

# IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 INCLUYE  
VERSIÓN DIGITAL

Director General  
**HUMBERTO J. BERTAZZA**

Coordinador  
**ADALBERTO R. DALMASIO**

TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL  
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL

DICIEMBRE 2020 | Nº 89

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

## IMPUESTOS

Fundada en 1942 por Alfonso Lago

Exdirectores:

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

## PRÁCTICA PROFESIONAL

Fundada en 2005 por Humberto J. Bertazza

Director General:  
Humberto J. Bertazza

Coordinador:  
Adalberto R. Dalmasio

## COMITÉ CONSULTIVO

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

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

---

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

Thomson Reuters

# ÍNDICE

## TRIBUTARIO NACIONAL

### OPINIÓN

El plazo de los 30 días en el delito de apropiación indebida de aportes previsionales y otras cuestiones acerca de la tipicidad <i>Humberto J. Bertazza - Norberto J. Marconi</i> .....	5
Régimen de Información de Planificaciones Fiscales: primeras reflexiones a la luz del derecho comparado <i>Mariano F. Braccia</i> .....	9
El nuevo Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento <i>Marcelo R. Corti</i> .....	20
La resolución general 4838 y la planificación fiscal agresiva: algunas observaciones <i>Ricardo E. Riveiro</i> .....	27
Percepciones sobre operaciones en moneda extranjera: ¿una historia repetida? <i>María Paula Císaro</i> .....	34
Los recurrentes blanqueos y moratorias atentan contra la conciencia tributaria de la sociedad <i>Marcos González</i> .....	43
El trabajo desde casa y la deducción de gastos de equipamiento <i>Diego S. Mastragostino</i> .....	49
Inicio de actividades en el Régimen Simplificado <i>Adalberto R. Dalmasio</i> .....	54
Ajuste por inflación impositivo estático: ¿de qué saldos parto? <i>Richard L. Amaro Gómez</i> .....	57

### ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

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

## PENAL TRIBUTARIO

Claves jurisprudenciales. Régimen penal tributario <i>Ana Clara Marconi</i> .....	73
--	----

## TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

### CIUDAD DE BUENOS AIRES

#### Análisis de Informes Técnicos

Jurisprudencia administrativa CABA <i>Jorge Saverio Matinata</i> .....	85
---	----

### PROVINCIA DE BUENOS AIRES

#### Opinión

La defraudación fiscal de los agentes de recaudación en la provincia de Buenos Aires <i>Hernán A. Colli</i> .....	89
--	----

## ACTUACIÓN PROFESIONAL

### LABORAL Y PREVISIONAL

#### Opinión

Seguridad social: diagrama del Régimen de Fiscalización Electrónica para Empleados/as <i>Ricardo H. Ferraro</i> .....	103
--	-----

#### Práctica Laboral

Sueldo anual complementario <i>Álvaro Iriarte</i> .....	107
--	-----

Liquidación de haberes CCT 389/2004. Gastronómicos. Aspectos relevantes. Situaciones particulares en pandemia <i>Mirta N. Userpater</i> .....	120
--	-----

# TRIBUTARIO NACIONAL

---

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Thomson Reuters

OPINIÓN

Thomson Reuters

# El plazo de los 30 días en el delito de apropiación indebida de aportes previsionales y otras cuestiones acerca de la tipicidad

Humberto J. Bertazza (\*)

Norberto J. Marconi (\*\*)

*En el artículo se analiza diversa jurisprudencia vinculada a la apropiación indebida de aportes previsionales.*

## I. El tema

El art. 7° de la LPT contiene un tipo penal para el delito de apropiación indebida de Recursos de Seguridad Social, en el que expresamente dispone: “Será reprimido con prisión de dos [2] a seis [6] años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta [30] días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes.

“Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta [30] días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada mes”.

---

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

(\*\*) Especialista en temática penal tributaria.

## II. El plazo legal de 30 días

Sin embargo y pese a lo terminante de la norma en cuanto al plazo, resulta evidente que la jurisprudencia ha flexibilizado dicho plazo, pero en razón no tanto de la tipicidad de la conducta, sino por el lado de la culpabilidad del o de los autores.

En tal sentido, la Procuración del Tesoro de la Nación (1) consideró que el ingreso fuera de término con solo dos días después de cumplido el requisito del tipo en cuestión, permite sostener la falta del elemento subjetivo requerido para la configuración del tipo penal (2).

Lo mismo sostuvo la Cámara Nacional en lo Penal Económico (sala A) en cuanto estableció que, si bien es suficiente, para incurrir en el delito del art. 9° de la ley 24.769 (hoy art. 7°), que la omisión de depositar lo retenido se mantenga durante un breve lapso determinado, el depósito efectuado a los pocos días, resulta indicativo de cumplir con

---

(1) Dictamen 384 del 07/10/2002, con relación al hoy derogado art. 19 de la ley 24.769.

(2) Mora de 11 y 12 días de mora, con relación a los 10 días hábiles administrativos, según la normativa entonces vigente.

el comportamiento omitido y eso es lo que excluye el dolo en estos tipos de hechos (3).

En igual sentido, la misma sala de la Cámara en un caso, en que, si bien la reiteración se verificó en cinco períodos mensuales, se encuentra comprobado el propósito de regularizar las omisiones al poco tiempo de ocurridas, de lo cual da cuenta la propia AFIP en su denuncia (4).

De igual forma, la sala B de la Cámara, llega a similar conclusión, aunque sin establecer un plazo exacto de días, en el sentido que el ingreso tardío de los importes retenidos en concepto de aportes al SSN no constituye una circunstancia por la que automática e ineludiblemente se revele la atipicidad de la conducta que constituye el objeto del proceso (5).

También la Cámara Federal de San Martín se expidió en el sentido que no se encontraba acreditado el elemento volitivo del tipo subjetivo, en el caso que el empleador tuvo un retraso de 14 días hábiles, en el ingreso de los aportes de los trabajadores en relación de dependencia (6). De esta manera, se consolida el concepto que en el derecho penal argentino no se acepta la presunción de dolo.

En resumen, el plazo de 30 días no constituye una circunstancia que en forma automática revele la tipicidad de la conducta, debiendo evaluar la justicia, en cada caso, el plazo de cumplimiento en exceso y la voluntad de cumplir, para concluir sobre la existencia o no de que sea una conducta culpable.

### III. Los pagos parciales antes del plazo de los 30 días

Otro tema que ha dado lugar a alguna discusión es si existen pagos parciales, me-

dante los que el no depósito de los restantes no llega al umbral requerido por la norma para que la lesión sea delito. Aspecto este, por demás interesante, referido a los efectos de los pagos parciales realizados por el contribuyente con anterioridad al plazo de los 30 días.

Este tema se presentó en la causa "Rolmen SA y otros" de la CNAPE, sala B (7) en que el contribuyente realizó pagos parciales antes y después del mencionado plazo.

En tal oportunidad, el juez *a quo* (8), tuvo en consideración que se trataba de pagos parciales, con lo cual el monto originario de la deuda no fue cancelado totalmente, lo que permite tener por acreditada, *prima facie*, la omisión en estudio.

A su vez, la Cámara reconoce la validez de tal pago parcial realizado dentro del plazo de 30 días, que debe ser considerado a los efectos de la determinación de la condición objetiva de punibilidad.

Como en el caso, el cómputo del pago parcial hizo que la suma considerada no superara la condición objetiva de punibilidad, se revocó el auto de procesamiento.

Adviértase que las retenciones son individuales, es una retención por cada empleado en relación de dependencia, en consecuencia, el razonamiento de la Alzada es adecuado, por cuanto si aporfo por veinte empleados y retengo lo de los cuatro restantes, si por esos cuatro no supero la condición objetiva, como se me puede exigir la totalidad.

En la causa, objeto de análisis, se dan otros pagos parciales por parte del contribuyente, que habían sido extemporáneos teniendo en cuenta el plazo de vencimiento mencionado o bien en otro caso habrían sido hechos dentro del término (por otras posiciones fiscales) pero el monto adeudado a la fecha de vencimiento resulta superior a \$100.000 establecido como condición

(3) CNAPE, sala A, dl 18/06/1998, "Shifa Service".

(4) CNAPE, sala A, 10/11/2011, "Virrey Olager".

(5) CNPE, sala B, 04/04/2001, "Carlan".

(6) CF San Martín, sala I, Secretaría Penal Nro. 1, "Giso, Emilio; Mendieta, Víctor y otro", causa 56/2013/1/CA2.

(7) CNAPE, sala B del 05/11/2020, "Rolmen SA y otro".

(8) JNPE Nro. 3, Secretaría Nro. 6.

objetiva de punibilidad, en cuyo caso ya no podía excusarse la conducta por no haber superado la condición objetiva de punibilidad.

#### **IV. ¿Qué es lo que (y cuándo) se debe depositar?**

Indiscutiblemente, la conducta que se reprocha tiene dos momentos. El primer momento es el de la retención, es decir cuando se paga el salario, donde figura que se ha efectuado la retención, conforme el recibo oficial que se extiende.

El segundo momento es el plazo de los treinta días dentro de los cuales debe depositarse lo retenido. Sin embargo, en el caso de la Ley Penal, no podemos jugar con ficciones del derecho privado o de los sistemas contables y no cabe duda de que como el derecho penal se apoya en modificaciones reales del mundo exterior, las ficciones no cuentan. Por esa razón cuando se habla de aporte retenido, la retención debe ser efectiva, es decir debe haberse detruido del salario el equivalente al aporte.

Sentada esta premisa, de que debe haber efectiva retención, se ha llegado a resoluciones remisorias cuando se comprobó que los fondos disponibles eran tan solo para pagar el salario de bolsillo y no alcanzaban para la suma que formalmente se decía retenida, es decir no había existido retención.

En ese aspecto estamos todos de acuerdo, pero donde no estamos de acuerdo es acerca de si el dinero disponible debe serlo en el momento que se dice que se retiene o dentro de los treinta días para el depósito.

Ahora bien, la Ley de Contrato de Trabajo en su art. 12 establece que, el pago se efectuará una vez vencido el periodo que corresponda, dentro de los siguientes plazos máximos: 4 días hábiles para la remuneración mensual o quincenal; o 3 días hábiles para la semanal.

El empleador nuevamente esta constreñido a entrar en la ficción de que paga dentro de ese término y así se plasma en

los recibos que se extienden, pero suele ocurrir que en esos momentos apenas se llega al sueldo de bolsillo, el que efectivamente debe disponer para poder satisfacer el salario del empleado, motivo por el que, aunque en el recibo se hable de retención, tal retención no se produjo porque no había disponibilidad de dinero. Si no hubo retención mal podemos exigir que se la deposite.

Partamos de la realidad que, en las retenciones, que son ficciones donde el Estado delega en los particulares la facultad de recaudar, el dinero sale del mismo bolsillo y el que paga debe además detraer una suma y entregarla al Estado, haciendo una tarea que no le corresponde, pero a la que se lo obliga. Que diferente sería que el empleador pague el salario y que el empleado, como los autónomos se encargue de sus aportes. Pero volviendo a esa realidad, no podemos dejar de admitir que el empleador se lo obliga a desdoblarse su personalidad, con intereses contrapuestos.

Pero no debemos pasar por alto, porque aquí creo que está la cuestión, que la propia norma mediante el plazo de gracia de los treinta días incorpora en forma encubierta algo que está prohibido desde hace muchos años en la civilización occidental, que es la “prisión por deuda”.

Al dejar la posibilidad de depositar dentro de días hábiles, el legislador le quita toda relación a lo retenido efectivamente, con la obligatoriedad del depósito y de alguna manera está permitiendo que si efectivamente fue retenido, ese dinero se use durante treinta días indebidamente y si no se pudo retener se convierta en una deuda del empleador que pueda saldarla dentro de los treinta días que establece la ley. Lindo jueguito, conciliar el desvío de un mandato (caso de la retención indebida), con la necesidad de ingresar dinero a las arcas del Estado.

Cuanto más serio sería sacar ese “supuesto aporte del empleado” y cargarlo todo al empleador, terminando con una ficción

que a nada conduce, porque en última instancia el dinero sale del mismo bolsillo y va a parar al Estado.

Creemos que en esas condiciones es un error usar la figura típica de la retención in-

debida del tradicional sistema penal, con este engendro administrativo del derecho previsional, que podría sancionar perfectamente, esas conductas, sin llegar a utilizar la represión penal que es para otras cosas mucho más serias.

Thomson Reuters

# Régimen de Información de Planificaciones Fiscales: primeras reflexiones a la luz del derecho comparado

Mariano F. Braccia (\*)

*El objeto de este trabajo es esquematizar el nuevo Régimen de Información implementado por la RG (AFIP) 4838/2020 y compartir algunas reflexiones sobre sus aspectos más relevantes a la luz de las experiencias del derecho comparado.*

## I. Introducción

La RG (AFIP) 4838/2020 establece un régimen de información de planificaciones fiscales. El nuevo régimen de información entró en vigor el 20 de octubre de 2020, día de su publicación en el Boletín Oficial. La resolución sostiene en sus considerandos que “constituye una prioridad para los Estados conocer el funcionamiento y la utilización de las diversas estructuras por parte de los contribuyentes, con el objeto de verificar que se ingresen los tributos correspondientes en las jurisdicciones fiscales en las que realmente se perfeccionan los hechos imposables”. Agrega que “uno de los mayores retos a los que se enfrentan las Administraciones Tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal, que permita que los gobiernos identifiquen rápidamente las áreas de riesgo”.

La resolución menciona regímenes afines del derecho comparado —EE. UU., el Reino Unido, Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica, México y Chile— cuya finalidad es incrementar el nivel de conocimiento res-

pecto de las operaciones y estructuras que utilizan los contribuyentes a los efectos de facilitar a las administraciones tributarias la obtención de información temprana y evaluar los riesgos de las planificaciones fiscales. La resolución no alude a la mejor práctica que surge del informe final de la Acción 12 BEPS, “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”, aunque se trata de una recomendación de la OCDE inspirada en algunos de los regímenes de declaración obligatoria de planificaciones fiscales mencionados (1). En el mismo sentido cabe mencionar a la Directiva (UE) 2018/822 del 25 de mayo de 2018 —conocida como DAC 6— que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo relativo a la obligación de información de mecanismos transfronterizos.

Desde hace años me he referido a este tipo de mecanismos de divulgación obligatoria de planificaciones fiscales en trabajos sobre la elusión tributaria (2). El objeto de

(1) OECD (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris.

(2) BRACCIA, Mariano F, "La elusión fiscal en la ley penal tributaria argentina", Revista de Derecho Penal Tri-

(\*) Especialista en Tributación Internacional.

este trabajo es esquematizar el nuevo régimen de información implementado por la RG (AFIP) 4838/2020 y compartir mis primeras reflexiones sobre sus aspectos más relevantes a la luz de las experiencias del derecho comparado.

## II. Planificaciones fiscales nacionales e internacionales

La resolución establece la obligación de informar planificaciones fiscales nacionales e internacionales. El siguiente cuadro comprende las definiciones generales; el ámbito de aplicación; las transacciones listadas; las transacciones reportables; la información a suministrar; el plazo para informar; las planificaciones fiscales alcanzadas y la forma de presentación.

Planificaciones fiscales nacionales (art. 3°)	Planificaciones fiscales internacionales (art. 4°)
<p><b>Definiciones generales</b></p> <p><i>Planificación fiscal:</i> 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 (arts. 3° y 4°).</p> <p><i>Ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio:</i> cualquier disminución de la materia imponible de los contribuyentes y/o de sus sujetos vinculados de manera directa o indirecta, así como la falta de declaración por parte de los contribuyentes de los regímenes de información establecidos por la AFIP (art. 5°).</p> <p><i>Implementación:</i> "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" (art. 9°).</p>	
<p style="text-align: center;"><b>Ámbito de aplicación</b></p> <p>Que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información.</p>	<p style="text-align: center;"><b>Ámbito de aplicación</b></p> <p>Que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Transacciones listadas</b></p> <p>Deberán informarse las planificaciones fiscales nacionales que se encuentren contempladas en el micrositio "Régimen de Información de Planificaciones Fiscales" disponible en el sitio web de la AFIP.</p>	<p style="text-align: center;"><b>Transacciones listadas</b></p> <p>Deberán informarse las planificaciones fiscales internacionales específicamente contempladas en el micrositio "Régimen de Información de Planificaciones Fiscales" disponible en el sitio web de la AFIP (art. 4°, inc. f).</p>

butario, Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, Año XVI, octubre 2011, N° 17, 9; "STAAR: ¿la nueva estrella de la elusión tributaria?", PET 2012 (mayo-491), 1; "Derecho Tributario Internacional. El surgimiento de un nuevo orden de tributación internacional a partir del Proyecto BEPS", Thomson Reuters-La Ley, Buenos Aires, 2016, 294. Para un estudio completo de este tipo de regímenes, ver FERNÁNDEZ LOBBE, Guillermo C., "Régimen de información de planificaciones fiscales para la República Argentina. Acción 12 BEPS" en BRACCIA, Mariano F. (director), Derecho Internacional Tributario. Medidas BEPS de transparencia tributaria, Edicon, Buenos Aires, 2019, 93 y ss.

Planificaciones fiscales nacionales (art. 3°)	Planificaciones fiscales internacionales (art. 4°)
<p align="center"><b>Transacciones reportables</b></p> <p align="center">N/A</p>	<p align="center"><b>Transacciones reportables</b></p> <p>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 internacional, se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información.</p> <p>b) Se encuentren involucradas jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.</p> <p>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.</p> <p>d) La persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal posea doble residencia fiscal.</p> <p>e) Cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (<i>trusts</i> o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior.</p>
<p align="center"><b>Información a suministrar (art. 11)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Información exhaustiva en lenguaje claro y precisa de los hechos relevantes, las partes involucradas y de cada elemento o transacción relevante de la planificación fiscal.</li> <li>- Explicación de 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.</li> <li>- Análisis pormenorizado de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, incluso de la normativa extranjera.</li> </ul>	

<b>Plazo para informar (art. 9°)</b>	<b>Plazo para informar (art. 9°)</b>
Hasta el último día del mes siguiente al de cierre del período fiscal en el que se implementó la planificación fiscal.	Dentro de los 10 días de comenzada su implementación.
<b>Planificaciones fiscales alcanzadas (art. 10)</b>	
Deberán ser informadas hasta el 29/01/2021 las planificaciones fiscales implementadas:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desde el 01/01/2019.</li> <li>- Antes del 01/01/2019, si subsisten a la entrada en vigencia de la resolución general.</li> </ul>	
<b>Forma de presentación (art. 12)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- De acuerdo con los montos, condiciones y requisitos establecidos en el microsítio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio web de la AFIP.</li> <li>- Se enviarán mediante alguna de las siguientes modalidades:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>a) El servicio denominado “Régimen IPF”, o</li> <li>b) Intercambio de información basado en “WebService”.</li> </ul> </li> <li>- El sistema emitirá un formulario de declaración jurada que servirá como acuse de recibo y constancia de la presentación efectuada.</li> </ul>	

### III. Sujetos obligados

La resolución establece la obligación de los contribuyentes y asesores fiscales de informar las planificaciones fiscales nacionales e internacionales.

<b>Contribuyentes (inc. a)</b>	<b>Asesores fiscales (inc. b)</b>
“...cuando participen en una planificación fiscal comprendida en la presente resolución general”.	<p>“..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”.</p> <p>“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 comprendida en los términos de la presente resolución general, independientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa o indirectamente”.</p>

Contribuyentes (inc. a)	Asesores fiscales (inc. b)
<b>Obligación autónoma (art. 7°)</b>	
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 artículo 8°.	
	<p style="text-align: center;"><b>Secreto profesional (art. 8°)</b></p> <p>El asesor fiscal puede ampararse en el secreto profesional para no informar la planificación fiscal cuya implementación participó.</p> <p>Sin embargo, deberá notificar al contribuyente tal circunstancia y acceder al sitio web de la AFIP e ingresar al servicio denominado “Régimen IPF”, opción “Secreto Profesional”.</p> <p>El contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio.</p>

#### IV. Efectos asociados al incumplimiento

El incumplimiento de la obligación de información de planificaciones fiscales tiene los siguientes efectos:

i) Imposibilitar la tramitación de solicitudes referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por la AFIP y la obtención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsional, entre otras solicitudes (art. 13).

ii) Aumentar el riesgo de fiscalización, según lo previsto en la RG (AFIP) 3985, Sistema de Percepción de Riesgo (SIPER) (art. 13).

iii) La aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683 (art. 14).

iv) Calificar como un agravante en los términos de la ley 11.683 (art. 15).

El cumplimiento de la obligación de información de planificaciones fiscales no implica la aceptación o rechazo, expreso o implícito, por parte de la AFIP respecto de la validez de las planificaciones ni del tratamiento tributario que les corresponde (art. 16). Asimismo, los datos relativos a una planificación fiscal recabados por aplicación del régimen podrán ser objeto de intercambio de información con las jurisdicciones con las cuales Argentina tenga vigentes instrumentos para el intercambio de información (art. 17).

#### V. Primeras reflexiones a la luz del derecho comparado

A continuación, expondré mis primeras reflexiones sobre los aspectos que —a mi entender— resultan más relevantes de destacar sobre los alcances e implicancias del nuevo régimen de información sobre planificaciones fiscales, a la luz de las experiencias del derecho comparado: 1) las planificaciones fiscales informadas no necesariamente constituyen supuestos de elusión tributaria; 2) el riesgo de la sobreinformación (*overdisclosure*);

3) el alcance restringido de la obligación de informar de los asesores fiscales; 4) el secreto profesional de los asesores fiscales; y 5) los efectos del cumplimiento de la obligación de informar la planificación fiscal en la aplicación de la ley penal tributaria.

*V.1. Las planificaciones fiscales informadas no necesariamente constituyen supuestos de elusión tributaria*

Los regímenes de información de planificaciones fiscales están estrechamente vinculados con la aplicación de las cláusulas antiabuso domésticas o, en su defecto, de las doctrinas judiciales antielusivas. Este tipo de normas o doctrinas son las que determinan si la planificación fiscal informada resulta legítima (economía de opción) o si, por el contrario, configura una conducta prohibida por el ordenamiento tributario (elusión tributaria), a pesar de no existir violación a una norma alguna (evasión tributaria) (3).

El primer aspecto que merece ser destacado es que el mero hecho de que una planificación fiscal deba ser informada no significa que dicha planificación constituya un supuesto de elusión tributaria. La planificación fiscal informada puede ser perfectamente legítima y encontrarse exenta de todo reproche jurídico. En efecto, el art. 16 de la resolución establece con claridad que el cumplimiento del deber de información no dará lugar a una aceptación o rechazo por parte de la AFIP respecto de la validez de la planificación o del tratamiento tributario que le corresponda.

En segundo lugar, es importante subrayar que, a diferencia del régimen recomendado por la Acción 12 BEPS, el régimen de información implementado en ningún momento hace referencia a planificaciones fiscales potencialmente “agresivas” o “abusivas”. Por el contrario, los considerandos de la resolución reconocen que la utilización de planificaciones fiscales “permite a

las empresas que las implementan aprovechar la complejidad del sistema tributario, así como las asimetrías existentes en este, a fin de minimizar la carga tributaria de cada sujeto”. Nada de lo expuesto permite presuponer la “agresividad” de la planificación fiscal y, mucho menos, que constituya un abuso del sistema tributario.

El objetivo del nuevo régimen de información de planificaciones fiscales no es determinar si una planificación fiscal es legítima o no, función que corresponde a las cláusulas antiabuso generales en los sistemas tributarios que las aceptan. En todo caso, el nuevo régimen permitirá a la AFIP conocer planificaciones fiscales que hasta el momento ignoraba, a las cuales deberá someter al examen de la cláusula antiabuso general a fin de determinar si se trata de supuestos de economía de opción o de elusión tributaria.

De acuerdo con lo expuesto, es de esperar que la implementación de este nuevo régimen de información sobre planificaciones fiscales revitalice la discusión sobre cuál es la diferencia entre una planificación legítima y una ilegítima, esto es, entre un supuesto de economía de opción y uno de elusión tributaria. Lamentablemente, la última reforma tributaria introducida por la ley 27.430 desaprovechó la oportunidad de actualizar la cláusula antiabuso argentina —el principio de la realidad económica incorporado en el año 1946 en el art. 2° de la ley de procedimiento tributario nacional— y de esa manera facilitar la dilucidación de una cuestión tan trascendente y dotar de seguridad jurídica.

En los últimos años, otros países de la región como Perú, Chile, Brasil, Colombia y México incorporaron cláusulas antiabuso generales a sus sistemas tributarios que recogen la doctrina y jurisprudencia vigentes en la materia. El caso de México es particularmente interesante con la relación con el nuevo régimen argentino de información de planificaciones. A partir del 1° de enero de 2020 entró en vigor en México la cláusula antielusiva general establecida en el art. 5-A del Código Fiscal de la Federación. Dicha cláusula faculta a la administración tributaria a

(3) BRACCIA, Mariano F., "Las cláusulas antielusivas generales: la evolución de la dogmática de la elusión tributaria, Revista de Tributación", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, N° 26, abril, 2013, 69.

desconocer los efectos de los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, los cuales tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. La misma reforma fiscal incorporó al Título Sexto del Código Fiscal de la Federación un régimen de “esquemas reportables” generalizados y personalizados (art. 197 y ss.). Lo expuesto demuestra la complementariedad que existe entre la cláusula antiabuso general y el régimen de información de planificaciones fiscales a los efectos de que pueda cumplirse adecuadamente el objetivo de combatir la elusión tributaria.

## V.2. El riesgo de la sobreinformación (overdisclosure)

Los regímenes de información sobre planificaciones fiscales exponen a las administraciones tributarias al riesgo de la sobreinformación (*overdisclosure*). La divulgación excesiva plantea serias amenazas para la administración eficaz y eficiente del sistema tributario, puesto que distrae a la autoridad fiscal de detectar abusos, retrasa la promulgación de soluciones legales, y puede derivar en un derroche de recursos. Incluso las administraciones tributarias más avanzadas que cuentan con oficinas especializadas para procesar y analizar la información obtenida de este tipo de regímenes —como la *Office of Tax Shelter Analysis* (OTSA) del IRS en los EE. UU.— están expuestas al riesgo de sobreinformación (4).

El nuevo régimen argentino de información de planificaciones fiscales parece contemplar el riesgo de sobreinformación. Por un lado, quedan fuera del régimen de información todas las planificaciones fiscales nacionales que no se encuentren incluidas en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio web de la AFIP. Es decir, únicamen-

te están alcanzadas las planificaciones fiscales nacionales respecto de las cuales la AFIP ya cuente con información y respecto de las cuales quiera conocer a los contribuyentes las adoptaron.

El régimen argentino se diferencia del régimen de “Catálogo de Esquemas Tributarios” implementado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) en Chile desde 2016. El SII anualmente publica las planificaciones fiscales —no necesariamente de carácter elusivo— que se encuentran bajo examen de dicha administración tributaria y que pueden implicar un potencial de incumplimiento tributario. A diferencia del régimen argentino que obliga a informar la implementación de las planificaciones fiscales listadas, el régimen chileno se limita a poner a disposición de los contribuyentes dicha información a los fines de alertarlos sobre los riesgos fiscales implicados.

En el caso de las planificaciones fiscales internacionales el deber información es más amplio. Al igual que con las planificaciones fiscales nacionales, el art. 4º, inc. f), de la resolución permite adoptar la misma modalidad de planificaciones listadas. Asimismo, la resolución establece una serie de “situaciones” reveladoras de las planificaciones fiscales internacionales que deben ser informadas.

