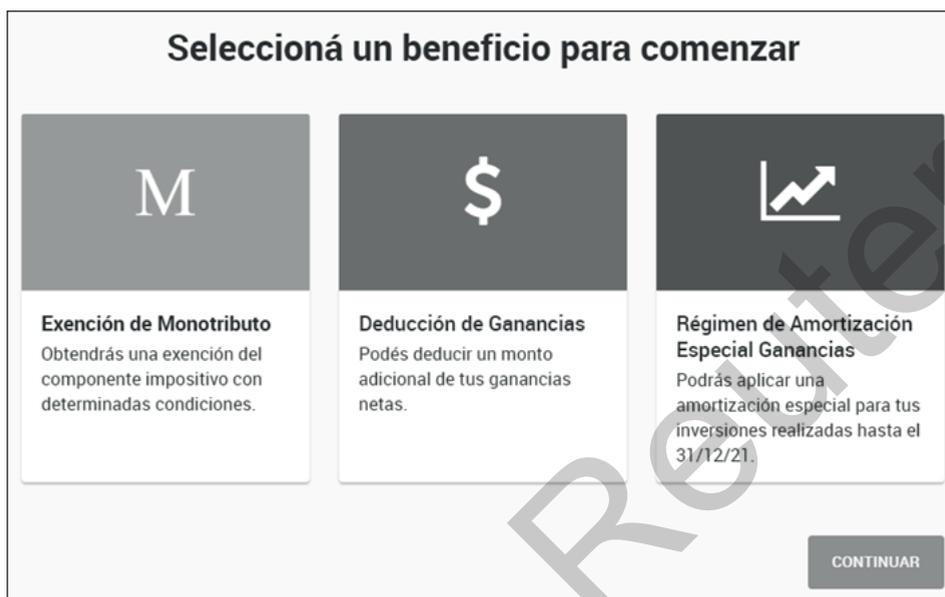
Para la adhesión a los beneficios los solicitantes deberán acceder a la transacción “Beneficio a cumplidores”, a través del servicio “Sistema Registral” o del “Portal Monotributo”, disponibles en el sitio web de AFIP mediante la utilización de su “Clave Fiscal” habilitada con Nivel de Seguridad 3 como mínimo.

A continuación efectuaremos el recorrido a través del servicio sistema registral para un contribuyente adherido al régimen simplificado que desea registrarse para gozar del beneficio de eximición de pago del componente impositivo.

1. Ingresar al servicio “Sistema Registral” - “Inicio” y seleccionar “Beneficio para contribuyentes cumplidores”.



2. La pantalla a continuación mostrará los distintos beneficios disponibles.



Seleccioná un beneficio para comenzar

M
Exención de Monotributo
Obtendrás una exención del componente impositivo con determinadas condiciones.

\$
Deducción de Ganancias
Podés deducir un monto adicional de tus ganancias netas.


Régimen de Amortización Especial Ganancias
Podrás aplicar una amortización especial para tus inversiones realizadas hasta el 31/12/21.

CONTINUAR

3. En nuestro ejemplo, por tratarse de un contribuyente adherido al régimen simplificado seleccionaremos la opción “Exención de Monotributo” y luego presionaremos el botón “Solicitar Beneficio”.



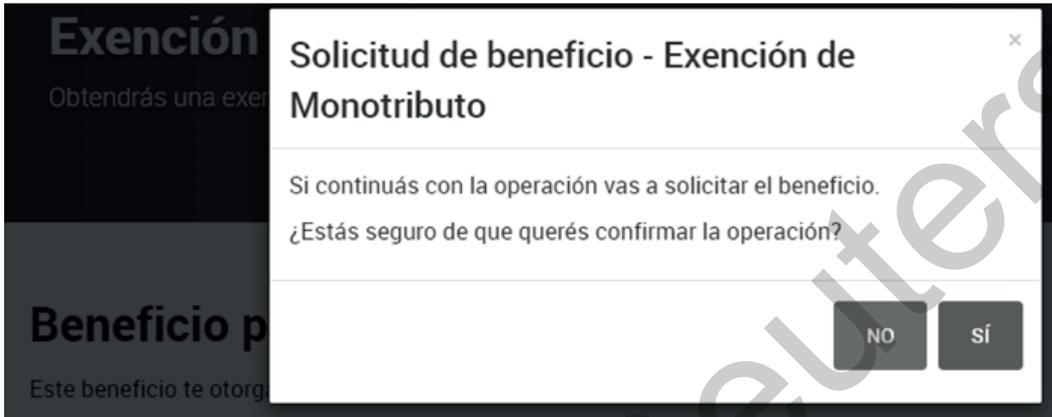
Sistema registral / Inicio / Beneficio para contribuyentes cumplidores

Exención de Monotributo
Obtendrás una exención del componente impositivo con determinadas condiciones.

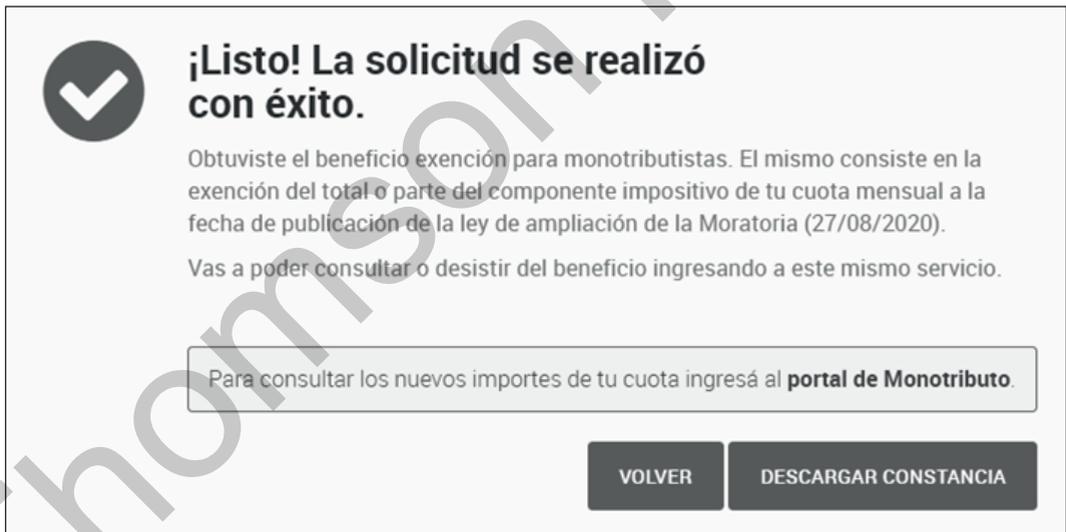
Beneficio para contribuyentes cumplidores
Este beneficio te otorga una exención del componente impositivo de tu cuota mensual.
Tené en cuenta que el límite máximo de exención es de \$17.500 y se calcula tomando el valor de la cuota impositiva de la categoría que tenías a la fecha de publicación de la ley de ampliación de la Moratoria (27/08/2020).

VOLVER **SOLICITAR BENEFICIO**

4. Una vez presionado el botón “Solicitar beneficio” el sistema nos mostrará el siguiente mensaje solicitándonos confirmación de la operación a realizar.



Al presionar “Sí”, y de cumplirse con los requisitos, el sistema indicará que la solicitud se completó exitosamente.



Asimismo, se podrá descargar la constancia del trámite:

Caracterización	Beneficio obtenido	Fecha	Operación
469		11-2020	Alta

Datos sujetos a verificación

A través de la consulta de datos al servicio sistema registral se podrá verificar la caracterización del beneficio obtenido:

Sistema registral / Inicio / Consulta / Datos registrales

Caracterizaciones

Código	Descripción	Periodo	Domicilio caracterización
82	CUENTA CORRIENTE	11/2007	
354	Categoría A: Muy Bajo Riesgo	01/2020	
431	BONIFICACION IMP. INTEGRADO MONOTRIBUTO	09/2019	

Por último, y desde la misma pantalla desde la cual se solicitó inicialmente el beneficio, el contribuyente tiene la opción de desistir, para lo cual deberá presionar el botón “Desistimiento del beneficio” ubicado en la parte inferior de la pantalla.

Beneficio para contribuyentes cumplidores

Obtuviste el beneficio de la exención del componente impositivo de tu cuota mensual del monotributo. El monto máximo para la exención es de \$17.500.

La exención se calcula tomando el valor de la cuota impositiva de la categoría que tenías a la fecha de publicación de la ley de ampliación de la Moratoria (27/08/2020).

Para consultar los nuevos importes de tu cuota ingresá al [portal de Monotributo](#)

DESISTIMIENTO DEL BENEFICIO **DESCARGAR CONSTANCIA**

III. Extensión del plazo para adhesión. Fechas para recordar

Para finalizar esta colaboración procederemos a compartir un resumen de las fechas que deben tenerse presentes con motivo de la modificación de plazos resultante de la prórroga del plazo para la adhesión a la moratoria dispuesta por el dec. 833/2020 y reglamentada por la RG (AFIP) 4850.

- Plazo para adhesión: hasta el 30/11/2020.
 - Plazo para anulación y nueva solicitud: hasta el 26/11/2020, inclusive.
 - Condonación de multas: subsanación de infracción con anterioridad al 30/11/2020.
 - Reformulación de planes “condicionales”:
 - No obtención de certificado Pyme: al 30/11/2020
 - Plan de pago 1° cuota: Vencimiento: 16/01/2021
- Plan de pago 1° cuota - Vencimiento original 16/12/2020: solicitar *stop debit* o reversión debito (plazo 30 días).
 - Concurso preventivo: solicitado hasta el 30/11/2020, inclusive.
 - Resolución judicial homologatoria del acuerdo preventivo notificada al concurso hasta el 31/10/2020, inclusive: hasta el día del vencimiento del plazo general de adhesión.
 - Resolución judicial homologatoria del acuerdo preventivo notificada con posterioridad al 31 de octubre de 2020 y/o pendiente de dictado al 30 de noviembre de 2020: dentro de los 30 días corridos inmediatos siguientes a aquel en que se produzca la respectiva notificación.
 - Inicio trámite certificado “MiPyME”: al 30/11/2020.
 - Deudores en estado falencial: hasta el 30/11/2020, inclusive.

Thomson Reuters

PENAL TRIBUTARIO

Thomson Reuters

Juicio por jurados

Ana Clara Marconi (*)

En el presente artículo se analiza la particularidad del juicio por jurados, que es una forma de juzgar en causas penales, en la que un grupo de ciudadanos debe definir si existió el hecho que se investiga y si el acusado es culpable o no.

En tiempos de proyectos de *reforma judicial*, un gran ausente: el juicio por jurados.

En estos días el Poder Legislativo se encuentra discutiendo un proyecto de reforma judicial para el ámbito federal, que según el texto aprobado en la Cámara de Senadores daría lugar a la creación de 1739 nuevos cargos con un costo de \$10.000 millones (La Nación 28/08/2020).

Discusión que suena absurda y a contramano con el Código Procesal Penal Federal según ley 27.063, publicado en el Boletín Oficial del 10 de diciembre de 2014, cuya vigencia se suspendió supeditada a una ley de implementación. Debió haber entrado en vigor el 1 de marzo de 2016 pero no fue así, y al día de hoy, se viene aplicando en forma lenta y escalonada en el territorio. Salta y Jujuy llevan un año utilizándolo y los resultados han sido por demás satisfactorios.

Este código deja de lado cualquier resabio de sistema inquisitivo y da un paso adelante, en el respeto al programa constitucional reconociendo, por primera vez, que nuestra constituyente siempre previó para el proceso penal un sistema acusatorio, adversarial, donde el rol del juez es el de juzgar y el del Fiscal impulsar la acción, presentado una hipótesis de delito que deberá probar en un juicio oral.

Extraño país en el que vivimos, que durante poco menos de ciento setenta años tuvo un sistema procesal penal contrario a

la manda constitucional. Lo cierto es que el ideario iluminista de nuestra Constitución Nacional se chocó con un sistema procesal de corte inquisitivo, que habían traído los españoles al Virreinato y aquí se cumplió la famosa frase de “más vale viejo conocido que nuevo por conocer”, aunque lo viejo significase un reflejo de una justicia monárquica y lo nuevo de una democrática.

Y digo que la discusión que actualmente se da en el Congreso suena absurda y a contramano, por cuanto, la justicia que se intenta modificar y los cargos que se pretenden crear, son para un modelo de proceso, que desde diciembre de 2014 debería haber desaparecido.

En un sistema adversarial, acusatorio, el juez es un garante y quien dirime el conflicto que las partes le traen, esa imagen de la Justicia ciega, que no ve quien es quien, pero que pesa en su balanza lo que aporta cada uno para determinar el derecho. La mayor actividad procesal la tienen las partes, principalmente el fiscal, que debe trabajar para fundar su caso. Los abogados particulares, sea en el rol de defensores o de querellantes, también deberemos aprender a trabajar el caso, a pensar con el método de litigación ¿cómo vamos a defender y plantear el caso de nuestro cliente? Las partes deben, trabajar su caso, su hipótesis de hecho y las pruebas por separado y siempre apuntado al juicio oral o a dirimir el conflicto de un modo más satisfactorio para las partes aplicando el principio de oportunidad en los casos proceda.

Innecesario resulta entonces, invertir un solo centavo del erario público, en un sis-

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

tema procesal caduco y con fecha de vencimiento, los recursos deberían destinarse a capacitar, adaptar, modificar y dotar de medios, a los operadores del nuevo sistema procesal acusatorio federal.

La pandemia nos ha mostrado en la cara (*in your face*, como dicen en la NBA), el atraso que tiene nuestro sistema judicial a nivel federal y nacional es necesario llevar a la administración de justicia y al Ministerio Público al siglo XXI para que el nuevo Código Procesal Penal no nazca destinado al fracaso.

Pero la deuda con los mandatos de la constitución en materia procesal penal, no se agota con un sistema acusatorio, desde la primera redacción 1853 (1860), que fue reafirmado en la reforma de 1994, nuestra Carta Magna nos dice que el juicio será por jurados.

Veamos, algunos podrán pensar que esta idea quedó por error en la Constitución, que el jurado es una institución contraria a nuestro sistema procesal, como también lo eran los modelos previstos para los otros dos poderes en 1853, un presidente y un Congreso con dos cámaras, y sin embargo se organizó todo conforme lo mandaba la carta orgánica de esa nueva y naciente Nación al sur de América.

El juicio por jurados fue implementado en nuestro territorio en el año 1811 por el Primer Triunvirato para los delitos de imprenta, también lo reguló la Asamblea del año 13 y aparece en todos los proyectos constitucionales desde la constitución unitaria del 1819 y la de 1826 en adelante. Para quedar plasmado en la constitución definitiva de 1853/60.

El instituto del jurado está contemplado en más de un artículo, en el 24 cuando reconoce al jurado como un derecho y garantía de los habitantes, también en el artículo 75 inciso 12 al ordenarle al Congreso Nacional el dictado de los códigos de fondo, le exige el dictado de una ley para implementar el juicio por jurados, recordemos que en el orden federal, ya que las provincias se reser-

van todo el poder no delegado y el dictado de los códigos procesales no fue delegado, y por último, el artículo 118 cuando le indica al Poder Judicial que “todos los juicios criminales ordinarios se terminarían por jurados”.

Durante años la Corte Suprema en numerosos fallos (115:92; 164:258; 208:21 y 208:225) señaló que se trataba de una cláusula programática, que su obligatoriedad no era inmediata, que a su debido tiempo se darían las normas para implementar el instituto del jurado, de esta forma reconocía como constitucional un sistema procesal inquisitivo o mixto, como el actual código procesal penal de la nación, que a todas luces eran inconstitucionales pues no solo no respetaban la manda del jurado sino que tampoco la de un proceso adversarial con roles bien definidos.

En mencionado artículo 75 inciso 12 le manda al Congreso también a legislar sobre los códigos de fondo, ¿se imagina usted lector qué hubiera pasado en la Argentina si jamás se dictaban los códigos penal, civil y comercial y se seguían aplicando aun hoy las leyes de indias y el derecho español, y ante los reclamos de los ciudadanos la Corte respondiera que a su debido tiempo se darían? Una buena comparación puede ser más esclarecedora que muchas palabras.

Debido al paso del tiempo sin que el jurado fuera reconocido por nuestra legislación, algunos consideraban que estas normas constitucionales estaban derogadas por desuetudo, es decir que la costumbre de no aplicarlas las había derogado. Si esos análisis hubieran sido adecuados en 1994 al reformarse la constitución deberían haber quitado del texto toda referencia al juicio por jurados. Lo que, llamativamente no sucedió.

El juicio por jurados no es una moda o un capricho de la constituyente o una copia del sistema americano, es un deseo de nuestros padres fundadores para nuestro sistema de administración de justicia, es una garantía más frente al Poder del Estado, es un resguardo más del ciudadano que elige vivir

en sociedad porque entiende que es mejor, que seguir siendo un *buen salvaje*, pero que firma un acuerdo, cede libertades absoluta en busca de una mejor vida y la protección de sus bienes, limitando a quienes gobiernan, pues no son más que empleados al servicio del pueblo y no monarcas que se valen del pueblo a su antojo.

El juicio por jurados es la participación popular en la administración de justicia, el único poder que no es por el voto del pueblo, es la garantía de ser juzgados por nuestros pares, así como, un excelente termómetro para los funcionarios públicos del humor social, lo que puede servir para determinar la política criminal, la política educativa, sanitaria, etc.

Quienes han concurrido a un juicio o leído un escrito de un abogado suelen señalar que hablamos raro, que usamos palabras extrañas, y entre nosotros debemos reconocer que muchas discusiones o teorías son propias de laboratorios más que de la vida real, los jurados ponen luz sobre esto, que significa lo justo para el ciudadano común y no para los pensadores de las grandes casas de Estudios del mundo.

Las provincias una vez más, llevan la delantera y así como muchas tienen excelentes códigos acusatorios, son también varias las que se han animado a implementar el sistema de jurados con excelentes resultados, Buenos Aires, Santa Fe, Chubut, Mendoza, Entre Ríos, Neuquén, Chacho, Río Negro y Córdoba, que casualmente fue la primera, pero su sistema de jurados hoy requiere ser renovado.

¿Podría aplicarse el juicio por jurados para los delitos penales tributarios?

La respuesta es sí, nada impide que puedan ser sometidos al veredicto de un jurado. Algunos podrán pensar que siendo una disciplina muy técnica el jurado no estaría capacitado, pero francamente, los jurados solo señalan si se ha cometido el delito y si el sujeto imputado es culpable. Dependerá de la capacidad de fiscales y defensores que

los miembros del jurado entiendan sobre qué deben decidir.

Sin perjuicio de ello, será la ley que regule el instituto a nivel federal, la que indique si los delitos penales tributario quedan comprendidos. En general, y tal como lo señala la Constitución, los *crímenes* serán juzgados por jurados, usando la vieja distinción francesa, se trata de aquellos delitos más graves, con escalas punitivas más elevadas. Con ese criterio, tal vez, podría aplicarse en algunas figuras agravadas o la asociación ilícita fiscal.

Si el juicio por jurados es la posibilidad de ser juzgados por nuestros pares, los invito a hacer un ejercicio de imaginación y aunque por la pena este delito sería improbablemente sometido a un jurado, es un excelente ejemplo por eso los invito a pensar en doce ciudadanos comunes, hombres y mujeres, a quienes se le somete a consideración un caso de apropiación indebida de impuestos o de los recursos de la seguridad social. Imaginemos un gerente de una pyme o dueño de un negocio, que deposita tardíamente esos importes o que luego de tiempos complejos de su empresa, comienza a pagar sus deudas en un plan de pagos, sin que este pago tardío elimine la comisión el delito, que sucedió cuando venció el plazo establecido por la ley.