En este punto, el régimen argentino se diferencia de la DAC 6 en el ámbito de la Unión Europea que establece “señas distintivas” (*hallmarks*) a los fines de especificar los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Estas señas distintivas constituyen la alternativa adoptada para evitar definir el concepto de “planificación fiscal agresiva”, utilizando en su lugar una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. Como señalara más arriba, el régimen argentino en ningún momento se refiere a la potencial “agresividad” de las planificaciones como un elemento definitorio del deber de información, sin perjuicio de que dicha característica pueda inferirse de algunos de los supuestos comprendidos en los incs. a) a e) de su art. 4º. Ello explicaría el hecho de que

(4) Para un análisis en profundidad del riesgo de sobreinformación en la administración de los regímenes de revelación de planificaciones fiscales, ver BLANK, Joshua D., “Overcoming Overdisclosure: Toward Tax Shelter Detection”, *UCLA Law Review*, Vol. 56, 2009.

el régimen argentino no esté diseñado en base a señas distintivas de elusión tributaria.

El alcance amplio del deber de informar respecto de planificaciones fiscales internacionales como consecuencia de no haber adoptado la resolución una lista de señas distintivas de elusión tributaria podría, no obstante, ser restringido mediante la adopción de umbrales. Esta posibilidad está contemplada en el art. 12 de la resolución que establece que la información de las planificaciones fiscales se presentará de acuerdo con los montos, condiciones y requisitos establecidos en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”. De esta manera, un umbral vinculado con un monto relativamente elevado de beneficio fiscal —al menos en una primera etapa de implementación— cumpliría la función de asegurar la correcta administración del régimen, evitando el riesgo de sobreinformación que lo sature y acabe por frustrar su objetivo. A su vez, dicho umbral —aplicable tanto a las planificaciones fiscales nacionales como internacionales— permitiría concentrar los recursos en el examen de las planificaciones fiscales con mayor potencial de impacto recaudatorio.

### *V.3. Alcance restringido de la obligación de informar de los asesores fiscales*

Uno de los aspectos del nuevo régimen que ha suscitado mayor controversia es la obligación de informar que recae sobre los “asesores fiscales”. Se trata de una obligación autónoma que se suma a la de los contribuyentes que participan en una planificación fiscal (cfr. arts. 6° y 7°). Sin embargo, ¿cuáles son los “asesores fiscales” que efectivamente están obligados a informar; ¿está obligado a informar el profesional, abogado o contador, que emitió un dictamen respecto del tratamiento tributario aplicable a una planificación fiscal o a alguna transacción en particular?

El art. 6°, inc. b), de la resolución define a los “asesores fiscales” como a “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”. La parte final de la norma condiciona la obligación de informar del asesor fiscal a la circunstancia de que haya participado en la “implementación” de la planificación fiscal nacional o internacional, sea directamente o a través de terceros. Por su parte, el art. 9°, último párrafo, de la resolución establece que “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”.

De acuerdo con lo dispuesto por los arts. 6°, incs. b), y 9° de la resolución cabría interpretar que únicamente están sujetos a la obligación de informar los asesores fiscales que realicen una actividad relacionada con la “implementación” de una planificación fiscal, esto es, que contribuyan a ponerla en marcha (5). Por el contrario, toda ayuda, asistencia, consejo, asesoramiento, opinión o actividad previa a la puesta en marcha de la planificación fiscal no constituiría al sujeto en cuestión en un “asesor fiscal” en los términos de la resolución, por tratarse de una actividad que contribuyó al diseño u organización de la planificación, pero no a su implementación.

Esta definición restringida de asesor fiscal en el régimen argentino contrasta con la definición más amplia establecida en otros regímenes similares. Por ejemplo, el régimen mexicano de “esquemas reportables” define como “asesor fiscal” a “cualquier

(5) Esta interpretación estaría confirmada por el segundo párrafo del art. 6°, inc. b), de la resolución que establece que los asesores fiscales deberán 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 presente resolución general, independientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa indirectamente”. En efecto, la obligación de informar se perfeccionaría únicamente en cabeza de los asesores fiscales, locales o extranjeros, que participen en la “implementación” de una planificación fiscal, esto es, que participen de su puesta en marcha.

persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero” (art. 197, segundo párrafo, Código Fiscal de la Federación). Como puede apreciarse, esta norma obliga a informar al asesor fiscal por el mero hecho de participar en el diseño de la planificación e incluso a quien pone a disposición la planificación para su implementación por un tercero. En el mismo sentido, la DAC 6 define como “intermediario” a “cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución”. Esta norma tampoco contempla una condición referida a la participación en la implementación/ejecución como la establecida por la parte final del art. 6°, inc. b), de la resolución.

En suma, únicamente estarían obligados a informar los asesores fiscales que participan en la gestión para poner en marcha una planificación fiscal y no quienes aporten a la etapa previa de su diseño sin estar involucrados en su posterior ejecución. Aunque la resolución no lo aclara, resulta razonable interpretar que no encuadran en el concepto de “asesores fiscales” obligados a informar aquellos sujetos que, a pesar de participar en la puesta en marcha de la planificación, no cuentan con la experiencia y los conocimientos técnicos para asesorar en la materia y cuyo aporte es meramente incidental.

#### *V.4. El secreto profesional de los asesores fiscales*

El régimen de información de planificaciones fiscales contempla un aspecto fundamental como el del secreto profesional de los agentes fiscales sujetos a la obligación de informar.

La resolución contempla razonablemente en su art. 8° la facultad del asesor fiscal de ampararse en el secreto profesional. Esta norma alcanza a los asesores fiscales obligados a informar, esto es, a quienes participaron en la puesta en marcha de la planificación fiscal. La obligación de informar recaerá únicamente en el contribuyente cuando el profesional se ampare en el secreto profesional, salvo que el contribuyente releve al asesor fiscal del secreto profesional, para el caso particular o permanentemente, a través de la opción “Secreto Profesional” incluida en el micrositio web de la AFIP (art. 8°, segundo párrafo).

El asesor fiscal que se ampara en la prerrogativa de secreto profesional está obligado a notificar al contribuyente y dejar constancia de tal notificación en el sitio web de la AFIP en la opción “Secreto Fiscal”. En el derecho comparado, la DAC 6 adopta una solución similar. La DAC autoriza a cada Estado miembro a dispensar a los intermediarios de la obligación de informar cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa del secreto profesional en virtud del derecho nacional de dicho Estado miembro. Sin embargo, la DAC 6 solo exige que los intermediarios notifiquen sin demora su obligación de informar a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, sin requerir que informe a la autoridad tributaria de tal circunstancia.

En definitiva, si se tiene en consideración que el nuevo régimen de información de planificaciones fiscales incorpora una definición restringida de “asesor fiscal” a los fines de configurar la obligación de informar y que, además, le permite al asesor alcanzado ampararse en la prerrogativa del secreto profesional, cabe concluir que en la mayoría de los casos será el contribuyente el único sujeto obligado a informar la planificación fiscal. Pareciera esta ser la solución más acorde con un régimen que no está diseñado para combatir directamente a los “promotores” de planificaciones fiscales —que se limitan a comercializar esquemas y no participan de su implementación— y

cuya finalidad puede ser perfectamente alcanzada con la información brindada por el propio contribuyente quien —es de suponer— cumplirá con su obligación a través de su asesor fiscal.

#### *V.5. Efectos del cumplimiento de la obligación de informar la planificación fiscal en la aplicación de la ley penal tributaria*

Un aspecto que suele pasar inadvertido respecto de este tipo de regímenes de información es el efecto que tiene su cumplimiento en la eventual persecución penal de conductas de elusión tributaria. Se trata de un aspecto particular en la discusión sobre la trascendencia penal tributaria de los negocios jurídicos anómalos (6).

En un trabajo sobre la relación entre la elusión tributaria y la ley penal tributaria argentina, he tenido la oportunidad de analizar los efectos de los regímenes de divulgación obligatoria en la exigencia de idoneidad del ardid para provocar un error de imposición en la administración tributaria (7). En dicho trabajo analicé la posición que sostiene la ausencia de ardid en la conducta del contribuyente que declara una ventaja fiscal producto de un negocio elusivo, que no viola la norma tributaria, sino que se aprovecha de su letra e interacción con otras normas. Esta posición sostiene que —independientemente de si la elusión tributaria puede encuadrar en el tipo penal de la evasión— si el negocio elusivo es efectivamente declarado, el fisco se encontrará en condiciones de detectarlo a través del cumplimiento de sus funciones rutinarias de fiscalización.

Una posible objeción a esta posición podría basarse en el argumento de que la mera inclusión en la declaración jurada del resultado fiscal del negocio elusivo no aumenta la probabilidad de su detección y, por consiguiente, de un ajuste fiscal. Sin

(6) "Elusión tributaria. Aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica. Introducción a la trascendencia penal de los negocios jurídicos anómalos", Cuadernos del Instituto AFIP, C11, Buenos Aires, 2010.

(7) BRACCIA, Mariano F., "La elusión fiscal...", ob. cit. en nota 1.

embargo, esta probabilidad de detección aumenta considerablemente en los sistemas tributarios que adoptan normas de revelación de información sobre planificaciones fiscales (*mandatory disclosure regimes*). Como consecuencia de estos regímenes, los contribuyentes no consignaron datos en un formulario de declaración jurada, sino que informan detalladamente una planificación y sus consecuencias fiscales, facilitado su detección por parte del fisco.

En conclusión, ya hace muchos años atrás sostenía que en los casos en que la planificación fiscal hubiese sido informada a través de un régimen de revelación correspondía reconocer que la conducta transparente del contribuyente desvirtuaba la imputación de un ardid evasivo. Por lo tanto, independientemente de si existen o no argumentos para sostener la trascendencia penal de la elusión tributaria, el mero hecho de que el contribuyente haya cumplido con la obligación de informar la planificación fiscal, resulta definitorio para descartar la denuncia por el delito de evasión tributaria.

## **VI. Conclusión**

Las primeras reflexiones sobre el régimen de información de planificaciones fiscales establecido por la RG (AFIP) 4838/2020 arrojan como principal conclusión el impacto que seguramente tendrá en la renovación de la discusión sobre conceptos fundamentales del derecho tributario como los de economía de opción y elusión tributaria. La delimitación de estas categorías no es función del nuevo régimen de información, sino que constituye la tarea primordial del principio de la realidad económica establecido en el art. 2° de la ley 11.683. La necesidad del fisco de someter a las planificaciones fiscales informadas al examen de esta cláusula antiabuso general puede conllevar un replanteo sobre la necesidad de actualizarla a fin de dotar de mayor seguridad jurídica a su aplicación.

Por otra parte, de la comparación del nuevo régimen con las experiencias del derecho comparado se destacan como as-

pectos característicos del mismo la inclusión de medidas para evitar el riesgo de la sobreinformación; una definición restringida de “asesor fiscal” que circunscribe la obligación de informar a los profesionales que participan de la implementación de la planificación fiscal, pero no de quienes

intervienen en la etapa previa de diseño y asesoramiento; y la facultad de los asesores fiscales de oponer el secreto profesional. Finalmente, se analizan los efectos del cumplimiento de la obligación de informar la planificación fiscal en la aplicación de la ley penal tributaria.

Thomson Reuters

# El nuevo Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento

Marcelo R. Corti (\*)

En el artículo se analizan los profundos cambios que introdujo la ley 27.570 al texto original del Régimen de Promoción de Economía del Conocimiento.

## I. Introducción

Después de varios meses de tratamiento en el Congreso de la Nación, se sancionó la ley 27570 (B.O. 26/10/20), modificatoria de la ley 27506 (B.O. 10/06/19) que creó el régimen de promoción de la economía del conocimiento. La ley original que debía comenzar a regir a partir del 1/1/20 fue “suspendida” por la res. 30/20 (B.O. 20/1/20) del Ministerio de Desarrollo Productivo. La ley recientemente sancionada y promulgada parcialmente por el dec. 818/20 (B.O. 26/10/20) introdujo significativos cambios al texto original que seguidamente comentaremos.

## II. Actividades comprendidas

Se encuentran detalladas en el artículo 2 de la ley. Son las siguientes:

- *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 agreguen valor a la misma; (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.

- Producción y postproducción audiovisual, incluidos los de formato digital.

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

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

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

- Los servicios profesionales expresamente enunciados, únicamente en la medida que sean de exportación. Comprende solo los siguientes:

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

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

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

4) diseño: diseño de experiencia del usuario, de producto, de interfaz del usuario, diseño web, diseño industrial, diseño textil, indumentaria y calzado, diseño gráfico, diseño editorial, diseño interactivo.

5) 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.

- Nanotecnología y nanociencia.

- Industria aeroespacial y satelital, tecnologías espaciales.

- Ingeniería para la industria nuclear.

- 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.

Dos son los cambios introducidos y ambos están vinculados con las actividades de servicios profesionales de exportación. Se elimina como actividad comprendida la de servicios de centro de llamadas —*call center*—, incluida en la derogada res. 449/19 de la SECPYME y se establece que las actividades profesionales comprendidas son las taxativamente indicadas. Esta limitación no estaba prevista en la ley original.

### III. Sujetos alcanzados

Pueden adherirse al régimen las personas jurídicas constituidas en el país o habilitadas para actuar dentro de su territorio. En el texto original se hacía referencia a las personas jurídicas consideradas “sujetos empresa” comprendidas en el hoy artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias.

### IV. Requisitos a cumplimentar por los beneficiarios del Régimen

- Inscribirse en el Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento.

- Encontrarse 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. Se agrega la obligación de cumplimiento de las obligaciones “laborales” y “gremiales”.

- Desarrollar en el país, por cuenta propia y como actividad principal, alguna de las actividades comprendidas en la ley. A efectos de la inscripción en el Registro, debe acreditarse que el 70% de la facturación total del último año se genera por la actividad promovida.

Una novedad importante es que se excluye del régimen la actividad de “autode-

sarrollo” a efectos del cómputo dentro del porcentaje de facturación exigido —70%— para constituir la actividad de *software* y servicios informáticos y digitales. Se entiende por autodesarrollo el realizado por la empresa para su propio uso o para empresas vinculadas, societaria o económicamente y, en todos los casos, revistiendo el carácter de consumidor final.

Se contempla la posibilidad de acogerse al régimen cuando no existan ingresos derivados de la realización de alguna de las actividades beneficiadas si se demuestra el uso intensivo del conocimiento en la producción de bienes y servicios. Ello por cuanto, existen numerosos casos en que los ingresos provienen del ejercicio de actividades no beneficiadas que emplean como “insumos” el conocimiento, la innovación y la creatividad para la producción de bienes o la prestación de servicios. La reglamentación deberá contemplar la forma y los requisitos a cumplimentarse a efectos de la inclusión en el Régimen. A modo de ejemplo, la biotecnología puede resultar de uso intensivo y esencial para la producción de fertilizantes, medicamentos o alimentos, no proviniendo los ingresos de la facturación de la biotecnología sino de la comercialización de productos cuyo proceso de elaboración requiere de modo preponderante la utilización de la biotecnología u otras ramas del conocimiento.

Tratándose de microempresas, si tienen una antigüedad inferior a tres años desde el inicio de actividades solo deben acreditar que desarrollan en el país y como actividad principal alguna de las actividades beneficiadas. Transcurridos cuatro años desde la inscripción en el Registro o cumplido tal plazo con anterioridad si dejara de ser microempresa, deberá cumplimentar la totalidad de los requisitos establecidos. Se modificó el plazo de gracia para el cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos. El tratamiento especial previsto no resulta de aplicación a las microempresas que presten servicios profesionales.

- Deben reunirse, al menos dos de los siguientes tres requisitos:

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

- Acreditar la realización de inversiones en actividades de:

- investigación y desarrollo en las actividades promovidas de al menos el 1% de la facturación total del último año en el caso de las microempresas, del 2% para las pequeñas y medianas y del 3% para las grandes empresas y para la actividad de servicios profesionales —la ley original preveía un mínimo del 3% para todas las empresas beneficiadas—, o

- capacitación de los empleados en temáticas relacionadas con la economía del conocimiento en al menos el 1% de la masa salarial del último año para las microempresas, del 2% para las pequeñas y medianas y del 5% para las grandes empresas y para las que desarrollen la actividad de prestación de servicios profesionales —en la ley original el porcentaje previsto era el 8% para todas las empresas incluidas—. La actividad de capacitación deberá realizarse con entidades del sistema de educación. Es decir, no se prevé la posibilidad de que la capacitación sea brindada por la propia Compañía.

- Acreditar la realización de exportaciones de bienes y/o servicios originadas en el desarrollo de la actividad promovida de al menos el 4% de la facturación total del último año en el caso de las microempresas, del 10% para las pequeñas y medianas y del 13% para las grandes empresas —en la ley original, 13% era el porcentaje mínimo requerido en todos los casos—.

La segmentación de los requerimientos mínimos de erogaciones en investigación y desarrollo, en capacitación del personal y en exportaciones en función del tamaño de la empresa, de acuerdo con las categorías previstas en la ley 24467, es una buena medida puesto que facilitará la adhesión de las empresas más pequeñas, con excepción de aquellas que presten servicios pro-

fesionales, ya que en esta actividad resultan de aplicación los requerimientos más elevados aplicables a las grandes empresas. Además, expresamente se dispone que las empresas que presten servicios profesionales deben cumplir los dos primeros requisitos enunciados. Ello puesto que la actividad promovida son los servicios profesionales de exportación.

- Deben mantener o incrementar la nómina de personal declarado al momento de la inscripción en el Registro de beneficiarios. Se trata de una obligación que deberá ser adecuadamente reglamentada, contemplando excepciones que flexibilicen la condición impuesta. En la ley original, el mantenimiento de la nómina de personal era requisito solo para usufructuar el beneficio de reducción del impuesto a las ganancias. El dec. 708/19, reglamentario de la ley 27506 y que deberá modificarse atento los cambios efectuados por la ley 27570, establece que el nivel de empleo no se considerará reducido cuando la diferencia no exceda el 10% y cuando, ante las causales que expresamente se prevén, la recomposición del personal se efectúe dentro los 180 días de producida la reducción. Además, se excluyen al efecto determinados regímenes laborales especiales que expresamente se indican.

- Deben aportar al FONPEC —Fondo Fiduciario para la Promoción de la Economía del Conocimiento— hasta la suma equivalente al 4% del monto total de los beneficios percibidos.

## V. Revalidación bienal

Las empresas inscriptas en el Registro deben acreditar cada dos años, contados desde la fecha de su inscripción, que:

- Se encuentran en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, laborales, gremiales y previsionales.

- Mantienen o aumentan su nómina de personal declarado al momento de la inscripción. Este requisito puede ser verificado anualmente.

- Continúan cumpliendo las exigencias vinculadas con la actividad promovida.

- Los requisitos adicionales acreditados al momento de la inscripción han sido incrementados, conforme disponga la autoridad de aplicación, en función del tamaño de la empresa y la actividad realizada. Se desprende de ello que la autoridad de aplicación —Ministerio de Desarrollo Productivo— podría obligar a las empresas beneficiarias a incrementar el nivel de cumplimiento de los requisitos mínimos que la ley dispone. A efectos de clarificar las reglas de juego y evitar arbitrariedades y excesos, la reglamentación deberá establecer con claridad y precisión los supuestos y condiciones en que resulte aplicable la excepción que la norma legal dispone.

## VI. Los beneficios del Régimen

### VI.1. Estabilidad de los beneficios

Los sujetos alcanzados gozarán de la estabilidad de los beneficios que el régimen contempla, respecto de sus actividades promovidas, a partir de la fecha de su inscripción en el Registro y por el término de su vigencia, siempre que cumplan con las exigencias y compromisos que la ley dispone.

Se reemplaza el beneficio de estabilidad fiscal por el de estabilidad de los beneficios. No se alcanza a comprender el sentido y alcance de este supuesto beneficio. Luce redundante establecer que, si la empresa cumple con las obligaciones que la ley le impone, el Estado debe a su vez otorgarle y “mantenerle” los beneficios que el régimen legal contempla durante el término de su vigencia.

### VI.2. Tratamiento fiscal para los beneficiarios

#### VI.2.a. Bono de crédito fiscal

Se elimina el beneficio que contemplaba la ley 27506 de detracción de la base imponible para el cálculo de las contribuciones patronales del monto máximo previsto en

el artículo 4 del dec. 814/01 modificado por la ley 27430.

Se contempla el otorgamiento de un bono de crédito fiscal que tendrá las siguientes características:

- Será equivalente hasta el 70% del monto de las contribuciones patronales que se abonen por el personal afectado a la actividad promovida —se incrementa al 80% por la incorporación de determinados trabajadores, como mujeres, personas con discapacidad, profesionales con determinados estudios de posgrado, etc.—.

- Tendrá un tope de siete veces la cantidad de empleados correspondiente al tramo II de las empresas medianas del sector servicios —3745 empleados—, excepto por nuevas incorporaciones que incrementen la nómina de empleados declarados al momento de la inscripción en el Registro.

- Será intransferible —la ley original preveía su transferibilidad por única vez- y estará sujeto a un cupo fiscal a incluirse anualmente en la ley de presupuesto.

- Se podrá utilizar por el término de 24 meses desde su emisión —prorrogable por 12 meses más por causas justificadas—, para cancelar tributos nacionales, excluido el impuesto a las ganancias, excepto los exportadores que podrán afectarlo a cancelar el impuesto a las ganancias en la proporción que resulte de relacionar las exportaciones informadas en su inscripción con el total de ingresos. La imposibilidad de utilizar el bono para cancelar el impuesto a las ganancias, excepto para los exportadores en la proporción que corresponda, es una restricción introducida por la ley de reforma.

- No será computable a efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.

- No podrá utilizarse para cancelar deudas anteriores a la fecha de inscripción en el Registro.

#### VI.2.b. Impuesto a las ganancias

Se prevé una reducción del impuesto correspondiente a las actividades promovidas

del 60% para las micro y pequeñas empresas, 40% para las medianas y 20% para las grandes empresas. En la ley original el impuesto se reducía al 15% para la totalidad de los beneficiarios del Régimen.

El beneficio de reducción se aplica tanto para las ganancias de fuente argentina como extranjera y rige para los ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a la fecha de inscripción en el Registro.

La reglamentación debería aclarar que las retenciones que correspondan practicarse por la distribución de dividendos o utilidades deben ser las previstas con alcance general en la ley del impuesto.

#### VI.2.c. Exclusión regímenes de retención y percepción del IVA

Los beneficiarios que efectúen operaciones de exportación respecto de las actividades promovidas no serán sujetos pasibles de retenciones y percepciones del impuesto al valor agregado. Se introduce la condición de que se exporte para poder gozar del beneficio.

#### VI.2.d. Retención del impuesto a las ganancias efectuada por sujetos del exterior por ganancias de fuente argentina

Se deja sin efecto el beneficio de computar como crédito de impuesto las retenciones practicadas por sujetos del exterior por ganancias de fuente argentina. En lugar de ello, se admite deducir como gasto a las retenciones sufridas, resultando un menor beneficio para las empresas inscriptas en el Régimen.

El cambio de tratamiento no opera si resulta de aplicación el convenio para evitar la doble imposición celebrado con la República Oriental del Uruguay. En efecto, el Convenio dispone que las retenciones que las empresas de ese país efectúan a las empresas domiciliadas en nuestro país y que deriven de ganancias de fuente argentina, pueden computarse como pagos a cuenta del impuesto que correspondan ingresarse.

## VII. Decaimiento de los beneficios

Más allá de las sanciones que la ley contempla ante los incumplimientos observados, las siguientes circunstancias producen el decaimiento de pleno derecho de los beneficios contemplados:

- Reducción de la nómina de personal registrada afectada a la actividad promovida al momento de su inscripción en el Registro, si se excediere el plazo de 60 días corridos de producido el cese del vínculo o de la suspensión. Además de destacarse la exigüidad del plazo otorgado, debería la reglamentación establecer los supuestos de regímenes laborales especiales que no deberían considerarse a efectos del cómputo del personal afectado.

- Detección de trabajadores no registrados. Ello debería operar si la observación resultara confirmada en instancia judicial con sentencia firme.

- Incorporación en el Registro público de empleadores con sanciones laborales —REPSAL—.

- Verificación de la utilización de prácticas fraudulentas para la obtención o el uso de los beneficios.

## VIII. Tratamiento aplicable a los beneficiarios de la ley 25922 (*Software*)

La ley original disponía que los beneficiarios de la ley 25922 podían solicitar hasta el 31/12/19 la adhesión al régimen de la ley 27.506, considerándose como fecha de inscripción el 1/1/20.

Se mantiene el texto original en cuanto disponía que los saldos de los bonos de crédito fiscal no aplicados al 31/12/19 se mantendrán vigentes hasta su agotamiento, pero se elimina la posibilidad de transferirlos a terceros.

Como novedad, se requiere que los beneficiarios se encuentren en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones respecto del régimen de la industria del *software*, conforme lo refleje el resultado de los in-

formes anuales de auditoría previstos en el artículo 24 de la ley 25922 o se encuentren subsanadas las observaciones formuladas en estos.

## IX. Vigencia

La vigencia es del 01/01/20 al 31/12/29 para las empresas adherentes comprendidas en la ley 25922 y a partir del 26/10/20 para las nuevas empresas.

## X. Disposiciones transitorias

Merecen destacarse la 4 y la 5.

### - Cláusula transitoria 4:

Durante la emergencia pública dispuesta por el dec. 260/20 y el ASPO dispuesto por el dec. 297/20 y sus prórrogas, no será exigible al momento de la inscripción la acreditación del cumplimiento de los requisitos adicionales previstos en el artículo 4 —cumplimiento de “dos de los tres requisitos”—, difiriéndose a pedido del interesado su acreditación hasta 180 días de finalizada la emergencia. Para ello se deberá acreditar que la nómina de personal al momento de ejercer la opción se hubiera incrementado respecto de la existente al 31/12/19.

### - Cláusula transitoria 5:

No resultará exigible el incremento proporcional previsto para la primera revalidación bienal a la que se hace referencia en el último punto del apartado 4.

## XI. Comentarios finales

A modo de conclusión, del análisis de los cambios introducidos a la ley de promoción de la economía del conocimiento, merecen en mi opinión destacarse los siguientes aspectos:

- En términos generales, se observa que han sido reducidos los beneficios que contemplaba la ley 27506, reconociendo, no obstante, como punto a favor la disminución de los requerimientos a cumplimentar para acceder y mantenerse en el Régimen vinculados con las exportaciones y las ero-

gaciones en capacitación del personal y en investigación y desarrollo.

- Deben reglamentarse adecuadamente los supuestos, condiciones y requisitos para que la autoridad de aplicación disponga la obligación de la empresa beneficiaria de incrementar el cumplimiento de los requisitos mínimos que la ley contempla.

- El bono de crédito fiscal está sujeto a un cupo fiscal a fijarse anualmente en la ley de presupuesto. Dependerá de su cuantía

y forma de distribución entre los beneficiarios adheridos el alcance efectivo del beneficio acordado.

- La reglamentación debería flexibilizar el requisito de mantenimiento de la nómina de personal. Su estrictez conspirará contra el cumplimiento del objetivo del régimen de promoción de las actividades que se desean incentivar, al establecer como causal de decaimiento de los beneficios de puro derecho la reducción de la nómina de personal declarada al momento de la inscripción en el Registro de beneficiarios.

# La resolución general 4838 y la planificación fiscal agresiva: algunas observaciones

Ricardo E. Riveiro (\*)

*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

La RG 4838/2020 (AFIP) —de aquí en más RG, o RG 4838— publicada en el Boletín Oficial el 22 de octubre de este año, establece un régimen de información de planificaciones fiscales (IPF) a cargo de los contribuyentes y de sus asesores fiscales.

De acuerdo con lo descripto, el alcance de los sujetos que deben brindar información abarca todos los contribuyentes (en la medida que tengan información a presentar), por consiguiente, no solo incluye a sociedades o cualquier tipo de agrupación de personas, sino a las personas humanas y sucesiones indivisas y también a sus asesores fiscales.

## II. Características salientes

La iniciativa BEPS, por su sigla en inglés, (*Base Erosion and Profit Shifting*) —“Erosión de la base y traslado de beneficios”— de la OCDE constituye en la actualidad el marco básico para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal internacional dentro de un enfoque cooperativo. Identifica las principales vías de evasión (precios de transferencia, mecanismos híbridos, abuso de convenios, manipulación de los costes de la financiación, etc.) y propone alterna-

tivas para atenuar sus efectos más perjudiciales (1).

Para quienes han observado detenidamente los quince Planes de Acciones de BEPS de acuerdo con el proyecto OCDE/G20, *prima facie*, no deberían sorprenderse, con el dictado de esta RG, excepto por el momento elegido y el generoso alcance fáctico de la regulación.

El Plan de Acción N.º 12 nos ha introducido ampliamente en este tema, ya en octubre del 2015. Cinco años después nuestra AFIP, establece la citada norma, en plena pandemia, verdadera hecatombe que ha llevado la economía mundial y por supuesto, la argentina a niveles infortunadísimos.

Releyendo el Plan de Acción bajo estudio, vale la pena detenerse en el siguiente párrafo: “Los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y fáciles de entender; deben encontrar el justo equilibrio entre los costes de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los beneficios que se derivan para la administración tributaria”. No puedo menos que admitir, que este párrafo primario, como un manifiesto de principios, no ha sido tomado demasiado en cuenta por nuestra administración. Este régimen de información se

(1) CIAT. Asamblea General 2017. “Avances de las administraciones tributarias hacia una mayor equidad fiscal”, p. 15.

(\*) Contador público UBA.

suma a muchísimos más. Hoy la balanza de las obligaciones se encuentra muy inclinada para el lado de los contribuyentes, pues precisamente, la AFIP recibe cuantiosa información de ellos (y de toda índole), en nuestro actual sistema tributario.

El régimen de información de la RG 4838 incluye:

1. planificaciones fiscales nacionales (ya este tipo doméstico de IPF, se encuentra más allá de BEPS) y comprende a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier tipo de beneficio a 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, que se encuentre comprendido en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”, disponible en el sitio web del Organismo Fiscal y

2. planificaciones fiscales internacionales, comprende los mismos considerandos anteriores, cuando se involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior.

En efecto, el art. 4º especifica que “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 República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior”. Y considerará especialmente que existe una planificación fiscal internacional en los términos del régimen que se implementa, 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 internacional, se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros

o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información.

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 micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”.

### III. Asesores fiscales

De acuerdo con la RG, también involucra a 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.

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 comprendida en los términos de la presente resolución general, in-

*dependientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa o indirectamente.*

Entiendo que la norma se está refiriendo como asesores fiscales en principio, a profesionales abogados y contadores públicos y por qué no, también a no profesionales, con la diferencia no superficial, que los primeros deben respetar el secreto profesional, es decir, la obligación legal (y ética) de mantener en secreto la información que han recibido de sus clientes.

Las obligaciones del contribuyente y del asesor impositivo constituyen una obligación autónoma de cada uno de ellos. El cumplimiento del régimen de información por uno de los sujetos obligados no libera al resto de la obligación de informar, excepto que el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional a los efectos de la presente RG, debiendo notificar al contribuyente tal circunstancia. A tales efectos, deberá acceder al sitio web del Organismo Fiscal e ingresar al servicio denominado “Régimen IPF”, opción “Secreto Profesional”. Sin perjuicio de ello, el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio.

Cabe aclarar que, si el asesor fiscal se ampara en el secreto profesional y notifica por este motivo al contribuyente, está poniendo en evidencia ante la AFIP, que su cliente (el contribuyente) ha obtenido —de acuerdo con su opinión— una ventaja fiscal en los términos amplios de esta RG. Por lo cual obliga de alguna manera al contribuyente a cumplir con la RG, autodenunciándose aun pudiendo este, sostener y estar convencido que no había realizado planificación fiscal alguna, en la acepción corriente de esta locución. Como veremos, el promotor o “vendedor de esquemas prefabricados” como los *Tax Shelters* o *Tax Schemes* en países anglosajones, que, en el espíritu y letra de las primeras normas internacionales, eran los obligados a revelar dichas planificaciones y los asesores fis-

cales actuales y corrientes están muy lejos unos de otros.

Nos preguntamos, para este u otros casos, ¿la no autoincriminación puede ser penada bajo los términos del art. 18 de nuestra Constitución Nacional?

#### IV. Planificación fiscal internacional

La definición es amplísima y su alcance ilimitado. En pocas palabras, y *a contrario sensu* al espíritu de la norma de la OCDE, cualquier acción que un sujeto residente (persona humana, sucesión indivisa o persona jurídica) realizase fuera del territorio argentino, se encuentra comprendida de una u otra manera, en esta definición, *cuasi* como una ley penal en blanco. Esperemos que se tipifiquen específicamente los distintos casos de planificación fiscal internacional.

Veamos, algunos ejemplos, la norma expresa: “se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros”, por consiguiente, cualquier filial o sucursal que un contribuyente residente argentino constituya en el exterior, quedará comprendido, (¿a esto apunta la norma?), pero si la filial se instalase en un país con convenio fiscal vigente con Argentina, quedará dos veces comprendida (¿quién determinará que dicha sociedad no se instaló para el aprovechamiento del CDI? ¿O acaso, el fisco no es quién debe decidir tal conclusión? Si la constitución de la sociedad se instalase en algún cantón de Suiza, cuya tasa corporativa máxima (sumada a la tasa federal de la Confederación Helvética) no llegase al 15% y por lo tanto se estuviese instalando en una Jurisdicción de Baja o Nula Tributación (JBNT), quedará comprendida en la norma, por triplicado.

El párrafo, que menciona a la persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal que posea doble residencia fiscal, ¿qué significa, en términos prácticos? Una de las residencias debiera ser por defecto la argentina (si no fuese la argentina, no habría nada que in-

formar), que permite gravar por renta mundial a los residentes (y también los bienes cualquiera fuera el lugar de su ubicación), si el contribuyente pagase impuesto en la otra jurisdicción, en nuestro país, gravará por diferencia hasta alcanzar la tasa aplicable correspondiente al gravamen en Argentina y si no pagase impuesto en otro u otros países, Argentina aplicará la alícuota correspondiente, sin considerar ningún crédito fiscal análogo pagado en el exterior. ¿A qué se llamará planificación fiscal? Suponiendo que el contribuyente con residencia argentina colecciona “residencias fiscales”, no disminuye, por eso, su impuesto global. Salvo que se esté pensando en una situación muy marginal de cómputo de créditos fiscales por aplicación de alguna cláusula de *Tax Sparing*, que existe en algunos pocos CDI firmados. Otro supuesto, es que el residente simule otra residencia fiscal, habiendo dado baja su residencia en Argentina, a los fines de evitar la gravabilidad de sus rentas o bienes a nivel mundial, pero eso la AFIP ya lo sabe y lo puede investigar. El no residente, desde ya que no cumplirá (porque nada tiene que cumplir) con la RG bajo estudio.

Cuando esta RG cita que el contribuyente debe declarar si se encuentra involucrado en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación (JBNT), también es de conocimiento de la AFIP, ya fuese, por la RG 4697 (AFIP) de reciente data donde se deben informar las participaciones en todo tipo de sociedades, o por la DDJJ de Ganancias y Bienes Personales del mismo contribuyente (si fuese persona humana) o por su inclusión dentro de los “estados contables” si fuese una sociedad, o por las rentas pasivas que se deben declarar (si generasen rentas) o hasta por la inclusión de las JBNT o países no cooperantes en los Estudios de Precios de Transferencia. Supongamos por hipótesis, que no se cumple ninguna de estas opciones, que el contribuyente “esconde” este tipo de sociedades, que advertimos que se deben revelar en varias oportunidades, ¿se presentará espontáneamente -auto incriminándose- para cumplir con esta RG?

Podríamos citar la misma respuesta, a lo mencionado anteriormente, cuando la RG cita que *se deberá revelar los 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.* ¿Todo esto, ya no lo conoce la AFIP? ¿Pensará que un desapoderamiento real, de acuerdo con las normas de la LIG, igual constituye una maniobra del fiduciante (o *settlor*) de la que resulta una ventaja fiscal?

#### V. Algunas consideraciones de otras jurisdicciones

La RG en sus Considerandos menciona que las experiencias de aquellos países que poseen un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales Nacionales, principalmente los modelos de EE. UU. (*Office of Tax Shelter Analysis - OTSA*) y el Reino Unido (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes - DOTAS*), junto con Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica, México y Chile, entre otros, indican que han logrado el objetivo perseguido (2).

Cabe aclarar que, salvo México, que sigue a pie juntillas los lineamientos de la OCDE (México, es país OCDE), los demás países tienen sus propias normas muy específicas y en varios casos, muy anteriores al Plan de acción N.º 12 de BEPS y con otra finalidad.

EE.UU. y el Reino Unido, por ejemplo, siempre combatieron los *Tax Shelter* y los *Tax Schemes* respectivamente, que, en la generalidad de los casos, eran y son estructuras de planificación fiscal para reducir las bases imponibles de los contribuyentes, ofrecidas por promotores, que se dedican específicamente a estos temas y quienes muchas veces en forma indiscriminada y

(2) México y Chile, que serían buenos ejemplos para observar, lo han establecido en el último o en los dos últimos años, ¿cómo se ha evaluado haber logrado el objetivo perseguido?

evidente promocionan por diversos medios sus esquemas de transgresión fiscal.

Estados Unidos no ha seguido el Plan de acción 12 de BEPS, porque ya desde 1984, existía la obligación de registrar los *tax shelter*, al igual que en Canadá, el Reino Unido tiene normas de *Disclosure* (divulgación o revelación) desde el 2004.

Pero todo esto, cabe reiterar, se trataba de estructuras armadas que eran vendidas por los citados promotores y a ellos (juntamente con el contribuyente) se dirigía la obligación de denunciar o revelar estos esquemas lindantes con la evasión tributaria.

Pero no todos los *Tax Shelters* son abusivos, por lo tanto, la IRS especifica qué tipos de *Tax Shelter* deben ser informados en el Formulario 8886 (*Types of Reportable Transactions*).

## VI. ¿Qué significa “ventaja fiscal”?

La RG 4838 considera ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio, a cualquier disminución de la materia imponible de los contribuyentes y/o de sus sujetos vinculados de manera directa o indirecta.

Asimismo, en ese marco debe entenderse como ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio, la falta de declaración por parte de los contribuyentes de los regímenes de información establecidos por la AFIP.

Cabe señalar que, en reiteradas ocasiones, la frontera difusa que separa la economía de opción y el delito fiscal (máximo antagonismo), abre un abanico de posibilidades que determinadas transacciones desfilan de una categoría a otra, según fuese el juzgador y el tiempo de evaluación de la norma calificada. Si el propósito de negocios se encuentra presente en la planificación fiscal, el ahorro de impuestos, no debiera ser un problema. Si la sustancia coincide con las formas y las formas se encuentran en el ámbito legal, el potencial problema, ya no debiera ser problema.

En efecto, en nuestra opinión (3), la planificación fiscal en sí no es censurable, porque es una elección que se basa en temas económicos y es en este mundo, donde se sustentan —fuera de lo tributario— muchas de nuestras opciones en la vida real, ¿porque en materia fiscal debiera ser tan distinto? ¿Acaso uno debe elegir entre los caminos legales alternativos que ofrece el Derecho, el que resulte más gravoso para los intereses de uno? ¿Solo así se ha cumplido cabalmente con la norma? No hay duda, que nos encontramos ante un tema clásico en el campo del derecho tributario, con extensa doctrina y voluminosa jurisprudencia que en mayor o menor medida avalan alternativamente opiniones encontradas. BEPS nos ha traído al mundo de los tributos, el concepto de “Planificación Fiscal Agresiva”, pero debe entenderse hoy en día y en opinión de la OCDE, cuando menos, si se vulneran principios flagrantes de los otros planes de acciones, pero no cualquier tipo de planificación fiscal. La palabra “agresiva” ha adjetivado el término planificación fiscal, no lo ha eliminado.

En nuestros días, nuestra propia CSJN declaró: “Por la misma razón que no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, no cabe desconocer al Estado la facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídicos, susceptibles de reducir los gravámenes establecidos. Y es correcta la interpretación de tales normas de manera conducente a los fines de evitar que los impuestos sean eludidos...” (4).

## VII. Plazo para informar

Las planificaciones fiscales nacionales deberán ser informadas hasta el último día del mes siguiente al de cierre del período

(3) RIVEIRO, Ricardo E., "Tratado de Derecho Internacional", Obra colectiva dirigida por los Dres. Asorey — Billardi. Capítulo Planificación Fiscal Internacional (Economía de Opción, Elusión y Evasión Internacional) - Editorial La Ley, 2013.

(4) CS, Fallos: 241:210, "Industrial Comercial Argentina c. Nación Argentina", en el mismo sentido, 308:215.

fiscal en el que se implementó la planificación fiscal.

Las planificaciones fiscales internacionales deberán ser informadas dentro de los diez días de comenzada su implementación, entendiéndose que una planificación fiscal comienza su implementación desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación fiscal.

### VIII. Juez, fiscal y abogado defensor

La función de un juez es compleja; más aun, ser juez debe ser agotador (hablo de jueces probos, ecuanímenes), decidir entre dos posiciones antagónicas donde el fundamento "A" de un parte se enfrenta en algunos casos hasta con el principio "Z" de la otra, no es tan natural; una figura imparcial que debe resolver conflictos judiciales o extrajudiciales, mediante la aplicación del derecho. Menudo problema, si quien es juez debe cumplir asimismo las funciones de fiscal, que promueve la actuación de la justicia en defensa de la legalidad y el interés general de la sociedad y ni pensarlo, casi rayando lo inconcebible, si debe particionarse una vez más y convertirse en una trilogía, pero humana, metafóricamente hablando, en una especie de abogado defensor, receptando los argumentos de la contraparte y litigando por él. Un juez, pero desdoblado su personalidad, y hasta en tres figuras que sonrojarian al mismo autor del extraño caso del Dr. Jekyll y Mr. Hyde. Por supuesto, en términos generales, esto no es posible.

Pero ¿y cuando la AFIP analice estas presentaciones? No estará ocupando, en mayor o menor medida, los primeros dos cargos, con algunas pinceladas simuladas de la tercera posición.

En pocas palabras, en el mismo expediente, el instructor (fiscal) y el juez son la misma persona. La sola enunciación de esa circunstancia torna opinable el grado de independencia, en el momento de culminar con su pronunciamiento. Con mucha suerte, será también el defensor de la posición argüida por el contribuyente. No debe ob-

servarse en la mía una impugnación a los funcionarios de la AFIP, ni una tacha a la independencia, competencia y honorabilidad de las personas que integran o integraron el Organismo, pero su función originaria es otra. Su rol no es *per se* ser juez (con sustento en las definiciones dadas), más allá que los principales funcionarios son jueces administrativos. Es una crítica abstracta de su estructura para este tipo de casos y que entiendo pueda derivar en apreciar a toda información sospechosa, inequitativa para sus intereses y calificarla ante la duda, como planificación fiscal agresiva (5).

Es la misma AFIP el encargado de evaluar el "potencial contenido disvalioso" de la información recibida que se somete a su conocimiento. Así como están las cosas, es de suponer que resultará difícil a quien finalmente juzgará —la AFIP— comenzar su trámite decidiendo que cualquier "potencial plan informado" (en los términos de esta RG) carece de interés fiscal, salvo casos tan perfectos y claros, que eran desde el vamos casi superflua y obvia su presentación (¿una reorganización empresaria en un todo de acuerdo con los arts. 80 y 81 de la LIG (TO 2019), que además ya tiene su propio régimen de información?).

### IX. Regímenes de información en exceso

Sostuve muchas veces (y así lo he expuesto públicamente) (6) que los 15 planes de acciones BEPS "estaban rengos de una pata sustancial", pues la OCDE (que como or-

(5) ¿Alguien puede negar la inflación en nuestro querido país? ¿Alguien puede afirmar que la inflación no ha distorsionado las utilidades (y las pérdidas) de los contribuyentes? ¿Alguien puede sostener que no se están gravando ganancias ficticias? Y que en algunos casos era absolutamente irracional. Me imagino, que no. ¿Por qué la AFIP no se allanó en algún momento, a la exuberante y fecunda jurisprudencia de la CSJN, cuyo camino comenzó con "Candy"? ¿Cuánto fue el dispendio económico y pérdida de tiempo para demostrar lo que todas las partes ya sabían de antemano? Se discutía lo indiscutible. ¿La AFIP, fue ecuaníme?

(6) Como Panelista, representando a la República Argentina, en las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), México DF, 2015

ganización se ocupa mucho más que “de combatir agujeros negros en las legislaciones fiscales”) no había procurado establecer un nuevo plan de acción, digamos el N.º 16, donde se aglutinarían (porque otros 15º planes de acciones, serían un “poco mucho”) los reclamos de los contribuyentes, que llevado a términos domésticos serían algo así como, cuidado de los recursos fiscales, recorte de gastos superfluos en el presupuesto nacional, que no haya excepciones impositivas en los sueldos de los funcionarios públicos, una defensoría independiente en el Organismo Fiscal, que represente los intereses de los sujetos pasivos con verdadera vocación y lealtad al verdadero soberano ante normas absolutamente improbables de cumplir en tiempo y forma —solicitud de obligaciones formales en exceso o duplicadas u objetividad en el pedido de ciertos requisitos, derechos y obligaciones análogos en uno y otro lado—, simplificación del sistema tributario, obligación de allanarse ante jurisprudencia repetitiva a favor del contribuyente, para evitar dispendio judicial sin sentido, tasas de interés similares para uno y otro lado, devolución de saldos a favor en tiempos razonables, todo esto, con el fin de encaminar la relación fisco contribuyente a un sano vínculo, donde ni pueda existir la mínima excusa infantil, y frases tales como, el Estado gasta muy mal o no sé sabe adónde van los impuestos, “por esa razón, no los pago o trato de reducir —y de cualquier manera— la base imponible al máximo”. Siempre he creído, que salvaguardar los ingresos son muy importantes, pero el cuidado de los gastos no le va en zaga.

El Organismo fiscal tiene cuantiosa información de los contribuyentes y justamente en esta infortunada época, seguir adicionando otras obligaciones, no sumará datos

valiosos. En un mundo interconectado, es saludable adaptar la legislación doméstica a las normas internacionales, pero es razonable adoptarlas observando la realidad local. En mi opinión, auto incriminarse, sumado a todos nuestros regímenes de información, no es el mejor de los caminos.

Solo se mencionan a ocho países (7) que afirman que han implementado una norma similar, aunque España actualmente se encuentra en el mismo camino. Hoy en cuantiosas otras estadísticas de diversa índole y real valía, estamos desde hace muchos años, más allá del puesto 60, 70 u 80 (un despropósito, para un país como Argentina). Querer estar hoy en día, en el Top 10, en este tema, servirá para seguir sumando solo más obligaciones fiscales de dudosa conquista. Quien estén del otro lado de la ley, con estructuras ocultas, poco o nada informarán, todos los otros, que son la gran mayoría, tendrán otra obligación formal más que cumplir, que se sumará a todas las anteriores y en muchos casos, de difícil dilucidación, si corresponde declararlo por esta RG o no, pero que, en definitiva, ya están reveladas directa o indirectamente en tantos otros regímenes de información.

Finalmente, no dudo de que esta RG pueda funcionar en ciertos casos, como un elemento disuasivo, ante la posibilidad potencial de encontrarse el contribuyente con el rechazo del plan elaborado y el comienzo de una disputa con el Organismo Fiscal, por la posible discrepancia de criterio entre uno y otro.

(7) EE. UU., Reino Unido, Canadá entre otros países anglosajones, devuelven los saldos a favor de sus contribuyentes en plazos no mayores a los 60 días. ¿Qué tiene que ver con esta RG? Posiblemente nada. Pero ya que estábamos tomando como ejemplos a otros países, recordé también algunos temas para imitar.

# Percepciones sobre operaciones en moneda extranjera: ¿una historia repetida?

María Paula Císaro (\*)

*Se ejemplifican en el artículo casos de situación, en donde resultan incluidas en el presente régimen de percepción las compras que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra o de débito y cualquier otro medio de pago equivalente, así como aquellas efectuadas a través de portales o sitios virtuales y/o cualquier otra modalidad por la cual las operaciones se perfeccionen en moneda extranjera a través de compras a distancia.*

## I. Introducción

Mediante la RG (AFIP) 4815/2020 se estableció un régimen de percepción aplicable a los sujetos residentes en el país (1) que realicen:

(\*) Profesional independiente.

(1) Personas humanas, personas jurídicas, sucesiones indivisas y demás responsables que realicen alguna de las operaciones alcanzadas. Si la operación se realiza mediante tarjetas de crédito, de compra y/o de débito, el impuesto alcanza a quienes sean sus titulares, usuarios, titulares adicionales y/o beneficiarios de extensiones. De acuerdo a lo establecido en los arts. 116 y ss. de la Ley de Impuestos a las Ganancias, t.o. en 2019 y sus modificaciones, se consideran residentes en el país: a) Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes —de acuerdo con lo dispuesto en el art. 117 de la ley de impuesto a las ganancias—, b) Las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de 12 meses, supuesto en el que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad de la permanencia, c) Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país de acuerdo con lo dispuesto en los incisos anteriores, d) Los sujetos comprendidos en el inciso a) del art. 73 de la ley de impuesto a las ganancias, e) Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país, incluidas en los incs. b) y d) y en el

a) compras de billetes y divisas en moneda extranjera;

b) pagos que involucren cambio de divisas por la adquisición de bienes, locaciones o servicios efectuadas fuera del país, incluidas las extracciones o adelantos en efectivo efectuadas en el exterior;

c) pagos que involucren cambio de divisas por servicios prestados por sujetos no residentes en el país efectuados por cuenta y orden del contratante residente en el país;

d) adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo del país; y

e) adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática de pasajeros con destino fuera del país.

Resultan incluidas en el presente régimen de percepción las compras que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito

último párrafo del art. 53 de la ley de impuesto a las ganancias, f) Los fideicomisos regidos por las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación y los fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo del art. 1° de la Ley 24.083. Los establecimientos permanentes comprendidos en el inciso b) del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias tienen la condición de residentes a los fines de esta ley.

to, de compra, o de débito y cualquier otro medio de pago equivalente, así como aquellas efectuadas a través de portales o sitios virtuales y/o cualquier otra modalidad por la cual las operaciones se perfeccionen en moneda extranjera a través de compras a distancia.

La percepción se calculará aplicando la alícuota del 35% **(2)** sobre cada operación y deberá consignarse en forma discriminada con mención a la "RG 4815"; debiendo ser liquidada **(3)** por separado del "impuesto PAIS" **(4)** cuya alícuota general es del 30% **(5)**. Supongamos a modo de ejemplo, el caso de una compra en el exterior por un importe total de 1 dólar estadounidense:

	Importe en ME	t/c	Total en \$ARS
Compra en el exterior "NN.com"	USD 1	79,75	79,75
RG 4815 --- 35% s/ (79,75)			27,91
Impuesto PAIS --- 30% s/ (79,75)			23,93
Total a pagar en pesos ARS			131,59

(2) La alícuota del 35% es la establecida en el art. 5 de la RG (AFIP) 4815 publicada el 16 de septiembre de 2020. Es importante destacar que a la fecha de confección del presente trabajo no se habían publicado resoluciones complementarias y/o modificatorias.

(3) En todos los casos, incluyendo los acuerdos privados de cancelación que se establezcan entre los agentes de percepción y los sujetos pasibles, los pagos que se efectúen deberán ser afectados en primer término a la percepción correspondiente al "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)" y, luego, a la percepción correspondiente al presente régimen.

(4) Es el "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria" establecido en el marco de la emergencia pública y por el término de 5 períodos fiscales con vigencia a partir del 23 de diciembre de 2019 —Ley 27.541 Capítulo 6—.

(5) Cuando las operaciones comprendidas en el art. 35 de la Ley 27.541 (impuesto País) constituyan servicios digitales, la alícuota del impuesto país será del 8%. Conforme lo previsto en el inciso m) del apart. 21 del inc. e) del art. 3° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes: 1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica. 2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado. 3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos. 4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea. 5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea. 6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet ("software como servicio" o "SaaS") a través de descargas basadas en la nube. 7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos —incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos —incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital —aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos — incluso a través de prestaciones satelitales—, weblogs y estadísticas de sitios web. 8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente. 9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas. 10. El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea. 11. La provisión de servicios de Internet. 12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada. 13. La concesión, a Título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea. 14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

En el presente trabajo solo abordaré los aspectos relacionados al régimen de percepción de AFIP establecido por la “RG 4815”.

## II. ¿Una historia repetida?

Hace varios años atrás se aplicaba en la República Argentina un régimen de percepción casi idéntico, sobre las operaciones de adquisición de: i) moneda extranjera para tenencia y para gastos de turismo y viajes, ii) bienes y/o prestaciones, locaciones de servicios y/o adelantos en efectivo realizadas en el exterior por parte de los sujetos residentes en el país, incluyendo las compras efectuadas en moneda extranjera a través de internet, iii) servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo del país, y iv) servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país.

Si hacemos un poco de historia nos encontraremos, allá por el mes de agosto de 2012, con la RG (AFIP) 3378 que implementaba un régimen de percepción sobre las operaciones efectuadas en el exterior canceladas mediante tarjetas de crédito y/o compra. El 3 de septiembre de 2012 se publica la RG (AFIP) 3379/2012 que incorpora las tarjetas de débito y las operaciones realizadas a través de internet. Posteriormente las RG 3415 y 3420 reglamentan ciertos aspectos operativos del ingreso y devolución de los importes percibidos. La RG (AFIP) 3450/2013 —publicada el 18 de marzo de ese año— deja sin efecto las normas anteriores y amplía el régimen de percepción incorporando las operaciones de adquisición de:

- bienes y/o prestaciones, locaciones de servicios y/o adelantos en efectivo realizadas en el exterior por parte de los sujetos residentes en el país, incluyendo las compras efectuadas en moneda extranjera a través de internet,

- los servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo del país, y

- los servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática de pasajeros con destino fuera del país.

El 3 de diciembre de 2013 se publica la resolución general (AFIP) 3550 que amplía nuevamente el régimen incorporando ahora a las operaciones de adquisición de moneda extranjera —billetes o cheques de viajero— para gastos de turismo y viajes, con validación fiscal, y las transferencias al exterior por turismo y viajes también sujetas a validación fiscal. En enero de 2014, bajo la resolución general (AFIP) 3583, y por decisiones de política económica, se extiende la utilización de la misma herramienta fiscal a la adquisición de moneda extranjera efectuada por personas físicas para tenencia de billetes extranjeros en el país, ello de acuerdo con las pautas operativas que, en el marco de la política cambiaria vigente en ese momento, determinaba el Banco Central de la República Argentina. En dicho momento se había establecido una excepción mediante la cual no se aplicaba la percepción si la moneda extranjera adquirida se mantenía depositada en una cuenta bancaria del país abierta a nombre del adquirente durante un lapso no inferior a 365 días. Pero, si la moneda extranjera se retiraba antes del plazo de un año, la percepción se aplicaba en el momento del retiro de esta.