Imaginen que este hombre es juzgado por gente común, que como él tiene un comercio o brinda un servicio, paga impuestos, siente la presión tributaria y de las cargas sociales, que siente en su actividad la recesión, así como, lo que afecta la inflación su negocio. Aclaremos que será tarea del abogado defensor y del Fiscal la selección de los miembros del jurado.

Habiendo imaginado ese jurado de pares previsto por la Constitución Nacional, comparémoslo con el presente, donde es juzgado por un juez o tres jueces, que no pagan impuesto a las ganancias, que a fin de mes en forma regular se acredita en su cuenta bancaria la acaudalada suma de sus sueldos, que si bien tienen un equipo de gente a cargo no saben lo que es preocuparse por

conseguir el dinero para pagar sus salarios, ni lo que implica hacer frente a un juicio laboral, ni licencias que deben ser cubiertas con otro empleado al que también hay que seguir abonando su sueldo.

Interesante ejercicio de imaginación, ¿verdad? El juicio por jurados fue pensado para un sistema democrático para que podamos ser juzgados por nuestros pares, desde ya, que no todos los procesos conclu-

yen por jurados, solo algunos, los más severamente penados y además, es a elección del imputado y su defensa.

A casi ciento setenta años de la Constitución Nacional es hora de que encarar la verdadera reforma de la justicia y dar cumplimiento al modelo de justicia penal contemplado en ella. Lo demás es una pérdida de tiempo y recursos del Estado, que se sustancia con nuestros impuestos.

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Reseña de jurisprudencia

Gabriela Figueroa^(*)

I. CABA. Ingresos brutos. Determinación de oficio. Aplicación del Régimen de Promoción de Alícuota Cero. Improcedencia

I.1. Autos

“Impulso de San Luis SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Impulso de San Luis SA c. AGIP s/ impugnación actos administrativos”. TSJ CABA (01/07/2020)

I.2. El caso

La empresa promovió demanda contencioso administrativa contra AGIP impugnando las determinaciones de oficio sobre base presunta en concepto de ingresos brutos. Explica que es una empresa dedicada a la actividad industrial bajo un régimen de promoción industrial, ubicándose su unidad productiva, domicilio fiscal y sede de administración efectiva en la provincia de San Luis y que, ante la necesidad de un depósito para colocar materia prima adquirida a proveedores de la provincia de Buenos Aires, utilizó un inmueble ubicado en la Ciudad de Buenos Aires, de propiedad de una firma inversora, negando la existencia de ingresos atribuibles a esa jurisdicción. Plantea la prescripción de los períodos 03/2003 a 03/2004 por aplicación del Código Civil y la vulneración del Pacto Federal de Empleo, la Producción y el Crecimiento y el art. 75, inc. 13 de la CN operada por la normativa local, en cuanto exigía que el contribuyente desarrolle su actividad en establecimientos ubicados en la Ciudad para gozar de una exención u obtener el benefi-

cio de alícuota cero, configurándose así un caso de discriminación ilegítima.

I.3. Doctrina del fallo

El Supremo Tribunal considera que la queja interpuesta no puede prosperar, ratificando lo decidido por la Cámara, en la sentencia que se impugna. Cabe precisar que en todas las instancias del proceso se destaca la falta de colaboración del contribuyente a los efectos de proporcionar documental requerida, no obrando en autos prueba que acredite la ausencia de ingresos atribuibles a la jurisdicción de la CABA, ni el cumplimiento del requisito formal para el pretendido goce del beneficio de alícuota cero.

“La Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario desestimó los planteos oportunamente formulados por la recurrente. Para así decidir, los jueces, en primer término, rechazaron un planteo de prescripción sobre los períodos 2003 y 2004. Luego, concluyeron que la contribuyente no había logrado desvirtuar las consideraciones efectuadas por el juez de primera instancia, quien había señalado: (i) que los períodos respecto de los que entendía le correspondía la exención o el régimen de alícuota cero no operaban de pleno derecho, sino que debían haber sido solicitados en su oportunidad por la empresa, exigencia formal que no había sido cumplida —luego de ponderar que de la base de datos de la AFIP surgía que la contribuyente había consignado un domicilio alternativo en la Ciudad—; y (ii) que la inexistencia de ingresos atribuibles a esta jurisdicción también debió haber sido probada en oportunidad de suministrarse la documentación requerida por el fisco local, en lugar de limitarse a afirmar que la misma se encontraba a dis-

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

posición en su domicilio fiscal en la provincia de San Luis”.

Respecto a la prescripción, el tribunal mantiene incólume su criterio, adoptado desde el caso “Fornaguera”, en los siguientes términos: “Por otra parte, los agravios referidos a la prescripción de los períodos 2003 y 2004 fueron oportunamente desechados por los magistrados de la causa con apoyo en los fundamentos vertidos por este Tribunal en el caso 'Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c. GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido', expte. 11148/14, sentencia del 23 de octubre de 2015. Sobre esta cuestión, la parte tampoco ha propuesto argumentaciones conducentes que logren conmovier, en el caso, el criterio sostenido por la Sala II a partir del referido precedente”.

II. Santa Fe. Tasa de Inspección de Estructuras Soporte de Antenas. Ausencia de prestación de servicio efectivo por el municipio. Improcedencia

II.1. Autos

“Telecom Personal SA c. Municipalidad de Roldán —recurso contencioso administrativo— s/ queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”. TSJ Santa Fe (23/06/2020).

II.2. El caso

La empresa interpone demanda contencioso administrativa contra la municipalidad de Roldán impugnando el dec. 1214 del intendente que dejó sin efecto las disposiciones de la resolución 1003/2015, y reclamó a la compañía el pago de una deuda en concepto de Tasa de Inspección de Estructuras Soporte de Antenas por los períodos fiscales 2010 a 2014, con más intereses y costas. La actora recurre la decisión de la Cámara que confirmó la pretensión fiscal, considerando que incurre en arbitrariedad manifiesta, pues acoge la defensa del municipio pese a que este no prestó ningún servicio a la empresa, alegando que en la etapa administrativa y al contestar la demanda,

sostuvo la prestación de servicios, pero luego viró su postura al presentar alegatos y afirmó que no podía brindar servicios porque Telecom Personal SA nunca había solicitado la habilitación de la antena.

II.3. Doctrina del fallo

La Corte provincial rechaza la queja interpuesta por Telecom Personal SA, advirtiendo que los planteos que intenta encuadrar en hipótesis conculcatorias de garantías constitucionales carecen de consistencia y no alcanzan a persuadir de que se configure un caso constitucional idóneo para operar la apertura de la instancia extraordinaria ante el superior tribunal.

En ese sentido, aseveró: “Debe señalarse que respecto de esa supuesta falta y atento al alcance dado al término 'efectiva prestación del servicio' por la jurisprudencia de esta Corte (AyS 278, ps. 57-61; t. 133, ps. 258-279), luce suficientemente acreditada la prestación potencial del servicio por parte de la municipalidad de Roldán para hacer nacer la obligación a cargo del contribuyente, no logrando la recurrente en este caso desmerecer las argumentaciones expuestas por la Cámara cuando sostuvo la exigibilidad del cobro de la tasa por haber acreditado el Fisco realizar actos de la administración, verificaciones y requerimientos propios de la tarea de inspección de estructuras soporte de antenas de la actora”.

Concluye: “En suma, esta Corte provincial —aunque refiriendo a la percepción del Derecho de Registro e Inspección— ha analizado la exigencia o no, de la efectiva prestación del servicio, considerando que la tasa no es sin más ilegítima si en el período que se reclama el servicio efectivamente no se prestó, siempre que la Administración *prima facie* cuente con las estructuras adecuadas para la prestación del servicio ('Arenera de la Cruz y Rozas SA c. Municipalidad de Santa Fe s/ recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción', AyS 104, ps. 84-91), perdiendo, entonces, decidividad, en el *sub judice*, lo manifestado por la actora”.

III. Santa Fe. Derecho de registro e inspección. Régimen especial con índices de ajuste. Exceso de pretensión. Procedencia

III.1. Autos

“LDC Argentina SA c. Comuna de Timbues —recurso contencioso administrativo— s/ queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”. TSJ Santa Fe (07/07/2020).

III.2. El caso

La Comuna de Timbues interpone recurso de inconstitucionalidad contra la sentencia emitida por la Cámara de lo Contencioso Administrativo N.º 2 que anuló los actos administrativos impugnados por la actora, condenando a la comuna a pagar a la recurrente los importes cobrados en concepto de Derecho de Registro e Inspección en cuanto han excedido lo que le hubiera correspondido pagar a la contribuyente. La sentencia en cuestión declaró que el régimen estatuido por las ordenanzas 2/2005 y 17/2009 debía aplicarse a la actora hasta la fecha ahí establecida (01/03/2015), no así las ordenanzas 20/2013 y 120/2014, en tanto pretende aprehender el período anterior al 01/03/2015. A entender de la recurrente, la Cámara excedió los límites impuestos para juzgar la causa, incurriendo en arbitrariedad por incongruencia pues realiza afirmaciones que contradicen los elementos probatorios acompañados a los autos.

III.3. Doctrina del fallo

La Corte rebate la queja interpuesta por la Comuna, en razón que la recurrente expone una mera discrepancia con los fundamentos brindados por la Cámara al emitir el pronunciamiento, lo que por otra parte fuera expuesto por el Tribunal en oportunidad de denegar el remedio extraordinario con argumentos, que tampoco fueron desvirtuados en el escrito de queja y que, por lo tanto, permanecen en pie.

“... [E]n la especie no había mediado una exención sino un régimen especial con índices de ajuste, no se había invocado (en la ordenanza impugnada 20/13) el instituto emergencial para dejar sin efecto el régimen tributario anterior (ordenanzas 2/2005 y 17/2009, con vigencia hasta el 01/03/2015); y apoyándose en criterio inveterado de la Corte nacional, concluyó en que si bien nadie tiene derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas, ello no rige en los supuestos en que las normas para promover inversiones establecen la estabilidad por un determinado lapso del régimen tributario aplicable a los respectivos emprendimientos”.

“Además, en el auto denegatorio, el Tribunal puso de resalto que, al fallar '... tuvo especialmente en miras el hecho de que el vínculo establecido entre las partes y la ordenanza 2/2005, reflejaban... un régimen especial de tributos atendiendo al positivo impacto de la inversión productiva en lo económico, en lo social y en el desarrollo en general de la localidad' dejando expresamente aclarado que ello. No significó conferirle a la recurrente un status privilegiado por un tiempo indeterminado...' (fs. 2832), dado que entendió que 'el régimen especial tuvo en miras obligaciones que debiera proveer la Comuna y que no podía cumplimentar por, entonces y, al par, la asunción de tales obligaciones por parte de la empresa'...”

A la luz de tal razonamiento, concluye: “Es más, como fuera dicho por la Cámara al denegar la concesión del remedio extraordinario ahora bajo análisis, '... tras examinar de manera detallada el material fáctico y probatorio aportado en la causa, explicó con argumentos más que suficientes, los motivos por los cuales la actora tenía derecho a que se le restituyeran las sumas abonadas en más hasta el 01/03/2015, aclarando precisamente que de hacerse lugar al planteo formulado por la demandada se estarían vulnerando los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica y confianza legítima'...”

IV. Santa Fe. Derechos de publicidad y propaganda y/o derechos de ocupación o uso del espacio público. Caducidad de demanda contenciosa. Repetición de lo ingresado en concepto de pago previo de capital. Improcedencia

IV.1. Autos

“Embotelladora del Atlántico SA c. Municipalidad de Casilda - recurso contencioso administrativo s/ queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”. TSJ Santa Fe (03/06/2020)

IV.2. El caso

La empresa interpuso demanda de repetición contra la municipalidad de Casilda de los montos ingresados en concepto de Derechos de Publicidad y Propaganda y/o Derechos de Ocupación o Uso del Espacio Público abonados “indebidamente” como pago previo del capital (requisito impositivo) que prevé la Ley de Recurso Contencioso Administrativo (art. 8º, ley 11.330); como así también, que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 35, 51 y 52, inc. b) del Código Tributario Municipal.

IV.3. Doctrina del fallo

El tribunal consideró que en el caso se configuró uno de los supuestos que la normativa aplicable prevé como obstativos para el progreso de la repetición de los importes abonados por la accionante. Es que, habiendo deducido recurso administrativo contra un acto (dec. 1333/2014) que dispuso una denegación expresa del derecho postulado por el recurrente, la caducidad declarada en la contienda importa que el acto impugnado ha quedado firme y consentido, no resultando admisible una nueva impugnación.

“... [E]stando reconocido por la incidentista que la determinación de oficio se encuentra firme, se verifica de modo manifiesto configurado uno de los supuestos que la normativa aplicable al caso contempla como obstativos a la admisión de la repetición de los importes abonados en

concepto del gravamen adeudado, en cumplimiento del requisito impositivo establecido por el art. 8º de la ley 11.330. Máxime, cuando tampoco puede válidamente soslayarse que conforme lo ha reconocido el mismo recurrente las sumas que pretende repetir no provienen de un pago indebido, sino de un imperativo legal, esto es el cumplimiento del 'requisito impositivo'...”

V. Tucumán. Ingresos brutos. Inconstitucionalidad. Regímenes de retención y percepción. Ausencia de legitimación para accionar. Improcedencia

V.1. Autos

“Agro Lajitas SA c. Provincia de Tucumán - DGR s/ inconstitucionalidad”. CS Tucumán (21/08/2020).

V.2. El caso

La empresa demandó la inconstitucionalidad de las resoluciones 86/2000; 23/2002; 7/2011 y 125/2004. Las dos primeras, establecieron los regímenes de agentes de percepción y retención del impuesto a los Ingresos Brutos; las dos últimas, la incluyeron en los respectivos regímenes. Sostuvo que los actos administrativos de designación carecían de motivación y que quebrantaban la garantía de igualdad, pues al no incluir en la misma condición a todas las empresas que se dedican a las mismas actividades, colocaban a quienes sí fueron afectados, en situación desventajosa respecto de aquellos competidores que no debían cumplir las cargas impuestas a los agentes. El fisco al contestar la demanda, plantea como excepción de previo y especial pronunciamiento, la falta de legitimación para actuar de la empresa, alegando que con anterioridad al inicio de la acción el contribuyente adhirió a diversos planes de facilidades de pago, lo que importaba de pleno derecho, el desistimiento y expresa renuncia, a toda acción y derecho, y a todo planteo acerca de la falta de validez constitucional de las normas. Asimismo, invocó la convalidación por parte de la empresa, en razón que siempre cumplió con las obligaciones referidas al cumplimiento de la car-

ga pública impuesta. La Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo hizo lugar al planteo del fisco y declaró abstracta la emisión de pronunciamiento en la causa, motivando la casación que se sentenció en el pronunciamiento bajo reseña.

V.3. Doctrina del fallo

El Supremo Tribunal, hizo lugar al planteo casando la sentencia de la Cámara al considerar que la empresa se encontraba legitimada a cuestionar la constitucionalidad de los regímenes. A tal efecto, ponderó que el acogimiento a un régimen excepcional de facilidades de pago de obligaciones impositivas, si bien impedirá a quien adheriera a este, cuestionar con posterioridad, de cualquier modo, las posiciones de los tributos que pagase o debiera abonar con los beneficios propios del sistema de excepción pues, va de suyo, que tal prohibición se presenta como un contrapeso equilibrado y razonable a las ventajas que el contribuyente o responsable recibe a raíz de esa particular y más conveniente manera de dar cumplimiento a las gabelas de que se trate, es también incontrovertible que el esfuerzo que el fisco impone al particular no puede traducirse en una renuncia *sine die* a todo planteo de constitucionalidad, pues ello no condice con la acotación de los beneficios acordados, el carácter restrictivo con que toda renuncia de derechos debe interpretarse (confr. CS Tucumán, “Ingeco SACFIAGF c. Provincia de Tucumán s/ cobros”, sentencia 1111 del 11/11/2014; “Citrusvil SA c. Provincia de Tucumán s/ nulidad - revocación”, sentencia 814 del 18/09/2012) y mucho menos con el interés común en la vigencia de la supremacía constitucional, solo asegurada por la existencia de mecanismos de control jurisdiccional.

“En ese marco, la declaración como abstracta de la pretensión de autos, que importaría desconocer a la firma actora legitimación para demandar la inconstitucionalidad de los actos administrativos de marras, omite ponderar que el interés para impugnar las normas que les imponen cargas de índole tributaria, ha sido pacíficamente reconocido a los agentes de per-

cepción y retención (confr. CS Tucumán, *in re* 'Banco CMF SA c. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad', sentencia 295 del 13/04/2015)”.

“En suma, de los precedentes citados surge con claridad el interés de la parte actora en obtener la declaración de inconstitucionalidad que pretende, pues resulta indubitable que integra la respectiva relación jurídica tributaria y está obligada a cumplir con la carga que le ha sido impuesta en su calidad de agente de retención y de agente de percepción, por lo que no es exacto que careciera de legitimación para promover la demanda de autos ni que esta hubiese desaparecido”.

VI. Tucumán. Ingresos brutos. Régimen de recaudación bancaria. Inconstitucionalidad. Procedencia

VI.1. Autos

“Fonseca SA c. Provincia de Tucumán - DGR s/ inconstitucionalidad”. Sala II, Cámara Contencioso Administrativo (28/08/2020)

VI.2. El caso

La firma plantea la inconstitucionalidad de la resolución General 80/2003 (y sus modificatorias) de la Dirección General de Rentas provincial, que creó el Régimen de Recaudación Bancaria de Ingresos Brutos, solicitando se la excluya del mentado régimen. En sustento de su demanda, sostiene que viene generando en forma permanente un saldo a favor en concepto de ingresos brutos en tanto los montos cuya recaudación sufre en sus cuentas son superiores a los que efectivamente debe, es decir, al impuesto gravado, el cual no ha podido ser absorbido, ni podrá ser absorbido, en la medida que continúe siendo objeto de las recaudaciones por sistema bancario que le dieron origen. Esgrime que, la DGR se ha excedido en forma inconstitucional en el ejercicio de su facultad reglamentaria, por cuanto cercena al contribuyente, en forma compulsiva sus ingresos, creando un nuevo impuesto marginado del texto de la ley

5121 (Código Tributario de Tucumán), un impuesto a las acreditaciones bancarias y no a los ingresos brutos.

VI.3. Doctrina del fallo

La cámara, al fallar analiza el mecanismo de recaudación instituido por el organismo fiscal provincial y entiende que se trata, en principio, de un sistema para el adelanto de la obligación en concepto de ingresos brutos conforme los parámetros establecidos en el Código. Ahora bien, considera que *so pretex-*to de este adelantamiento, no puede exigirse importes que no guarden la debida relación y proporción con la obligación fiscal prevista en la ley y sus parámetros de liquidación (cfr. GIULIANI FONROUGE - NAVARRINE, "Procedimiento Tributario", 1995, p. 188; CS, Fallos 324:4226), lo que considera ha sido probado en autos para el caso, y por ello, hace lugar al planteo de la actora.

"Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v. en lo pertinente doctrina desarrollada *in re* 'La Biznaga SAACIFyM c. Dirección General Impositiva', CS, Fallos: 310:71414, sentencia del 31 de marzo de 1987, TSJ CABA)".

"De este modo 'la aplicación en la especie del régimen de retención cuestionado

se traduce en el ingreso de recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente. Se sustenta el ingreso público, de tal manera, en la verificación de una hipótesis de incidencia novedosa, no prevista como tal en la ley formal y mediante la que, sin embargo, se asegura parte del financiamiento del Estado local a través del adelanto de sumas, en concepto de aportes a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos".