En diciembre de 2015, y dadas las modificaciones introducidas por el nuevo gobierno en el mercado único y libre de cambios, se derogan los regímenes de percepción establecidos bajo la administración anterior, y se dispone —en su reemplazo— un régimen de percepción del 5% acotado solo a las operaciones pagadas en efectivo por la adquisición de: i) servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo del país, y ii) servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática de pasajeros con destino fuera del país.

## III. Lo que hay que saber hoy

El 16 de septiembre de 2020 se publica la RG (AFIP) 4815 mediante la cual se estableció un régimen de percepción aplicable a los sujetos residentes en el país —personas hu-

manas o jurídicas, sucesiones indivisas y demás responsables— que realicen alguna de las siguientes operaciones **(6)** alcanzadas **(7)**:

<b>Régimen de Percepción - Resolución general (AFIP) 4815</b>			
<b>Operaciones alcanzadas (8)</b>	<b>Agentes de percepción</b>	<b>Momento en que deberá practicarse la percepción (9) y comprobante de res-paldo</b>	<b>Base imponible (10) y alícuota de percepción</b>
a) Compra de billetes y divisas en moneda extranjera -incluidos cheques de viajero- para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones en el mercado de cambios, efectuada por residentes en el país.	Las entidades autorizadas a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina.	En el momento de efectivizarse la operación cambiaría.  El importe de la “percepción RG (AFIP) 4815” practicada deberá consignarse en el comprobante que documente la operación de cambio el cual constituirá la constancia de las percepciones sufridas.	El importe a percibir se determinará aplicando la alícuota del 35% sobre el importe total de cada operación alcanzada.
b) Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras por cuenta y orden del adquirente locatario o prestatario destinadas al pago de la adquisición de bienes o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y débito y cualquier otro medio de pago equivalente, incluidas las relacionadas con las extracciones o adelantos en efectivo efectuadas en el	Las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones a los usuarios de sistemas de tarjetas de crédito, débito y/o compra respecto de las operaciones alcanzadas por el presente régimen. En el caso de que intervengan agrupadores o agregadores de pago, la percepción deberá practicarse por parte del citado intermediario.	Operaciones canceladas con tarjeta de crédito y/o compra: en la fecha de cobro del resumen y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, aun cuando el saldo resultante del mismo se abone en forma parcial. El importe de la “percepción RG (AFIP) 4815” practicada deberá consignarse en el referido documento, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.	El importe a percibir se determinará aplicando la alícuota del 35% sobre el importe total de cada operación alcanzada.

(6) Si la operación se realiza mediante tarjetas de crédito, de compra y/o de débito, el impuesto alcanza a quienes sean sus titulares, usuarios, titulares adicionales y/o beneficiarios de extensiones.

(7) El régimen se aplica sobre las mismas operaciones también alcanzadas por el "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)".

(8) No resultará aplicable ni oponible al presente régimen de percepción de la RG (AFIP) 4815 el certificado de exclusión del impuesto a las ganancias al que se refiere la RG (AFIP) 830.

(9) En el caso de que actúen agrupadores o agregadores de pago, la percepción deberá practicarse en la fecha de afectación de los fondos por parte del citado intermediario para el pago del bien adquirido o el servicio contratado por el adquirente o prestatario. Si la operación sujeta a percepción se realiza mediante tarjetas de crédito, de compra y/o de débito, la percepción será practicada, según corresponda, al titular, usuario, titular adicional o beneficiario de extensión.

(10) De tratarse de operaciones expresadas en moneda extranjera, deberá efectuarse la conversión a su equivalente en moneda local, aplicando el tipo de cambio vendedor que, para la moneda de que se trate, fije el Banco de la Nación Argentina al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen, liquidación y/o factura o documento equivalente. En todos los casos, incluyendo los acuerdos privados de cancelación que se establezcan entre

<b>Régimen de Percepción - Resolución general (AFIP) 4815</b>			
<p>exterior. También resultan incluidas las compras efectuadas a través de portales o sitios virtuales y/o cualquier otra modalidad por la cual las operaciones se perfeccionen mediante compras a distancia en moneda extranjera.</p>		<p>Operaciones canceladas con tarjeta de débito: en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada. Resultará comprobante justificativo de las percepciones sufridas el extracto o resumen bancario de la cuenta afectada al sistema de tarjeta de débito, cuando estos detallen en forma discriminada e individualizada por operación las sumas percibidas conforme la RG AFIP 4815.</p>	
<p>c) Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras destinadas al pago, por cuenta y orden del contratante residente en el país de servicios prestados por sujetos no residentes en el país, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y de débito, y cualquier otro medio de pago equivalente.</p>	<p>Las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones a los usuarios de sistemas de tarjetas de crédito, débito y/o compra respecto de las operaciones alcanzadas por el presente régimen. En el caso de que intervengan agrupadores o agregadores de pago, la percepción deberá practicarse por parte del citado intermediario.</p>	<p>Operaciones canceladas con tarjeta de crédito y/o compra: en la fecha de cobro del resumen y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, aun cuando el saldo resultante del mismo se abone en forma parcial. El importe de la “percepción RG (AFIP) 4815” practicada deberá consignarse en el referido documento, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.</p> <p>Operaciones canceladas con tarjeta de débito: en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada. Resultará comprobante justificativo de las percepciones sufridas el extracto o resumen bancario de la cuenta afectada al sistema de tarjeta de débito, cuando estos detallen en forma discriminada e individualizada por operación las sumas percibidas conforme la RG AFIP 4815.</p>	<p>El importe a percibir se determinará aplicando la alícuota del 35% sobre el importe total de cada operación alcanzada.</p>

los agentes de percepción y los sujetos pasibles, los pagos que se efectúen deberán ser afectados en primer término a la percepción correspondiente al “Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)” y, luego, a la percepción correspondiente al presente régimen de percepción de la RG (AFIP) 4815.

<b>Régimen de Percepción - Resolución general (AFIP) 4815</b>			
d) Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo <b>(11)</b> —mayoristas y/o minoristas—, del país.	Las agencias de viajes y turismo -mayoristas o minoristas-, que efectúen el cobro de los servicios.	En la fecha de cobro del servicio contratado, aun cuando el mismo se abone en forma parcial o en cuotas, en cuyo caso el monto de la “percepción RG (AFIP) 4815” deberá ser percibido en su totalidad con el primer pago. El importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en la factura o documento equivalente que se emita por la prestación de servicios efectuada, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas conforme la RG AFIP 4815.	El importe a percibir se determinará aplicando la alícuota del 35% sobre el importe total de cada operación alcanzada.
e) Adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, en la medida en la que para la cancelación de la operación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas <b>(12)</b> correspondientes.	Las empresas de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática, que efectúen el cobro de estos.	En la fecha de cobro del servicio contratado, aun cuando el mismo se abone en forma parcial o en cuotas, en cuyo caso el monto de la percepción deberá ser percibido en su totalidad con el primer pago. El importe de la “percepción RG (AFIP) 4815” practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en la factura o documento equivalente que se emita por la prestación de servicios efectuada, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas conforme la RG AFIP 4815.	El importe a percibir se determinará aplicando la alícuota del 35% sobre el precio, neto de impuestos y tasas de cada operación alcanzada.

#### **IV. Cómputo de las percepciones como pago a cuenta de impuestos**

Las percepciones sufridas por el contribuyente constituyen un *pago a cuenta* impositivo, conforme se indica a continuación:

a) Para los sujetos monotributistas —que no resulten responsables del impuesto a las ganancias—: las percepciones sufridas podrán computarse como pago a cuenta del impuesto *sobre los bienes personales*.

(11) Quedan comprendidas las adquisiciones de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país —contratados a través de empresas del país— cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incisos b) y c) en la medida en que para su cancelación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes.

(12) Ibidem.

b) Para los restantes sujetos: las percepciones sufridas podrán computarse como pago a cuenta del *impuesto a las ganancias*.

Las percepciones sufridas tendrán el carácter de pago a cuenta de los impuestos indicados y serán computables en la declaración jurada del impuesto a las ganancias o, en su caso, del impuesto sobre los bienes personales, correspondientes al período fiscal en el cual fueron practicadas.

Cuando las percepciones sufridas generen saldo a favor en el gravamen, este tendrá el carácter de ingreso directo y podrá ser aplicado para la cancelación de otras obligaciones impositivas, conforme lo establecido por la RG 1658.

Cuando la percepción sea discriminada en un comprobante a nombre de un sujeto no inscripto en la AFIP dicha percepción solo podrá ser computada en la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias por parte del contribuyente que haya efectuado el pago de dichas operaciones, siempre y cuando el sujeto no inscripto se encuentre declarado como carga de familia y solo en la proporción correspondiente. En caso contrario este último podrá solicitar la devolución.

### V. Solicitud de devolución y requisitos

Los sujetos a quienes se les hubieran practicado las percepciones establecidas mediante la RG (AFIP) 4815, que:

- no sean contribuyentes del impuesto a las ganancias, o —en su caso—,
- no sean contribuyentes del impuesto sobre los bienes personales, y que
- se encuentren imposibilitados de computar las percepciones sufridas por la RG (AGIP) 4815:

→ *podrán solicitar la devolución* del gravamen percibido una vez finalizado el año calendario en el cual se efectuó la percepción.

Los sujetos mencionados, a los efectos de solicitar la devolución de las percepciones

sufridas deberán —con carácter previo a efectuar la solicitud de devolución—:

1. contar con Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), y “Clave Fiscal” (13),
2. informar a la AFIP la Clave Bancaria Uniforme (CBU) de su cuenta bancaria.

La solicitud de devolución deberá efectuarse de acuerdo con los términos y condiciones que se publicarán (14) en el sitio web de la AFIP (<http://www.afip.gob.ar>). En todos los casos se deberá disponer del extracto bancario, resumen, liquidación de la tarjeta, comprobante, factura y/o documento equivalente de que se trate, en el cual conste la percepción que se está informando y, en su caso, la fecha del comprobante. Los sujetos podrán visualizar y seleccionar las percepciones que les fueron efectuadas e informadas por los agentes de percepción. En el supuesto de que hubiera percepciones no informadas, el sistema permitirá incorporarlas manualmente, a partir del mes subsiguiente a la fecha en que fueron practicadas (por ejemplo, último día del período correspondiente al extracto bancario, fecha de emisión del resumen y/o liquidación de la tarjeta, fecha del comprobante, factura y/o documento equivalente).

*Aprobación.* En caso de aprobación de la solicitud de devolución, el monto que se disponga será transferido para su acreditación en la cuenta bancaria cuya CBU hubiera sido previamente informada por parte del sujeto responsable.

*Rechazo.* En caso de rechazo, la AFIP procederá a notificarle la situación mediante alguno de los medios de notificación pre-

(13) A los efectos de la tramitación tanto de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) como de la “Clave Fiscal”, los sujetos interesados, a los efectos de ser atendidos en las Dependencias de la AFIP, deberán solicitar un “Turno Web”, a través del “Sistema de Gestión de Atención Institucional” disponible en el sitio “web”.

(14) A la fecha de confección del presente trabajo el mismo no se encontraba publicado.

vistos (15), y la comunicación de rechazo contendrá, —entre otros—, los siguientes datos:

a) Apellido y nombres del solicitante.

b) Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y domicilio del solicitante.

c) Monto solicitado que se rechaza y fundamentos del rechazo.

*Vía Recursiva.* El rechazo podrá ser recurrido por la vía administrativa mediante el “Recurso de apelación ante el Director General”, en cuyo caso los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 días de notificado el mismo, el recurso de apelación fundado por ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido (16).

## VI. Sujetos no alcanzados

No se encuentran alcanzados por el presente régimen de percepción:

a) la Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de la Seguridad Social;

b) las Empresas y Sociedades del Estado que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias;

(15) Establecidos en el art. 100 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

(16) Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto. El acto administrativo emanado del Director General se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el art. 23 de la Ley 19.549.

c) toda otra entidad de titularidad exclusiva del Estado Nacional, y sus equivalentes en los Estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios.

## VII. Operaciones no alcanzadas

No se encuentran sujetas al presente régimen de percepción las siguientes operaciones:

a) los gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en cualquier formato, utilización de plataformas educativas y *software* con fines educativos;

b) Los gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito del Estado nacional, Estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios, así como las universidades e instituciones integrantes del sistema universitario argentino;

c) la adquisición en el exterior de materiales de equipamiento y demás bienes destinados a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población por parte de las entidades reconocidas en la ley 25.054.

## VIII. Vigencia

El presente régimen de percepción rige a partir del día 16 de septiembre de 2020, y resulta de aplicación sobre las operaciones efectuadas desde el mismo día de su vigencia.

## IX. Ingreso de las percepciones practicadas

Las percepciones practicadas se declararán en la forma, plazos y condiciones establecidas para el Sistema de Control de Retenciones SICORE (17).

(17) Conforme lo previsto mediante la RG 2233 sus modificatorias y complementarias.

A dichos efectos, los agentes de percepción deberán informar —respecto de cada sujeto pasible—:

- En el caso de las operaciones comprendidas en los incs. b) y c) del cuadro del título III:
- CUIT, CUIL o Clave de Identificación (CDI), según corresponda;
- importe total percibido en el período comprendido en cada resumen o liquidación de la tarjeta correspondiente, debiendo constar dicho total en el citado comprobante, cuando se trate de tarjeta de crédito y/o compra; o
- el importe total percibido por cada mes calendario, debiendo constar dicho total en el extracto bancario respectivo, indicando como fecha de la percepción el último día del mes a informar, cuando se trate de tarjeta de débito.
- De tratarse de las operaciones comprendidas en los incs. a), d) y e) del cuadro del título III:
- CUIT, CUIL o Clave de Identificación (CDI), según corresponda;
- importe total percibido en el mes;

Los agentes de percepción, a los efectos de informar las percepciones efectuadas, utilizarán los códigos que, para cada caso, se detallan a continuación:

<b>Código de impuesto</b>	<b>Código de régimen</b>	<b>Denominación</b>
219	591	Ley 27.541 – art. 35 – inc. a) – Sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)
217	592	Ley 27.541 – art. 35 – inc. a) – Demás sujetos
219	593	Ley 27.541 – art. 35 – inc. b) – Sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)
217	594	Ley 27.541 – art. 35 – inc. b) – Demás sujetos
219	595	Ley 27.541 – art. 35 – inc. c) – Sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)
217	596	Ley 27.541 – art. 35 – inc. c) – Demás sujetos
219	597	Ley 27.541 – art. 35 – inc. d) – Sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)
217	598	Ley 27.541 – art. 35 – inc. d) – Demás sujetos
219	599	Ley 27.541 – art. 35 – inc. e) – Sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)
217	600	Ley 27.541 – art. 35 – inc. e) – Demás sujetos

# Los recurrentes blanqueos y moratorias atentan contra la conciencia tributaria de la sociedad

Marcos González (\*)

*En el artículo se realiza un breve repaso sobre las normas que instauraron tanto blanqueo de capitales como moratorias de impuestos a nivel nacional, para luego analizar cómo su implementación recurrente acarrearía efectos negativos a largo plazo en la recaudación, por ser una influencia perjudicial en la conciencia tributaria de los contribuyentes, promoviendo el incumplimiento de las obligaciones.*

## I. Introducción

Hace unos días, un reconocido tributarista, del cual me reservo su identidad, me dijo en una extensa comunicación telefónica, que el principal problema de Argentina era que cada uno o dos años el gobierno de turno sancionaba una ley de moratoria o de blanqueo de capitales.

Si bien debo confesar que no era la primera vez que escuchaba esa frase, la realidad es que nunca le había prestado la atención que se merece.

Es por ello por lo que en este artículo trataré de buscar el justificativo que mejor se adapte a esta afirmación, a la cual anticipo que adhiero completamente.

Para ello, en primer lugar, haré un breve repaso sobre las normas que instauraron tanto blanqueo de capitales como moratorias de impuestos a nivel nacional, para

luego adentrarme en el análisis de cómo su implementación recurrente acarrearía efectos negativos a largo plazo en la recaudación, por ser una influencia perjudicial en la conciencia tributaria de los contribuyentes, promoviendo el incumplimiento de las obligaciones.

## II. Los blanqueos de capitales en la historia democrática del país

Desde la vuelta a la democracia en 1983, casi todos los presidentes —a excepción del presidente provisional Eduardo Duhalde, Néstor Kirchner y (por ahora) Alberto Fernández— han impulsado la implementación de blanqueos de capitales con el objetivo de mitigar la constante fuga de capitales y la merma en la recaudación producto de las crisis económicas que han tenido que enfrentar.

Así, hubo 6 blanqueos desde el año 1987, aunque fueron 3 en el período 2008-2016. Las normas que los distintos gobiernos han implementado fueron las siguientes:

---

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

<b>Presidente</b>	<b>Norma</b>	<b>Fecha de publicación</b>	<b>Denominación del Régimen de Blanqueo</b>
Raúl Alfonsín	Ley 23.495, Título I	11/03/1987	Régimen de normalización tributaria, condonación de sanciones y remisión de intereses
Carlos Menem	Ley 24073, Título III	13/04/1992	Exteriorización de la tenencia de la moneda extranjera, divisas y demás bienes en el exterior
Fernando de la Rúa	DNU 1387/01	02/11/2001	Saneamiento y capitalización del sector privado
Cristina Kirchner	Ley 26476, Título III	24/12/2008	Exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior
Cristina Kirchner	Ley 26860	03/06/2013	Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior
Mauricio Macri	Ley 27260, Libro II, Título II	22/07/2016	Régimen de sinceramiento fiscal

Es interesante ver cómo la palabra “blanqueo” no se menciona ni en la denominación ni en el texto de ningún artículo de estas estas normas legales, pues se prefiere siempre asignarle palabras propias del tecnicismo fiscal que puedan maquillar la verdadera naturaleza de su implementación: el otorgamiento de una amnistía a personas que delinquen leyes tributarias.

Y con el fin de hacerlas más atractivas ante la opinión pública, y que las aceptemos como decisiones política y económicamente correctas, se les atribuye siempre un destino noble a lo recaudado por los blanqueos: En el de 1987 el destino era la creación de un fondo para el mejoramiento de la infraestructura social. El de 1992 tenía como propósito incentivar el depósito de los fondos blanqueados en una cuenta del Banco Nación (por un lapso no inferior a 180 días) para otorgar préstamos a la actividad productiva. El del 2001 eximía de todos los impuestos nacionales a los incrementos patrimoniales no declarados si se destinaban a la compra de acciones para fortalecer el mercado de capitales. El de 2008 tenía como fin principal repatriar fondos no declarados en el exterior incentivando la compra de títulos públicos y las inversiones industriales, inmobiliarias o agropecuarias. El de 2013 fue prorrogado 9 veces hasta el 31/12/2015 con el propósito de repatriar capitales para la compra de títulos públicos (Cedin y Baade) para promover en el país inversiones inmobiliarias y energéticas vía YPF. Y en el del 2016 el justificativo fue destinar los fondos recaudados a la Reparación Histórica de los haberes de los jubilados.

Si hablamos en términos de recaudación, el de Menem recaudó el equivalente a 2% de la recaudación total de los ejercicios 1992-1994. Con respecto a los dos implementados por el gobierno de CFK, en el primero se blanquearon fondos por USD 4.700 millones (el 96% ya existentes en el país) y se recaudó USD 280 millones; y en el segundo, de los USD 4.000 millones que se habían propuesto conseguir, apenas lograron captarse USD 2.022 millones en Cedin y USD 349 millones en Baade. El de Macri tuvo una recaudación récord de USD 6.800 millones, pero muy lejos de los USD 20.000 millones que el gobierno esperaba recaudar.

### III. Las moratorias impositivas de los últimos 20 años

Primero, es importante aclarar la diferencia que existe entre los planes de pago y las moratorias. Los primeros son una mera modalidad de pago en la que la Administración financia la deuda fiscal de los contribuyentes en cuotas para facilitar su cancelación sin que esto signifique una condonación de ningún tipo. La moratoria, por el contrario, implica siempre un beneficio extra al prorrateo del pago de una deuda, ya sea una condonación, eximición o reducción de intereses y/o multas.

Como planes de pago podemos mencionar, a modo de ejemplo: el RAF (Régimen de Asistencia Financiera) instaurado por la RG 1276/2002, el RAFA (Régimen de Asistencia Financiera Ampliada) de la RG 1678/2004, el plan para obligaciones impositivas, previsionales y aduaneras de las RG 1966/2005, 2774/2010, 3451/2013, 3756/2015, etc. Y de los actualmente vigentes, podemos nombrar al plan para la cancelación de las contribuciones patronales de la RG 4734/2020, el de la refinanciación de planes caducos de la RG 4718/20, el plan de pagos permanentes de la RG 4268/2018, el de Ganancias y Bienes Personales de la RG 4057/2017, el del monotributo de la RG 4166/2017 y el plan para la producción de peras y manzanas de la RG 4260/2017.

Los planes de pago sirven como herramienta de recaudación para el Estado, sin resignar recursos y permitiendo el crecimiento de los contribuyentes ya que permite prorratear el pago de una deuda fiscal, a tasas generalmente más convenientes que las del mercado y con la posibilidad de evitar futuras sanciones por fiscalizaciones y determinaciones de oficio, y costos extras en procesos de ejecuciones fiscales.

Por el contrario, las moratorias implican siempre la resignación de recursos por parte del Estado, ya que conllevan implícito la condonación o reducción de intereses y/o multas, y hasta en algunos casos se ha llegado a condonar parte del impuesto adeudado.

Debemos tener en cuenta que al implementar una moratoria se generan dos efectos positivos importantes en el Organismo Fiscal. Primero: la deuda que el contribuyente regulariza voluntariamente allanándose a su discusión administrativa y judicial, le permitirá recaudar obligaciones que quizás de otra manera el contribuyente podría no lograr cancelarla. Además, si bien podría llevarle más tiempo recaudar el total, se evitaría realizar un procedimiento de fiscalización y determinación de oficio que podría generar más gastos, con la posibilidad de que el contribuyente se convierta en incobrable. Segundo: el acogimiento de deuda en planes de pago y moratorias es causal de interrupción de la prescripción atento que se trata de reconocimiento de deuda, otorgándole a la Administración un mayor plazo para poder reclamar los saldos adeudados.

Durante las últimas 2 décadas, un total de 7 moratorias fueron dictadas a nivel nacional:

- Dec. 93/2000 (BO 27/01/2000) para obligaciones impositivas y de la seguridad social vencidas, o infracciones cometidas al 31/10/1999 inclusive.

- Dec. 1384/2001 (BO 02/11/2001) para obligaciones vencidas o infracciones cometidas al 30/09/2001 inclusive.

- Dec. 338/2002 (BO 20/02/2002) para obligaciones vencidas entre el 01/10/2001 y el 31/01/2002 excluyendo los intereses derivados de los aportes y contribuciones de obras sociales y ART, y las multas firmes y las obligaciones e infracciones vinculadas con regímenes promocionales.

En este punto hay que recordar que, en el año 2002, a través de la ley 25.678, se modifica la Ley de Procedimiento Tributario 11.683, prohibiendo al Poder Ejecutivo la posibilidad de establecer moratorias que impliquen la eximición total o parcial del capital, intereses, multas y cualquier otra sanción por infracciones tributarias, con excepción de los regímenes de presentación espontánea del art. 113.

- Ley 26.476 (BO 24/12/2008). La misma ley que instauró el primer blanqueo del gobierno de CFK, en su Título I había establecido un Régimen de regularización de impuestos y recursos de la seguridad social (excepto obras sociales) para obligaciones vencidas o infracciones cometidas al 31/12/2007.

- Ley 27.260 (BO 22/07/2016). La misma ley de blanqueo que implementó el gobierno de Macri, en su Libro II Título II estableció un Régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras vencidas al 31/05/2016.

- Ley 27.541 (BO 23/12/2019 y aún vigente) contiene en su Título IV Capítulo I en Régimen de regularización para sujetos mipymes de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras vencidas al 30/11/2019.

- Ley 27.562 (BO 26/08/2020) que, si bien técnicamente no se trata de una nueva moratoria sino de una modificación de la anterior ley 27.541, lo cierto es que amplía el universo subjetivo, objetivo y temporal alcanzando a las obligaciones vencidas al 31/07/2020 e infracciones relacionadas con dichas obligaciones.

Podemos observar cómo durante el período de crisis 2000-2002 las moratorias se presentan en espacios de poco tiempo, apenas un poco menos de 2 años separan al dec. 93/2000 del dec. 338/2002 dejando en el medio al dec. 1384/2001.

Después de este período, comienzan a instaurarse varios planes de pago generales y específicos para determinadas actividades. Esta modalidad, que no resigna recaudación de multas e intereses, permitió el crecimiento de los contribuyentes y acompañó la recuperación económica paulatina que tuvo el país en el período 2003-2008.

Siete años después, en 2008, se crea por ley una nueva moratoria como medida preventiva ante la crisis mundial que se había desatado en 2007 en EE. UU. y que podía llegar a afectar la economía de nuestro país.

La del 2016 fue la primera que contempló beneficios a los contribuyentes cumplidores, marcando un precedente en este sentido, que se repitió en la última sancionada en agosto, a pedido de la oposición.

Las últimas 2 tuvieron como justificativo las crisis económicas de los últimos dos años y la causada por la pandemia del COVID-19 respectivamente.

Como vemos, las moratorias van respondiendo a las necesidades del momento histórico y cada presidente tiene un promedio estimado de una por mandato.

#### IV. La conciencia tributaria de la sociedad

Muchas han sido las definiciones que se han trazado alrededor de este concepto, pero la que mejor se adecúa a lo que aquí estamos analizando, fue la realizada por el catedrático peruano Dr. Mario Alva Matteucci en el año 1995 (1), el cual entendió a la conciencia tributaria como la "interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una

(1) MATTEUCCI, Mario A., "La definición de conciencia tributaria y los mecanismos para crearla" - Artículo publicado en la Revista "Análisis Tributario" en julio de 1995, Volumen VIII N.º 90, ps. 37 y 38.

manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados”.

De esta definición, podemos diferenciar tres elementos que la constituyen:

El primero, es la interiorización de los deberes tributarios. Esto significa que los contribuyentes de manera progresiva busquen conocer de antemano qué conductas deben realizar y cuáles no por estar prohibidas en el sistema tributario. Aquí es donde se percibe el factor de riesgo, es decir los contribuyentes observan que es mejor cumplir que faltar a la norma y atenerse a las consecuencias futuras derivadas del incumplimiento.

El segundo, consiste en cumplir de manera voluntaria, que se refiere a que los contribuyentes deben, sin necesidad de coacción, verificar cada una de las obligaciones tributarias que les impone la ley. Lo importante aquí es que el contribuyente, en ejercicio de sus facultades, tenga el deseo de cumplir sus obligaciones sin intervención del poder coactivo del Organismo Fiscal.

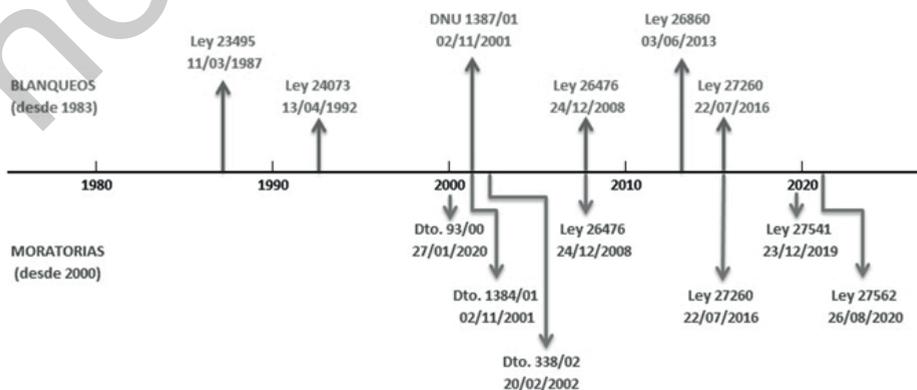
Y el tercero, es que el cumplir en tiempo y forma acarreará un beneficio común para la sociedad. Se refiere al discernimiento que toda persona que vive en comunidad debe tener en cuanto a que los impuestos que percibe el Estado sirven para solventar la infraestructura y los servicios públicos que utilizan todas las personas que habitan en ella. Por lo tanto, el hecho de pagarlos en tiempo y forma redundará finalmente en un mejor funcionamiento de aquellos servicios dirigidos a la sociedad en general.