"Si bien es cierto que la actora no ha efectuado manifestación alguna con relación a la situación de exclusión administrativa que enuncia la norma, no parece apropiado, a la luz de la tutela constitucional que se persigue, erigir al requisito en cuestión como obstativo de la pretensión declarativa. Comparto el criterio sostenido por la Sala III de esta misma Cámara en cuanto a que no sería viable 'que por vía de disposiciones sub-legales emitidas por la DGR, con el fin de diseñar un sistema de recaudación de un determinado impuesto y la eventual exclusión de ese régimen o la restitución de sumas mal retenidas en ese marco, se termine generando en la práctica un ingreso que se encuentra excedido sustancialmente respecto del monto legalmente exigible a los contribuyentes, a lo que debe sumarse el retardo en la restitución y la transitoriedad en su exclusión, lo que terminaría instaurando por vía reglamentaria una suerte de empréstito forzoso' ('Enrique R. Zeni y Cía. SACIAFEI c. Provincia de Tucumán DGR s/ inconstitucionalidad', CCA, Sala III, sentencia del 26/06/2018)".

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Exención de pago temporal de ingresos brutos para ciertas actividades gastronómicas en CABA

Ricardo H. Ferraro (*)

En el artículo se analiza la ley 6324, a través de la cual se dispone la liberación de pago del impuesto sobre los ingresos brutos para determinadas actividades del sector gastronómico en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, producto de la pandemia.

I. Introducción

La pandemia no discrimina por tamaño de empresa ni por rubro; genera perjuicios en todas las actividades. La diferencia está en que algunas pudieron ir adecuándose de mejor manera que otras respetando las pautas de cuidado como el distanciamiento, la utilización de barbijos, la higiene de manos o la medición de la temperatura.

No es el caso de la gastronomía y el hotelaría, según muestran las estadísticas que dio a conocer la Federación Empresaria Hotelera Gastronómica de la República Argentina (FEHGRA).

Los restaurantes, bares, cantinas etc. a pesar de haberse reinventado a través de los *delivery* o el *take away* y otras formas que evitaron el servicio en el local o servicios de mesa registraron una caída interanual en torno al 73,5%.

Por su parte la hotelaría mostró un declive mayor trepando al 92,6% en igual medición con un agravante, que todo indica que será el último sector en comenzar a normalizarse o reactivarse.

Así las cosas, el Gobierno porteño fue anunciando ciertas flexibilizaciones al aislamiento preventivo y entre ellas mencionó la reapertura de determinados servicios de gastronomía.

II. Medida importante pero parcial

En este contexto, la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sancionó la ley 6324 (BOCABA 02/09/2020) disponiendo la liberación de pago del impuesto sobre los ingresos brutos para determinadas actividades del sector gastronómico, pero sin incluir la hotelaría.

Más precisamente, la reciente ley deja sin efecto el pago de ingresos brutos por el semestre que va de septiembre de 2020 a febrero 2021 sobre los ingresos obtenidos por los contribuyentes o responsables del tributo que realicen alguna de las siguientes actividades según la clasificación del Código del Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación (NAES):

- Servicios de restaurantes y cantinas sin espectáculo (561011).

- Servicios de restaurantes y cantinas con espectáculo (561012).

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

- Servicios de *fast food* y locales de venta de comidas y bebidas al paso (561013).

- Servicio de expendio de bebidas en bares (561014).

- Servicio de expendio de comidas y bebidas en establecimientos con servicio de mesa y/o en mostrador n.c.p (561019).

- Servicio de expendio de helados (561030).

El código que identifica a cada servicio adquiere relevancia porque para ser beneficiario de la eximición de pago el código consignado en la declaración jurada del impuesto sobre los ingresos brutos debe coincidir con los enumerados taxativamente en la ley.

Este beneficio se otorga debido a que se trata de uno de los sectores más castigados por la pandemia, a punto tal que muchos han tenido que cerrar definitivamente, decisión que también han tomado ciertos establecimientos hoteleros porque no pueden esperar una eventual reactivación.

Un tema para tener en cuenta es que esta liberación de la obligación de pago alcanza “exclusivamente” a los ingresos provenientes de las actividades mencionadas. Es decir, que, si un contribuyente o responsable desarrollara más de una actividad declarada, la exención solo aplicará sobre la actividad cuyo código coincida con alguno de los detallados más arriba, lo que implica que el beneficio puede ser gozado proporcionalmente.

Fundamentalmente esta medida está reconociendo la falta de capacidad de pago de los contribuyentes comprendidos y a la vez, al no destinarse ingresos a la cancelación del tributo se facilita la recomposición del capital de trabajo.

Ahora bien, la ley 6324 dispone la exención de pago, pero expresamente establece que no exime a los beneficiarios de la obligación de presentar las declaraciones juradas ni del cumplimiento de sus debe-

res formales, motivo por el cual esta deja en manos de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) la posibilidad de solicitar la información que entienda oportuna a fin de hacer efectiva la exención; en suma, reglamentar el beneficio para hacerlo operativo.

III. Resolución (AGIP) 236/2020

A menos de una semana, el 08/09/2020 se publicó oficialmente la resolución 236/2020 de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) reglamentando la exención de pago de carácter temporal antes comentada.

El primer tema para destacar es que la reglamentación precisa que alcanza a los contribuyentes y/o responsables que, realizando las actividades incluidas, se encuentren inscriptos como Locales, como sujetos al Convenio Multilateral o adheridos al Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

III.1. Presentación de declaración jurada

En línea con lo establecido en la ley 6324, la AGIP dispone que los contribuyentes y/o responsables comprendidos en la liberación de pago que se hallen inscriptos en las categorías Locales o Convenio Multilateral, respecto a los meses 09/20 a 02/21, deberán presentar sus respectivas declaraciones juradas, especificando que deberán consignar la base imponible como exenta. Ello, bajo la suposición de que se hayan obtenido ingresos, si no será presentación en cero. Vale reiterar que el beneficio procede exclusivamente sobre los ingresos obtenidos vinculados a los códigos taxativamente estipulados en la ley y, por ende, serán esos ingresos los que deben consignarse como exentos.

Por su parte los sujetos inscriptos en el Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su actividad principal declarada sea una de las beneficiadas, la exención comprenderá las Cuotas N° 5/2020, 6/2020 y 1/2021.

III.2. Trámite a observar

A partir del 10 de septiembre pasado está disponible en la página Web de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (www.agip.gob.ar) el aplicativo "Exención Ley 6324", al cual se accede con Clave Ciudad Nivel 2.

Todos los contribuyentes y/o responsables que resulten beneficiarios de la exoneración de pago del impuesto sobre los ingresos brutos cualquiera sea su categoría (Local, Convenio Multilateral o Régimen Simplificado), deben completar la siguiente información en dicho aplicativo con carácter de declaración jurada, motivo por el cual les cabe la responsabilidad por la exactitud y veracidad de los datos manifestados y de las declaraciones efectuadas. Los datos por consignar son:

- Número de partida inmobiliaria del/de los inmueble/s afectado/s a la actividad desarrollada.

- Carácter de la ocupación del/de los inmueble/s (titular de dominio, usufructuario, locatario, comodatario, etc.).

- Nombre y apellido o razón social del titular de dominio del/de los inmuebles/s.

- Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del titular de dominio del/de los inmueble/s afectados a la actividad.

- Alquiler pactado contractualmente del mes en curso. La declaración total de los requisitos informados ut supra será condición necesaria para:

- en el caso de contribuyentes y/o responsables que se hallen inscriptos en las categorías Locales o Convenio Multilateral: proceder a la exclusión temporal de los padrones de retenciones y/o percepciones;

- en el caso de contribuyentes y/o responsables que se hallen inscriptos en la categoría Régimen Simplificado: registrar el crédito por exención para las Cuotas N° 5/2020, N° 6/2020 y N° 1/2021.

Al llegar a este procedimiento de acceso al beneficio se advierte que la AGIP incorpora la exclusión de los regímenes de retención y/o percepción, algo que de la letra de la ley no surge con claridad pero que la administración aplicó con criterio coherente. Si el tratamiento preferencial consiste en la exención de pago del tributo, el beneficiario mal puede ser sujeto pasible de retención y/o percepción que en definitiva resulte pago a cuenta de un impuesto exento.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes y/o responsables que desarrollen múltiples actividades, la exclusión de los regímenes de recaudación será proporcional a la magnitud de los ingresos de la actividad contemplada en el beneficio liberatorio, dispone la resolución.

IV. Regímenes de recaudación. Exclusión temporal

La exclusión prevista en la resolución de la AGIP es temporal pues acompaña el término fijado por la ley. Lo que se regula es desde cuando queda reflejada en los respectivos padrones la condición del beneficiario para no sufrir ni retención ni percepción.

A tales fines, el comienzo de la vigencia de la exclusión dependerá de la fecha en el beneficiario haya dado cumplimiento a los requerido en la declaración jurada del aplicativo "Exención Ley 6324". A saber:

- Si la presentación (declaración) se realiza hasta el día 15 de cada mes, tendrá efectos en los padrones respectivos con vigencia a partir del primer día hábil del mes siguiente; y en caso de dar cabal cumplimiento a los requisitos establecidos, perderá hasta el 28 de febrero de 2021.

- Cuando la presentación se materializa con posterioridad al día 15 y hasta el último día de cada mes, serán consideradas en los padrones respectivos con vigencia en el mes subsiguiente.

Más allá de lo puntualizado, la resolución prevé una disposición intermedia para el

período que corre entre la validación de los datos consignados y su recepción en los padrones de que se trate.

Así establece que los contribuyentes exentos por todas sus actividades, de superarse las validaciones del sistema, y hasta el efectivo impacto en los padrones respetivos, podrán alegar su condición de exento temporalmente por la ley 6324 ante el agente de recaudación. A raíz de ello, el agente, no deberá practicar retención o percepción alguna siempre y cuando verifique la condición de exento del sujeto pasivo accediendo a la consulta establecida a estos fines, disponible en la página web de la AGIP.

Con relación a lo comentado en el párrafo anterior, cabe señalar que dicha opción no será aplicable al régimen de recaudación establecido por la resolución 211 (AGIP)/2020. Se trata del Régimen de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos adecuado al Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRES) aprobado por la RG 104/2004 de la Comisión Arbitral, para quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, excepto para aquellos comprendidos en la categoría Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Autonomía de la CABA y competencia originaria de la CSJN: habilitación de la feria del máximo tribunal para dictar un fallo en la materia

María Julieta Canobbio (*)

En ese contexto particular que estamos viviendo, el Tribunal resolvió habilitar días y horas inhábiles exclusivamente a los fines del dictado de una sentencia en una ejecución fiscal promovida por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires ("GCBA") contra el Estado nacional (Ministerio de Economía), y se remitió al pronunciamiento expedido en "Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ('CABA') c. Provincia de Córdoba" del 04/04/2019, ratificando su criterio conforme al cual la CABA tiene derecho a la competencia originaria prevista en la Constitución Nacional, con el mismo alcance que el reconocido a las provincias.

I. Introducción

La declaración por parte de la Organización Mundial de la Salud (OMS) del brote del nuevo coronavirus COVID-19 como pandemia el pasado 11 de marzo produjo una multiplicidad de consecuencias en nuestro país a distintos niveles: sanitario, social, económico, laboral, etcétera.

Una de las medidas más importantes que se tomaron a raíz de la declaración referida *supra* es sin duda alguna el "aislamiento social, preventivo y obligatorio" (ASPO) establecido por el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) a través del Decreto de Necesidad y Urgencia (DNU) 297/2020 dictado el 19/03/2020 (BO: 20/03/2020), a fin de proteger la salud pública, para todas las personas que habitan en el país o se encuentren

en él en forma temporaria (art. 1º). Conforme la norma, la medida regiría en principio desde el 20 hasta el 31 de marzo inclusive, pudiéndose prorrogar este plazo por el tiempo que se considerase necesario en atención a la situación epidemiológica [art. 1º (1)]. La vigencia del decreto fue prorrogada por sucesivos preceptos de la mis-

(1) DNU 297/2020, art. 1º: "A fin de proteger la salud pública, lo que constituye una obligación inalienable del Estado nacional, se establece para todas las personas que habitan en el país o se encuentren en él en forma temporaria, la medida de "aislamiento social, preventivo y obligatorio" en los términos indicados en el presente decreto. La misma regirá desde el 20 hasta el 31 de marzo inclusive del corriente año, pudiéndose prorrogar este plazo por el tiempo que se considere necesario en atención a la situación epidemiológica. Esta disposición se adopta en el marco de la declaración de pandemia emitida por la Organización Mundial de la Salud (OMS), la Emergencia Sanitaria ampliada por el dec. 260/2020 y su modificatorio, y en atención a la evolución de la situación epidemiológica, con relación al Coronavirus-COVID-19".

(*) Profesional independiente.

ma naturaleza (2), siendo el último el DNU 576/2020 (3).

En virtud de lo decidido por el PEN, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CS"), mediante la Acordada 6/2020, dispuso una feria extraordinaria respecto de todos los tribunales nacionales y federales y demás dependencias que integran el Poder Judicial de la Nación, desde el 20 al 31 de marzo de 2020, la que, eventualmente, se extendería por igual plazo que el PEN pudiera disponer su prórroga —en los términos de lo dispuesto en el art. 1º del DNU 297/2020 (4)—. La aludida feria extraordinaria fue prorrogada por el Alto Tribunal en distintas Acordadas (5), siendo la última la 25/2020. Asimismo, durante ese período, la CS fue emitiendo distintas Acorda-

(2) DNU 325/2020 (BO: 31/03/2020), prórroga hasta el 12/04/2020 inclusive; DNU 355/2020 (BO: 11/04/2020), prórroga hasta el 26/04/2020 inclusive; DNU 408/2020 (BO: 26/04/2020), prórroga hasta el 10/05/2020 inclusive; DNU 459/2020 (BO: 11/05/2020), prórroga hasta el 24/05/2020 inclusive; DNU 493/2020 (BO: 25/05/2020), prórroga hasta el 07/06/2020 inclusive; DNU 520/2020 (BO: 08/06/2020), prórroga hasta el 28/06/2020 inclusive; luego prorrogado hasta el 30/06/2020, inclusive, por DNU 576/2020.

(3) BO: 29/06/2020, prórroga desde el 01/07/2020 hasta el 17/07/2020, ambas fechas inclusive.

(4) Acordada CS 6/2020, art. 2º: "Disponer, en los términos de lo previsto en el art. 2º del Reglamento para la Justicia Nacional, feria extraordinaria —por las razones de salud pública referidas y atento lo dispuesto en el decreto de Necesidad y Urgencia 297/2020— respecto de todos los tribunales federales y nacionales y demás dependencias que integran este Poder Judicial de la Nación, desde el 20 al 31 de marzo inclusive, la que, eventualmente, se extenderá por el por igual plazo que el Poder Ejecutivo Nacional pudiera disponer su prórroga —en los términos de lo dispuesto en el art. 1º del citado decreto—".

(5) Acordada 8/2020, prórroga desde el 01/04/2020 al 12/04/2020, ambos inclusive; Acordada 10/2020, prórroga desde el 13/04/2020 hasta el 26/04/2020, ambos inclusive; Acordada 13/2020, prórroga desde el 27/04/2020 hasta el 10/05/2020, ambos inclusive; Acordada 14/2020, prórroga desde el 11/05/2020 hasta el 24/05/2020, ambos inclusive; Acordada 16/2020, prórroga desde el 25/05/2020 hasta el 07/06/2020, ambos inclusive; Acordada 18/2020, prórroga desde el 08/06/2020 hasta el 28/06/2020, ambos inclusive; Acordada 25/2020, prórroga desde el 29/06/2020 hasta el 17/07/2020, ambos inclusive.

das (6) disponiendo el levantamiento de la Feria Judicial Extraordinaria respecto de distintos tribunales federales ubicados en diversas provincias y localidades de nuestro país (Corrientes; Tucumán; Comodoro Rivadavia —provincia del Chubut—; Mendoza; Córdoba; Bahía Blanca —provincia de Buenos Aires—; Rosario —provincia de Santa Fe—; Santiago del Estero; Salta; Roque Sáenz Peña —provincia del Chaco—; Zapata —provincia del Neuquén—; La Rioja; Mar del Plata —provincia de Buenos Aires—; Junín —provincia de Buenos Aires—; General Roca —provincia de Río Negro—; Posadas —provincia de Misiones—).

En ese contexto, el Tribunal cimero resolvió habilitar días y horas inhábiles exclusivamente a los fines del dictado de una sentencia en una ejecución fiscal promovida por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires ("GCBA") contra el Estado Nacional (Ministerio de Economía), y, remitiéndose al pronunciamiento expedido en "Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ('CABA') c. Provincia de Córdoba" (7) del 04/04/2019, ratificó su criterio conforme al cual, la CABA tiene derecho a la competencia originaria prevista en el art. 117 de la CN, con el mismo alcance que el reconocido a las provincias.

II. Antecedente: el criterio mayoritario de la CS en los autos "Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba"

La sentencia del Máximo Tribunal en la causa "Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba" marcó un punto de inflexión en la jurisprudencia de la CS, que hasta el momento le venía negando a la CABA la condición de aforada a su jurisdicción originaria ["Cincunegui" (8), del 18/11/1999, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. provincia

(6) Acordadas 17/2020; 19/2020; 20/2020; 23/2020; 24/2020.

(7) CS, "Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c. Córdoba, Provincia de s/ ejecución fiscal", CSJ 2084/2017, Fallos: 342:533.

(8) CS, "Cincunegui, Juan Bautista c. Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires s/ inconstitucionalidad", Fallos: 322:2856.

de Tierra del Fuego” **(9)**, del 18/12/2007, entre otros precedentes]; si bien el Tribunal cívico ya se había expedido una vez en favor de su competencia originaria en una causa en la que aquella Ciudad era parte [“Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Provincia del Neuquén”, 05/08/2003 **(10)**].

Cabe recordar que el art. 117 de la CN **(11)** dispone que “(...) en los [casos] que alguna provincia fuese parte, [la Corte Suprema] la ejercerá [su jurisdicción] originaria y exclusivamente”.

El art. 116 **(12)**, por su parte, enumera los casos que corresponden a la competencia federal: “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del art. 75 **(13)**; y por los tratados con las naciones extranjeras; de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros; de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima; de los asuntos en que la Nación sea parte; de las causas que se susciten entre dos o más provincias; en-

(9) CS, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Tierra del Fuego, Provincia de s/ cumplimiento de contrato y cobro de pesos", Fallos: 330:5279.

(10) CS, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Chubut, Casa de la Provincia del s/ ejecución fiscal", Fallos: 326:2479.

(11) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Tercera "Del Poder Judicial", Capítulo Segundo "Atribuciones del Poder Judicial".

(12) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Tercera "Del Poder Judicial", Capítulo Segundo "Atribuciones del Poder Judicial".

(13) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso": "Corresponde al Congreso: (...) 12. Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones (...)”.

tre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero”.

De la lectura conjunta de las disposiciones transcritas, pues, se desprenden los dos tipos de competencia de la CS para entender en las causas: originaria y exclusiva, o por apelación. Conforme aquellas, el Alto Tribunal ejercerá su jurisdicción por apelación, según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso, en los siguientes supuestos:

- causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del art. 75, y por los tratados con las naciones extranjeras;

- causas de almirantazgo y jurisdicción marítima;

- asuntos en que la Nación sea parte;

- causas entre los vecinos de diferentes provincias; y

- causas entre los vecinos de una provincia, contra un Estado o ciudadano extranjero.

A su vez, la CS ejercerá su jurisdicción originaria y exclusivamente en estas controversias:

- causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros;

- causas que se susciten entre dos o más provincias;

- causas entre una provincia y los vecinos de otra; y

- causas entre una provincia, contra un Estado o ciudadano extranjero.

Por otro lado, la ley 48 en su art. 1º, inc. 1º, introduce el concepto de “causa civil”, al indicar: “La Suprema Corte de Justicia Nacional conocerá en primera instancia: 1º De las causas que versan entre dos o más provincias, y las civiles que versen entre una

provincia y algún vecino o vecinos de otra o ciudadanos o súbditos extranjeros (...)"

En adición a lo expuesto, el dec.-ley 1285/1958 (14), ratificado por ley 14.467 (15), en su art. 24, inc. 1º, regla la competencia originaria de nuestro Tribunal cimero, prevista en el art. 117 de la CN, con estos alcances (en lo que a esta colaboración interesa): "La Corte Suprema conocerá: 1º) Originaria y exclusivamente, en todos los asuntos que versen entre dos [2] o más provincias y los civiles; entre una [1] provincia y algún vecino o vecinos de otra o ciudadanos o súbditos extranjeros; de aquellos que versen entre una [1] provincia y un [1] Estado extranjero (...) se considerarán vecinos: a) Las personas físicas domiciliadas en el país desde dos [2] o más años antes de la iniciación de la demanda, cualquiera sea su nacionalidad; b) Las personas jurídicas de derecho público del país; c) Las demás personas jurídicas constituidas y domiciliadas en el país; d) Las sociedades y asociaciones sin personería jurídica, cuando la totalidad de sus miembros se halle en la situación prevista en el apartado a) (...)"

La reforma de 1994 introdujo a la Constitución Nacional el art. 129 (16), referido a la Ciudad de Buenos Aires, conforme al cual ella tendría "(...) un régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad. Una ley garantizará los intereses del Estado nacional mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación. En el marco de lo dispuesto en este artículo, el Congreso de la Nación convocará a los habitantes de la Ciudad de Buenos Aires para que, mediante los representantes que elijan a ese efecto, dicten el estatuto organizativo de sus instituciones"

A partir de los artículos señalados (arts. 116, 117 y 129 de la CN, 1º —inc. 1º— de la ley 48, 24 —inc. 1º— del dec.-ley 1285/1958;

(14) BO: 07/02/1958.

(15) BO: 29/09/1958.

(16) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Segundo "Gobiernos de Provincia".

fundamentalmente, el art. 129 citado), el interrogante que comenzaba a plantearse era el de si se reconocería a la *Ciudad Autónoma de Buenos Aires* la facultad de litigar por ante los estrados de la CS, en instancia originaria, igual que las provincias.

Tras varios años en los cuales el Máximo Tribunal dictó múltiples pronunciamientos inclinándose por la negativa, llegada la oportunidad de resolver la causa "Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba" el 04/04/2019, los ministros que conformaron el voto mayoritario (Lorenzetti, Maqueda y Rosatti; voto concurrente de Rosenkrantz) afirmaron que, en la oportunidad en examen, se presentaba uno de los supuestos excepcionales que exige que la CS modifique la doctrina de un precedente ("Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Provincia de Tierra del Fuego"). Sostuvieron que, a la luz del caso "Nisman" (17), se operó un cambio tal en los principios que habían informado los fundamentos de aquel mencionado precedente, que se imponía su revisión (18).

En esta línea, los magistrados recordaron que, en la sentencia dictada en la causa "Nisman", la CS había decidido que los jueces nacionales con asiento en la CABA no eran equiparables a los jueces federales a los efectos de declarar la admisibilidad del recurso extraordinario cuando mediase denegación del fuero federal, y, al hacerlo, había puesto de manifiesto que "(...) en atención a que la Constitución federal le reconoce a la Ciudad de Buenos Aires su autonomía no puede sino concluirse que el carácter nacional de los Tribunales ordinarios de la Capital Federal es meramente transitorio (...)" (19). Agregaron que, en aquel fallo, el Tribunal, en virtud de tal crucial determina-

(17) CS, "Recurso de hecho deducido por el Fiscal General ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional en la causa N. N. y otros s/ averiguación de delito - Damnificado: Nisman, Alberto y otros", Fallos: 339:1342, 20/09/2016.

(18) Del voto de la mayoría, consid. 6º, segundo párrafo y sus citas.

(19) Del voto de la mayoría, consid. 7º, primer párrafo y sus citas.

ción, había reconocido que las limitaciones jurisdiccionales de la CABA eran producto de una situación de hecho —la inexistencia de un poder judicial local que pudiera juzgar todas las causas regidas por los Códigos Nacionales del art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional—, que no debía perdurar en el tiempo. Por implicación, evocaron, la CS había reconocido en “Nisman” que aquella Ciudad tenía una aptitud semejante a la de las provincias para ejercer plenamente la jurisdicción y, con ello, para realizar la autonomía que le fuera concedida por el art. 129 de la CN (20).

Luego, los ministros se remitieron al fallo “José Mármol” (21), reseñando que allí la CS había sostenido que, dadas las competencias federal y ordinaria de los tribunales involucrados, los conflictos de competencia suscitados entre los magistrados nacionales ordinarios y los federales con asiento en la CABA, debían ser resueltos por nuestro Alto Tribunal (22).

Tales sentencias, sobre todo, lo sostenido en “Nisman”, según el voto mayoritario, exigían reexaminar el modo de coordinar la plena autonomía jurisdiccional porteña con la prerrogativa de las provincias como aforadas a la competencia originaria de la CS (23).

Sobre esa base, los jueces que conformaron la mayoría resaltaron que los criterios interpretativos usuales referidos a la apertura de la jurisdicción originaria en los términos del art. 117 de la CN, habían sido creados por el Máximo Tribunal en un tiempo anterior a 1994 y a la adopción del precedente “Nisman”; es decir, cuando la única autonomía de gobierno que debía resguardarse era la reservada para las provincias en el art. 121 de nuestra Ley Funda-

mental (24) (25). Tras repasar la forma en la que se llevó a cabo la organización del Estado argentino y el diseño de la Constitución Nacional de 1853/60 (26), destacaron que la reforma constitucional de 1994 no solamente había introducido a la Ciudad de Buenos Aires como un actor autónomo del sistema federal, sino que, además, al hacerlo, había modificado radicalmente la premisa histórica según la cual la unión nacional requería suspender la participación de la Ciudad como sujeto autónomo (27).

En el sentido expuesto, para estos magistrados, el art. 129 fue incorporado en la reforma constitucional de 1994, reconociendo a la Ciudad de Buenos Aires el *estatus* de “ciudad constitucional federada”: “(...) Es ciudad, por sus características demográficas. Es ciudad constitucional, porque es la única designada expresamente por su nombre y con atributos específicos de derecho público en la Constitución Nacional, a diferencia de las otras ciudades que son aludidas genéricamente al tratar los municipios de provincia. Y es ciudad constitucional federada, porque integra de modo directo el sistema federal argentino conjuntamente con los restantes sujetos que lo componen, tanto los de 'existencia necesaria' o 'inexorables', cuya identificación y regulación —o la previsión de su regulación— obra en la propia Ley Fundamental (el Estado Nacional, las provincias, los municipios de provincia y la ciudad autónoma de Buenos Aires), como los de 'existencia posible' o 'eventuales', aquellos cuya existencia depende de la voluntad de los sujetos inexorables (tal el caso de las regiones) (...)” (28). De esta manera, aquellos

(24) Dentro de la Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, Título Segundo “Gobiernos de Provincia”: “Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.

(25) Del voto de la mayoría, consid. 10, primer párrafo.

(26) Ver voto de la mayoría, consid. 11.

(27) Del voto de la mayoría, consid. 12, primer párrafo.

(28) Del voto de la mayoría, consid. 12, tercer párrafo.

(20) Del voto de la mayoría, consid. 7º, segundo párrafo y sus citas.

(21) CS, “José Mármol 824 (ocupantes de la finca) s/ incidente de incompetencia”, Fallos: 341:611, 12/06/2018.

(22) Del voto de la mayoría, consid. 8º y sus citas.

(23) Del voto de la mayoría, consid. 9º.

concluyeron que la reforma constitucional de 1994 dotaba a la ciudad de autonomía “de legislación y jurisdicción”, y por esta vía la incluía en el diálogo federal (29).

En el voto mayoritario se continuó diciendo que, a partir de esa trascendente decisión de la reforma de 1994, comenzó el proceso de institucionalización de los mandatos constitucionales, con la sanción de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires (“CCABA”) en 1996, y el inicio del proceso de traspaso de la justicia ordinaria a la local, de la Nación a la Ciudad, en el año 2000 (30). Partiendo de ello, los ministros que reunieron la mayoría afirmaron que, en el nuevo marco constitucional descrito, así como la CS había sostenido en la sentencia dictada en el caso “Nisman” que las limitaciones jurisdiccionales a la CABA eran el producto de una situación de hecho transitoria, “(...) también se impone que esta Corte se desligue de 25 años de instituciones porteñas inconclusas y, en el ámbito de la competencia originaria, le reconozca a la ciudad el derecho a no ser sometida ante tribunales ajenos a la plena jurisdicción que le garantiza la Constitución Nacional (...)” (31). Es que, conforme el criterio de estos magistrados, la Ciudad Autónoma, al igual que lo que sucede con las provincias, se ve afectada en su autonomía cuando es forzada a litigar ante tribunales de extraña jurisdicción: “(...) Para no afectar la continuidad de su proceso de institucionalización, la ciudad debe generar un autogobierno entendido como el derecho de sancionar y aplicar sus leyes sin someterse a ninguna otra autoridad, pero también debe contar con la misma posibilidad que tienen las provincias de contar con un tribunal imparcial para dirimir las controversias que pudiera tener con ellas (...)” (32).

(29) Del voto de la mayoría, consid. 12, cuarto párrafo.

(30) Del voto de la mayoría, consid. 12, quinto párrafo.

(31) Del voto de la mayoría, consid. 13, primer párrafo.

(32) Del voto de la mayoría, consid. 13, segundo párrafo.

Para los ministros que conformaron la mayoría, a la luz de las premisas del fallo “Nisman”, entonces, tenía sentido despejar desigualdades o asimetrías de la Ciudad respecto de las provincias, como presupuesto esencial para la armonía y el respeto recíproco entre los estados, hoy extensivo a un nuevo participante del federalismo argentino (la Ciudad), cuyas instituciones incompletas —según lo creen aquellos jueces— no perdurarán en el tiempo (33).

En este entendimiento, los sentenciantes afirmaron que el carácter estricto con el que la CS interpreta el art. 117 de la CN, no debe postularse ya como un obstáculo para conceder a la CABA el privilegio federal de litigar en instancia originaria, y, si bien a lo largo de la historia el Tribunal ha rechazado la inclusión en esa competencia de supuestos distintos a los mencionados taxativamente en el art. 116, los cuales precisa el art. 117 —ambos de nuestra Ley Fundamental—, tal rigor no debe llegar al punto de afectar la vigencia de otras normas constitucionales, como ser el art. 129, en tanto el precedente “Nisman” implica que la Ciudad de Buenos Aires “(...) tiene aptitud para ejercer plenamente como actor del federalismo argentino (...)” (34). Por tales motivos, la CS —por mayoría— reconoció en “Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba” del 04/04/2019 que la CABA tiene el mismo puesto que las provincias en el sistema normativo que rige la jurisdicción de los tribunales federales y, por lo tanto, el mismo derecho a su competencia originaria (arts. 116, 117 y 129 de la CN, 1º —inc. 1º— de la ley 48, y 24 —inc. 1º— del dec.-ley 1285/1958, ratificado por ley 14.467) (35).

El fallo contó con la disidencia de la jueza Highton de Nolasco, quien sostuvo la posición de que la causa en estudio era ajena a la competencia originaria del Tribunal cívico.

La ministro, apuntó que la Constitución Nacional, a lo largo de varias de sus dis-

(33) Del voto de la mayoría, consid 14 y sus citas.

(34) Del voto de la mayoría, consid. 15, primer párrafo.

(35) Del voto de la mayoría, consid. 17.

posiciones, distingue a la Ciudad de Buenos Aires de las provincias, tratando a ambos sujetos jurídicos en una cantidad importante de oportunidades de manera desigual (36). Por un lado, enumeró, el constituyente menciona a la Ciudad a la par de las provincias en los artículos que regulan la intervención federal [arts. 75 —inc. 31 (37)— y 99 —inc. 20 (38)—], la distribución en materia de coparticipación impositiva [arts. 75 —inc. 2º, tercer párrafo (39)—], la representación parlamentaria [arts. 44, 45, y 54 (40)], y su inclusión en la

(36) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 5º, primer párrafo.

(37) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso": "Corresponde al Congreso:... Disponer la intervención federal a una provincia o a la ciudad de Buenos Aires. Aprobar o revocar la intervención decretada, durante su receso, por el Poder Ejecutivo".

(38) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Segunda "Del Poder Ejecutivo", Capítulo Tercero "Atribuciones del Poder Ejecutivo": "El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: (...) 20. Decreta la intervención federal a una provincia o a la ciudad de Buenos Aires en caso de receso del Congreso, y debe convocarlo simultáneamente para su tratamiento".

(39) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso": "Corresponde al Congreso:... 2... La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre estas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional".

(40) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", art. 44: "Un Congreso compuesto de dos Cámaras, una de Diputados de la Nación y otra de Senadores de las provincias y de la ciudad de Buenos Aires, será investido del Poder Legislativo de la Nación". Capítulo Primero "De la Cámara de Diputados", art. 45: "La Cámara de Diputados se compondrá de representantes elegidos directamente por el pueblo de las provincias, de la ciudad de Buenos Aires, y de la Capital en caso de traslado, que se consideran a este fin como distritos electorales de un solo Estado y a simple pluralidad de sufragios. El número de representantes será de uno por cada treinta y tres mil habitantes o fracción que no baje de dieciséis mil quinientos. Después de

"cláusula del progreso" [art. 125 —segundo párrafo— (41) (42)]. Sin embargo, por el otro, en ningún lado de la Constitución —destacó— se menciona a la Ciudad como provincia; el art. 129 se refiere a su norma fundamental como "Estatuto Organizativo", y no como "Constitución", y al titular del Poder Ejecutivo lo llama "Jefe de Gobierno" y no "Gobernador" (43); asimismo, el texto constitucional omite a la Ciudad en un número importante de artículos referidos a las provincias [arts. 75 —inc. 2º (44)—, 121,

la realización de cada censo, el Congreso fijará la representación con arreglo al mismo, pudiendo aumentar pero no disminuir la base expresada para cada diputado"; y Capítulo Segundo "Del Senado", art. 54: "El Senado se compondrá de tres senadores por cada provincia y tres por la ciudad de Buenos Aires, elegidos en forma directa y conjunta, correspondiendo dos bancas al partido político que obtenga el mayor número de votos, y la restante al partido político que le siga en número de votos. Cada senador tendrá un voto".

(41) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Segundo "Gobiernos de Provincia": "(...) Las provincias y la ciudad de Buenos Aires pueden conservar organismos de seguridad social para los empleados públicos y los profesionales; y promover el progreso económico, el desarrollo humano, la generación de empleo, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura".

(42) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 5º, segundo párrafo.

(43) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 5º, tercer párrafo.

(44) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso": "Corresponde al Congreso:... 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos..." "La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias. No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal ten-

124, 125, 128 **(45) (46)**]. Para la sentenciante "(...) de estas menciones y omisiones no puede sino concluirse que el constituyente marcó una diferenciación entre el estatus jurídico de las provincias y el de la Ciudad de Buenos Aires. Esta diferenciación refleja sus disímiles antecedentes históricos y características geográficas e implica como derivación lógica que la autonomía de las primeras no pueda equipararse a la de esta última (...)" **(47)**.

Luego, señaló que el art. 129 de la CN debe leerse armonizando el alcance de sus términos con el de las demás cláusulas constitucionales con las que guarda re-

drá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición". Se quita el tercer párrafo porque la ministro lo menciona como una de las normas en las que el constituyente menciona a la CABA a la par de las provincias (ver nota 39).

(45) Dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Segundo "Gobiernos de Provincia": Art. 124: "Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y podrán también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto. Corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio". Art. 125: "Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios. Las provincias y la ciudad de Buenos Aires pueden conservar organismos de seguridad social para los empleados públicos y los profesionales; y promover el progreso económico, el desarrollo humano, la generación de empleo, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura". Art. 128: "Los gobernadores de provincia son agentes naturales del Gobierno federal para hacer cumplir la Constitución y las leyes de la Nación".

(46) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 5º, cuarto a séptimo párrafos.

(47) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 5º, octavo párrafo.

lación **(48)**. Bajo las directrices del citado precepto, recordó, en el año 1994 la Constitución Nacional otorga a la Ciudad de Buenos Aires "un régimen de gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción", haciendo de tal forma mención expresa de la noción de autonomía, vocablo que —hasta ese momento— se encontraba ausente del texto de la Ley Fundamental, y cuyo concepto solo se predicaba respecto de las provincias **(49)**. La jueza resaltó que, en efecto, a partir de la reforma de 1994, la Constitución Nacional califica como autónomas a distintas entidades, con un significado y alcance "(...) evidentemente dispar (...)": además del art. 129, el 123, el 75, inc. 19; el 85 y el 86 **(50)**. De ello se

(48) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 6º, primer párrafo.

(49) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 6º, quinto párrafo.

(50) Art. 123, dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Segundo "Gobiernos de Provincia": "Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero". Art. 75, inc. 19, dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso": "Corresponde al Congreso: (...) 19. Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen. Sancionar leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales y locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna; y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales. Dictar leyes que protejan la identidad y pluralidad cultural, la libre creación y circulación de las obras del autor; el patrimonio artístico y los espacios culturales y audiovisuales (...)". Arts. 85 y 86, dentro de la Segunda Parte "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulos Sexto "De la

sigue, según su postura, que los constituyentes no utilizaron el término *autonomía* como un concepto unívoco, que tuviera en todos los supuestos el mismo significado y extensión; sino que, por el contrario, en nuestro ordenamiento constitucional, la noción de autonomía, su contenido y alcance, difieren en cada caso, según cuál sea el ente del que se predique el carácter de autónomo: las provincias, la Ciudad de Buenos Aires, los municipios, las universidades nacionales, la Auditoría General de la Nación, o el Defensor del Pueblo de la Nación (51) (52). Asimismo, refirió, el propio texto del art. 129 establece una fuerte limitación a la

Auditoría General de la Nación" y Séptimo "Del Defensor del Pueblo", respectivamente. Art. 85: "El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo. El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación. Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso. Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos". Art. 86: "El Defensor del Pueblo es un órgano independiente instituido en el ámbito del Congreso de la Nación, que actuará con plena autonomía funcional, sin recibir instrucciones de ninguna autoridad. Su misión es la defensa y protección de los derechos humanos y demás derechos, garantías e intereses tutelados en esta Constitución y las leyes, ante hechos, actos u omisiones de la Administración; y el control del ejercicio de las funciones administrativas públicas. El Defensor del Pueblo tiene legitimación procesal. Es designado y removido por el Congreso con el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de cada una de las Cámaras. Goza de las inmunidades y privilegios de los legisladores. Durará en su cargo cinco años, pudiendo ser nuevamente designado por una sola vez. La organización y el funcionamiento de esta institución serán regulados por una ley especial".

(51) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 6º, séptimo párrafo.

(52) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 6º, sexto párrafo.

autonomía de la Ciudad de Buenos Aires, al encomendar al Congreso garantizar por ley los intereses del Estado Nacional, mientras la capital de la Nación mantenga allí su asiento (53).