Sin lugar a duda que la recaudación de los impuestos depende, en gran medida, de esta conciencia tributaria de la sociedad que los paga.

## V. Conclusiones

Sin dudas, uno de los efectos negativos más importantes que genera la implementación recurrente de este tipo de medidas, es la desigualdad manifiesta que se crea entre los contribuyentes cumplidores y aquellos que especulan con su futura puesta en marcha. Los contribuyentes saben que tarde o temprano el Estado emitirá una nueva moratoria o blanqueo que les permitirá regularizar su situación fiscal, lo que permite especular con el incumplimiento para aguardar los beneficios y facilidades que pueden otorgar estos regímenes.

Esta línea de tiempo nos ayudará a entender mejor la recurrencia de las medidas:



Con las moratorias, el Estado resigna el ingreso de multas e intereses en pos de la regularización del capital adeudado por contribuyentes que especulan con la implementación cíclica de este tipo de herramientas, mientras que contribuyentes que cumplen sus obligaciones se ven sometidos a la rigurosidad de las normas tributarias.

Con los blanqueos, el Estado puede no solo incorporar al mercado formal los fondos y las actividades comerciales no registradas, sino que además puede ser vía de acceso de capitales provenientes de actividades ilícitas que utilicen esta herramienta para el lavado de dinero u otros delitos financieros.

Así las cosas, cabe preguntarse cuán beneficiosos son estos procesos para las partes. Sin dudas que ambas herramientas traen ventajas de corto plazo tanto para el fisco como para los contribuyentes, ya que hay un ingreso extraordinario de fondos y los incumplidores pagan la deuda con importante descuentos y condonación de sanciones. Sin embargo, la implementación

recurrente de este tipo de medidas afecta negativamente la recaudación pública a largo plazo por ser una influencia perjudicial en la conducta de los contribuyentes ante los impuestos.

Para finalizar, me gustaría citar las palabras del Camarista Dr. Juan Carlos Caffera, a la hora de emitir sentencia en la causa "Isola, Carlos A." del 07/07/2006 —CCont. Adm. 1ª Nom. Prov. de Cba.—: "Resultaría saludable que en este país comenzara a considerarse la situación de quien, aunque tardíamente, cumple de manera voluntaria con sus obligaciones tributarias, brindándole un tratamiento que, al menos, no sea más perjudicial del que se asigna a los que se encuentran en situación más comprometida. Si se persiste en anteriores esquemas que terminan privilegiando a los más recalcitrantes incumplidores y castigando a los que demuestran una más adecuada conducta fiscal, se estará perdiendo una ocasión propicia para lograr el oportuno ingreso de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado".

# El trabajo desde casa y la deducción de gastos de equipamiento

Diego S. Mastragostino (\*)

*Debido al contexto actual de aislamiento y distanciamiento social preventivo y obligatorio como consecuencia de la pandemia de COVID-19, gran cantidad de trabajadores se encuentran desarrollando sus tareas laborales bajo la modalidad home office. Por tal motivo, en el trabajo se analiza el tratamiento que recibe la deducción vinculada a los gastos por la adquisición de indumentaria y/o equipamiento necesario para el desarrollo de sus funciones desde el hogar.*

## I. Introducción

La RG 4003 (1) establece un régimen de retención del impuesto a las ganancias que alcanza a los empleados en relación de dependencia. La mencionada resolución prevé que los sujetos pasibles de retención deberán informar a sus empleadores, a través de la página web de AFIP y mediante transferencia electrónica de datos del formulario de declaración jurada F. 572 Web a través del servicio “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador”, el detalle de sus cargas de familia, las deducciones computables, los pagos a cuenta del impuesto, entre otros conceptos.

Debido al contexto actual de aislamiento y distanciamiento social preventivo y obligatorio como consecuencia de la pandemia de COVID-19, gran cantidad de trabajadores se encuentran desarrollando sus tareas laborales desde sus domicilios bajo la modalidad *home office*. Por tal motivo, nos parece oportuno analizar el tratamiento que recibe la deducción vinculada a los gastos por la adquisición de indumentaria y/o equipamiento necesario para el desarrollo de sus funciones desde el hogar.

## II. Normas particulares de aplicación

El art. 111 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG) establece que determinados beneficios sociales otorgados por el empleador a sus trabajadores se encuentran alcanzados por el tributo en cabeza de estos últimos. Sin embargo, excluye expresamente de dichas disposiciones y, por lo tanto, no se encuentra gravada por el impuesto a las ganancias la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

En concordancia con lo indicado en el párrafo anterior, el inc. q) del apart. D del Anexo II de la RG 4003 contempla la deducción de “[g]astos realizados por la adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo con carácter obligatorio y que, debiendo ser provistos por el empleador, hubieran sido adquiridos por el empleado en virtud de los usos y costumbres de la actividad en cuestión, y cuyos costos no fueron reintegrados” (2). En consecuencia, los empleados que tengan a su cargo la adquisición de tales elementos sin que los gastos sean reintegrados por sus empleadores, deberán informar en el F. 572 Web “SiRADIG - Trabajador” los datos vinculados a los mismos (número de factura,

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

(1) BO 03/03/2017.

(2) Inciso incorporado por la RG 4396 (BO 03/01/2019).

CUIT del proveedor, importe, etc.) a efectos de que sean deducidos al momento de determinar la retención del impuesto a las ganancias por parte de sus empleadores. Es dable destacar que esta deducción no tiene tope y será computada en el mes en que sea informada.

En síntesis, para que proceda la deducción bajo análisis se deben cumplir tres requisitos con relación a los bienes y/o servicios adquiridos: 1) que sean de uso exclusivo en el lugar de trabajo, 2) que hayan sido adquiridos por los trabajadores; 3) que los costos no sean reintegrados por el empleador.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que la RG 4003 indica expresamente cuáles son las deducciones que pueden ser declaradas en el SiRADIG. Es decir, independientemente de que el empleado haya realizado gastos deducibles por haber sido efectuados para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, si el mismo no está contemplado en la citada resolución no podrá informárselo a su empleador. Atento a esto, para usufructuar tal deducción deberá presentar su declaración jurada de ganancias conforme las normas generales. Esta situación probablemente genere saldos a favor del contribuyente.

### III. Alcance de la deducción

Resulta necesario delimitar el alcance de la deducción de los gastos vinculados a la adquisición de indumentaria y equipamiento por parte de los trabajadores en relación de dependencia. A tal efecto, se considera prudente analizar cada uno de ellos por separado.

#### III.1. Gastos por adquisición de indumentaria

Del art. 111 de la LIG se desprende claramente que el legislador ha pretendido dejar afuera del alcance del impuesto a la provisión de indumentaria para uso exclusivo en el lugar de trabajo. Por otra parte, el régimen de retención del impuesto a las ganancias prevé que la deducción de gastos de indumentaria a cargo del empleado será

procedente en la medida que la misma sea de “uso exclusivo en el lugar de trabajo con carácter obligatorio” y que el costo no haya sido reintegrado por el empleador.

Consecuentemente, el Fisco ha manifestado (3) que, a los fines de tal deducción, la indumentaria debe haber sido concebida para el uso exclusivo en el lugar de trabajo, pudiendo ello deberse a sus características propias (indumentaria de seguridad, por ejemplo) o por elementos distintivos que posea (logos, inscripciones, etc.). Esto quiere decir que no resulta extensivo a aquella vestimenta destinada a ser usada indistintamente dentro y fuera del ámbito laboral. Adicionalmente, la AFIP cita una actuación de la Dirección de Asesoría Técnica en la que se dijo que el art. 100 (actual art. 111) de la ley del impuesto “... pretende no afectar la renta de los dependientes ante una situación que deriva de la decisión de los empleadores de establecer la obligatoriedad del uso de determinada vestimenta en virtud de las características de su propia actividad, no resultando de su provisión por parte de aquellos un beneficio personal para el trabajador, ya que tales prendas son para uso exclusivo en el lugar de trabajo”. Además, la mencionada Dirección agregó que “... considerando que el uso del uniforme (...) es de carácter obligatorio y que se trata de prendas que no generan dudas respecto de su afectación en forma exclusiva a la actividad generadora de las rentas gravadas (...) la deducción de los gastos para la adquisición de uniformes que soporta dicho personal resulta procedente siempre que no les sean reintegrados”.

De lo expuesto, se puede concluir que la deducción de indumentaria (4) prevista en el régimen de retención regulado por la RG

(3) Acta Nro. 16. Espacio de Diálogo. AFIP - Cámaras Empresariales. (04/04/2019). Recuperado de: <https://www.afip.gov.ar/EspaciosdeDialogoInstitucional/documentos/Acta-16-Espacio-de-Dialogo-AFIP-Camaras-Empresariales-04-04.pdf>.

(4) En lo que respecta a las personas humanas que desarrollan sus labores profesionales de manera independiente, la jurisprudencia aceptó la deducción de ropa de trabajo (trajes, por ejemplo) a la hora de determinar

4003 es restrictiva y se circunscribe a aquella vestimenta de uso exclusivo en el lugar de trabajo y que indudablemente no será utilizada fuera del ámbito laboral.

### III.2. Gastos por adquisición de equipamiento

Tal como hemos indicado precedentemente tanto la indumentaria como el equipamiento provisto por el empleador a sus empleados, para uso exclusivo en el lugar de trabajo no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias. Adicionalmente, si los gastos son soportados por los dependientes y no son reintegrados podrá ser deducidos a efectos de sufrir una menor retención del tributo, con el alcance previsto en la RG 4003.

Sin embargo, con respecto a los gastos por adquisición de equipamientos nos encontramos ante una situación excepcional que merecería un trato particular. Nos referimos al trabajo *home office*, el que como consecuencia de la cuarentena se ha generalizado e implicó que muchos trabajadores hayan tenido que adquirir computadoras, impresoras, mobiliario, etc. También que hayan tenido que afrontar otros gastos vinculados con sus labores, tales como servicios de internet, telefonía, librería, entre otros.

Habitualmente los equipos, bienes y servicios mencionados son provistos por el empleador en el propio lugar de trabajo; pero en el contexto actual son los empleados los que han tenido que soportar algunos de los gastos mencionados y, en muchos casos, sin que sean reintegrados por sus empleadores. Atento a esto, resulta necesario analizar la procedencia de la deducción de estos en el marco de la RG 4003.

A esta altura pareciera razonable que pueda deducirse el gasto relacionado con la adquisición de un bien mueble (impresora, por ejemplo). De todos modos, vale la pena preguntarnos si bajo el mismo criterio podría incluirse dentro de los gastos de

equipamiento aquellos relacionados con los servicios de internet y telefonía o los insumos de librería. Atento a esto, creemos oportuno tener en cuenta el significado del término “equipamiento”, el que es definido de la siguiente manera:

“1. m. Acción y resultado de equipar: equipamiento necesario para la carrera.

“2. Conjunto de instalaciones y servicios necesarios para una actividad determinada en industrias, urbanizaciones, ejércitos, etc.: el equipamiento de este barrio tiene muchas deficiencias” (5).

Por otra parte, el término equipar es definido como: “Proveer a alguien de las cosas necesarias para un uso particular: equipar a los niños para el colegio” (6).

En consecuencia, parece razonable interpretar que el término “equipamiento” se refiere a todo lo que el trabajador necesita para desarrollar sus tareas. Es decir, no solo se vincula a los bienes (impresora, p. ej.) sino también a los servicios (v.gr. Internet). Es más, es sabido que disponer de una computadora de “última generación” sin un servicio de internet que permita acceder a los servidores de las compañías, es lo mismo que no tenerla. Sin perjuicio de ello, no debe perderse de vista que la AFIP podría tener una interpretación restrictiva y, por lo tanto, no aceptar tales deducciones.

Adicionalmente, existe otro punto que podría estar en discusión y es el requisito de “uso exclusivo en el lugar de trabajo”. El contexto actual impidió y, en muchos casos, aún impide asistir a las oficinas, por lo que hoy nuestros hogares se han transformado en el lugar de trabajo. Esto hace que los bienes y servicio utilizados en el *home office* —naturalmente— no sean de uso exclusivo en el lugar de trabajo, lo que trae consigo un tema adicional que es el de la

(5) Equipamiento. (s.f). En Word Reference. Recuperado de <https://www.wordreference.com/definicion/equipamiento>.

(6) Equipar. (s.f). En Word Reference. Recuperado de <https://www.wordreference.com/definicion/equipar>.

el impuesto a las ganancias. Un antecedente reciente es TFN, sala D, "Táuil Juan Manuel s/ recurso de apelación".

vinculación del gasto de equipamiento con la actividad gravada. Por lo tanto, resulta de interés recordar tres artículos de la LIG que se relacionan con la deducción bajo análisis:

a) El art. 23 prevé que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma dispone.

b) Por su parte, el art. 83 prevé que los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.

c) Adicionalmente el inc. a) del art. 92 considera no deducibles a los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia.

Por otra parte, resulta oportuno recordar lo manifestado por el Dr. Jorge Federico Alemany en la causa Ruiz Guñazú: “cabe señalar que el carácter 'personal' del gasto se refiere a la finalidad con que ha sido realizado y, por tanto, revisten ese carácter los destinados al sustento o la subsistencia del contribuyente o los gastos que no guarden ninguna vinculación razonable con el ejercicio de la actividad profesional u oficio del interesado (...), y que constituye la fuente de su renta. Es decir, los gastos realizados para satisfacer una necesidad o disfrute de la persona, antes que en razón de la actividad generadora de las ganancias” (7).

(7) CNACAF, sala V, 11/08/2012, "Ruiz Guñazú, María Magdalena (T. F. 21959-I) y acum. c. DGI", cita online: AR/JUR/51715/2012.

Debido a que los gastos por adquisición de equipamiento —en sentido amplio— realizados durante la cuarentena y utilizados en el hogar pueden vincularse con el desarrollo de tareas laborales y de otra índole (p. ej., esparcimiento y educación), resulta necesario tener en cuenta las normas generales sobre deducción de gastos y el antecedente jurisprudencial señalado precedentemente. En consecuencia, a efectos de definir la cuantía de la deducción se podría realizar un prorrateo razonable entre el tiempo de uso de los bienes y servicio con fines personales y el destinado a la realización de tareas encomendadas por el empleador.

#### IV. Otros aspectos de interés

##### IV.1. Campañas de inducción de AFIP

Resulta interesante recordar que el Fisco a comienzos de este año ha realizado una campaña de inducción vinculada a las deducciones bajo análisis. Tal es así, que el Organismo envió notificaciones al domicilio fiscal electrónico de los trabajadores indicando posibles inconsistencias en la carga del F. 572 Web respecto de las deducciones relacionadas con gastos por la adquisición de indumentaria y equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo con carácter obligatorio y no provistos por el empleador.

“En la intimación la AFIP señala que las causas podrían obedecer a las siguientes situaciones:

“1. El monto informado no se condice con tu nivel de ingresos;

“2. La actividad realizada por tu/s empleador/es no requeriría *a priori* el uso de indumentaria y/o equipamiento exclusivo en el lugar de trabajo;

“3. El total por vos informado supera la media obtenida, con base en los datos ingresados por los trabajadores que declararon erogaciones relacionadas con esta deducción;

“4. El proveedor al cual le adquiriste los bienes no tiene declarada ante este Organismo una actividad que denote la provi-

sión de los conceptos que dan origen a este ítem deducible” (8).

Sería esperable que la AFIP tenga en cuenta la situación excepcional que generó el aislamiento y distanciamiento preventivo y obligatorio a efectos de ponderar la procedencia de las deducciones por indumentaria y equipamiento por parte de los trabajadores en relación de dependencia en el marco de la RG 4003.

#### IV.2. Responsabilidad de los empleadores

Es probable que gran cantidad de empleados incorporen los gastos de “equipamiento” en el F 572 web por primera vez debido a la situación sanitaria que derivó en el *home office*. Por lo tanto, podríamos preguntarnos si los empleadores deben realizar un análisis de razonabilidad de las deducciones informadas por los trabajadores bajo el concepto “gastos de adquisición de indumentaria y equipo” y si les puede caber alguna responsabilidad como agentes de retención del impuesto a las ganancias (RG 4003) por considerar dichos gastos en la determinación de la retención.

A efectos de dar respuesta al interrogante mencionado, apelamos al Acta 25 (9) del Espacio de Diálogo Institucional de AFIP. En dicha oportunidad, respecto a la deducción de aportes a “Cajas Provinciales o Municipales de Previsión para Profesionales”, se consultó al Fisco lo siguiente:

“a) ¿El empleador puede impugnar el mencionado gasto o debe indefectiblemente computar lo declarado en el formulario 572 Web por su carácter de Declaración Jurada del empleado?

(8) “Ganancias sobre sueldos: ¿Por qué la AFIP envía intimaciones por deducción de gastos por indumentaria y equipamiento laboral?”, Errepar del 14/02/2020 [Mensaje en un blog], recuperado de <https://blog.errepar.com/ganancias-sueldos-afip/>.

(9) Acta Nro. 25. Espacio de Diálogo AFIP - Profesionales en Ciencias Económicas (05/07/2018). Recuperado de: [https://www.afip.gob.ar/EspaciosdeDialogoInstitucional/documentos/Acta25\\_EspaciodeDialogoAFIP\\_Profesionales\\_05\\_07.pdf](https://www.afip.gob.ar/EspaciosdeDialogoInstitucional/documentos/Acta25_EspaciodeDialogoAFIP_Profesionales_05_07.pdf).

“b) Cuál es la contingencia o responsabilidad para el empleador desde el punto de vista impositivo y laboral según sea el caso (lo computa o lo impugna), ello pues el empleado se puede sentir perjudicado por el no cómputo de la deducción informada en carácter de DDJJ por él pues percibirá un menor sueldo neto”.

La AFIP indicó que “[n]o surge de los arts. 19 y siguientes —OBLIGACIONES DEL AGENTE DE RETENCIÓN— de la RG. 4003 (AFIP) que el empleador deba hacer un análisis de razonabilidad respecto de los importes declarados por el empleado.

“Por lo tanto, en principio y no existiendo connivencia entre las partes, no habrá responsabilidad por parte del empleador”.

#### V. Palabras finales

Es sabido que las normas de aislamiento y distanciamiento obligatorio derivaron en la generalización del trabajo bajo la modalidad *home office*. Esto implicó, necesariamente, que un gran número empleados realicen gastos extraordinarios y/o no habituales vinculados con el desarrollo de sus tareas laborales sin que los mismos sean reintegrados por sus empleadores. Teniendo en cuenta esta situación excepcional, entendemos que los empleados pueden deducir los gastos por la adquisición de equipamiento —bienes y servicios— bajo las normas de la RG 4003 en una cuantía razonable y en la medida que puedan demostrar la afectación de tales gastos con la obtención de la ganancia gravada. El cómputo de esta deducción permitiría que las retenciones del impuesto a las ganancias por el trabajo realizado en relación de dependencia resulten menores y, de este modo, se evitaría que los trabajadores deban presentar una declaración jurada determinativa del impuesto a las ganancias a efectos de exteriorizar las mismas, lo que provocaría indefectiblemente la generación de un saldo a favor y, en algunos casos, la posterior solicitud de devolución de dicho saldo.

# Inicio de actividades en el Régimen Simplificado

Adalberto R. Dalmasio (\*)

*En el artículo se explican situaciones sobre el inicio de actividades para el caso del contribuyente monotributista.*

## I. Introducción

El art. 12 del Anexo de la ley establece que, en el caso de inicio de actividades, el pequeño contribuyente que opte por adherir al Régimen Simplificado deberá encuadrarse en la categoría que le corresponda de conformidad con la magnitud física referida a la superficie que tenga afectada a la actividad y, en su caso, al monto pactado en el contrato de alquiler respectivo. De no contar con tales referencias se categorizará inicialmente mediante una estimación razonable.

Transcurridos 6 meses, deberá proceder a anualizar los ingresos brutos obtenidos, la energía eléctrica consumida y los alquileres devengados en dicho período, a efectos de confirmar su categorización o determinar su recategorización o exclusión del régimen, de acuerdo con las cifras obtenidas, debiendo, en su caso, ingresar el importe mensual correspondiente a su nueva categoría a partir del segundo mes siguiente al del último mes del período indicado.

De esta manera comprobamos que el impuesto integrado mensual ingresado durante los primeros seis meses queda firme, es decir, no debe recalcularse.

Por su parte, el art. 15 del decreto reglamentario dispone que la citada anualización se efectuará cuando la finalización del

período de 6 meses coincida con la finalización del período semestral calendario completo en que corresponde la recategorización. De no resultar tal coincidencia, se mantendrá la categorización inicial hasta el momento de la primera recategorización.

Cuando de la proyección anual señalada precedentemente, surja que el sujeto queda excluido del régimen, por haberse superado los límites máximos aplicables conforme la actividad que desarrolla, el pequeño contribuyente permanecerá dentro del Régimen Simplificado, debiendo encuadrarse —hasta la próxima recategorización semestral—, en la última categoría que corresponda a su actividad (H o K, según el caso).

Es decir, como la anualización de los ingresos brutos obtenidos, la energía eléctrica consumida y los alquileres devengados, se basan en proyecciones, en meras estimaciones, el decreto reglamentario decidió no excluir del régimen simplificado a los pequeños contribuyentes y mantenerlos en la última categoría según la actividad que desarrollen, a la espera de contar con datos que verifiquen fehacientemente la causal de exclusión del régimen en función de parámetros reales.

El art. 17 del Anexo de la ley establece que, en el caso de inicio de actividades, los sujetos podrán adherir al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes con efecto a partir del mes de adhesión, inclusive.

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

A tal fin, deberán ingresar el impuesto integrado y, en su caso, las cotizaciones previsionales fijas, en la forma, plazo y condiciones que establece la AFIP.

Asimismo, el art. 35 de la RG 4309 y sus modificatorias establece que los pequeños contribuyentes cumplirán la obligación de pago mensual, hasta el día 20 del respectivo mes, excepto cuando se trate de inicio de actividades, en cuyo caso el pago podrá efectuarse hasta el último día de dicho mes.

Por último, recordemos que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 20 de la RG 4309 y sus modificatorias, la recategorización semestral se efectuará hasta el día 20 de los meses de julio y enero, respecto de cada semestre concluido en junio y diciembre respectivamente.

Las obligaciones de pago resultantes de la recategorización tendrán efectos para el período comprendido entre el primer día del mes siguiente al de la recategorización y el último día del mes en que deba efectuarse la próxima recategorización.

El art. 13 del Anexo de la ley establece que si la adhesión al Régimen Simplificado se produce con posterioridad al inicio de actividades, pero antes de transcurridos 12 meses, el contribuyente deberá proceder a anualizar los ingresos brutos obtenidos y la energía eléctrica consumida en el período precedente al acto de adhesión, valores que juntamente con la superficie afectada a la actividad y en su caso, al monto pactado en el contrato de alquiler respectivo, determinarán la categoría en que resultará encuadrado.

Cuando hubieren transcurridos 12 meses o más desde el inicio de actividades, se considerarán los ingresos brutos y la energía eléctrica consumida acumulada en los últimos 12 meses anteriores a la adhesión, así como los alquileres devengados en dicho período.

En caso de que el pequeño contribuyente adherido al Régimen Simplificado sustituya la o las actividades declaradas, por otra u

otras comprendidas en el mismo, resultará de aplicación lo previsto precedentemente para el caso de inicio de actividades respecto de su nueva o nuevas actividades, correspondiendo presentar una declaración jurada en la cual determinará, en su caso, la nueva categoría.

Lo dispuesto precedentemente resultará de aplicación cuando exista una sustitución total de la o las actividades declaradas por el pequeño contribuyente adherido al régimen, por otra u otras comprendidas en el mismo.

No se considerará inicio de actividades la incorporación de nuevas actividades o el mero reemplazo de alguna de las declaradas.

## II. Casos prácticos

### II.1. Caso 1

Profesión: contador público.

Actividad: prestación de servicios en forma independiente.

No tiene estudio profesional. Desarrolla sus actividades en las oficinas de sus clientes.

Fecha de adhesión al Régimen Simplificado: 01/01/2021.

Se categorizó inicialmente mediante una estimación razonable en la Categoría "C".

Transcurridos seis meses calendarios completos (enero 2021/junio 2021) el profesional deberá proceder a anualizar los ingresos brutos obtenidos en dicho semestre calendario, a efectos de confirmar su categorización en la Categoría "C" o determinar su recategorización en una categoría inferior o superior a dicha categoría, hasta el día 20/07/2021.

Las obligaciones de pago resultantes de la recategorización tendrán efectos para el período comprendido entre el primer día del mes siguiente al de la recategorización (en nuestro ejemplo es el mes de agosto de

2021) y el último día del mes en que deba efectuarse la próxima recategorización.

## II.2. Caso 2

Profesión: contador público.

Actividad: prestación de servicios en forma independiente.

No tiene estudio profesional. Desarrolla sus actividades en las oficinas de sus clientes.

Fecha de adhesión al Régimen Simplificado: 01/12//2020.

Se categorizó inicialmente mediante una estimación razonable en la Categoría "C".

Como al 31/12/2020 no ha transcurrido un semestre calendario completo (julio 2020/diciembre 2020) el profesional no deberá proceder a anualizar los ingresos brutos obtenidos en el mes de diciembre de 2020, a efectos de confirmar su categorización en la Categoría "C" o determinar su

recategorización en una categoría inferior o superior a dicha categoría, que se debe realizar hasta el día 20/01/2021. Es decir, continúa en la misma categoría que se categorizó inicialmente mediante una estimación razonable.

Una vez transcurridos seis meses calendario completo (enero 2021/junio 2021) el profesional deberá proceder a anualizar —además de los ingresos obtenidos en el mes de diciembre de 2020—, los ingresos brutos obtenidos en dicho semestre calendario, a efectos de confirmar su categorización en la Categoría "C" o determinar su recategorización en una categoría inferior o superior a dicha categoría, hasta el día 20/07/2021.

Las obligaciones de pago resultantes de la recategorización tendrán efectos para el período comprendido entre el primer día del mes siguiente al de la recategorización (en nuestro ejemplo es el mes de agosto de 2021) y el último día del mes en que deba efectuarse la próxima recategorización.

# Ajuste por inflación impositivo estático: ¿de qué saldos parto?

Richard L. Amaro Gómez (\*)

*Llegamos a diciembre 2020, luego de un año complicado; y en general las empresas se encuentran cerrando el ejercicio contable. En función de ello, se repasan los puntos más importantes de aplicación el ajuste por inflación impositivo.*

Como bien sabemos para los cierres diciembre 2020, el cierre más común para los sujetos empresas, ya resulta de aplicación el ajuste por inflación impositivo. Es el segundo ejercicio de aplicación. Y ante ello surge una consulta recurrente que se viene repitiendo año tras año en cuanto a si para confeccionar el ajuste por inflación estático hay que partir del balance ajustado por inflación o del sumas y saldos histórico al cierre del ejercicio anterior. En nuestro caso, del ejercicio 2019.

En este marco hay que considerar que existen dos alternativas:

1) partir del balance ajustado por inflación del ejercicio 2019 o,

2) partir del sumas y saldos histórico del ejercicio 2019.