Siguiendo esta línea, para la magistrada, de lo expuesto se desprende que los constituyentes no concibieron a la Ciudad como una provincia ni a su autonomía con el mismo alcance que la de aquellas, por lo que una interpretación que equipare sin más el "régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción" que, en los términos del art. 129 de la CN, los constituyentes establecieron para la Ciudad de Buenos Aires, a la autonomía propia de las provincias, implicaría desconocer la voluntad del constituyente, extendiendo la letra de la norma y poniéndola en franca discordancia con las demás cláusulas constitucionales referentes a los poderes provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires (54).

La sentenciante recordó a continuación precedentes de nuestro Alto Tribunal emitidos luego de la reforma constitucional de 1994, en los que aquel se había referido al *status* de la Ciudad de Buenos Aires, con el objeto de esclarecer si era aforada a la competencia que reglan los arts. 116 y 117 de la CN (55): "Gauna", "Cincunegui" y "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Provincia de Tierra del Fuego", y lo resuelto en el mencionado último en cuanto a que el reconocimiento a la Ciudad de Buenos Aires de facultades propias de jurisdicción solo tiene el alcance preciso de atribuir a las autoridades locales poderes para resolver ciertas causas o controversias judiciales, pero esas facultades no son in-

(53) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 6º, octavo párrafo.

(54) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 7º, primero y cuarto párrafos. En sustento de su postura, la magistrada efectuó citas a exposiciones que tuvieron lugar en las sesiones de la Convención Nacional Constituyente de 1994, en los párrafos segundo y tercero del Considerando mencionado.

(55) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 8º, primer a cuarto párrafos.

compatibles ni configuran un impedimento para que la Ciudad sea sometida a otras jurisdicciones, como son los tribunales locales de las provincias (56). Evocó, asimismo, que, en aquella sentencia, se explicaba también que una interpretación contraria supone una equiparación entre la Ciudad de Buenos Aires y las provincias que es desconocida por diversas y concordes cláusulas constitucionales, e implica una construcción artificiosa que, por medio de una hermenéutica inapropiada de una disposición concerniente a las facultades de una entidad local *sui generis* (art. 129 de la CN), tiene como efecto inaceptable extender atribuciones que se reconocen a la Corte por los preceptos que reglan su competencia originaria, con carácter de conjunto cerrado y taxativo con respecto a las provincias (57).

En otro orden, la ministro reseñó que, para negar a la Ciudad de Buenos Aires el carácter de aforada, la CS, en los fallos por ella citados, había considerado que no se afecta la autonomía de aquella si se admite que ella deba someterse a los jueces de las provincias con las que debe litigar: “(...) No hay norma alguna de la Constitución que impida esta consecuencia, por cuanto (...) no hay norma que describa a la autonomía de la Ciudad de ese modo y no existen razones para imprimirle a su autonomía el mismo contenido y extensión que a la provincial. Máxime cuando la Ciudad no participa de la regla fundamental de reparto de competencias establecida en el art. 121 de la CN, por la que las provincias conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal (...)” (58). De esta manera, expresó: “(...) La Ciudad, entonces, no es una provincia ni es asimilable a una provincia a los fines de la competencia originaria (...)” (59).

(56) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 8º, quinto párrafo.

(57) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 8º, sexto párrafo.

(58) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 10, primer y segundo párrafos.

(59) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 10, tercer párrafo.

Seguido ello, Highton de Nolasco añadió que el criterio que niega a la Ciudad el carácter de aforada sigue el principio sentado y mantenido por nuestra CS desde los albores de su jurisprudencia, a partir del año 1887, de que su competencia originaria es de naturaleza excepcional y de interpretación restrictiva: “(...) Asimilar la Ciudad de Buenos Aires a una provincia a los efectos de la competencia originaria implicaría agregar a la Constitución Nacional un sujeto no previsto en sus arts. 116 y 117. Ello conllevaría la extensión de dicha competencia (...) Esta conclusión también iría en contra de la tendencia restrictiva que, al respecto, viene siguiendo este Tribunal en decisiones más recientes (...)” (60).

De esta manera, y en disidencia, la sentenciante concluyó que no cabe duda alguna de que las diferencias entre la Ciudad y las provincias que surgen de las disposiciones constitucionales, las consideraciones respecto del *status* de la Ciudad y de su autonomía en los Debates de la Convención Constituyente de 1994, el contenido del art. 129 interpretado en un todo armónico con el resto del ordenamiento constitucional, y el principio de interpretación restrictiva del art. 117 de la CN, han sido tenidos en cuenta por nuestro Máximo Tribunal desde los primeros pronunciamientos en que se debió examinar el *status* de la Ciudad, y fueron y son determinantes a la hora de negarle a la Ciudad de Buenos Aires el carácter de sujeto aforado a la jurisdicción originaria de la Corte (61), no advirtiéndose en la actualidad ningún cambio en nuestra realidad constitucional que justifique el apartamiento de “(...) esta doctrina firmemente sostenida y consolidada desde hace varios años en los precedentes dictados por esta Corte (...)” (62). En consecuencia, la causa “Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba” no correspondía —según su

(60) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 11, primer a tercer párrafos y sus citas.

(61) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 12.

(62) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 13, primer párrafo.

criterio— a la competencia originaria de la CS pues, más allá de que la entidad demandante —como persona de derecho público— quedase alcanzada por la categoría de “vecino extraño” que prevé el art. 116 de la CN [arts. 24 —inc. 1º, apart. b— del dec.-ley 1.285/1958, y 111 —inc. 2º— de la ley 1893 (63)], no se presentaba un asunto susceptible de ser calificado como “causa civil” en la medida en que la relación jurídica en que se fundaba la pretensión era de naturaleza administrativa (64).

III. El caso reciente ante la CS

III.1. El trámite ante las instancias inferiores

En el caso que motiva este trabajo, el GCBA había promovido, ante la Justicia de Primera Instancia CAyT, una demanda de ejecución contra el Estado Nacional (Ministerio de Economía), por la suma de pesos cinco mil ochenta y nueve con cincuenta y siete centavos (\$5089,57) con más sus respectivos intereses y las costas del proceso, en concepto de Gravamen de Patentes sobre Vehículos en General y Ley Nacional 23.514.

La demandada se presentó y, en lo que aquí interesa, opuso excepción de incompetencia en razón de la persona demandada puesto que, a su entender, en los juicios promovidos contra el Estado Nacional y sus entidades nacionales, debe conocer la justicia federal atento a lo dispuesto por los arts. 116 de la CN y 2º, inc. 6º, de la ley 48 (65).

(63) "Organización de los Tribunales de la Capital Federal", 02/11/1886, dentro del título VI "De los Jueces Federales": "Los Jueces Federales conocerán en primera Instancia de todos aquellos asuntos que con arreglo a la Constitución correspondan a la justicia nacional, en los siguientes casos: (...) 2º. Las causas Civiles en que sea parte, un ciudadano argentino y un extranjero y aquellas en que lo sea un vecino de la Capital y el de una Provincia (...)"

(64) Del voto de la ministro Highton de Nolasco, consid. 13, segundo párrafo.

(65) "Los Jueces Nacionales de Sección conocerán en primera instancia de las causas siguientes:... 6º En general todas aquellas causas en que la Nación o un recaudador de sus rentas sea parte".

Corrido el traslado correspondiente, la actora prestó su conformidad al planteo de la demandada y solicitó que el caso fuera remitido a la Justicia Nacional CAF.

La titular del juzgado CAF interviniente se declaró incompetente y remitió los autos a la CS.

III.2. El dictamen de la procuradora general

La procuradora general opinó que la causa era ajena a la competencia originaria del Alto Tribunal.

Como primer punto, sostuvo que, en atención a lo resuelto por la CS —por mayoría— en la causa “Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba” el 04/04/2019, el proceso ante sí correspondería, en principio, a la competencia originaria de la CS *ratione personae*: “En efecto, toda vez que en autos la Ciudad Autónoma de Buenos Aires demanda al Estado Nacional (Ministerio de Economía), la forma de armonizar las prerrogativas jurisdiccionales de que gozan ambas partes, tanto el GCBA a la competencia originaria de la Corte, conforme al art. 117 de la CN, como de la demandada al fuero federal, es sustanciando la acción en esta instancia..., por lo cual resulta indiferente la materia sobre la que versa el pleito” (66).

Mas luego, la procuradora general afirmó que también es cierto que la CS ha aceptado la validez de la prórroga de la competencia originaria a favor de los jueces federales de primera instancia, cuando tal competencia corresponde en razón de las personas, en tanto ella constituye una prerrogativa de carácter personal que, como tal, puede ser renunciada.

A modo de ver de la procuradora general, en el expediente a estudio se presentaba una hipótesis de prórroga, pues tal como surgía de la reseña de los antecedentes, la

(66) "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Estado Nacional (Ministerio de Economía) s/ ejecución fiscal", CSJ 1418/2019, dictamen de la Procuración General, 18/07/2019. Punto II, segundo párrafo.

CABA, estando debidamente notificada, no se opuso a la excepción de incompetencia planteada, por lo que cabía considerar que tal proceder configuraba una renuncia tácita a la prerrogativa que la CS le ha reconocido en los términos del art. 117 citado, y una prórroga a favor de la Justicia Nacional CAF. Por otra parte, la procuradora general consideró que en los autos no concurrían razones institucionales o federales que impidiesen la prórroga de la competencia originaria de la CS a favor de los tribunales inferiores de la Nación.

III.3. La decisión del Máximo Tribunal

La CS declaró que la causa era ajena a su competencia originaria (67), y, en mérito de ello, ordenó remitir el expediente a la Cámara Nacional de Apelaciones CAF a fin de que decidiese qué Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales y Tributario habría de entender en las actuaciones.

En el voto suscripto por los ministros Rosenkrantz, Rosatti, Lorenzetti y Maqueda, los nombrados recordaron que, en CS, Fallos: 342:533, la CS ha declarado que la CABA tiene derecho a la competencia originaria prevista en el art. 117 de la CN, con el mismo alcance que el reconocido a las provincias. De conformidad con el estándar que surge de aquel pronunciamiento, correspondería examinar la aplicación al caso del criterio según el cual, la radicación del proceso en sede originaria de la CS es la única manera de conciliar las prerrogativas del Estado Nacional al fuero federal y de la CABA a la competencia originaria de la CS. Sin embargo —agregaron—, la CS, luego de admitir este supuesto de competencia originaria, ha aplicado de manera constante y reiterada una doctrina rigurosa en materia de prórroga —expresa o tácita— de la competencia referida: “... al respecto”, señalaron, “... en la presente causa, la propia ejecutante ha prestado su conformidad con la tramitación del proceso ante los

tribunales en lo Contencioso Administrativo Federal..., lo cual debe ser entendido como una renuncia al privilegio de litigar en la competencia originaria y una prórroga a favor del mencionado fuero” (68). Tal circunstancia era la que llevaba a la CS a resolver como lo hizo.

Cabe mencionar que en el fallo se hizo mención de que los jueces Lorenzetti y Rosatti lo suscribían el nombrado primero en la localidad de Rafaela, provincia de Santa Fe; y el segundo, en la localidad de Santa Fe, provincia homónima, en virtud de las medidas de aislamiento social preventivas dispuestas por las autoridades nacionales; y que se habilitaban días y horas inhábiles del día de la sentencia exclusivamente a los fines de su dictado.

Por su parte, la ministra Highton de Nolasco sostuvo que el juicio no correspondía a la competencia originaria de la CS, por las razones desarrolladas en su disidencia en CS, Fallos: 342:533, a cuyos fundamentos y conclusiones se remitía en razón de brevedad, tras los cuales concluía que la CABA no es un sujeto aforado a la jurisdicción originaria del Alto Tribunal. Sin perjuicio de ello —consideró—, “... dado que la propia ejecutante ha prestado su conformidad con la tramitación del proceso ante los tribunales en lo contencioso administrativo federal..., corresponde remitir esta causa al mencionado fuero” (69). Por tal motivo, la jueza coincidió con los otros integrantes de la CS, en lo que hace a lo sustancial del fallo. En otro orden, también refirió la ministra, que se resolvía habilitar días y horas inhábiles de la fecha, exclusivamente a los fines del dictado del fallo.

(68) "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Estado Nacional (Ministerio de Economía) s/ ejecución fiscal", CS, CSJ 1418/2019, 04/06/2020. Voto de la mayoría, consid. 3º.

(69) "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Estado Nacional (Ministerio de Economía) s/ ejecución fiscal", CS, CSJ 1418/2019, 04/06/2020. Voto de la ministra Highton de Nolasco.

(67) "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Estado Nacional (Ministerio de Economía) s/ ejecución fiscal", CS, CSJ 1418/2019, 04/06/2020.

IV. Algunas posibles implicancias de “Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba” y “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Estado Nacional (Ministerio de Economía)”

IV.1. Alícuotas diferenciales del ISIB, manifiesto contenido federal y competencia originaria de la CS

En este punto, conviene recordar que, en el ámbito fiscal, frecuentemente se plantean distintos conflictos entre los contribuyentes y demás responsables de los tributos de la CABA y esta jurisdicción, al establecer esta y recaudar los gravámenes que constituyen gran parte de su hacienda pública, en ejercicio de sus potestades tributarias. Cabría preguntarse si, conforme el criterio de la CS sostenido en el precedente “Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba” (04/04/2019) y en la reciente sentencia “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Estado Nacional (Ministerio de Economía)” (04/06/2020), y, en particular, la interpretación del art. 117 de la CN allí efectuada por el Máximo Tribunal, los afectados podrían presentar sus reclamos contra la CABA en materias fiscales directamente ante los estados de la CS, sin tener que transitar por todas las instancias inferiores. La cuestión no es meramente teórica; antes bien, se traduce (en definitiva) en la duración del proceso que deba transitar el contribuyente y/o el responsable: de tres a cinco años, en el supuesto de jurisdicción originaria ante el Tribunal cimero, o cinco años o más, de tener que transitar por las instancias judiciales inferiores —por estimar lapsos aproximados—, con los perjuicios económicos que ello podría ocasionarle al particular.

Es importante poner de resalto, entonces, como primera cuestión, que la CS ha restringido su jurisdicción originaria y exclusiva en las causas en que alguna provincia fue parte, más allá de las cláusulas constitucionales, a lo largo de distintos precedentes, consolidando una doctrina que ha resultado (y resulta) de aplicación en materia fiscal.

En el fallo dictado en la causa “Transportes Automotores Chevallier” (70) el 20/08/1991, caso en el que la actora cuestionaba la pretensión de la provincia de Buenos Aires de percibir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (“ISIB”) sobre la actividad de transporte interjurisdiccional que ella desarrollaba, con sustento en que dicha pretensión violaba la ley 23.548 de Coparticipación Federal (71), la CS, de manera unánime (72), declaró que la causa no era de su competencia originaria, por cuanto la accionante alegaba la violación de una ley-convenio, esto es, de una norma de derecho intrafederal, sin efectuar impugnaciones concretas de carácter constitucional (73), y sentó la doctrina conforme la cual “(...) solo cabe discutir en esa instancia [la originaria] la validez de un tributo cuando es atacado como contrario a la Constitución Nacional (...)” (74). En este razonamiento, la CS afirmó que la Ley de Coparticipación Federal asume en el campo del derecho público provincial la condición de una ley-convenio, la cual hace parte también —aunque con diversa jerarquía— del derecho local, por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria, “(...) lo que no es óbice para que, oportunamente, se someta

(70) CS, “Transportes Automotores Chevallier SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa”, Fallos: 314:862.

(71) BO: 26/01/1988. La actora alegaba que el gravamen local alcanzaba la misma materia imponible que el impuesto nacional coparticipado a las ganancias, por lo que violentaba la prohibición de analogía contenida en la ley 23.548 (art. 9º, inc. b), dentro del capítulo II “Obligaciones emergentes del régimen de esta ley”: “La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: (...) b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley (...)”.

(72) Voto de los ministros Fayt, Belluscio, Petracchi, Nazareno, y Moliné O'Connor.

(73) Vistos y Considerandos, tercer párrafo.

(74) Vistos y Considerandos, segundo párrafo y sus citas.

el caso al conocimiento del Tribunal por las vías pertinentes (...)” (75).

Años después, en la sentencia emitida en los autos “YPF” (76) el 20/03/2003, el Alto Tribunal, por unanimidad (77), en remisión a los fundamentos expuestos por el procurador general en su dictamen, resolvió que era de su competencia originaria una causa en la que la actora perseguía la declaración de inconstitucionalidad de una ley provincial, modificatoria de la ley provincial de Impuesto Inmobiliario, por reputarla violatoria de las leyes 17.319 de Hidrocarburos (78) y 24.145 (79) y los arts. 17, 31, 75 (incs. 12, 18, 19 y 30), 125 y 126 de la CN (80). En su dictamen, al cual la

(75) Vistos y Considerandos, cuarto párrafo. Se refiere aquí a la vía de apelación.

(76) CS, “Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c. Río Negro, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 326:880.

(77) Voto de los ministros Moliné O’Connor, Fayt, Belluscio, Petracchi, Boggiano, Vázquez, y Maqueda.

(78) BO: 30/06/1967.

(79) BO: 06/11/1992.

(80) Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero “Declaraciones, derechos y garantías”: Art. 17: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”. Art. 31: “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859”. Dentro de la Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, Título Primero “Gobierno Federal”, Sección Primera “Del Poder Legislativo”, Capítulo Cuarto “Atribuciones del Congreso”: “Corresponde al Congreso: (...) 18. Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso

CS remitió, el procurador general recordó que, uno de los supuestos en que procede la competencia originaria de nuestro Tribunal cimero, prevista en el art. 117 de la CN y reglada en el art. 24, inc. 1º, del dec.-ley 1285/1958, “(...) es cuando en una

de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo... 30. Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines (...)”. Dentro del Título Segundo “Gobiernos de Provincia”, art. 126: “Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros”. La accionante cuestionaba una ley de la provincia de Río Negro, en cuanto declaraba alcanzada por el Impuesto Inmobiliario —que tradicionalmente recaía sobre la propiedad inmobiliaria— también a “la ocupación de inmuebles o subinmuebles en virtud de permisos de exploración, concesiones y otros derechos de explotación y de transporte y distribución de hidrocarburos líquidos y gaseosos”, y designaba como contribuyentes a “los permisionarios de exploración, los concesionarios y demás titulares de los derechos de explotación y de transporte y distribución de hidrocarburos líquidos y gaseosos”. La demandante manifestaba que las reformas introducidas por la ley provincial impugnada a la ley provincial de Impuesto Inmobiliario pretendían extender indebidamente el hecho imponible de la referida gabela a supuestos que no correspondían, puesto que implicaban que el tributo resultaría aplicable no solo a los propietarios sino también a los que ocupasen inmuebles de terceros —tal el caso de la empresa—, circunstancia que desnaturalizaba el impuesto en examen.

causa es parte una provincia y la materia tiene un manifiesto contenido federal, esto es, cuando la pretensión se funda directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales, de carácter nacional, en tratados con las naciones extranjeras y en leyes nacionales, de tal suerte que la cuestión federal es la predominante en la causa (...)” (81). A su modo de ver, tal hipótesis se presentaba en la causa toda vez que, según se desprendía de los términos de la demanda, a cuya exposición de los hechos se debe atender de modo principal para determinar la competencia [art. 4º del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación (82)], la actora ponía en tela de juicio una ley provincial por ser contraria a leyes federales y a principios y garantías de la Constitución Nacional, lo que asignaba a la materia sobre la que versaba el pleito un *manifiesto contenido federal*, “(...) ya que lo medular del planteo remite necesariamente a desentrañar el sentido y alcance de los referidos preceptos federales, cuya adecuada hermenéutica resulta esencial para la justa solución de la controversia y permitirá apreciar si existe la mentada violación constitucional que se invoca (...)” (83).

Posteriormente, en el fallo “Papel Misionero” (84) del 05/05/2009, la CS, por mayoría (85), reafirmó la doctrina expuesta en el precedente “Transportes Automotores

(81) Dictamen del procurador general, consid. II, primer párrafo y sus citas.