Adelantamos, que el resultado es el mismo se elija la opción A o se elija la opción B dado que:

- Si partimos del *balance ajustado por inflación* y luego de que se determine el activo y pasivo contable computable, es necesario pasar los saldos contables a saldos impositivos, como lo dispone el actual art. 107 de la LIG. Y para ello es necesario seguir estos pasos:

1) eliminar el AXI contable, para obtener los saldos contables históricos, y

2) pasar los saldos contables históricos a saldos impositivos.

- Si partimos del sumas y saldos histórico se va a llegar al mismo resultado, solo que una vez que se tiene el activo y pasivo contable computable, solo hay un paso:

1) pasar los saldos contables a saldos impositivos, dado que los saldos ya son históricos.

Por lo tanto, véase que se parta de una opción o de otra, se va a llegar al mismo resultado. Aunque debemos advertir que la ley en el actual art. 106 inc. a) indica expresamente que hay que partir del balance comercial, que sería el oficial confeccionado conforme a las normas contables vigentes y aprobado por asamblea. Por lo tanto, ese balance no es el histórico sino el ajustado por inflación contable cuando este mecanismo sea procedente. Pero como se llega al mismo resultado, es más sencillo partir del histórico.

A continuación, expondremos un pequeño caso práctico:

La sociedad "Inclina mi corazón a tus testimonios SA" es una sociedad que cierra ejercicio al 31 de diciembre de 2020. En relación con el ejercicio 2020, ya se dan los supuestos de aplicación del AXI impositivo.

(\*) Profesional independiente.

Seguidamente se le brinda el activo al cierre del ejercicio anterior:

Partidas y notas		Ejercicio 2019	
		Balance contable	SyS histórico
Caja pesos		40.000	40.000
Moneda extranjera USD	Nota A	150.000	150.000
Valores a depositar		90.000	90.000
Banco X cuenta corriente		1.250.000	1.250.000
Plazo fijo en pesos		490.000	490.000
Deudores comerciales	Nota B	770.000	770.000
Anticipos compra bienes de uso	Nota C	60.000	48.000
Bienes de uso	Nota D	120.000	84.000
<b>Total</b>		<b>2.970.000</b>	<b>2.922.000</b>

- Nota A: impositivamente en la declaración jurada 2019 se valúo según tipo de cambio al cierre a \$151.000,00.

- Nota B: impositivamente de este valor total se dedujo \$70.000 en concepto de deudores incobrables en la declaración jurada 2019.

- Nota C: no congeló precio, por lo cual, constituye un activo computable. La diferencia entre ambos consiste en el AXI contable.

- Nota D: la diferencia entre ambos consiste en el AXI contable.

Se le sugiere determinar el activo computable utilizando tanto la opción de partir del balance ajustado por inflación como del sumas y saldos históricos:

- Opción A: partir del *balance contable ajustado por inflación*.

**Activo al inicio**

Partidas		Saldos contables ajustados
Caja pesos		40.000
Moneda extranjera USD	Nota A	150.000
Valores a depositar		90.000
Banco X cuenta corriente		1.250.000
Plazo fijo en pesos		490.000
Deudores comerciales	Nota B	770.000
Anticipos compra bienes de uso	Nota C	60.000
Bienes de uso	Nota D	120.000
<b>Total</b>		<b>2.970.000</b>

**Determinación del activo computable**

Partidas		Saldos contables ajustados
Caja pesos		40.000
Moneda extranjera USD	Nota A	150.000
Valores a depositar		90.000
Banco X cuenta corriente		1.250.000
Plazo fijo en pesos		490.000
Deudores comerciales	Nota B	770.000
Anticipos compra bienes de uso	Nota C	60.000
<b>Total</b>		<b>2.850.000</b>

**1) Pasaje a valores históricos (eliminación del AXI contable)**

Partidas		Saldos contables ajustados
Caja pesos		40.000
Moneda extranjera USD	Nota A	150.000
Valores a depositar		90.000
Banco X cuenta corriente		1.250.000
Plazo fijo en pesos		490.000
Deudores comerciales	Nota B	770.000
Anticipos compra bienes de uso	Nota C	48.000
<b>Total</b>		<b>2.838.000</b>

**1) Pasaje a valores impositivos**

Partidas		Valores impositivos
Caja pesos		40.000
Moneda extranjera USD	Nota A	<b>151.000</b>
Valores a depositar		90.000
Banco X cuenta corriente		1.250.000
Plazo fijo en pesos		490.000
Deudores comerciales	Nota B	<b>700.000</b>
Anticipos compra bienes de uso	Nota C	48.000
<b>ACTIVO COMPUTABLE</b>		<b>2.769.000</b>

- Opción B: partir del *sumas y saldos histórico*.

**Activo al inicio**

Partidas		Saldos contables históricos
Caja pesos		40.000
Moneda extranjera USD	Nota A	150.000
Valores a depositar		90.000
Banco X cuenta corriente		1.250.000
Plazo fijo en pesos		490.000
Deudores comerciales	Nota B	770.000
Anticipos compra bienes de uso	Nota C	48.000
Bienes de uso	Nota D	84.000
<b>Total</b>		<b>2.922.000</b>

**Determinación del activo computable**

Partidas		Saldos contables históricos
Caja pesos		40.000
Moneda extranjera USD	Nota A	150.000
Valores a depositar		90.000
Banco X cuenta corriente		1.250.000
Plazo fijo en pesos		490.000
Deudores comerciales	Nota B	770.000
Anticipos compra bienes de uso	Nota C	48.000
<b>Total</b>		<b>2.838.000</b>

**1) Pasaje a valores impositivos**

Partidas		Saldos contables históricos
Caja pesos		40.000
Moneda extranjera USD	Nota A	<b>151.000</b>
Valores a depositar		90.000
Banco X cuenta corriente		1.250.000
Plazo fijo en pesos		490.000

Partidas		Saldos contables históricos
Deudores comerciales	Nota B	<b>700.000</b>
Anticipos compra bienes de uso	Nota C	48.000
<b>Total</b>		<b>2.769.000</b>

### La reflexión final

Hemos intentado responder una consulta recurrente a fin de demostrar que es indistinto partir para calcular el ajuste por inflación impositivo del balance ajustado por inflación o del sumas y saldos históricos, dado que se llega al mismo resultado. Solo que un camino con relación al otro puede ser muy trabajoso.

Esperamos haber sido los suficientemente claros al respecto.

Thomson Reuters

# ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# Claves jurisprudenciales

Ana I. Do Nizza (\*)

## I. Impuesto a las ganancias

*I.1. Omisión de actuar como agente de retención como cesionario de una cesión de créditos fiscales por exportación*

No es requisito para que la cesión sea objeto de retención que la obligación principal que le dio origen haya estado, a su vez, sujeta a retención y cuando ambas operaciones —la originaria de la cesión y la cesión del crédito propiamente dicha— sean conceptos sujetos a retención, la retención sobre la última sustituirá la que el deudor debió haber realizado al momento del pago de la acreencia que se cede.

*Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “Camuzzi Gas Pampeana SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 14 de octubre de 2020.*

**Hechos:** La AFIP había detectado que Camuzzi Gas Pampeana SA había omitido actuar como agente de retención del impuesto a las ganancias (de conformidad con lo dispuesto en la RG 830) en oportunidad de adquirir por cesión créditos fiscales de IVA por exportación.

Camuzzi Gas Pampeana SA interpuso recurso ante el TFN, sosteniendo que el concepto “crédito fiscal” no se encuentra sujeto a retención ni está previsto como susceptible de ser retenido por la RG, razón por la cual el Fisco no retiene Impuesto a las Ganancias cuando reintegra esos créditos. Por ello, tampoco puede estar sujeta a retención la cesión de los créditos fiscales, porque el cesionario reemplaza y toma el lugar del deudor cedido en su obligación de rete-

ner, conforme lo dispone el art. 14 de la RG 830, de modo que, si el deudor no debió retener, tampoco debía hacerlo el cesionario del crédito.

Agrega que el valor de cesión es “descontado”, es decir, inferior al nominal, motivo por el cual el importe abonado al cedente no puede implicar una utilidad ya que se verifica una pérdida impositiva por la cesión.

El Tribunal Fiscal confirma el ajuste fiscal. Para así decidir, puso de resalto que el art. 1, inc. ñ), del anexo II de la RG 830/00 consigna como sujeto a retención “cualquier otra cesión o locación de derechos” y que los arts. 10 y 14 de dicha norma son claros en cuanto al momento en que debe practicarse la retención: el momento en que los beneficiarios paguen el importe del crédito cedido, correspondiendo que sean considerados sujetos pasibles de retención.

Agregó que no surge de ninguna disposición que el agente de retención deba abstenerse de efectuarla si a operación sujeta a retención no produce ganancia a favor del sujeto pasivo de aquella, como pretende la empresa, y que de la prueba informativa producida en la causa no se desprende en forma fehaciente que los cedentes (Vicente Trapani y ADM Argentina SA) hubieran computado en su balance contable e impositivo las operaciones de cesión de crédito fiscal a favor de la empresa o que ellas hayan sido declaradas, ni menos aun discriminado importe alguno en concepto de ingreso.

Disconforme, la empresa apela el fallo.

**La sentencia:** La Cámara confirma la sentencia apelada.

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

Para así decidir señaló que, todas las rentas de una empresa constituyen, en principio, ganancia alcanzada por el impuesto (art. 2º, inc. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), lo cual vuelve estéril el argumento relativo a que la cesión de crédito fiscal, por haber sido hecha por un valor inferior al nominal, no produjo ganancia a los cedentes —planteo que parece incumbir más al sujeto pasivo del impuesto que al agente de retención— máxime cuando no existe ninguna disposición alguna que exima al agente de retención de cumplir su obligación cuando considere que no se han producido ganancias.

Asimismo, agrega que no es requisito para que la cesión sea objeto de retención que la obligación principal que le dio origen haya estado, a su vez, sujeta a retención y que, al contrario, del plexo legal surge que cuando ambas operaciones —la originaria de la cesión y la cesión del crédito propiamente dicha— sean conceptos sujetos a retención, entonces la retención sobre la última sustituirá la que el deudor debió haber realizado al momento del pago de la acreencia que se cede.

*1.2. Gravabilidad de los rubros “indemnización sustitutiva de preaviso y SAC correspondiente” y “vacaciones no gozadas y SAC correspondiente”*

Los rubros “indemnización sustitutiva de preaviso” en el despido y su SAC correspondiente no se encuentran exentos del tributo en virtud de lo establecido en el artículo 20, inc. i, últ. párrafo, de la ley, y tampoco los conceptos vacaciones no gozadas y SAC correspondiente en tanto no son percibidos como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral, sino que, por el contrario, constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral.

*Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, “Cano, Juan Carlos c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 29 de octubre de 2020.*

*Hechos:* El Sr. Cano interpuso recurso ante el Tribunal Fiscal por denegatoria tá-

cita de repetición a fin de obtener la devolución de la suma que le fue retenida en concepto de Impuesto a las Ganancias, período 2005, en la liquidación final abonada por su ex empleador con motivo de su despido en los términos del art. 245 de la ley de contrato de trabajo.

En el caso el Fisco no discutía que la indemnización por antigüedad debía quedar al margen del cálculo de la retención en concepto de Impuesto a las Ganancias calculada por la empresa, pero que existían otros rubros incluidos en la liquidación final y sobre los cuales se calculó la retención, que no se encontraban exentos del impuesto, por lo que no correspondía hacer lugar a la repetición formulada.

El Tribunal Fiscal hizo lugar a la repetición. Para así decidir señaló que, resultaba erróneo el accionar de la empresa al considerar solo una parte de la indemnización por antigüedad exenta del gravamen ya que era evidente que las sumas percibidas por el contribuyente en los términos del art. 16 de la ley 25.561 que incrementaban la indemnización por despido sin causa justificada, eran consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral, razón por la cual no debieron incluirse en el cálculo de la retención cuestionada.

Teniendo en cuenta la doctrina emanada de los fallos “De Lorenzo Amalia c/ DGI” y “Cueva”, y dado que la causa de los conceptos indemnizatorios en cuestión (vacaciones no gozadas, SAC por vacaciones no gozadas, preaviso y SAC por preaviso) no eran por la relación laboral sino por su cese, cabía concluir que no cumplían con los requisitos de permanencia y habilitación en la fuente y en consecuencia no estaban gravados.

Contra dicha resolución apeló el Fisco.

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

Para decidir de ese modo, en primer lugar, señaló que el artículo 20, inc. i, últ. párrafo, de la ley aquí discutida expresamente prevé que los rubros “indemnización susti-

tutiva de preaviso” en el despido y su SAC correspondiente no están exentos, por lo que corresponde revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto consideró no alcanzados los precitados rubros.

Por otro lado, destacó que el resto de los conceptos cuestionados referidos a vacaciones no gozadas y SAC correspondiente no fueron percibidos como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral, tal como lo consideró el Tribunal Fiscal, sino que, por el contrario, constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral. Máxime, si se tiene en cuenta que tales sumas “se originan como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, constituyendo un concepto que deviene de la mencionada relación laboral, específicamente al momento de su finalización” y que “lo abonado en concepto de sueldo anual complementario, reviste para el empleado que cesa en su actividad una ganancia que ha derivado de su trabajo personal, resultando en virtud de lo normado en el artículo 79, inciso b) de la ley del impuesto alcanzado por el mismo y sujeto a retención en su carácter de remuneración no habitual”.

## II. Impuesto al valor agregado

*II.1. Retribución percibida por una entidad sin fines de lucro exenta en el impuesto a las ganancias, por la gestión de facturación y cobro de los honorarios profesionales de sus afiliados*

Corresponde reconocer el tratamiento de exentas en el IVA a las “retenciones administrativas” percibidas por una asociación civil exenta en el impuesto a las ganancias con motivo de los servicios prestados de facturación, cobro y liquidación de honorarios de los profesionales bioquímicos a ella afiliados, en atención a lo dispuesto en el art. 7º, inc. h), pto. 6), de la ley del gravamen.

*Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Federación Bioquímica de la Provincia de Buenos Aires*

*(TF 35892-I) c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 22 de octubre de 2020.*

**Hechos:** El contribuyente es una asociación civil sin fines de lucro que agrupa profesionales universitarios autorizados legalmente por la Provincia de Buenos Aires para el ejercicio de la profesión de bioquímicos, y que se halla exenta en el impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo previsto en el art. 20, inc. f), de la ley del gravamen.

Los profesionales entregan a la Federación las órdenes de prestaciones bioquímicas, la entidad valoriza las prácticas, factura a las obras sociales de acuerdo con los convenios con ella firmados, recibe los pagos y confecciona las liquidaciones de sus representados, reteniendo por los servicios prestados el 4% de los honorarios, en concepto de “retención administrativa”.

La AFIP consideró que los conceptos de servicios de facturación, cobro y liquidación de honorarios de los profesionales bioquímicos que realiza se encuentran gravados en el IVA por no resultar directamente vinculados con el fin perseguido por la entidad; en tanto la Federación sostiene que resulta aplicable la exención consagrada en el art. 7º, inc. h), pto. 6), de la ley del IVA.

El Tribunal Fiscal de la Nación revocó el ajuste fiscal al entender que los conceptos retenidos a los afiliados conforman uno de los ingresos de la Federación y son utilizados para el financiamiento de los fines y propósitos establecidos en su estatuto, ya que no existen constancias que permitan suponer que los fondos son destinados a fines ajenos a los estipulados en dicho estatuto.

En virtud de ello, las sumas que percibe la Federación por la gestión del cobro de honorarios de los profesionales afiliados se encuentran comprendidas en la dispensa prevista en el art. 7º, inc. h), pto. 6), de la ley del IVA, en tanto constituyen un medio válido para su sostenimiento y, en con-

secuencia, vinculado de forma directa con sus fines.

Disconforme, la AFIP interpuso recurso de apelación.

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

Para sí decidir señaló que, la Federación ejerce el amparo sectorial de los afiliados que representa y, en virtud de ello, realiza las negociaciones tendientes a establecer los honorarios que las obras sociales deben abonar a los profesionales afiliados, tarea que resultaría contraria a los fines de su creación si los profesionales afiliados las realizaran individualmente.

En virtud de ello, indicó que resulta ilógico suponer que dicha actividad no requiera de la obtención y realización de recursos para su cometido, resultando importante distinguir entre la “obtención de ingresos” y el “ánimo de lucro” que puedan generar las actividades desarrolladas por la entidad, ya que las primeras son compatibles con la figura social adoptada por la Federación; y las segundas no lo son, ya que contienen un elemento que se extiende más allá de los fines por la que fue creada.

Advirtió así que en el caso no existen elementos que permitan suponer que la Federación sea una entidad que persigue fines de lucro como así tampoco que los recursos que obtiene no están directamente vinculados con los fines específicos de su creación y que no fueron destinados a las funciones propias, que reflejan su estatuto.

Finalmente, recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que cuando se trata entidades que no persiguen un fin de lucro, las eventuales ganancias que esos entes puedan obtener, siempre que, no exista una distribución encubierta de utilidades entre sus integrantes y se encuentran relacionadas en forma directa con sus fines específicos, reciben el tratamiento de exentas en el gravamen (Fallos: 325:3092; 327:3660; 329:4007, entre otros).

### III. Impuesto a la ganancia mínima presunta

*III.1. Declaración de inconstitucionalidad del impuesto. Necesidad de que el sujeto pasivo del gravamen registre pérdidas en sus balances contables que trasladados a las declaraciones juradas generen quebrantos*

No puede tener encuadramiento en la doctrina que emana de los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil” la repetición del impuesto a la ganancia mínima presunta por los períodos fiscales en los que se obtuvo un resultado contable positivo, con independencia de que las correspondientes liquidaciones del impuesto a las ganancias de esos ejercicios hayan arrojado quebrantos, ya que en los precedentes mencionados, la Corte Suprema tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los períodos fiscales discutidos para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta.

*Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “La Inversora SA y otros (TF 34785-I) c. DGI s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia de fecha 22 de octubre de 2020.*

*Hechos:* El litisconsorcio, integrado por las firmas “La Inversora SA”, “Sociedad Agrícola La Patagonia SA”, “Andina Panamericana SA”, “Establecimiento Patagónico SA” y “Viñas del Chañar SRL”, interpone recurso por retardo de repetición del impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente a los períodos fiscales 2004 a 2011. Luego, la firma “Viñedos de la Patagonia SRL” (integrante del litisconsorcio) interpone recurso por retardo de repetición por idéntico gravamen y por los ejercicios 2005 a 2013.

El Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a los recursos de repetición interpuestos, al señalar que las diferentes sociedades que integran el litisconsorcio no obtuvieron ingresos que le hubieran generado algún rendimiento, sino que, por el contrario, de sus propias declaraciones juradas surgen quebrantos y que estos no fueron observados por el Fisco Nacional.

En efecto, de análisis de la prueba pericial producida, concluyó que, durante los períodos en discusión, las firmas no obtuvieron ganancias y que, si bien hubo ejercicios en los cuales el resultado contable resultó positivo, los expertos indicaron que ello se debió a ajustes técnicos (aplicación de normas contables, tales como ser la RT 22). Además, con relación a los datos exteriorizados por “Viñedos de la Patagonia SRL” correspondientes al período 2012, resolvió que, si bien se detectó una renta impositiva, ella respondió a una renta extraordinaria producida por la venta de un inmueble que se compensó con la pérdida operativa sufrida por actividades habituales.

Disconforme con el fallo, la AFIP apeló.

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

Para así decidir remarcó el hecho —que fue puesto de resalto por el Fisco Nacional en su memorial— de que no se constataron pérdidas en los balances contables de la mayoría de los períodos fiscales de los integrantes del grupo económico, y que dicha circunstancia es decisiva, porque se acredita la existencia de una renta en los ejercicios allí indicados por partes de las empresas actoras, tal como fuera sentenciado en las causas “Pampa Energía SA”, del

4 de abril de 2018, y “Pampa Energía SA”, del 3 de julio de 2020.

En tal sentido, recordó que la sala III en la causa “Pampa Energía SA”, del 26 de marzo de 2020, señaló que “de lo que se trata es de indagar si la renta —presunta— ha existido o no, interrogante cuya develación requiere de la compulsión de los registros contables de la compañía durante los ejercicios que estima los ingresos, gastos, beneficios y/o pérdidas. Cosa distinta es la dinámica que el ordenamiento contempla para cuantificar la materia imponible en el IG; aspecto que resulta ajeno a este punto”.

En virtud de ello, consideró que no puede tener encuadramiento en la doctrina que emana de los precedentes “Hermitage” y “Diario Perfil” la repetición del impuesto a la ganancia mínima presunta que se persigue por los períodos fiscales en los que las sociedades actoras obtuvieron un resultado contable positivo, con independencia de que las correspondientes liquidaciones del impuesto a las ganancias de esos ejercicios hayan arrojado quebrantos, ya que en los precedentes mencionados, la Corte Suprema tuvo por probada la existencia de pérdidas contables en los períodos fiscales discutidos para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Thomson Reuters

Thomson Reuters

**PENAL TRIBUTARIO**

Thomson Reuters

# Claves jurisprudenciales. Régimen penal tributario

Ana Clara Marconi (\*)

## **I. Asociación ilícita. Aspecto subjetivo del tipo penal. Conocimiento y voluntad de ejecutar un rol durante la permanencia de la asociación ilícita y de acuerdo con un plan común**

En el plano subjetivo debe señalarse que, como en todos los casos, el dolo debe estar referido a la totalidad del tipo objetivo de que se trate, exigiendo en el caso del art. 210 del C.P. el conocimiento y voluntad de integrar y pertenecer a la estructura ilícita organizativa. En ese sentido, el delito de asociación ilícita no presenta particularidades especiales; el conocimiento de los elementos del tipo objetivo supone que el autor conoce que su conducta se articula en el accionar de un grupo formado por al menos dos miembros más, cuyo objetivo es la comisión de delitos como objetivo principal de la asociación.

En definitiva... el accionar determinado de cada uno de los imputados convergente en la producción y comercialización de facturas apócrifas y que a todas luces se presentaba desprovisto de toda licitud, en tanto ninguna de las sociedades que figuraban como las emisoras de la documentación tenía actividad alguna al momento de la emisión de las facturas y dada la inexistencia de operaciones que motivaran la libranza y endosos de cheques, permite afirmar que en el caso de todas las conductas desplegadas por los imputados que aquí se han establecido abastecen los requisitos tanto del aspecto objetivo como subjetivo de la figura típica en trato.

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

Todos los nombrados deberán responder en calidad de coautores (art. 45 CP) del delito de asociación ilícita previsto y reprimido en el art. 210 del CP por haber tomado parte en la ejecución del hecho al desarrollar un rol durante la permanencia de la asociación ilícita y de acuerdo a un plan común, no exigiendo la figura características especiales para su autoría. En efecto, lo que caracteriza la conducta del miembro es tomar parte en la actividad acordada y su compromiso a la puesta a disposición de sus capacidades para concretar los fines del acuerdo delictivo, lo cual aquí se verifica y permite sostener que los aquí imputados han revestido la calidad de miembros en la organización ilícita.

*Sumario del fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico Nro. 3. Del 22 de septiembre de 2020. CPE 330/2006/TO1*

## **II. Asociación ilícita fiscal. Más de tres personas. Producción y/o comercialización de facturas emitidas a nombre de sociedades de existencia meramente formal. Ofrecimiento para ser usadas con fines de simular créditos fiscales o de deducir gastos inexistentes al liquidar tributos. Permanencia en el tiempo**

En consecuencia, si se tiene en consideración que el grupo habría estado integrado por más de tres personas, y que el desarrollo de la actividad del mismo consistente en la producción y/o la comercialización de facturación supuestamente emitida a nombre de sociedades de existencia meramente formal, que se trataba de facturación que no reflejaba alguna compra de bienes o una prestación de servicios que efectivamente se hubiera realizado y pagado, que ello

habría sido hecho para ofrecer y vender las facturas a diversos contribuyentes del fisco nacional, que el ofrecimiento habría tenido como finalidad que las facturas pudieran ser utilizadas con el fin de simular créditos fiscales o de deducir gastos inexistentes al liquidar los tributos, con la consecuencia de la evasión de impuestos, que aquella actividad se habría prolongado durante varios meses (al menos entre el mes de agosto de 2018 y el mes de febrero de 2019 -confr. consid. 1° de la presente-), cabe concluir con los alcances de la presente etapa procesal que se encontrarían presentes los requisitos de cantidad de personas, de permanencia en el tiempo, así como el fin de cometer indeterminada cantidad de ilícitos, atento la forma en que aquellas facturas habrían sido ofrecidas al público en general, motivos por los cuales los supuestos fácticos descriptos serían subsumibles en la figura de la asociación ilícita, diferenciándose de la simple participación en uno o más hechos ilícitos. Asimismo, por la división de funciones que se advierte a partir de los roles cumplidos por quienes integrarían el grupo, se encontraría acreditada "prima facie" la existencia de un acuerdo o pacto entre aquellos. Por este mismo reparto de tareas, se inferiría, en principio, la presencia de una organización con las características ilícitas descriptas por los párrafos anteriores.

Que, por otro lado, surge del informe realizado por la División Investigación de la División Jurídica de la Dirección Regional Centro II de la AFIP a partir del Régimen Informativo de Compras y Ventas del Sistema E-Fisco, sobre la facturación electrónica emitida por las "usinas" (por obligado a informar y para el ejercicio económico cerrado en diciembre de 2018) que, del total de contribuyentes usuarios que informaron operaciones con las "usinas" detectadas, al menos 22 de aquellos lo habrían hecho por montos tales que la liquidación del impuesto supuestamente evadido arrojaría sumas superiores a aquella establecida como condición objetiva de punibilidad por el art. 1° del Régimen Penal Tributario establecido por la ley 27.430.

*Sumario del fallo de la Sala "B" de la C.N.P.Econ, del 27 de agosto de 2020. CPE 649/2019/7/CA1. ORDEN N° 29.507.*

### **III. Evasión tributaria como delito precedente de lavado de activos de origen delictivo. Acogimiento al régimen de sinceramiento fiscal. La amnistía no abarca el delito de blanqueo**

El delito de lavado de activos, que se investiga en el presente caso, constituye una acción compleja que podemos sintetizar como un delito mediante el cual los bienes provenientes de un ilícito son integrados en el sistema económico formal, a través de diversos mecanismos que le dan apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita.

Es que, mediante esta conducta típica de lavado de activos, se trata de invertir el dinero en la economía legal y regulada, y, por eso, también se conoce con el nombre de etapa de inversión, y es en ella dónde se usan o reinvierten los fondos como si hubieran sido adquiridos en forma legítima. En esta etapa final, los activos mal habidos se invierten, integran o consumen en la economía formal para obtener la imagen de origen legítimo buscada, p. ej.: mediante la compra de departamentos, casas, automóviles y acciones, entre otros activos. Entonces, de la misma manera que no resulta exigible la formalidad de una sentencia condenatoria previa como punto de partida para aseverar la existencia de un delito precedente, tampoco incide en la configuración del tipo penal el dictado de un pronunciamiento judicial en sentido inverso; es decir que un auto de sobreseimiento o una sentencia absolutoria no alcanza para tener por debidamente acreditada la falta de participación de los acusados de blanqueo de capitales en ese delito precedente, y de cuyas utilidades pretende darse apariencia de legitimidad. Ciertamente, la creación pretoriana de una causal de prejudicialidad no prevista por la ley.