(82) Dentro de la Parte General, Libro Primero - Disposiciones Generales, Título I “Órgano Judicial”, Capítulo I “Competencia”: “Declaración de incompetencia. Toda demanda deberá interponerse ante juez competente, y siempre que de la exposición de los hechos resultare no ser de la competencia del juez ante quien se deduce, deberá dicho juez inhibirse de oficio. Consentida o ejecutoriada la respectiva resolución, se remitirá la causa al juez tenido por competente. En los asuntos exclusivamente patrimoniales no procederá la declaración de incompetencia de oficio, fundada en razón del territorio”.

(83) Del dictamen del procurador general, consid. II, segundo párrafo y sus citas.

(84) CS, “Papel Misionero SAIFC c. Provincia de Misiones s/ acción declarativa”, Fallos: 332:1007.

(85) Mayoría conformada por los ministros Fayt, Petracchi, Maqueda (según su voto), y las ministras Highton

Chevallier”, en una causa en donde la actora cuestionaba la pretensión del Fisco local por considerarla en pugna ya no con la ley 23.548 sino con el Convenio Multilateral del 18/08/1977 (86). En particular, los ministros que conformaron el voto mayoritario afirmaron que “(...) para habilitar la instancia prevista en el art. 117 de la CN [la originaria ante la Corte] —cuando en la causa es parte una provincia—, es preciso que en la demanda no se planteen, además, de las cuestiones federales, otros asuntos que —por ser de naturaleza local— resultarían ajenos a su competencia, pues la eventual necesidad de hacer mérito de ellos obsta a su radicación por la vía intentada [la ori-

de Nolasco y Argibay, disidencias de los ministros Lorenzetti y Zaffaroni.

(86) Conforme se desprende de la sentencia, una empresa fabricante y comerciante de pastas celulósicas, papel y otros productos, había promovido acción declarativa contra la provincia de Misiones, con el objeto de que se declarase la inconstitucionalidad de tres resoluciones de la Dirección General de Rentas provincial. Mediante la primera de ellas, el organismo fiscal había interpretado el art. 13 del Convenio Multilateral especificando que el “propio productor” allí mencionado se refiere no solo a quien obtiene los productos primarios, sino también a aquel que los elabora total o parcialmente, y que la “mera compra” legislada en el precepto citado constituye un hecho imponible especial, de modo que la sola adquisición de los productos de origen provincial hacía nacer, en forma instantánea, sea la obligación impositiva atribuible a la jurisdicción de Misiones. Por su lado, las otras dos resoluciones impugnadas habían establecido un régimen de percepción del ISIB aplicable a las operaciones de mera compra realizadas dentro del territorio de la demandada, sea en forma habitual o esporádica. La actora aducía que la provincia había extendido de esta forma el concepto de “mera compra” a supuestos no contemplados en el Convenio, alterando su mecánica y obligando a la accionante a actuar indebidamente como agente de percepción respecto de sus compradores, a los cuales no resultaba aplicable —según sostenía— el régimen especial del art. 13, sino el general del art. 2º. Agregaba que el Director General de Rentas provincial no tenía atribuciones para interpretar —con carácter general— las disposiciones del Convenio Multilateral, pues tal facultad ha sido reconocida solo a sus autoridades de aplicación, es decir, a la Comisión Plenaria y a la Comisión Arbitral, de acuerdo con los arts. 15, 17, inc. e) y 24, inc. a), respectivamente, del citado Convenio. El accionar del Fisco, según la demandante, violentaba los arts. 1º, 4º, 7º, 9º, 12, 14 bis, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 25, 26, 28, 29, 33, 39, 52, 75 (incs. 1º y 2º), 76, 99, 3º párrafo, 100, inc. 7º, y 126 de la CN.

ginaria ante la Corte] frente a la necesidad de no interferir el ejercicio de atribuciones que las provincias no han delegado al conocimiento exclusivo de esta Corte (...)” (87). Por último, la mayoría del Tribunal aclaró (como lo había hecho en la sentencia emitida en los autos “Transportes Automotores Chevallier”), que su decisión no obstaba a que las cuestiones federales que se suscitasen en la causa fuesen resueltas por la CS, en el caso de ser violentada la supremacía reconocida en el art. 31 de la CN, por la instancia de apelación que para tal fin prevé el art. 14 de la ley 48 (88).

Meses más tarde, la CS se expediría sobre su competencia originaria en los pronunciamientos emitidos en los expedientes “Compañía Microómnibus La Colorada” (89), el 28/07/2009, y “Autotransportes Andesmar” (90), el 22/12/2009, en los que las actoras, empresas que se dedicaban al transporte automotor provincial e interjurisdiccional de pasajeros, solicitaban se declarase la inconstitucionalidad de las pretensiones fiscales de las demandadas

(87) Voto de la mayoría, consid. 4º y sus citas.

(88) “Una vez radicado un juicio ante los Tribunales de Provincia, será sentenciado y fenecido en la jurisdicción provincial, y solo podrá apelarse a la Corte Suprema de las sentencias definitivas pronunciadas por los tribunales superiores de provincia en los casos siguientes: 1º Cuando en el pleito se haya puesto en cuestión la validez de un Tratado, de una ley del Congreso, o de una autoridad ejercida en nombre de la Nación y la decisión haya sido contra su validez. 2º Cuando la validez de una ley, decreto o autoridad de Provincia se haya puesto en cuestión bajo la pretensión de ser repugnante a la Constitución Nacional, a los Tratados o leyes del Congreso, y la decisión haya sido en favor de la validez de la ley o autoridad de provincia. 3º Cuando la inteligencia de alguna cláusula de la Constitución, o de un Tratado o ley del Congreso, o una comisión ejercida en nombre de la autoridad nacional haya sido cuestionada y la decisión sea contra la validez del título, derecho; privilegio o exención que se funda en dicha cláusula y sea materia de litigio”. Voto de la mayoría, consid. 5º y sus citas.

(89) CS, “Compañía Microómnibus La Colorada SACI. c. Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (ingresos brutos)”, Fallos: 332:1624.

(90) CS, “Autotransportes Andesmar SA c. Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de certeza”, Fallos: 332:2838.

(las provincias de Buenos Aires y Chubut, respectivamente) de gravar con el ISIB la actividad que desarrollaban. En ambos casos, la CS, por unanimidad (91), declaró que la causa era de su competencia originaria, *al ser demandada una provincia en una causa de manifiesto contenido federal* (92): “(...) lo que determina la radicación del sub lite en la instancia prevista en el art. 117 de la CN [la originaria ante la Corte] no es la ilegitimidad del gravamen provincial invocada a la luz de las disposiciones del régimen de coparticipación federal de impuestos, sino la cuestión constitucional atinente a la alegada afectación que la pretensión tributaria provincial podría producir al servicio público de transporte interjurisdiccional de pasajeros, que resulta alcanzado por los poderes que el art. 75, inc. 13 (93), de la Constitución Nacional confiere al gobierno central, como lo ha señalado desde muy antiguo esta Corte (...)” (94).

Estos precedentes, dentro una profusa jurisprudencia de la CS sobre el tema, sirven para advertir que, de aceptar el criterio del Máximo Tribunal expuesto en “Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba” (04/04/2019) y en la reciente sentencia “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Estado Nacional (Ministerio de Economía)” (04/06/2020), para discutir una pretensión fiscal de la CABA, en sede originaria ante la CS, no sería suficiente con que la CABA fuese parte en la causa sino que, además, *la materia debiera revestir un manifiesto contenido federal, o el contenido federal debiere ser predominante en la causa.*

(91) Voto de los ministros Fayt, Petracchi y Maqueda y la ministra Highton de Nolasco en las dos sentencias.

(92) “Compañía Microómnibus La Colorada”, consid. 4º.

(93) Dentro de la Segunda Parte “Autoridades de la Nación”, Título Primero “Gobierno Federal”, Sección Primera “Del Poder Legislativo”, Capítulo Cuarto “Atribuciones del Congreso”: “Corresponde al Congreso:... 13. Reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”.

(94) “Compañía Microómnibus La Colorada”, consid. 5º y sus citas; “Autotransportes Andesmar”, consid. 2º y 3º.

De esta manera, se debería expresar en los términos de la demanda que la pretensión fiscal de la CABA se encontraría en pugna en forma manifiesta y directa con derechos, garantías o prescripciones constitucionales (como ser la cláusula del comercio contenida en el art. 75, inc. 13 de la CN), o bien con tratados internacionales y/o con leyes nacionales, y centrar esa alegada violación como lo medular del planteo. Si se reputase que la pretensión fiscal de la CABA vulneraría, por ejemplo, la ley 23.548 de Coparticipación Federal o el Convenio Multilateral, la CS, conforme su doctrina, no habilitaría su competencia originaria (95), y el reclamo judicial debería transitar por las instancias judiciales inferiores, pudiendo eventualmente el Alto Tribunal entender en aquel por la vía del recurso extraordinario federal previsto en el art. 14 de la ley 48, de darse en los autos cuestión federal suficiente para declarar el remedio admisible.

Desde ya que la cuestión es por demás casuística y requiere examinar cada caso en particular, los hechos, los términos de la demanda, y los derechos y garantías que se dicen en juego. Sin embargo, una de las problemáticas que la CS ha reconocido como de "manifiesto contenido federal", fueron las pretensiones fiscales de distintas provincias y la CABA de gravar con el ISIB distintas actividades industriales a una alícuota más alta, si el establecimiento del contribuyente se encontraba fuera del territorio de la jurisdicción del sujeto activo del impuesto.

En este sentido, y tras declararse competente para entender en la causa de manera originaria y exclusiva, la CS, en los precedentes "Bayer" (96) y "Harriet y Don-

(95) Si bien la ley 23.548 es una ley nacional, es importante recordar en este punto que, según la doctrina de nuestro Máximo Tribunal, tiene el carácter de ley-convenio que forma parte del derecho público local de cada una de las jurisdicciones adherentes al régimen dispuesto en aquella.

(96) CS, "Bayer SA c. Santa Fe, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", Fallos: 340:1480, 31/10/2017.

nelly" (97), por unanimidad (98), declaró la inconstitucionalidad de los regímenes establecidos en las provincias demandadas (99) en relación con el ISIB, en los que se habían fijado alícuotas diferenciales de la gabela según el lugar de radicación del contribuyente (100) o de su sede central (101). El Alto Tribunal afirmó que tal

(97) "Harriet y Donnelly SA c. Chaco, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", Causa H. 114. L. ORI, 31/10/2017.

(98) Ministros Lorenzetti, Maqueda, Rosatti, Rosenkrantz y ministra Highton de Nolasco en ambos fallos.

(99) Santa Fe y Chaco, respectivamente.

(100) En los autos "Bayer", una sociedad anónima domiciliada en la provincia de Buenos Aires, dedicada, entre otras, a las actividades de "Fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos" y "Fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario", y que comercializaba dichos bienes en la provincia de Santa Fe, había promovido acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación, contra la jurisdicción nombrada en último lugar, marco en el cual la actora solicitaba se declarase la ilegitimidad e inconstitucionalidad de la pretensión de la demandada de exigirle el pago de diferencias del ISIB por los períodos fiscales enero de 2010 a junio de 2011, generadas por la aplicación de la alícuota del 3,5% prevista en la Ley Impositiva Anual provincial 3650 sobre las actividades que la empresa ejercía. La accionante indicaba que, durante los períodos fiscales involucrados, había empleado las alícuotas del 1% y 2%, respectivamente, para liquidar la gabela en cuestión por aquellas actividades, de conformidad con el art. 7º de la ley 3650. La demandada objetaba esa conducta pues entendía que, al ser los productos elaborados en plantas industriales ubicadas en otra jurisdicción (la provincia de Buenos Aires), no le correspondía ese tratamiento específico sino la alícuota general del 3,5% fijada por el art. 6º de la ley 3650.

(101) En el expediente "Harriet", una sociedad anónima con domicilio en la CABA, que se dedicaba principalmente a la actividad de producción primaria, había iniciado acción declarativa de certeza (conforme art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación) contra la provincia del Chaco, con el objeto de que se hiciese cesar el estado de incertidumbre en el que la actora decía encontrarse frente a la pretensión de la demandada de aplicar a dicha actividad que la firma ejercía en su territorio, una alícuota diferencial (mayor) del ISIB, por no poseer la empresa sede central en la jurisdicción chaqueña. El fisco local sustentaba su posición en el art. 12, inc. E) de la ley 2071 Tarifaria provincial, modificada por el art. 5º de la ley 7149, norma de la cual la accionante solicitaba la declaración de inconstitucio-

proceder vulneraba el principio de igualdad consagrado en la Constitución Nacional [art. 16, **(102)**], a la vez que generaba una suerte de barrera aduanera que alteraba el concepto orgánico o la corriente natural del "comercio" (arts. 75, inc. 13, y 126 de la Ley Fundamental), instaurando así una suerte de "aduanas interiores" vedada por nuestra Carta Magna [arts. 9º a 12 **(103)**] para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio. Tales extremos, según la CS, conducían a declarar la invalidez de las pretensiones fiscales en ambos casos **(104)**.

alidad. La CS entendió que las cuestiones sometidas a su decisión en estos autos eran sustancialmente análogas a las examinadas y resueltas en la causa "Bayer", por lo que resolvió que correspondía remitirse a los fundamentos y conclusiones allí expuestos en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias (ver "Harriet", consid. 6º).

(102) Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías": "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas" (el destacado nos pertenece).

(103) Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías". Art. 9º: "En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso". Art. 10: "En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores". Art. 11: "Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponerseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio". Art. 12: "Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio".

(104) Ver "Bayer", en particular consid. 14, 17, 25 y 26.

IV.2. Alícuotas diferenciales del ISIB en la CABA y justicia competente: el criterio del TSJ

IV.2.a. El trámite ante las instancias inferiores

En materia de alícuotas diferenciales del ISIB en la CABA, cabe comentar un caso reciente, en el que una compañía cervecera había interpuesto ante la Justicia Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal ("CAF") una acción declarativa de certeza contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires-Administración Gubernamental de Ingresos Públicos ("GCBA-AGIP"), con el objeto de hacer cesar el estado de incertidumbre que aducía padecer, generado por la pretensión de la accionada de gravar los ingresos obtenidos por su actividad de producción y/o comercialización de bebidas alcohólicas (cerveza) a una alícuota diferencial más elevada para el ISIB correspondiente a los períodos fiscales 01 a 06/2017, con fundamento en que su establecimiento industrial se encontraba radicado fuera del territorio de la CABA. La actora consideraba que la aplicación de una alícuota superior contenida en la Ley Impositiva local **(105)**, como así

(105) Ley 5723 Tarifaria CABA (BOCBA: 28/12/2016), vigente para el período 2017, art. 57, inc. 1º: "De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establécese la tasa del tres por ciento (3,00%) para las siguientes actividades de producción de bienes, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en el Código Fiscal. Cuando estas actividades sean realizadas por contribuyentes y/o responsables con ingresos brutos anuales en el ejercicio fiscal anterior, superiores a pesos cincuenta y cinco millones (\$55.000.000), establécese la tasa del cuatro por ciento (4,00%)... 1) Industria manufacturera, de productos alimenticios, bebidas y tabaco... Elaboración de cerveza, bebidas malteadas y de malta". El carácter de diferencial de esta alícuota del ISIB surge del cotejo de esta norma con el art. 64, inc. 1º, subinc. b) de la misma ley, el cual dispone que: "De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal establécese la tasa del 1,00% para las actividades detalladas a continuación, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en el Código Fiscal... 1. Para los ingresos provenientes exclusivamente del desarrollo de las siguientes actividades:... b) Producción Industrial, para los ingresos obtenidos por la actividad industrial que se desarrolle en establecimientos radicados en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires... Elaboración de cerveza, bebidas malteadas y de malta".

también la pretensión fiscal fundada en dicha normativa, por el único hecho de no encontrarse radicado su establecimiento industrial en el territorio de la CABA, resultaban abierta y directamente violatorias de la Constitución Nacional [arts. 9º; 10; 11; 14; 16; 17; 28; 31; 75, incs. 10 y 13; y 126 **(106)**].

En el escrito de inicio de la acción, la contribuyente refería que su actividad principal era la producción y/o comercialización de bebidas alcohólicas (cerveza); que contaba con establecimientos industriales en Salta (provincia de Salta), Santa Fe (provincia de Santa Fe), y Luján (provincia de Buenos Aires); y que era sujeto del ISIB bajo el Régimen General del Convenio Multilateral a efectos de atribuir la materia imponible del gravamen entre las distintas jurisdicciones en las que se encontraba inscripta, entre ellas, la CABA.

Señalaba que, mediante intimación, "... la AGIP requirió la rectificación de las declaraciones juradas y pago de diferencia de Impuesto de los períodos 1/17 a 6/17, con más intereses resarcitorios..." fundando su pretensión en el art. 57, inc. 1º) de la ley 5723 Tarifaria CABA, "... que establece una alícuota del 4% para la misma actividad industrial desarrollada en establecimientos radicados fuera de la Ciudad" **(107)**.

(106) Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías". Art. 14: "Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender". Art. 28: "Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio". Dentro de la Segunda Parte, "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso". Art. 75, inc. 10: "Corresponde al Congreso:... 10. Reglamentar la libre navegación de los ríos interiores, habilitar los puertos que considere convenientes, y crear o suprimir aduanas..."

(107) Ver "GCBA s/ incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", TSJ de la CABA, expediente 16.801/19, 14/05/2020. Voto de la mayoría, consid. 3º, último párrafo.

El GCBA interpuso, ante la Justicia de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario (CAyT) de la CABA, un planteo de inhibitoria **(108)** del Juzgado Nacional de Primera Instancia CAF en las actuaciones iniciadas por la contribuyente **(109)**. Señaló que, en el marco de aquellos autos, fue suscripto un oficio judicial mediante el cual se le comunicó la concesión de una medida cautelar a favor de la accionante. Indicó que no había contestado la demanda, por lo que su planteo resultaba oportuno conforme el art. 8º del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación ("Cód. Proc. Civ. y Com.") **(110)**. Sostuvo que se encontraba en discusión la potestad tributaria del GCBA con respecto a un impuesto local —el ISIB—, motivo por el cual los autos debían tramitar ante el fuero CAyT. Fundó su postura en la Constitución Nacional [arts. 4º; 75, incs. 1º y 2º; 121 y 129 **(111)**].

(108) Juzgado de Primera Instancia CAyT N.º 2, "GCBA sobre incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa", Secretaría N.º 3, Número: INC 2660/2018-1; CUIJ: INC-J-01-00009978-9/2018-1; Actuación N.º: 12407980/2018.

(109) "Compañía Industrial Cervecera SA c. GCBA-AGIP-DGR s/ proceso de conocimiento", Juzgado Nacional de Primera Instancia CAF N.º 12, expediente 73.414/2017.

(110) Parte General, Libro Primero "Disposiciones Generales", Título I "Órgano judicial", Capítulo II "Cuestiones de competencia", "Declinatoria e inhibitoria": "La declinatoria se sustanciará como las demás excepciones previas y, declarada procedente, se remitirá la causa al juez tenido por competente. La inhibitoria podrá plantearse hasta el momento de oponer excepciones o de contestar la demanda si aquel trámite no se hallare establecido como previo en el proceso de que se trata".

(111) Dentro de la Primera Parte, Capítulo Primero "Declaraciones, derechos y garantías". Art. 4º: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para

El juez de primera instancia local rechazó el planteo de inhibitoria efectuado (112). Para así decidir, se remitió a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CS") en los autos "Cervecería y Maltería Quilmes SAICAYG c. GCBA s/ proceso de conocimiento" (113), y por la Cámara CAyT (sala III) en "GCBA s/ incidente de inhibitoria - acción declarativa" (114).

En el primero, la CS había afirmado (en lo que aquel magistrado citó) que "[e]s de conocimiento de la justicia federal —y no de la local— la acción declarativa de certeza que aunque dirigida contra normas y actos locales, exige esencial e ineludiblemente dilucidar si el reclamo respecto de las limitaciones impuestas a la aplicación de beneficios impositivos por el ejercicio de las actividades industriales desarrolladas en establecimientos radicados en la jurisdicción local en materia de impuesto sobre los ingresos brutos exigido por la autoridad local interfiere en un ámbito que le es propio a la Nación con respecto de la regulación del comercio interjurisdiccional".

Mientras que, la Alzada local había dicho (según invocó el sentenciante) que "cuando el contenido de la presente causa es netamente federal (...) la competencia ordinaria acordada por los arts. 1º y 2º del CCAyT queda desplazada en razón de la materia en favor del fuero federal".

empresas de utilidad nacional". Dentro de la Segunda Parte, "Autoridades de la Nación", Título Primero "Gobierno Federal", Sección Primera "Del Poder Legislativo", Capítulo Cuarto "Atribuciones del Congreso". Art. 75, inc. 1º: "Corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación".

(112) "GCBA sobre incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa", Juzgado de Primera Instancia CAyT N.º 2, Secretaría N.º 3, Número: INC 2660/2018-1; CUIJ: INC-J-01-00009978-9/2018-1; Actuación N.º: 12407980/2018, 06/12/2018.

(113) Competencia CSJ 266/2014 (50-C) /CS1, 08/09/2015.

(114) 21/08/2018.

Apelado el fallo por el GCBA, a su turno, la Cámara CAyT (Sala I) rechazó el recurso de apelación (115). Para hacerlo, sostuvo que las consideraciones expresadas por los miembros de dicho tribunal al resolver cuestiones análogas a las planteadas en el caso de autos, a cuyos términos cabía remitirse, daban adecuada e íntegra respuesta a los planteos efectuados por el GCBA.

Disconforme, el GCBA interpuso recurso de inconstitucionalidad. Consideró: a) que había sido vulnerado su derecho de defensa al no tratar la Cámara los fundamentos de su impugnación por considerarlos genéricos; b) que la Sala advirtió la existencia en la demanda de un debate federal que no surgía en forma prístina de la acción entablada; c) que la sola existencia de disposiciones de carácter federal era insuficiente para determinar la competencia federal del fuero en el cual debía tramitar la acción; d) que la sentencia violaba la garantía de juez natural, al entender que la competencia es una herramienta procesal, y no una cuestión de orden público; e) que el fallo vulneraba la autonomía de la CABA; f) en cuanto a la cita del fallo de la CS "Cervecería Quilmes", remarcó que, a diferencia de dicho precedente, en esta causa no se advertía un manifiesto contenido federal; y finalmente g) que el tratamiento de las cuestiones federales que eventualmente formasen parte de la discusión se hallaba garantizado por el recurso extraordinario federal ante la CS, de modo que no había razones para sacar a la CABA de sus propios jueces.

La Cámara CAyT concedió el recurso y, de esta manera, la inhibitoria llegó al TSJ de la CABA.

IV.2.b. La sentencia del TSJ de la CABA

El Tribunal Superior porteño, por mayoría de cuatro votos contra uno (116), resolvió:

(115) Cámara CAyT, Sala I, "GCBA sobre incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa", Número: INC 2660/2018-1; CUIJ: INC-J-01-00009978-9/2018-1; Actuación 12407980/2018, 08/04/2019.

(116) TSJ de la CABA, "GCBA s/ incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa s/ recurso de in-

hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el GCBA; revocar la sentencia de la Cámara CAyT; declarar la competencia del fuero CAyT para conocer en los autos en trámite ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia CAF; y devolver las actuaciones para que el juez de Primera Instancia del fuero CAyT de cumplimiento a las medidas dispuestas por el art. 9º del Cód. Proc. Civ. y Com. (117) para radicar ante su estrado los autos principales, o para que la contienda de competencia (si el juez o la jueza federal ratificara su criterio) sea elevada a decisión de la CS.

En el voto de la mayoría, suscripto por el juez Otamendi y las juezas De Langhe, Weinberg, y Ruíz, los magistrados, tras recordar que es doctrina reiterada de la CS que, a fin de determinar la competencia corresponde atender de modo principal a la exposición de los hechos que el actor formule en la demanda y después, y solo en la medida en que se adecúe a ellos, al derecho que se invoca como fundamento de la pretensión, afirmaron que los términos en los que formuló su demanda la actora permitían advertir la falta de fundamentos de la decisión de la Cámara CAyT sobre las razones que, a juicio de los camaristas, abonarían la competencia federal, y que el GCBA exponía con corrección en los agravios del recurso de inconstitucionalidad.

El criterio de la Alzada —según se reseña en el voto mayoritario del TSJ de la CABA— había sido el de que la petición de la contribuyente en el expediente en trámite en el fuero federal, se encontraba estrictamente

constitucionalidad concedido", expediente 16.801/19, 14/05/2020.

(117) Parte General, Libro Primero "Disposiciones Generales", Título I "Órgano judicial", Capítulo II "Cuestiones de competencia", "Planteamiento y decisión de la inhibitoria": "Si entablada la inhibitoria el juez se declara competente, librára oficio o exhorto acompañando testimonio del escrito en que se hubiere planteado la cuestión, de la resolución recaída y demás recaudos que estime necesarios para fundar su competencia. Solicitará, asimismo, la remisión del expediente o, en su defecto, su elevación al tribunal competente para dirimir la contienda. La resolución solo será apelable si se declarase incompetente".

sustentada en normas federales, y que su demanda no había sido fundada en disposiciones ni en argumentos que exigiesen analizar la conformidad de la pretensión tributaria local con normas emanadas de autoridades de la CABA. Por el contrario, la mayoría del Tribunal Superior entendió que el caso exigía la interpretación de las reglas de derecho público de la CABA y de la pretensión del Fisco local fundada en dichas normas. Es decir, debían considerarse y valorarse normas de la Legislatura local, además de las reglas de derecho federal.

Así, la determinación de la validez o la invalidez de la pretensión del Fisco de la CABA exigiría la interpretación y aplicación conjunta de normas de carácter local y federal, por lo cual la jurisdicción de la CABA no quedaba desplazada; sin perjuicio de la eventual intervención ulterior de la CS por la vía del recurso extraordinario federal (art. 14 de la ley 48): "... es doctrina de la CS que se hallan excluidos de la jurisdicción federal aquellos procesos en los que se debatan cuestiones de índole local que lleven aparejada la necesidad de hacer mérito de ellas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión en sentido estricto de actos administrativos, legislativos o jurisdiccionales de las autoridades provinciales..., porque el respeto del sistema federal exige que sean los magistrados locales los que intervengan en las causas en que se ventilen asuntos de esa naturaleza, sin perjuicio de que las cuestiones de índole federal que también puedan comprender esos pleitos sean susceptibles de adecuada tutela por la vía del recurso extraordinario regulado por el art. 14 de la ley 48..." (118).

A lo expuesto, la mayoría del Tribunal agregó que el art. 129 de la CN consagra la autonomía de la CABA al asignarle un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción. A

(118) TSJ de la CABA, "GCBA s/ incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", expediente 16.801/19, 14/05/2020. Voto de la mayoría, consid. 5º, último párrafo y sus citas.

partir de ello, el art. 6° de la CCABA (119) declara que las autoridades constituidas tienen mandato expreso, permanente e irrenunciable del Pueblo de la Ciudad, para que en su nombre y representación agoten en derecho las instancias políticas y judiciales para preservar la autonomía y para cuestionar cualquier norma que limite la establecida en el art. 129 citado y concordantes de nuestra Ley Fundamental.

Por otra parte —continuaron diciendo—, tanto la Ley Orgánica del Poder Judicial de la CABA —ley CABA 7 (120)— como el Código Contencioso Administrativo y Tributario local (“CCAyT”) —ley CABA 189 (121)—, concuerdan al establecer que la justicia en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA entiende en todas aquellas cuestiones en las que una autoridad administrativa local sea parte: “De esta forma, al momento de delimitar la competencia en materia tributaria el legislador local se inclina por adoptar un criterio subjetivo y no material, estableciendo expresamente el art. 48 de la ley 7 (122) que la justicia en lo Contencioso Administrativo y Tributario entenderá en todas aquellas cuestiones en que *la Ciudad* sea parte cualquiera fuera su fundamento u origen, tanto en el ámbito del Derecho público como del Derecho

(119) Título Preliminar, Capítulo Primero “Principios”: “Las autoridades constituidas tienen mandato expreso, permanente e irrenunciable del Pueblo de la Ciudad, para que en su nombre y representación agoten en derecho las instancias políticas y judiciales para preservar la autonomía y para cuestionar cualquier norma que limite la establecida en los arts. 129 y conchs. de la Constitución Nacional”.

(120) BOCBA: 15/03/1998.

(121) BOCBA: 28/06/1999.

(122) En su redacción original, el texto, dentro del Título Segundo; “Composición y competencia de los Juzgados en lo Contencioso Administrativo y Tributario” decía lo siguiente: “La justicia en lo contencioso administrativo y tributaria está integrada por quince [15] juzgados que entienden en todas las cuestiones en que la Ciudad sea parte, cualquiera fuera su fundamento u origen, tanto en el ámbito del derecho público como del derecho privado”. Hoy, corresponde al art. 42, y menciona a veinticuatro [24] juzgados.

privado” (123). Y —añadieron— “el art. 2° del CCAyT (124) repite —con una variante en cuanto al sujeto— el criterio mencionado. Así, al definir la competencia de los tribunales en lo contencioso administrativo les asigna el conocimiento y decisión de los asuntos en que una *autoridad administrativa* sea parte ‘cualquiera que sea su fundamento u origen, tanto en el ámbito del derecho público como del derecho privado’” (125) (el destacado corresponde al original).

En esta línea de análisis, la mayoría mencionó que el art. 1° del CCAyT (126) considera autoridades administrativas de la CABA a la administración pública centralizada, desconcentrada y descentralizada, a los órganos legislativo y judicial de la CABA en ejercicio de la función administrativa, y a los entes públicos no estatales o privados en cuanto ejerzan potestades públicas otorgadas por las leyes de la CABA.

De esta manera, la mayoría concluyó que, “[d]ado que la pretensión ejercida en

(123) TSJ de la CABA, “GCBA s/ incidente de inhihitoria - acción meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expediente 16.801/19, 14/05/2020. Voto de la mayoría, consid. 6°, segundo párrafo.

(124) Título I, Capítulo Único “Principios generales”, “De las Causas Contencioso Administrativas”: “Son causas contencioso administrativas a los efectos de este Código todas aquellas en que una autoridad administrativa, legitimada para estar en juicio, sea parte, cualquiera que sea su fundamento u origen, tanto en el ámbito del derecho público como del derecho privado. La competencia contenciosa administrativa y tributaria es de orden público”.

(125) TSJ de la CABA, “GCBA s/ incidente de inhihitoria - acción meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expediente 16.801/19, 14/05/2020. Voto de la mayoría, consid. 6°, segundo párrafo.

(126) Título I, Capítulo Único “Principios Generales”, “De las Autoridades Administrativas”: “Se consideran autoridades administrativas de la Ciudad de Buenos Aires la administración pública centralizada, desconcentrada y descentralizada, los órganos legislativo y judicial de la Ciudad de Buenos Aires, en ejercicio de la función administrativa y los entes públicos no estatales o privados en cuanto ejerzan potestades públicas otorgadas por las leyes de la Ciudad de Buenos Aires”.

la causa tiende a la determinación del alcance de ciertas disposiciones del ordenamiento local previamente interpretadas por una autoridad administrativa de ese orden, a requerimiento de un contribuyente que invoca la aplicación a su respecto de ciertas normas de derecho federal, se satisfacen las exigencias que el CCAyT establece sobre la *autoridad administrativa* (art. 1º) y sobre las causas *contencioso administrativas* (art. 2º) para consagrar la competencia de los juzgados del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (127)" (se destaca en el original).

IV.2.c. La disidencia del juez Lozano

Por su parte, el juez Lozano fue de la opinión de que el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el GCBA resultaba infundado, por lo que votó por declararlo inadmisibles, al no hacerse cargo el recurrente en sus agravios de las razones dadas por la Cámara CAYT para resolver del modo en que lo hizo. Al respecto, el magistrado puntualizó que, en su recurso, el GCBA:

- No mostraba que, para establecer los alcances o la existencia del derecho invocado, correspondiera dirimir una interpretación del derecho local y/o común.

- Decía que la declaración de certeza tenía por objeto cuestionar la aplicación que el GCBA había hecho de la ley, pero no indicaba que se hubiera solicitado la nulidad de actos locales.

- Sostenía que estaba en debate la interpretación de la ley local, sin señalar cuál sería la interpretación en disputa. Incluso, daba cuenta de que lo cuestionado era la validez de esa ley, no su interpretación.

- No identificaba cuál sería la relación jurídica cuyos alcances buscaba despejar la acción declarativa instada ante el fuero

(127) TSJ de la CABA, "GCBA s/ incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", expediente 16.801/19, 14/05/2020. Voto de la mayoría, consid. 6º, último párrafo.

CAF (a cuyo fin no bastaba con indicar la actividad que la haría nacer a la luz de la norma general).

- No decía que la acción, tal como había sido instaurada por la contribuyente, soslayaba, en contra de lo que prevén los arts. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. (128) y 277 del CCAyT (129), un proceso local impugnatorio o de repetición.

- Sostenía que la competencia de la justicia de la CABA vendría dada por los arts. 1º y 2º del CCAyT, atento las personas demandadas, el GCBA y la AGIP. Sin embargo, tal interpretación —para el juez Lozano—, llevada al extremo propuesto por el GCBA, "ubica al texto local en oposición a la ley 48 y, en última instancia, contra la CN. En la postura del GCBA, no obstante estar una causa regida exclusivamente por '... la Constitución Nacional, las leyes que hayan sancionado y sancionare el Congreso y los Tratados públicos con naciones extranjeras' (cf. el art. 2º, inc. 1º de la ley 48), ella sería de competencia local en el supuesto en que el GCBA fuera parte, en contra de lo que el parcialmente citado inc. 1º del art. 2º de la ley 48 (130) manda. Puesto en otros

(128) Parte Especial, Libro Segundo "Procesos de Conocimiento", Título I "Disposiciones generales", Capítulo I "Clases", "Acción meramente declarativa": "Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y este no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente...".

(129) Título VIII "De la demanda contra las autoridades administrativas y su contestación. Excepciones admisibles", Capítulo I "De la demanda", "Acción meramente declarativa": "Puede deducirse demanda que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al/la actor/a y este/a no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente".

(130) "Los Jueces Nacionales de Sección conocerán en primera instancia de las causas siguientes: 1º Las que sean especialmente regidas por la Constitución Nacional, las leyes que hayan sancionado y sancionare el Congreso y los Tratados públicos con naciones extranjeras".

términos, el GCBA propone la adopción de una interpretación inconstitucional del CCAyT” (131).

Por último, el juez Lozano expresó que lo por él dicho no suponía un pronunciamiento acerca de cuál era el órgano jurisdiccional competente para entender en las actuaciones cuya tramitación el GCBA pretendía traer ante la justicia de la CABA; tampoco, que existiere uno competente; y, menos aún, acerca de los derechos que a las partes asistieren para solicitar la radiación de esas actuaciones ante otros Tribunales: “Lo único que aquí se dice es que el GCBA no fundó mínimamente su recurso, a fin de demostrar la competencia de la justicia de la Ciudad para entender en las actuaciones” (132) en trámite ante el fuero CAF.

V. Reflexiones finales

Habrá que ver si, a partir de las decisiones de la CS recaídas en las causas “Gobierno de la CABA c. Provincia de Córdoba” (04/04/2019) y, recientemente, en “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c. Estado Nacional (Ministerio de Economía)” (04/06/2020), en las que el Máximo Tribunal sentó la posición de que la CABA tiene derecho a la competencia originaria de la

CS (art. 117, CN), con el mismo alcance que el reconocido a las provincias, los contribuyentes porteños se animan a plantear reclamos contra la CABA en materia fiscal (p. ej., por alícuotas diferenciales del ISIB), directamente en sede originaria de la CS, sin tener que transitar por todas las instancias de la justicia local.

En tanto, según la mayoría del TSJ de la CABA en “GCBA s/ incidente de inhibitoria” (14/05/2020), tales planteos deberían dirimirse ante el Fuero local de la jurisdicción, el CAYT.

¿Podría surgir una nueva discrepancia entre la postura del Máximo Tribunal de la Nación y la del Máximo Tribunal porteño, como sucediere años atrás en materia de las facultades de las provincias y la CABA en materia de prescripción de obligaciones tributarias locales? [“Filcrosa (133) c. Sociedad Italiana” (134)].

Por de pronto, el reconocimiento por parte de la CS del derecho de la CABA de litigar ante sus estrados en sede originaria (art. 117 de la CN), acaecido hace apenas poco más de un año, es un tema que podría dejar mucha tela para cortar.

(131) TSJ de la CABA, “GCBA s/ incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expediente 16.801/19, 14/05/2020. Voto del juez Lozano, consid. 3º, último párrafo.

(132) TSJ de la CABA, “GCBA s/ incidente de inhibitoria - acción meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expediente 16.801/19, 14/05/2020. Voto del juez Lozano, consid. 4º, primer párrafo.

(133) CS, “Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (sindicó) en la causa Filcrosa SA s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, Fallos: 326:3899, 30/09/2003.

(134) TSJ de la CABA, “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. DGC (res. 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c. decisiones de DGR (art. 114, Cód. Fisc.)”, expediente 2192/03, 17/11/2003.

ACTUACIÓN PROFESIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

LABORAL Y PREVISIONAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Régimen de Contrato de Trabajo Personal de Casas Particulares

Mirta Noemí Userpater (*)

En el artículo se realiza un repaso técnico-práctico del régimen de casas particulares, contemplándose las particularidades que introdujo la pandemia.

I. Introducción

La ley 26.844 (BO 12/04/2013) y su dec. regl. 467/14 (BO 16/4/2014) rigen en todo el territorio de la Nación, protegiendo a empleadas/os por el *trabajo* que prestan en las casas particulares o en el ámbito de la vida familiar y que no importe para el empleador lucro o beneficio económico directo.

I.1. ¿Qué se considera trabajo en casas particulares?

- Toda prestación de servicios o ejecución de tareas de limpieza, de mantenimiento u otras actividades típicas del hogar.

- Asistencia personal y acompañamiento prestados a los miembros de la familia o a quienes convivan en el mismo domicilio con el empleador.

- El cuidado no terapéutico de personas enfermas o con discapacidad.

- Cualquiera fuere la cantidad de horas diarias o de jornadas semanales trabajadas.

El término “mantenimiento” abarca las tareas típicas del hogar que se realicen en forma normal y habitual.

I.2. ¿Quiénes están excluidos de este régimen? (taxativo)

- Las personas emparentadas con el dueño de casa ni aquellas que sean exclusivamente contratadas para cuidar enfermos o personas con discapacidad que requieran para ello habilitaciones específicas.

- Las personas contratadas para conducir vehículos.

- Los menores de 16 años.

- Las personas contratadas por personas jurídicas para la realización de las tareas a que se refiere la presente ley.

- Las personas que además de realizar tareas de índole domésticas deban prestar otros servicios ajenos a la casa particular u hogar familiar, con cualquier periodicidad, en actividades o empresas de su empleador; supuesto en el cual se presume la existencia de una única relación laboral ajena al régimen regulado por esta ley.