Pero lo que se discute en el presente caso es si el acogimiento del imputado al régi-

men de sinceramiento fiscal (para que proceda la aplicación del art. 46 de la ley 27.260 respecto a los períodos fiscales investigados), que habría tenido lugar una vez avanzado este proceso penal y ya embargados los bienes pertinentes, y que derivó en el sobreseimiento por los delitos tributarios de evasión fiscal que también se le atribuyeron a V. C. en este proceso (en orden a la extinción de la acción penal incoada respectivamente), alcanza para desvirtuar la “ilicitud” en el origen de los fondos que requiere la figura de lavado de activos -con posterioridad a la reforma impartida por la ley 26.683-. Y es en este aspecto que corresponde efectuar una distinción, dado que la confesión inherente al sinceramiento fiscal no podrá transformarse en prueba para una acusación penal por evasión tributaria, ilícitos cambiarios o infracciones aduaneras, e, incluso, podrá motivar la extinción de la acción penal en orden a esos delitos.

Así, el art. 46 de la ley 27.260 establece que: “Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el art. 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el art. 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del art. 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conf. a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el art. 18, inciso f), de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, con respecto a las tenencias declaradas; b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaran voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que estos hubieran generado...”

Este es el tratamiento de excepción que, desde el punto de vista penal, el legislador ha consagrado para incentivar a los evasores a regularizar su situación ante el fisco. Sin embargo, no ocurre lo mismo con res-

pecto al caso del delito de lavado de activos, que no se encuentra contemplado en el inciso b) transcripto, lo cual se corresponde armónicamente con otro aspecto sustancial, que ha sido coherentemente dispuesto en esta normativa, en cuanto el legislador, además de permitir el uso de la información del sinceramiento fiscal como prueba, lo impulsa, de acuerdo a lo establecido en los arts. 86, 2° párrafo, y 88 de la Ley 27.260. Esto es así, toda vez que dicha normativa no fue sancionada en el contexto de un régimen general de amnistía de todos los delitos, sino solo uno que incentiva la transparencia fiscal, facilitando las condiciones de acceso de los evasores al sistema financiero formal.

Es que, como se dijo, de la interpretación armónica de la letra de la ley 27.260, se desprende que no fue sancionada en el contexto de un régimen general de amnistía de todos los delitos, sino solo de uno que incentiva la transparencia fiscal, facilitando las condiciones de acceso de los evasores al sistema financiero formal. Pero, se insiste, no abarca la amnistía de las maniobras de lavado de activos que se pudieran haber ejecutado con posterioridad a esos ilícitos que dieron origen a los fondos de que se trate.

*Sumario del fallo de la Sala “4” de la Cámara Federal de Casación Penal, del 7 de octubre de 2020. FSA 7791/2013/CFC1. REGISTRO N° 1973/20.4*

**IV. Extinción de la acción por pago. Art. 16, ley 24.769 según la reforma de la ley 26.735. Aplicable a todos los tipos penales. La interpretación adecuada de la letra de la ley no puede introducir limitaciones no previstos por el legislador**

Que, por la redacción del art. 16 de la ley 24.769 anterior a la reforma introducida por la ley 26.735, se establecía expresamente que el beneficio de la extinción de la acción penal por el pago incondicional y total de la deuda establecido por aquella norma se aplicaba, exclusivamente, a los delitos tipificados por los arts. 1 y 7 de la Ley Penal Tributaria. Por lo tanto, la circunstancia de

haberse eliminado la especificación referente a los tipos penales aplicables del nuevo beneficio establecido, sería indicativa de que la intención del legislador habría sido la supresión de aquella limitación y la ampliación de las posibilidades de aplicación del mismo a otras figuras contempladas en aquella ley, pues si la intención hubiera sido mantener la limitación, se habría dejado sin cambios aquella parte de la redacción original...” “...Que, por lo expresado precedentemente, corresponde establecer que, en tanto por la ley no se ha distinguido expresamente respecto de los tipos penales con relación a los cuales resulta aplicable el beneficio instaurado por la modificación introducida por la ley 26.735 al art. 16 de la Ley Penal Tributaria 24.769, no corresponde que aquella distinción se produzca por vía de la interpretación de una disposición legal que no establece las diferencias previstas por la norma dejada sin efecto. Para un ejercicio adecuado y conf. a las normas constitucionales atinentes a la función jurisdiccional no corresponde aplicar las previsiones normativas a partir de un análisis del texto legal sancionado que introduzca límites no previstos por el mismo por el legislador, proceder que podría constituir, en la práctica, una invasión que no sería admisible de áreas de la competencia de otro poder del Estado. Como regla general, donde el legislador no ha diferenciado no corresponde que lo haga el juzgador...” (confr. en lo pertinente, CPE 1263/2012/2/CA1, Reg. del 30/05/2016, Reg. Interno 253/16, de esta Sala “B”).

*Sumario del fallo de la Sala “B” de la C.N.P.Econ, del 25 de agosto de 2020. 32/2018/1/CA1 ORDEN N° 29.454.*

**V. Extinción de la acción por pago. Art. 16 de la ley 24.769 según texto de ley 26.735. Exclusión del delito de apropiación indebida de beneficios fiscales. No afectación al principio de igualdad ante la ley**

Que, el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 exime de responsabilidad penal en los casos “...previstos en los arts. 1°, 2°, 3°, 5°

y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula...”

Que ante esa distinción se impone interpretar la ley de una manera razonable y sistemática que resulte armónica con el resto del ordenamiento jurídico evitando darle un alcance que ponga en pugna sus disposiciones entre sí y con el resto del ordenamiento. Ese es el criterio establecido por la CS en numerosos precedentes. Tal como se señala en el caso de Fallos 312:2075: “..para la interpretación de la ley es menester dar pleno efecto a la intención del legislador, y es regla de hermenéutica de las leyes atender a la armonía que ellas deben guardar con el orden jurídico restante y con las garantías de la CN.” (confr. C.S.J.N. Fallos 319:1765; 283:239; 301:1149 y 303:612, entre otros). Que los términos en que se encuentra concebido el art. 16 de la ley 27.430 ponen en claro que para la extinción de la acción penal se encuentran excluidos determinados delitos previstos por el Régimen Penal Tributario.

Que, en ese sentido, el texto del art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 es claro cuando establece para qué casos aplica la exención de responsabilidad del sujeto obligado por extinción de la acción penal seguida en su contra y, en ese sentido, no se encuentra contemplado el delito de la apropiación indebida de recursos de la seguridad social previsto por el art. 7 de dicho régimen.

Que esa exclusión no supone ningún criterio discriminatorio que quepa cuestionar por la garantía de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la CN. Que todos los habitantes sean iguales ante la ley implica que la ley debe ser igual para los iguales en igualdad de circunstancias, con lo cual para evaluar si a alguno de los integrantes de

una categoría normativa se lo excluye del goce de los derechos que se reconoce a los otros es necesario efectuar un análisis hacia adentro. La igualdad solo puede ser examinada entre los destinatarios de la misma ley y no respecto de los destinatarios de otras normas.

Por la garantía del art. 16 de la Ley Fundamental argentina no se impide que el legislador contemple de forma diferente situaciones que considera distintas, en tanto aquellas distinciones se apoyen en una base razonable o respondan a una finalidad económica o social (Fallos 138:313 y 147:402) y no sean arbitrarias, es decir, que no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido privilegio, sino a una razón objetiva de diferenciación, aunque el fundamento sea opinable (Fallos: 301:381, 1094; 304:390; 305:823 y 314:424).

En este sentido, la exclusión del delito de apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social del beneficio de extinción de la acción penal por pago encontraría fundamento en la característica del tributo no ingresado, que en esos casos no le pertenece a quien tiene la obligación de depositarlo, por haber sido designado agente de retención o de percepción por la ley. En efecto, debe destacarse la calidad de los agentes mencionados y la importancia del rol que aquellos tienen en el sistema tributario.

En este caso, la exclusión del delito de apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social del régimen excepcional de exención de responsabilidad establecido por el art. 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430, también constituye una cuestión basada en razones de política legislativa, cuyo acierto o conveniencia —una vez establecida sus razonabilidades— es una materia ajena a la competencia de este Tribunal.

*Sumario del fallo de la Sala "A" de la C.N.P.Econ, del 10 de septiembre de 2020. CPE 1327/2018/2/CA2*

## **VI. Extinción de la acción por conciliación o reparación integral del perjuicio. Inaplicabilidad de la causal prevista en el art. 59, inc. 6to. del Cód. Penal a los supuestos de la ley penal tributaria, por tratarse de una ley especial**

El art. 59 inc. 6°, del Cód. Penal, corresponde mencionar que por aquella norma se establece: “La acción penal se extinguirá...6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”. Esta disposición de fondo puede tener aplicación con relación a aquellos delitos respecto de los cuales pueda haber una conciliación o una reparación integral del perjuicio ocasionado, siempre y cuando no mediaren respecto de las mismas disposiciones de leyes penales especiales que contemplen preceptos que la hagan inaplicable por contrariedad con la regla genérica (art. 4 del Cód. Penal).

El cumplimiento de las obligaciones evadidas podría equipararse, sin necesidad de ingresar en comparaciones más precisas y en términos de los alcances prácticos del mismo, a la reparación integral del perjuicio ocasionado por un delito, lo que permite advertir que en la materia de la que se trata se encontraba vigente un régimen especial y diferenciador del general contemplado por el art. 59 inc. 6, del Cód. Penal, razón por la cual, para que puedan producirse los efectos pretendidos por el recurrente debe verificarse si en el caso concurren los demás requisitos previstos por la ley penal especial con respecto a los delitos del denominado Régimen Penal Tributario.

En los supuestos en los que no se verifiquen los extremos contemplados por el art. 16 de la ley 24.769, no es posible alcanzar los efectos propios de la norma beneficiante, pues estos han sido previstos por el legislador especialmente para los delitos del Régimen Penal Tributario, desplazando, por especialidad y oposición, las previsiones del art. 59, inc. 6 del Cód. Penal citadas, por aplicación de la previsión expresa del art. 4 de ese mismo cuerpo normativo.

En este mismo orden de ideas, es importante resaltar que, por el Régimen Penal Tributario introducido por el art. 279 de la ley 27.430, ley posterior a la que produjera la incorporación del inc. 6, del art. 59 del Cód. Penal, el legislador mantuvo un sistema especial de extinción de la acción penal con respecto a algunos delitos vistos por aquel Régimen (art. 16 del nuevo régimen), muestra inequívoca de que, en este aspecto, en materia penal tributaria, no ha querido estar a las disposiciones generales del Cód. Penal. Por lo demás el nuevo Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 excluyó específicamente de aquel régimen extintivo (art. 16) el delito de apropiación indebida de tributos previsto por el art. 4 del mismo.

*Sumario del fallo de la Sala "B" de la C.N.P.Econ, del 5 de agosto de 2020. CPE 527/2018/1/CA1 ORDEN N° 29.520 S*

**VII. Extinción de la acción por conciliación o reparación integral del perjuicio. Aplicabilidad de la causal prevista en el art. 59, inc. 6to. del Cód. Penal a los supuestos de la ley penal tributaria, por no encontrarse expresamente previsto en la ley especial**

Si bien la causal de extinción por reparación integral del perjuicio resulta clara en su aplicación a conductas cuyos bienes jurídicos sean v.gr., el patrimonio, la cuestión debe poseer una respuesta adicional cuando se trate de bienes jurídicos que afectan, en forma individual o conjunta, al Estado en general. En el caso, no se trata de delitos patrimoniales stricto sensu sino de un delito, como la evasión fiscal, que posee un bien jurídico diferente: la hacienda pública.

Otro aspecto que cabe decidir es si existe en la propia ley penal tributaria algún impedimento para la aplicación del art. 59 inc. 6° del CP y, de superarse ello, si puede determinarse en esa clase de delitos un perjuicio tal que merezca su reparación en los términos de la citada norma. En primer término, debe señalarse que una reiterada objeción a la procedencia de la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio

respecto a delitos fiscales, está dada precisamente en que el régimen penal tributario posee su propia causal de salida anticipada del proceso (art. 16 de la ley n° 24.769 vigente en su oportunidad o el art. 16 1er. párrafo del art. 279 del nuevo régimen penal tributario) y que por ello mismo su especialidad priva sobre la generalidad del citado art. 59 inc. 6° del CP. (art. 4 íd.). Para lo que se considera un adecuado tratamiento de la cuestión, es dable tener presente dos aspectos. El primero, relacionado con que el art. 59 inc. 6° del CP no establece restricción alguna en cuanto a su aplicación por lo cual no media impedimento para que, de corresponder, también se extienda a los delitos fiscales (tampoco lo hace el Anteproyecto de Cód. Penal de 2018 en su art. 59 inc. 7). El Tribunal, por lo demás, no se encuentra habilitado para crear pretorianamente un supuesto de restricción al margen de la ley. En este sentido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso "Kruslin c. Francia" del 24/04/90 sostuvo que la jurisprudencia que legitima limitaciones a los derechos fundamentales no expresamente previstos en la ley infringe lo dispuesto por el art. 8.2 de la Convención Europea de Derechos Humanos ("no habrá injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de (un) derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley..."). Ello, en tanto no se trata de los delitos a los que ya se aludiera en el párr. 12 de esta decisión. El segundo aspecto se vincula con el citado argumento de que, al tener la ley especial un régimen propio de extinción de la acción penal, el mismo priva sobre el general del art. 59 inc. 6° del CP (art. 4 íd.).

Cuando el citado art. Cuando el citado art. 4 del CP alude a que sus disposiciones se aplicarán a los delitos de las leyes especiales en cuanto estas no dispongan lo contrario, se está refiriendo expresamente a normas que se opongan a su régimen general. P. ej., las disposiciones vinculadas con la pena de la tentativa en el delito de contrabando (art. 872 del CA) privan sobre las normas generales de los arts. 44 y sgtes. del CP. El mismo CA posee normas especiales respecto a la pena accesoria de decomiso (arts. 876-1 incs. "a" y "b") que también privan sobre el régimen general del art. 23

del CP. En otro ejemplo, las disposiciones sobre el lapso de la prescripción penal en la ley 20.680 de abastecimiento (art. 22) privan sobre el régimen general de los arts. 62 y sgtes. del CP. Otra ley especial, el régimen penal bancario posee sus propias normas sobre la aplicación de la ley más benigna y sobre la reincidencia (art. 20) que también privan sobre el régimen general de los arts. 2 y 50 y sgtes. del CP. Lo que se quiere demostrar con tales supuestos es que las referidas leyes especiales en forma expresa han fijado criterios claramente opuestos a las normas generales del CP.

En el caso de la ley 24.769 aplicable al caso (también una ley especial) no existe un criterio concreto que impida la aplicación del régimen general del CP (recuérdese vgr. que la ley 23.771, también tributaria y especial, establecía un régimen de exención y excarcelación distinto al régimen general del CPP; es decir, se oponía al mismo con sus propias normas). La ley 24.769 posee un régimen de extinción de la acción penal por pago (art. 16) pero no establece ninguna diferencia respecto a otros supuestos de extinción previstos en el CP (art. 59 en los casos de muerte, amnistía o prescripción).

La ratificación de tal criterio está dada por un antecedente similar que fuera resuelto por la CSJN. Como se recordará, el art. 14 de la ley 23.771 (al igual que la ley 24.769) establecía un supuesto de extinción de la acción penal por pago del perjuicio evadido. Cuando se planteó la aplicación de la suspensión del juicio a prueba (art. 76 bis del CP) a los delitos de tal ley, se sostuvo que al disponer el art. 10 de la ley n° 24.316 origen del citado instituto que sus disposiciones no alteraban los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771 tal suspensión no era de aplicación a los delitos fiscales (vgr. los casos de la CFCEP fallados en las causas “Piaskowski Rosa Regina”, sala III, reg. 691/98; “Pardo García Héctor”, sala II, reg. 2135/98, “Aliberti”, sala II, c. 11.286 del 22/03/10 y “Arana Sergio Daniel”, sala I, reg. 12.158/08). La cuestión resultó controvertida hasta que la CSJN resolvió en el caso “Nanut” del 07/10/08 (N. 272, XLIII) que también respecto a los

delitos de la ley 24.769 era aplicable la doctrina de Fallos 331:858, es decir la suspensión del juicio a prueba del art. 76 bis del CP (el Alto Tribunal reiteró tal doctrina en el caso “Cangiasso” del 16/12/14, 1253/2013-49-C-). Como se observa, también se trataba de la aplicación de una suspensión y extinción de la acción penal regulada en el CP a los delitos de las leyes penales tributarias no obstante su régimen especial de extinción por pago. El legislador, en su posterior modificación del art. 76 bis del CP por la ley 27.435 estableció expresamente que tal instituto no era de aplicación a los delitos de la ley 24.769, poniendo fin así a la doctrina anterior y opuesta de la CSJN. En otras palabras, fue necesaria una modificación expresa para hacer inaplicable a los delitos tributarios el régimen general del CP respecto a la suspensión del juicio a prueba. En el caso, no existe esa norma especial que vede la aplicación del art. 59 inc. 6° del CP a tales supuestos y, como se dijera, el Tribunal no puede pretorianamente crear una restricción al margen de la ley.

Declarada la operatividad del art. 59 inc. 6° del CP, únicamente podría sostenerse que no resulta aplicable a los supuestos de delitos tributarios de existir, como en el caso del art. 76 bis in fine del CP, una norma expresa que lo prohíba. En la medida que esa norma hoy no existe, no media impedimento para que el régimen del art. 59 inc. 6° del CP sea aplicable a los delitos de la ley 24.769 y sus modificatorias.

*Sumario del fallo del Tribunal Oral Nro. 2, del 7 de junio de 2020. CPE 1540/2018/TO2/3*

**VIII. Persona jurídica. Responsabilidad penal. La posibilidad de atribuir la responsabilidad penal se asienta sobre la responsabilidad material del hecho de un sujeto individual y la constatación de la vinculación con el ente ideal**

Por el Régimen Penal Tributario establecido por el art. 279 de la ley 27.430 se prevé inequívocamente la posibilidad de responsabilizar penalmente por los delitos allí previstos a una persona de existencia ideal

y de aplicarle las sanciones específicamente previstas cuando los hechos hubieren sido realizados por determinadas personas humanas en nombre o en beneficio de aquella. Así, por el art. 13, segunda parte, de la ley mencionada se establece: “Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente: 1. Suspensión total o parcial de actividades... 2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos... 3. Cancelación de la personería... 4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere... 5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria...”

La posibilidad de atribuir responsabilidad penal a la persona jurídica se asienta sobre la acreditación de la materialidad del hecho, entendiéndose como tal, no solo la consumación del ilícito de que se trate, sino también la participación del sujeto individual y la constatación de la vinculación del mismo con el ente ideal, en tanto “..La posibilidad de imponer una sanción a una persona jurídica o a una sociedad presupone la existencia de una acción antijurí-

dica realizada por alguna de las personas físicas incluidas dentro del círculo de personas competentes, es decir, bien un órgano de dirección, de representación, o cualquiera de los demás que pudiesen tomar decisiones funcionales determinantes establecidas en los estatutos..” (confr. Silvana BACIGALUPO, “Responsabilidad penal de las personas jurídicas”, Ed. Hammurabi, 2001, pág. 378).

En consecuencia y de acuerdo al carácter provisorio del auto de procesamiento y al grado de certeza exigible para esta etapa del proceso, resultaría acreditado que se habrían vulnerado aquellas obligaciones de organización que le incumben al ente ideal, en tanto el sujeto individual que habría ostentado el control y la dirección del mismo, V. A. S., no habría adoptado los recaudos útiles y eficaces para evitar que la estructura institucional y material de I. S.A. omitiera depositar los importes retenidos en concepto de los Recursos de la Seguridad Social de sus empleados en relación de dependencia correspondientes a los períodos investigados.

*Sumario del fallo de la Sala “B” de la C.N.P.Econ, del 28 de agosto de 2020. CPE. 979/2017/8/CA3, ORDEN N° 29.569.*

# TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

---

Thomson Reuters

Thomson Reuters

**CIUDAD DE BUENOS AIRES**

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# Análisis de Informes Técnicos

---

## Jurisprudencia administrativa CABA

Jorge Saverio Martinata (\*)

### **I. Impuesto de sellos. Efectos de una declaración jurada instrumentada sin causa. Análisis del informe técnico N° IF-2019-27180611-GCABA-DGANFA**

#### *I.1. Hechos*

Un contribuyente solicita la devolución del Impuesto de Sellos que fue retenido por la escribana interviniente en una operación inmobiliaria anudada de venta y posterior compra de vivienda única permanente, sustentando su planteo en el beneficio previsto por el art. 491 inc. 9°, art. 180 inc. 20° y art. 321 del Código Fiscal (t.o. 2019), que declara exentos a las personas con discapacidad, acreditada mediante certificado extendido por el GCBA.

#### *I.2. Tratamiento*

El planteo bajo proceso de consulta, transita por el siguiente análisis:

En primer lugar, el área interviniente destaca que la requirente desconoce la deuda alegando que no suscribió boleto de compraventa en forma privada, sino que se realizó una escritura directa de compraventa simultánea o anudada, destacando que en la referida escritura, dejó constancia de que las partes declararon no haber suscripto boleto de compraventa.

Seguidamente, el área interviniente incorpora al debate la declaración jurada instrumentada por la notaría interviniente en el caso, donde acompaña copias certificadas de las escrituras involucradas informando que en cada escritura, retuvo el Impuesto de Sellos, destacando que las partes dejaron constancia con carácter de declaración jurada que no se había suscripto previamente boleto de compraventa alguno, ante lo cual se adelanta que la agente generó en forma errónea la declaración jurada que incorporó el pago erróneo de la posición reclamada.

En este punto el área técnica aborda el tratamiento de los arts. 439, 447, 448 y ccetes. del Código Fiscal (t.o. 2019) para incorporar los elementos que hacen al perfeccionamiento del hecho imponible descripto por el Impuesto de Sellos, aplicable a un acto jurídico instrumentado bajo los términos del art. 259 del Código Civil y Comercial de la Nación, entendido como todo acto voluntario lícito que tenga por finalidad inmediata la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas.

Luego agrega que el boleto de compraventa objeto de consulta, no se instrumentó, dado que se optó por plasmar las operaciones de compraventa referidas directamente en las Escrituras involucradas, quedando acreditado con carácter de declaración jurada en tales instrumentos.

#### *I.3. Conclusión*

Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como cri-

---

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

terio de doctrina administrativa aplicable al caso que la deuda involucrada resulta incausada, correspondiendo su devolución.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

## **II. Impuesto de sellos. Efectos de la instrumentación de una declaración jurada efectuada por un agente de recaudación. Análisis del informe técnico N° IF-2019-27152849-GCABA-DGANFA**

### *II.1. Hechos*

Un contribuyente presenta un descargo argumentando la existencia de un error por parte de la escribanía interviniente, en la emisión de una declaración jurada impaga y transferida a juicio, en tanto debió ser emitida a nombre de la empresa de la cual el requirente es socio gerente.

### *II.2. Tratamiento*

El planteo bajo proceso de consulta, transita por el siguiente análisis:

En primer lugar, el área interviniente destaca que el art. 492 del Código Fiscal (t.o. 2019), delega en AGIP la forma, condiciones y términos en el pago de impuestos, siendo autodeclarativos y sujetos a control, los instrumentados bajo la forma de declaración jurada, donde el pago del tributo autodeclarado, se hace bajo exclusiva responsabilidad del contribuyente y/o responsable.

La res. 433/AGIP/2009 y la res. 764/AGIP/2009, complementa el modelo, creando la Clave Fiscal Ciudad (Clave Fiscal AGIP), cuyo art. 8° ilustra que la in-

formación transmitida y utilización de la Clave, es de responsabilidad exclusiva de cada usuario, imputando sus efectos a la persona física o jurídica en cuyo nombre y representación actúe el usuario.

En consecuencia, la utilización de la Clave Fiscal Ciudad define la instrumentación informativa de una Declaración Jurada imputable a su titular.

Seguidamente destaca que la deuda involucrada se encuentra en Gestión de cobro Judicial, ante lo cual y por efecto del art. 5° del dec. 2.033/03, la Autoridad de aplicación ha perdido competencia para intervenir en el caso.

Finalmente destaca que el Procurador General del Gobierno la Ciudad, puede interrumpir la continuidad de un proceso judicial de cobro cuando el contribuyente pague la deuda en sede administrativa, o cuando la determinación de oficio contenga errores, por encontrarse cancelado el débito al momento de emitir la deuda, o por error material de cálculo, requisitos que el área interviniente destaca no detectar en el caso analizado.

### *II.3. Conclusión*

Con sustento en los antecedentes prealudidos, el área interviniente colige como criterio de doctrina administrativa aplicable al caso que, al denunciar un posible error del escribano interviniente, inoponible a la administración, no corresponde hacer lugar al planteo formulado por el contribuyente.

Dicho criterio fue conformado mediante Providencia emitida por la superioridad.

**PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# La defraudación fiscal de los agentes de recaudación en la provincia de Buenos Aires

Hernán A. Colli (\*)

## I. Introducción

Sabido es que el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, al contemplar la infracción denominada defraudación fiscal, incorpora en su artículo 62 dos conductas diferentes; no obstante lo cual, ambas se penalizan con multas graduables entre el 50% y el 300% del tributo involucrado.

El inciso a) involucra a quienes realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o, en general, cualquier maniobra consistente en ardid o engaño, cuya finalidad sea la de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos por deuda propia, o a terceros u otros sujetos responsables.

Por su parte, en el inciso b), a partir de diferentes redacciones, se sanciona a los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos que define.

Desde hace muchos años —criterio que se ha ido manteniendo sin fisuras en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal— se ha sostenido que la infracción se configura

con el mantenimiento, en poder del agente de recaudación, de dinero retenido o percibido en concepto de impuesto, una vez vencido el plazo fijado, sin que se requiera la presencia de las circunstancias ardidosas mencionadas en el inciso a) que, en genérica alusión, comprendería a contribuyentes, responsables o terceros.

En la evolución operada en la consideración de esta figura, en cuanto a su elemento subjetivo, el Cuerpo, a partir del caso “Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa” (sent. del 2/IX/81) tiene dicho que el ilícito de defraudación fiscal propio de los agentes de retención se configura cuando, además de la materialidad del hecho, existe —por parte de estos— la intención de mantener en su poder las sumas retenidas para impuestos que, como tales, pertenecen al Fisco.

Ello así, toda vez que existe una razonable presunción, a partir de la que el ingreso fuera de término de los tributos implica considerar configurado el elemento intencional propio de la figura, presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa. Consecuentemente se permite la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable retenedor en casos de situaciones

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

que deben ser analizadas con rigurosa y profunda prolijidad (conf. Sala III, “Antonio Barillari S.A.C.I.F.I.A.”, 25 de abril de 2001, entre muchas otras).

Por otra parte, el texto del Código Fiscal ha sufrido en los últimos años, dos importantes reformas.

A partir de la ley 14.333 (vigente desde el 01/01/2012 hasta el 01/01/2015) se dispuso: “No se configurará la defraudación cuando se verifiquen las siguientes circunstancias en forma concurrente: 1) Cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas no supere los cinco días hábiles posteriores a los vencimientos previstos. 2) El ingreso de las sumas recaudadas por parte del agente se efectúe en forma espontánea, con los intereses y recargos correspondientes. 3) El agente de recaudación no registre depósitos extemporáneos cuya demora sea superior a los cinco días hábiles contados desde los vencimientos previstos, durante los doce meses inmediatos anteriores a aquel en el cual se produce el incumplimiento que se está analizando”.

Se receptó con esta reforma —aunque parcialmente y operando sobre el elemento material del tipo— reiterada jurisprudencia del Tribunal administrativo, a partir de la que básicamente se consideraba que si el lapso de demora en el ingreso del gravamen recaudado era relativamente breve, no correspondía considerar que hubiera existido intención de mantener el dinero del Fisco en poder del agente.

De todos modos, según este criterio jurisprudencial, esa situación neutralizaba el elemento subjetivo, temperamento que se contempló —aunque de un modo diferente— en la modificación legislativa.