- Las personas empleadas por consorcios de propietarios conforme la ley 13.512, por clubes de campo, barrios privados u otros sistemas de condominio, para la realización de las tareas descriptas en el ámbito de aplicación de la presente ley, en las respectivas unidades funcionales.

(*) Profesional independiente.

1.3. ¿Cuáles son las modalidades de prestación aplicables?

a) Trabajadoras/es que presten tareas *sin retiro* para un mismo empleador y residan en el domicilio donde las cumplen.

b) Trabajadoras/es que presten tareas *con retiro para el mismo y único empleador*.

c) Trabajadoras/es que presten tareas *con retiro para distintos empleadores*.

1.4. ¿Cuáles son las modalidades de contratación permitidas?

El contrato de trabajo para el personal de casas particulares tendrá libertad de formas y se presumirá acordado por tiempo indeterminado.

Están admitidas las distintas modalidades de la LCT: Tiempo indeterminado, Plazo fijo, Eventual, a tiempo parcial, de temporada.

Para el caso de contratos Eventuales, plazo fijo o de temporada, corresponde se instrumenten por escrito y la existencia de razones objetivas que justifiquen la modalidad elegida por el empleador.

Si se trata de un contrato eventual debe constar el nombre de la persona reemplazada transitoriamente.

1.5. ¿Aplica el período de prueba?

Sí, en contratos por tiempo indeterminado (excepto de temporada).

- Personal sin retiro: 30 días

- Personal con retiro: 15 días. Para el personal que preste servicios por hora no podrá superar los 3 meses.

En dicho período, cualquiera de las partes podrá finalizar la relación sin expresar causa y sin generarse derecho a indemnización.

El empleador no podrá contratar a un mismo empleado más de una vez utilizando el período de prueba.

La RG AFIP 3491/2013 (BO 2/05/2013) instituye Simplificación Registral- Registro Especial de la Seguridad Social.

La registración de la relación laboral se debe realizar a través del *Portal Personal de Casas Particulares* con CUIL/CUIT/CDI y clave fiscal. Una vez ingresado, se debe seleccionar la opción empleador y seguir los pasos que allí se indican para el alta del trabajador.

Deberán inscribirse en el registro especial del Personal de Casas Particulares quienes resulten empleadores de acuerdo con lo establecido por la Ley 26.844.

La formalización de las comunicaciones de altas, bajas y/o modificaciones de datos se realiza mediante alguno de los siguientes accesos:

- Servicio con clave fiscal "Simplificación Registral - Registros Especiales de Seguridad Social".

- Servicio con clave fiscal "Personal de casas particulares".

- Ingresando al portal "Personal de casas particulares".

- Aplicación "Casas Particulares" la cual se podrá descargar desde App Store o Google Play.

Los empleadores de personal de casas particulares, con relación a cada uno de los empleados y empleadas que incorporen o desafecten, deberán ingresar en el registro los datos que se detallan seguidamente, así como aquellos que requerirá el sistema de acuerdo con lo que contemplan las normas que dicten los organismos de la seguridad social intervinientes en el Programa de Simplificación y Unificación Registral.

I.6. Con relación al empleador

1. Apellido y nombres.
2. Domicilio fiscal.
3. CUIT o CUIL, según corresponda.

I.7. Con relación a cada empleado o empleada de casas particulares

1. Apellido y nombres.
2. CUIT o CUIL, según corresponda.
3. Fecha de nacimiento.
4. Domicilio real y código postal.
5. Clave Bancaria Uniforme (CBU), en caso de poseerla.

Asimismo, el sistema prevé la incorporación con carácter optativo de “Número telefónico” y “Dirección de correo electrónico”.

I.8. Con relación a la prestación

1. Fecha de registración. La del efectivo ingreso. De tratarse de las relaciones vigentes al 31 de mayo de 2013, deberá consignarse la fecha en que se realice la inscripción en el registro.

2. Monto de la remuneración pactada.
3. Cantidad de horas trabajadas semanalmente.
4. Domicilio en el que se realiza la prestación del servicio y código postal.
5. Obra social del Sistema Nacional del Seguro de Salud y del Régimen Nacional de Obras Sociales.
6. Categoría profesional.
7. Modalidad de liquidación.
8. En su caso, fecha de cese de la prestación.

Los datos que se suministren serán validados con la información disponible en las

bases de datos de AFIP. Cuando alguno de los datos no responda a los criterios de validación adoptados, no se permitirá su ingreso al Sistema, informándose el motivo que impide su incorporación.

II. Situación COVID-19

Las tareas del personal de casas particulares *no son actividades esenciales*, por lo que los trabajadores que las realicen y sus empleadores deben respetar las medidas del aislamiento social preventivo y obligatorio. *Solo están exceptuados quienes cumplan tareas de asistencia y cuidado de personal.*

A su vez se debe tener en cuenta que los trabajadores tienen derecho y *deben seguir cobrando su salario completo con normalidad.*

III. Particularidades de la relación laboral*III.1. Remuneraciones. Lugar y plazo de pago. Oportunidad*

Lugar de pago remuneraciones	Trabajo
Plazo de pago	- Mensualizados hasta el cuarto día hábil - Jornalizado o por hora, al finalizar cada jornada o cada semana
Oportunidad	En días hábiles y durante las horas de prestación de servicios

Debe depositarse la remuneración en una cuenta sueldo si labora más de 32 horas semanales. Caso contrario es facultad del empleador.

En ambos casos la trabajadora/or puede exigir a su empleador el pago en efectivo de su remuneración.

Categorías y remuneraciones

Escala de salarios para el personal con retiro y sin retiro desde mayo 2020

Categoría	Monto por hora		Monto por mes	
	Con retiro	Sin retiro	Con retiro	Sin retiro
Supervisora	\$ 174,50	\$ 191	\$ 21.818,50	\$ 24.303,50
Personal para tareas específicas	\$ 165	\$ 181	\$ 20.270,50	\$ 22.564,50
Caseros	\$ 155,50	\$ 155,50	\$ 19.777	\$ 19.777
Cuidado de personas	\$ 155,50	\$ 174,50	\$ 19.777	\$ 22.039,50
Personal para tareas generales	\$ 144,50	\$ 155,50	\$ 17.785,50	\$ 19.777

Fuente: AFIP, <https://www.argentina.gob.ar/casaspaticulares/trabajador/sueldo>.

A tener en cuenta:

La Legislación no aclara en qué casos corresponde tomar el valor mensual o el valor por hora.

Un criterio es que Una jornada que está por debajo de las dos terceras partes de la jornada habitual, se liquide por hora (Jornada Parcial).

III.2. Ministerio de Trabajo de la Nación (para CABA)

- Si el trabajo fuera por *menos de 24 horas semanales*, se deberá calcular el *valor hora* de la categoría que corresponda y multiplicarlo por la cantidad de horas trabajadas.

- Si el trabajo fuera por *más de 24 horas y menos de 48 horas semanales*, se deberá calcular haciendo una *regla de tres simple y liquidar con el valor mensual de la escala*.

III.3. Ministerio de Trabajo de la provincia de Buenos Aires

- *Jornada superior a 20 horas semanales*, corresponde el *pago proporcional al valor mensual* estipulado según la categoría profesional.

- *Jornada menor a 20 horas semanales*, se liquidará en función del *valor por hora* establecido para la categoría profesional que revisten.

III.4. Pautas para determinar la jornada de trabajo

Personal sin retiro	Personal con retiro
<i>Jornada de trabajo</i>	<i>Jornada de trabajo</i>
Normal 8 horas diarias o 48 semanales	Normal 8 horas diarias o 48 semanales
Desigual hasta 9 horas diarias	Desigual hasta 9 horas diarias

Personal sin retiro	Personal con retiro
<i>Descanso semanal</i>	
35 horas a partir del sábado a las 13 horas hasta domingo a las 24 horas	
<i>Descanso nocturno:</i> 9 horas continuas (excepciones)	
<i>Descanso diario:</i> 3 horas (almuerzo)	
<i>Interrupción del descanso diario:</i> horas extra + franco compensatorio	
	Pausa diaria entre jornadas, 12 horas (cuando labora para un mismo empleador)
<i>Horas extra</i>	<i>Horas extra</i>
Recargo del 50 %, si se tratare de días comunes	Recargo del 50 %, si se tratare de días comunes
Recargo del 100 % en días sábados después de las 13 horas, en días domingo y feriados	Recargo del 100 % en días sábados después de las 13 horas, en días domingo y feriados
Base de cálculo salario habitual	Base de cálculo salario habitual
Habitación amueblada e higiénica	
Alimentación: desayuno, almuerzo, merienda, cena	Alimentación: desayuno, almuerzo, merienda, cena
Ropa y elementos de trabajo	Ropa y elementos de trabajo

III.5. Determinación del aguinaldo

Es el 50% de la mayor remuneración mensual devengada, por todo concepto, dentro de los semestres que culminan en los meses de junio y diciembre de cada año.

Computar: salario básico, horas extras, adicionales (gastos por transporte), remuneración en especie (por ejemplo, prestaciones por habitación), vacaciones, licencias por enfermedad, licencias legales pagas.

Será abonado en dos cuotas; la primera de ellas la última jornada laboral del mes de junio y la segunda la última jornada laboral del mes de diciembre de cada año. (Según LCT hasta el 18/12). (No distingue modalidades de contratación)

Si la prestación de servicios es inferior a los seis meses, deberá liquidarse en forma proporcional a los meses trabajados (LCT). Ejemplo: Si solo trabajó 4 de los últimos 6 meses, corresponderá abonarle como SAC el 66,67 % (4 meses / 6 meses) del 50% del mejor sueldo de los últimos 4 meses.

Cuando opere la extinción del contrato de trabajo por cualquier causa, la empleada/o o sus derecho-habientes, tendrán derecho a percibir la parte proporcional del sueldo anual

complementario devengada en el respectivo semestre.

III.6. Licencia anual ordinaria

Plazos. S/ Art. 150 LCT

Notificación con anticipación. (20 días) Si vencido el plazo para efectuar la comunicación a la empleada/o de la fecha de comienzo de sus vacaciones, el empleador no la hubiere practicado, el personal podrá hacer uso de ese derecho previa notificación fehaciente de ello y de modo tal que la licencia concluya antes del 31 de mayo.

Base de cálculo. Salario normal y habitual.

Se calcula multiplicando el número de días que hubiera tenido que prestar servicios en el período de vacaciones por el salario diario percibido.

Además, para el personal sin retiro:

Prestaciones de habitación y manutención: pago de su equivalente en dinero, no menor al treinta por ciento (30%) del salario diario percibido por la empleada/o por cada día de licencia.

Se otorga licencia total en función de la regularidad propia del tiempo diario y semanal de trabajo correspondiente a la modalidad de prestación contratada.

Se otorga licencia parcial para personal con retiro que totalice hasta 6 meses de trabajo: 1 día por cada 20 efectivos trabajados. No inferior a la siguiente proporción:

- a) Entre cuatro y siete semanas de trabajo, un día.
- b) Entre ocho y once semanas de trabajo, dos días corridos.
- c) Entre doce y quince semanas de trabajo, tres días corridos.
- d) Entre dieciséis y diecinueve semanas de trabajo, cuatro días corridos.

e) Más de veinte semanas de trabajo, cinco días corridos.

Otorgamiento entre el 1/11 y el 30/03 de cada año.

El trabajador puede pedir que se fraccionen los días que le correspondan para usarlos en otras épocas del año.

El empleador debe garantizar un período continuo de licencia de no menos de dos tercios del que corresponde según la antigüedad del trabajador.

Las vacaciones deberán ser abonadas antes de su inicio.

III.7. Día del personal de casas particulares

A través de la res. MTEySS 3/2015, se fijó el día 3 de abril de cada año como "Día del Personal de Casas Particulares". Este día es considerado no laborable, sin pérdida de la remuneración. En caso de prestar tareas en dicho día festivo, su remuneración se incrementa con un recargo equivalente al 100% del salario diario.

III.8. Licencia por enfermedad o por accidente inculpable

Corresponde durante un período de:

- hasta 3 meses al año si la antigüedad en el servicio es de menos de 5 años,
- hasta 6 meses si la antigüedad es de más de 5 años,
- salvo casos de fuerza mayor, es deber del trabajador avisar a su empleador de la enfermedad o accidente inculpable y del lugar en que se encuentra durante la primera jornada de trabajo en la que está imposibilitado de concurrir a trabajar por alguna de esas causas, o en la primera oportunidad que le fuera posible hacerlo,
- para percibir la remuneración durante el plazo de licencia por enfermedad, presentar certificado médico que acredite el reposo indicado.

III.9. Licencias especiales pagas

- Matrimonio: 10 días corridos.
- Fallecimiento de cónyuge o conviviente, de hijos o de padres: 3 días corridos.
- Fallecimiento de hermano: 1 día.
- Nacimiento de hijo (en el caso de trabajador varón): 2 días corridos.
- Para rendir examen: 2 días corridos por examen, hasta un máximo de 10 días por año calendario. Este derecho solo corresponde si prestan servicios por 16 horas o más. En los demás casos, la licencia es proporcional al tiempo de trabajo semanal.

III.10. Asignaciones familiares

El personal de casas particulares tiene derecho a las siguientes asignaciones:

- Asignación por Embarazo para Protección Social.
- Asignación Familiar por Maternidad.
- Asignación Universal por Hijo para Protección Social.

Si el personal está registrado no se aplica el techo de salario mínimo vital y móvil como ocurre con los trabajadores no registrados.

Valores vigentes a partir del período abril 2020

Vencimientos a partir de mayo 2020

Por cada trabajador activo:

Mayor de 18 años:

Horas trabajadas semanalmente	Importe a pagar	Importe de cada concepto que se paga		Cuota riesgos del trabajo
		Aportes	Contribuciones	
Menos de 12	\$ 325,31	\$ 84,49	\$ 29,82	\$ 211
Desde 12 a menos de 16	\$ 554,18	\$ 156,55	\$ 59,63	\$ 338
16 o más	\$ 1.649,19	\$ 1.041,22	\$ 86,97	\$ 521

III.11. Licencia por maternidad

Son 90 días.

Opción (45 y 45) o (30 y 60).

Presentación de certificado médico en el que conste la fecha presunta del parto.

La licencia será abonada por el ANSES. Sacar turno. Para tener derecho a las percepciones de la Asignación por Maternidad para la Protección Social (licencia por maternidad) y Asignación por Embarazo para la Protección Social (prenatal) la relación laboral entre la trabajadora y su empleador/a tiene que haber iniciado tres meses antes del pedido de solicitud de la asignación de que se trate y haberse dada de alta ante la AFIP antes del inicio de los trámites.

Los empleadores no deben efectuar aportes, ni pagar las contribuciones ni la ART en el lapso comprendido.

III.12. Aportes, contribuciones y ART

Los aportes están a cargo del trabajador/a y las contribuciones están a cargo del empleador. Los importes mensuales por pagar en concepto de aportes y de contribuciones se determinan dependiendo de las horas semanales trabajadas y la condición de los trabajadores (activo o jubilado).

Menor de 18 años pero mayor de 16 años:

Horas trabajadas semanalmente	Importe a pagar	Importe de cada concepto que se paga		Cuota riesgos del trabajo
		Aportes	Contribuciones	
Menos de 12	\$ 295,49	\$ 84,49	\$ -	\$ 211
Desde 12 a menos de 16	\$ 494,55	\$ 156,55	\$ -	\$ 338
16 o más	\$ 1.562,22	\$ 1.041,22	\$ -	\$ 521

Por cada trabajador jubilado:

Horas trabajadas semanalmente	Importe a pagar	Importe de cada concepto que se paga		Cuota riesgos del trabajo
		Aportes	Contribuciones	
Menos de 12	\$ 240,82	\$ -	\$ 29,82	\$ 211
Desde 12 a menos de 16	\$ 397,63	\$ -	\$ 59,63	\$ 338
16 o más	\$ 607,97	\$ -	\$ 86,97	\$ 521

Fuente: AFIP, <https://casasparticulares.afip.gob.ar/ayuda/empleador/contribuciones.aspx>.

A tener en cuenta:

La obra social de la actividad es OSPACP.

El empleado/a, si lo desea, podrá elegir otra realizando el trámite de cambio de Obra Social en la sede o delegación de la Obra Social elegida.

Para tener acceso a las prestaciones, los aportes de obra social tienen que ser iguales o superiores a la cuota establecida para la categoría 16 o más horas trabajadas semanalmente (\$ 689).

Si se trabaja para distintos empleadores se suman los aportes de obra social.

La obra social debe garantizarle, atención médica, internación y medicamentos.

A tener en cuenta:

Jubilación

Para tener derecho a gozar de una jubilación al final de la etapa laboral, las contribuciones al sistema jubilatorio tienen que ser iguales o superiores a la cuota establecida para la categoría 16 o más horas trabajadas semanalmente (\$ 57,55). Si las contribuciones abonadas por el empleador no alcanzaran esta suma, el trabajador podrá pagar la diferencia.

El portal de Casas Particulares permite identificar cuánto debe abonar el trabajador y efectuar el pago fácilmente.

III.13. Dedución en el impuesto a las ganancias

La deducción podrá ser efectuada por los sujetos residentes en el país que se indican a continuación, que revistan el carácter de empleadores con relación al personal de casas particulares:

a) Personas de existencia visible y sucesiones indivisas, que determinan anualmente el mencionado impuesto, de acuerdo con lo establecido por la RG 975/2001, sus modificatorias y complementarias.

b) Empleados en relación de dependencia y los restantes sujetos que obtienen ganancias de cuarta categoría, alcanzados por el régimen de retención previsto en la RG

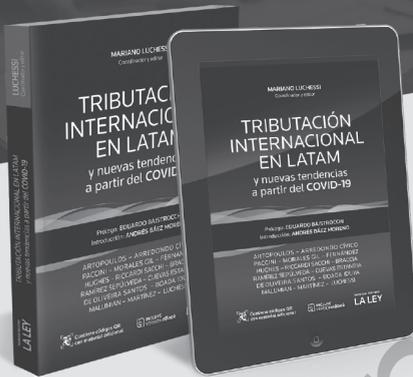
4003/2017, sus modificatorias y complementarias.

El empleador de trabajadores de casas particulares que pague impuesto a las ganancias podrá deducir de este la remuneración abonada a sus trabajadores y las contribuciones patronales ingresadas. El límite anual del monto deducible es igual al de la ganancia no imponible (período fiscal 2019: \$ 85.848,99).

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.

f ThomsonReutersLaLey
t @TRLaLey
in ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

Nota editorial: El presente PDF es parte de los servicios de Thomson Reuters y reemplazará la versión impresa en los plazos dispuestos para el aislamiento social, preventivo y obligatorio establecido por el dec. 297/2020.

ENCUENTRE TAMBIÉN LOS CONTENIDOS DE ESTA PUBLICACIÓN EN:

- CHECKPOINT

Acceda a la información on line de esta edición, descárguela en sus dispositivos, facilite la búsqueda de contenidos y encuentre el historial de los números anteriores publicados.

- THOMSON REUTERS PROVIEW

Lleve en su tablet o notebook la revista Impuestos – Práctica Profesional en formato e-book.

Cuente con poderosas herramientas y funcionalidades e incluso con contenido exclusivo desarrollado específicamente para Thomson Reuters Proview, que marcarán la diferencia en su profesión.

DESCARGUE LA APLICACIÓN EN:



Descarga
para Mac



Google Play



Descarga
Windows PC



Disponible en
App Store

Centro de Servicios al Cliente:

0810-266-4444



the answer company™

THOMSON REUTERS®

CORREO ARGENTINO	CENTRAL B	FRANQUEO A PAGAR
		CUENTA N° 10269F1