Posteriormente, con el dictado de la ley 14.653 (B.O. 19/12/2014, Vigente 01/01/2015), el ordenamiento —en su redacción actual— establece: “No se configurará la defraudación cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas con más los intereses y recargos correspondientes

no supere los diez días hábiles posteriores a los vencimientos previstos.”

Con ello, se equiparó la figura con lo previsto en el artículo 6 de la ley penal tribunal 24769 y sus posteriores reformas (hoy artículo 4 en el Régimen Penal Tributario aprobado en el artículo 279 de la ley 27.430), en cuanto al delito de apropiación indebida de tributos.

Desarrollaré en los apartados siguientes, algunos aspectos relevantes exteriorizados en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires vinculados a este instituto.

## II. Configuración del elemento material

Tal como fuera anticipado, el elemento material de la infracción se configura al no ingresar, luego de una determinada fecha, un tributo previamente retenido o percibido.

En ese sentido, corresponde recordar que por el Acuerdo Plenario N° 1, celebrado el día 3 de julio de 2001, fue convocado el Tribunal Fiscal en pleno, para establecer si se tipificaba esta figura cuando los agentes de retención y/o percepción acrediten que —en determinadas operaciones de un mismo período fiscal— no contaron con disponibilidad de fondos, o si dicha circunstancia solo debe ser tenida en cuenta para graduar la sanción.

También fue sometido a decisión la necesidad de fijar doctrina legal respecto de los agentes de recaudación, distinguiendo la situación en que se encuentran los agentes de retención y de percepción, frente a las sanciones contempladas en el Código Fiscal y en los supuestos en que aquellos sujetos intervengan en operaciones o actos de los que se deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el supuesto en que se emplee cheque de pago diferido previsto en el artículo 54 y siguientes de la ley 24.522.

Este acuerdo resulta sumamente interesante, no quizás tanto por la cuestión so-

bre la que logró fijarse la doctrina legal del Cuerpo, sino por las cuestiones por las que se establecieron las diferentes posturas existentes en el Tribunal respecto de las infracciones previstas para los agentes de recaudación, las que se proyectaron posteriormente en su jurisprudencia.

Sin pretender agotar las mismas, es útil mencionar que los Dres. Navarro, Lauglé y CPN Wolcan, entendieron que —cualquiera sea el medio de pago utilizado— el tributo se detrae en forma automática e instantánea.

Sin embargo, la Dra. Navarro interpretó que, si los agentes de percepción optaban por depositar por el método de la devengado, deberían hacerlo por las operaciones cobradas y las no cobradas, aunque en el primer supuesto su depósito fuera del plazo establecido sería pasible de multa por defraudación fiscal y en el segundo por omisión.

Por el contrario, el Dr. Folino consideró que la infracción solo puede tipificarse en la medida que haya existido una real y efectiva disponibilidad, por parte del retentor o receptor de los fondos fiscales, a lo que la Dra. CPN Hardoy adicionó que correspondía analizar operación por operación dentro de cada período fiscal a efectos de verificar la disponibilidad de los fondos en cada una.

Las Dras. Navarro y CPN Hardoy, reprodujeron su posición ya sostenida en la causa “FRIGORÍFICO Regional Salto S.A.” (Sala III, 28 de septiembre de 2000, Registro N° 12), la que fue mantenida posteriormente en otras. (v.gr. “AGRO SALADILLO S.R.L.”, Sala III, 11 de septiembre de 2008, Registro N° 1481).

En la causa “Viafer S.R.L.” (Sala III, 27 de junio de 2012, Registro N° 2476) se aclaró una cuestión —en principio dudosa— dado que normalmente la constatación del aspecto material de la infracción se deriva de la presentación por parte del responsable de sus declaraciones juradas y el “no ingreso” del tributo determinado en las mismas, sin que pueda —al menos por principio—

inferirse de esa situación que se encuentra consumada la conducta típica de la infracción, es decir mantener en su poder un tributo previamente retenido o percibido.

Bajo estas premisas, la Dra. CPN Hardoy, con la adhesión de las restantes integrantes de la Sala, recordó que la retención debe practicarse en el momento del pago de la operación de compra o locación de servicio alcanzada (conf. artículo 326 de la Disposición Normativa Serie “B” 01/04 y su remisión por artículo 319 del mismo cuerpo), por lo que no puede desconocerse que es el propio responsable que admite la existencia de las retenciones practicadas al presentar las declaraciones juradas correspondientes a cada período, aunque lo haya realizado luego de vencido el plazo para ello.

Frente a tal circunstancia, la pretensión del apelante de desconocer tal situación implica desvirtuar las consecuencias derivadas de tales declaraciones juradas, en cuanto las mismas poseen como efectos su estabilidad, presunción de exactitud y vinculación.

Por este último, la declaración jurada vincula al particular con la Administración, y no obstante que exista la posibilidad de integrarla, modificarla o revocarla, ello solo puede realizarse con determinados límites.

Entonces, si el responsable declaró los montos recaudados, claramente no puede —frente al sumario instruido— ponerse en contradicción con dicha conducta anterior, jurídicamente relevante y plenamente eficaz, máxime cuando no acredita —a través de medios probatorios idóneos— la circunstancia invocada.

En la sentencia “New Pharma S.A.” (Sala II, 16 de agosto de 2007, Registro N° 724) se analizó la situación, también ponderada en el Acuerdo Plenario N° 1, acerca de la efectiva disponibilidad de los fondos, cuando se trata de agentes de percepción que hubieran optado por presentar sus declaraciones juradas conforme el denominado criterio de los “devengado”.

La Dra. Ceniceros, en voto posteriormente compartido en este aspecto por los restantes integrantes de la Sala, reprodujo temperamento sostenido por Villegas (“Los agentes de retención y percepción en el derecho tributario”, Ed. Depalma, Bs. As., 1976, pág. 167) entendiendo que resultaba prioritario analizar los hechos del caso, a los efectos de verificar el incumplimiento material del deber de ingresar en término el impuesto percibido, lo que necesariamente requiere que dicha “percepción” se haya realizado en forma real, esto es que los fondos hayan estado en efectiva disposición y no se trate de una mera ficción contable.

Con ese alcance, no se presenta el elemento constitutivo imprescindible para la configuración del ilícito, cuando no se verifica la disponibilidad de fondos en cabeza del agente de percepción.

La circunstancia que el agente de percepción haya optado por el criterio de lo devengado para declarar el tributo, si bien lo obliga a depositar aun cuando no haya recibido de sus clientes el importe correspondiente, no modifica el requisito de una efectiva disponibilidad de los fondos, para que se configure la infracción de defraudación fiscal.

En orden a lo expuesto, la Dra. Ceniceros, revoca la sanción impuesta, ordenando devolver las actuaciones a la entonces Dirección Provincial de Rentas a los efectos que dicte nuevo acto sancionatorio, estableciendo que el *quantum* de la multa deberá establecerse, conformidad con las particularidades del caso. (cantidad de períodos involucrados, días de demora, no disponibilidad de los fondos). Es decir, adoptando un criterio resolutivo contrario a la posibilidad que el órgano de apelación reencadre la conducta infraccional del agente.

Con relación a la posibilidad de recalificar la conducta infraccional se expidieron favorablemente la Dra. CPN Wolcan *in re* “Sangiaco Lilianna Beatriz” (Sala II, 10 de agosto de 2006, entre otras), el Dr. Lapine en “Vicente Luciano E Hijos SRL” (Sala III, 4 de septiembre de 2010) y la Dra. Carné en

“Pinto, Horacio A.” (Sala III, 14 de abril de 2007, Registro N° 1102), aunque este último no se vinculaba con agentes de recaudación correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En este antecedente se sostuvo que la recalificación de la conducta imputada, de manera alguna, resulta contraria al debido proceso legal, puesto que, respecto de esa misma situación fáctica, el encartado ha ejercido su defensa.

Ello así, siempre que se atempere la sanción dispuesta por la Autoridad de Aplicación, en salvaguarda el principio constitucional de “non reformatio in pejus”, y con fundamento en las propias argumentaciones del recurrente y las constancias obrantes en las actuaciones.

En modo contrario, las Dras. Navarro y CPN Hardoy fundamentaron su postura, exponiendo que el elemento material u objetivo de los tipos infraccionales es completamente distinto. Por ello, de modificarse en la instancia la “calificación” de la infracción, se cambiaría la plataforma fáctica imputada, en perjuicio del derecho de defensa del agente y con ello se violentarían los principios de congruencia, contradicción imparcialidad garantizados por el artículo 15 de la Constitución Provincial, 18 de la Constitución Nacional, y 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, reconocidos por la jurisprudencia vinculada a los mismos, que *mutatis mutandi*, resulta aplicable a la cuestión *sub examine*.

Por otra parte, en lo relativo a la posibilidad de producir prueba tendiente a acreditar que el agente de percepción no ha contado efectivamente con la disponibilidad de los fondos, en la causa “Coviar S.A.” (Sala III, 13 de agosto de 2010, Registro N° Reg. 2002) se ha establecido que resultan excepcionales las circunstancias que autorizan a la Autoridad de Aplicación a desestimar medidas probatorias ofrecidas en el marco de un procedimiento sancionatorio, a la luz de lo dispuesto en el tercer pá-

rrafo del artículo 60 del Código Fiscal (T.O. 2004, actual artículo 68 en el T.O. 2011).

Ello por cuanto, esta norma solo faculta al denominado juez administrativo para rechazar la prueba manifiestamente inconducente o irrelevante a los efectos de dilucidar las circunstancias juzgadas.

Adicionalmente, en la causa “Clínica Privada Fátima S.A.” (Sala II, 8 de octubre de 2015, Registro N° 2136) se ha expresado que la limitación prevista en el 3er. párrafo, última parte, del artículo 116 del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes anteriores) en materia probatoria respecto de la presentación de los recursos previstos en el artículo 115 del mismo ordenamiento, no resulta operativa para procedimientos sumariales, receptándose el criterio que —en forma minoritaria— sostuviera la Dra. CPN Hardoy en su voto para la causa “Est Metalurcigos Metal CO S.A.” (Sala II, 24 de septiembre de 2015, Registro N° 2127)

Por otra parte, en el fallo “Cladan S.A.” (Sala III, 20 de noviembre de 2013, Registro N° 2791), se valoró que si bien la circunstancia de haberse recibido cheques de pago diferido por parte de clientes podría implicar la falta de disponibilidad de fondos al momento del vencimiento de los períodos involucrados, el endoso de los mismos en favor de terceros impide considerar configurada esa situación, respecto de los agentes de percepción que hubieran optado por realizar sus declaraciones juradas de acuerdo al denominado criterio de los “devengado”.

En el expediente “Moran, Claudia Haydee” (Sala II, 14 de abril de 2015, Registro N° 2038) por mayoría se otorgó validez a la certificación contable que exteriorizaba las demoras que se le habían presentado a la recurrente para poder cobrar las operaciones realizadas, las que por su volumen tornaban imposible el pago de las aquellas declaradas con fondos propios, lo que fue corroborado por la pericia realizada en la instancia, en el marco de una medida para mejor proveer.

No obstante ello, se dispuso a reencuadrar la conducta del agente de percepción en la figura de omisión, dado la falta de ingreso temporáneo del tributo declarado.

La Dra. CPN Hardoy —en minoría— aclaró —siempre respecto de los agentes de percepción que realicen opción por el “devengado”— que también se configura la infracción cuando la efectiva recaudación se produce en un tiempo posterior al vencimiento del plazo para realizar el pago, en la medida que —luego de producido— el agente mantenga en su poder el mismo. (ver “Tiempo Laboral S.A.”, Sala III, 23 de diciembre de 2014, Registro N° 3021)

Por ello, quien pretenda eximirse de responsabilidad alegando la indisponibilidad de los fondos, no solo debe acreditar dicho extremo a la fecha del vencimiento de la declaración jurada, sino además que la recaudación se haya producido en fecha posterior al ingreso espontáneo del tributo o de no haberse producido tal ingreso, que se mantenga la misma situación respecto del tributo que debía ser recaudado.

Con un alcance similar se pronunciaron todas las integrantes de la Sala III *in re* “Pelco S.A.” (5 de noviembre de 2015, Registro N° 3227) exponiendo que no resultaría óbice para la configuración de esta infracción que la recaudación se produzca en un tiempo posterior al vencimiento del plazo para presentar las correspondientes declaraciones juradas y realizar el pago, en la medida que el agente mantenga en su poder el tributo recaudado.

Por dicha razón, y habiéndose relevado las facturas emitidas por la firma, así como la fecha de cobranza de las mismas respecto de las operaciones realizadas en las posiciones fiscales comprometidas en las actuaciones, si bien se acredita que su cobro ha sido con posterioridad al vencimiento de las declaraciones juradas, también se encuentra probado que —luego de ello— los fondos obtenidos no fueron incorporados a las arcas fiscales (conf. doct. de la Sala III *in re* “Tecnoprot S.A.”, 10 de marzo de 2015, Registro N° 3058)

Finalmente, respecto de la configuración del elemento material, se ha considerado que por aplicación del principio de ley penal más benigna, la nueva redacción de la parte final del inciso b) del artículo 62 del Código Fiscal (T.O. 2011, texto según ley 14.653) resulta de aplicación a las infracciones cometidas con anterioridad al 1º de enero de 2015 (ver causa “PILAR S.A.” Sala II, 12 de mayo de 2015, Registro Nº 2055).

Anteriormente, este criterio también fue sostenido por la Sala I. aunque respecto de la ley 14.333, en “Correo Andreani S.A.” (14 de febrero de 2013, Registro Nº 1748)

### III. Elemento subjetivo. Ponderación de eximentes

Hasta la reforma introducida por la ley 14.333 —según los adelantáramos en la introducción— el Tribunal Fiscal había consolidado —como doctrina y desde antaño— que un breve lapso de demora permitía descartar la existencia del elemento subjetivo propio de la figura infraccional, resultando razonable suponer que el responsable no habría tenido la intención de mantener en su poder el dinero que —por derecho— correspondía al Fisco.

Sin embargo —y sin pretender con ello agotar todos los antecedentes dictados en la materia— existían diferentes criterios entre los vocales acerca del modo en que operara esta eximente creada en forma pretoriana.

Así, si bien los días de demora por la general no excedían de cinco, aunque en algunos casos se extendió tal extremo hasta siete, se presentaban discrepancias acerca de la cantidad de períodos fiscales que podían quedar involucrados en la eximente o la exigencia que la obligación —si bien ingresada en forma espontánea— lo fuera también incluyendo intereses y recargos o sin estas obligaciones accesorias.

Los nuevos textos legales —y en particular la redacción dada por la ley 14.333 al adoptar claramente una posición más restrictiva que la establecida jurisprudencial-

mente— dejaron abierto el interrogante acerca de la continuidad de la doctrina del tribunal administrativo o, eventualmente, su morigeración.

En el fallo “COLORIN I.M.S.S.A.” (Sala I, 29 de marzo de 2012, Registro Nº 1656), del voto de la Dra. Navarro surge que la incorporación en el artículo 62 de un supuesto específico en el que no se configura la defraudación fiscal, no obsta a que el Tribunal Fiscal pueda continuar aplicando la doctrina, a partir de la que —cuando exista un breve lapso de demora y siempre que se presenten otras condiciones— no se encuentra configurado el elemento subjetivo de este tipo infraccional.

El Dr. Lapine continuó interpretando que la existencia de un supuesto de excepción en la norma legal, que permite redefinir la conducta típica sancionada por la misma, no desecha la posibilidad de continuar entendiendo que la existencia de un escaso período de demora pueda operar como eximente al resultar demostrativa de la ausencia de dolo en el supuesto infractor, aunque sean varios los períodos fiscales involucrados. (ver su voto en “CORREO ANDREANI S.A.”, ut supra citado)

Por otra parte, la Dra. Carné, en la causa “Compañía Argentina de Semillas S.A.” (Sala III, 20 de diciembre de 2012, Registro Nº 2594) sostuvo “...si bien es cierto que el factor temporal, esto es los días de retardo en la efectivización de los depósitos, constituye un indicador a merituar para juzgar la intencionalidad del sujeto obligado, no resulta, a mi juicio, el único elemento a valorar. No cabe pues, prescindir de las restantes circunstancias fácticas, en el análisis específico de la actitud del obligado, puesto que se trata de una responsabilidad ‘mayor’ que el Fisco impone a determinados sujetos, encargados de retener/percibir fondos ajenos, en concepto de anticipo del impuesto.”

A dicho criterio agregaba: “Debo destacar que a mi entender, resulta cabal el examen de la recurrencia de los retardos, esto es la reiteración de los incumplimientos

enrostrados (conforme ya lo he expresado en autos ‘Sixis SA’ sentencia del 28/07/08; ‘Curtiembres Becas SA’ del 2/03/10, ‘Distribuidora Barrera’ del 13/12/11, todas sentencias de esta Sala, entre otras).”

En aquel caso, el responsable había incurrido en reiteradas y variables demoras, según las posiciones, circunstancia esta que no denotaba un comportamiento excepcional. Además, el propio infractor admitía haber destinado los fondos del Fisco para el pago de salarios y proveedores con el propósito de mantener la fuente de trabajo.

En la sentencia dictada para la causa “Sfilio, Alfredo Darío” (Sala III, 1º de noviembre de 2013, Registro Nº 2768) se abordó al planteo relacionado a la ausencia de configuración del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, cuando —no obstante reconocer haber realizado las percepciones y haberlas mantenido en su poder— se aduce que intervino un profesional en ciencias económicas, en la presentación de las declaraciones juradas.

Se desechó tal planteo, ponderándose que no podía invocarse como eximente la autorización para que —en un sentido fáctico— la Clave de Identificación Tributaria (CIT) fuera utilizado por un sujeto distinto al contribuyente, siendo este el único responsable de los datos transmitidos, considerándose que los mismos son de su exclusiva autoría.

En las actuaciones caratuladas “FATE S.A.I.C.I.” (Sala II, 4 de noviembre de 2014, Registro Nº 1975), con el voto del Dr. Lapine, al que prestaron su adhesión las Dras. Ceniceros y CPN Blasco, se concluyó que no se evidenciaba la culpabilidad típica de la infracción de defraudación fiscal de los Agentes de Recaudación cuando el ingreso de las sumas percibidas/retenidas fuera de los vencimientos establecidos por la Autoridad de Aplicación, obedece a la existencia de una errónea información proporcionada por esta, máxime cuando nada hacía suponer que el retraso en el pago por parte se

provocó con intención de quedarse con dinero correspondiente al Fisco.

En tal sentido, se agregó que la subjetividad típica requerida para tener por configurada esta infracción, importa considerar que la culpabilidad consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso del tributo en término, no obstante la conciencia de que existe un deber concreto de hacerlo.

En la causa “Don Félix S.A.” (Sala II, 15 de marzo de 2016, Registro Nº 2190), el Dr. Lapine señaló que si el importe del tributo recaudado se deposita después del vencimiento, pero antes de los 10 días hábiles posteriores y sin adicionar los respectivos intereses y recargos de ley, desde un punto de visto objetivo la conducta desplegada encuadra dentro de la figura de “defraudación fiscal” de conformidad con el tipo sancionatorio vigente luego de la sanción de la ley 14.653.

Sin embargo, conforme los fundamentos expuestos por el vocal interviniente, el análisis no puede agotarse en este punto, sino que resulta imprescindible comprobar la existencia del elemento subjetivo, lo cual requiere que el juzgador valore la intencionalidad del presunto infractor.

Desde esa perspectiva, se aprecia que la espontaneidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales —esto es, que las mismas se han efectivizado sin que medie un previo requerimiento por parte del ente recaudador— posee aptitud suficiente para poner en evidencia la ausencia de una conducta intencional, máxime cuando el pago de intereses y recargos, también fue efectivizado —aunque con 5 y 8 meses de demora para cada posición fiscal involucrada— sin que mediara intimación del organismo fiscal.

Con ese alcance, el ingreso espontáneo de intereses y recargos luego de cumplidos los 10 días hábiles posteriores al vencimiento previsto para el ingreso de las obligaciones de los agentes de recaudación, cuando estos han abonado dentro de ese plazo el ca-

pital correspondiente, resulta demostrativo de la ausencia de intencionalidad necesaria para la configuración de la defraudación fiscal, prevista y penada en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (T.O. 2011, conforme reforma introducida por ley 14.653)

Por otra parte, es también recurrente la invocación de dificultades económicas o financieras como eximente, siendo inveterado el criterio del organismo revisor, acerca que ello no justifica el incumplimiento, criterio sentado desde la causa “L’Hopital Hnos. S.A.” (05/06/1979).

A pesar de ello, en el fallo “INSER S.A.” (Sala I, 12 de octubre de 2017, Registro N° 2085) el Dr. Carballal, siguiendo el criterio del Rodríguez Estévez, señala “..la crisis económica no inhibe el cumplimiento de las obligaciones tributarias pues la organización de la empresa implica la asunción de obligaciones tanto jurídicas como sociales. Salvo que la crisis sea tan evidente y manifiesta que acarree indefectiblemente su parálisis, cuestión que se tendría que demostrar ante los jueces de instancia, la crisis económica de la empresa no constituye `per se` una excusa justificante ni disculpante de la conducta típica... la propia quiebra constituye un riesgo inherente a la actividad empresaria ante lo cual no cede en principio la obligación de tributar. Ciertos roles importan deberes que cumplir, esas son las reglas del juego.” (Conf. Comentario del autor sobre el Fallo de la CSJ, Lambruschi 31/10/97 LL 1998 B818).

Sin embargo, también se sostuvo que la única manera de que la falta de fondos invocada por un agente de retención pueda llegar a neutralizar el elemento objetivo —y liberarse así de la infracción reprochada en los términos previstos en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal— sería demostrar que, al momento de vencimiento del plazo de ingreso, se presentaba una iliquidez absoluta no imputable, que lleve al extremo de no contar con efectivo, ya sea de caja o bien en cuentas bancarias.

Para concluir este segmento es dable mencionar que la presentación tempestiva

de la declaración jurada tampoco ha sido considerada como eximente, a los fines de neutralizar el elemento subjetivo propio de la figura infraccional.

Al sentenciarse el expediente “Rasic Hermanos S.A.” (Sala II, 2 de junio de 2016, Registro N° 2252) en el que se había alegado haberse presentado en tiempo y forma las declaraciones juradas, el Dr. Lapine expresó que no resulta causal de exculpación la oportuna exteriorización de las obligaciones fiscales mediante la presentación de las declaraciones juradas respectivas, en la medida que este cumplimiento formal no implica la ausencia de tipificación que se deriva del incumplimiento de obligaciones sustanciales, siendo que además, el Código Fiscal solo contempla la exoneración de la sanción cuando se verifica esta situación respecto de los sujetos que revisten la calidad de contribuyentes, de conformidad con lo previsto en el artículo 61 de dicho ordenamiento.

En forma concordante, en el fallo “Pelco S.A.” (ya citado) se había aclarado expresamente que la previsión del cuarto párrafo del artículo 61 solo se refiere a multas por “omisión de impuestos”.

No obstante ello, el Dr. Lapine expresó que el cumplimiento tempestivo de este deber formal debía ser valorado como atenuante, de acuerdo con lo previsto en el dec. 326/97.

En modo contrario se pronunció la Dra. Ceniceros, a la que prestó su adhesión la Dra. CPN Blasco, al entender que la presentación de las declaraciones juradas carece incluso de entidad para ser considerada un atenuante, dado que la infracción imputada no requiere la existencia de ardid, sino que se consuma con la apropiación indebida después de vencido el plazo para el ingreso del tributo.

Ello, a pesar de que, con esa presentación, se evitaron mayores perjuicios al Fisco, siendo que —de lo contrario— hubiera debido acudir al procedimiento de determinación de oficio para constatar los montos

de impuesto recaudados y no depositados a su vencimiento.

Un criterio similar al del Dr. Lapine, venía adoptando la Dra. CPN Hardoy, desde el ya mencionado pronunciamiento “Viafer S.R.L.”

En el expediente “Class Services S.A.” (Sala I, 16 de octubre de 2018, Registro N° 2151), el Dr. Carballed puntualizó que la presentación de la pertinente declaración jurada no borra la infracción cometida, como pretende el impugnante, aunque pueda tener incidencia en la graduación de la multa.

Dicho criterio se materializó en “INSER S.A.”, al sostenerse que deviene irrazonable la aplicación de la multa máxima prevista por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal, cuando se observa que la declaración jurada fue presentada en término por el agente de retención y que de la misma surge la información necesaria que inicia las actuaciones sumariales. En el caso, tampoco se invocaron la existencia de antecedentes por infracciones análogas y se había detectado un único incumplimiento por este régimen.

#### **IV. Vinculación con la ley penal tributaria**

Desde la reincorporación de las haciendas locales al régimen penal tributario, se debe tener presente que rige la regla a partir de la que el organismo fiscal se debe abstener de aplicar sanciones administrativas hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, la que una vez firme, no permite alterar las declaraciones de hechos contenidas en la misma.

La Dra. Ceniceros, en la causa “ELT Argentina S.A.” (Sala II, 4 de febrero de 2014, Registro N° 1838), destacó que el organismo recaudador había formulado la pertinente denuncia penal, con anterioridad a la fecha de emisión del acto sancionatorio, concluyendo que dicha resolución sancionatoria no se encontraba ajustada al ordenamiento legal vigente, toda vez que se constata un vicio no susceptible de ser subsanado en la

instancia, toda vez que una vez formulada la denuncia penal, la Autoridad de Aplicación debió abstenerse de aplicar sanciones hasta tanto exista un pronunciamiento judicial definitivo.

En orden a ello y toda vez que el acto administrativo dictado trasgredía el marco legal aplicable, propició declarar su nulidad en los términos del artículo 128 del Código Fiscal.

En un sentido parcialmente distinto se pronunció el Dr. Lapine, al que prestó su adhesión la Dra. CPN Blasco.

Este vocal entendió que la situación planteada en autos y la transgresión al artículo 20 de la ley 24.769, no puede tener cabida dentro de los supuestos que contempla el artículo 128 del Código Fiscal

Sin embargo, debía revocarse dicho acto sancionatorio, en la medida que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires no se encuentra habilitada para aplicar sanciones por las infracciones previstas en el Código Fiscal, cuando se ha formalizado —por los mismos hechos— una denuncia en los términos de la ley 24.769 y sus modificatorias, y hasta tanto exista un pronunciamiento judicial definitivo sobre esta última.

En un sentido similar se dictaron los pronunciamientos en “HLB Pharma Group S.A.” (Sala I, 25 de junio de 2015, Registro N° 1949), en la que participó la Dra. Carné, en calidad de vocal subrogante y “Arca Distribuciones S.A.” (Sala II, del 21 de mayo de 2015, Registro N° 2064), con la intervención de la Dra. CPN Hardoy también como subrogante.

Una situación particular se resolvió en “Cañoplast S.A.” (Sala III, 4 de junio de 2019, Registro N° 4112) siendo que la parte recurrente planteó la violación de lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769 y del artículo 81 del Código Fiscal, considerándose que, en razón de los montos involucrados, la Autoridad Administrativa debió abstenerse de aplicar sanciones, has-

ta tanto se dictara sentencia definitiva en sede penal, resaltándose que: a) del accionar de la organismo y de los montos involucrados, se desprendía el convencimiento del mismo para efectuar denuncia penal, lo que se exteriorizó en la cédula de notificación cursada; b) si, al contrario, el Fisco hubiera entendido que no debía efectuar denuncia, debió cumplir con lo dispuesto por el artículo 19, párrafo 3 de la Ley Penal Tributaria.

Con el voto concordante de los Dres. CPN Crespi y Lapine se expuso que el único supuesto que proyecta influencia en relación a la existencia de la prejudicialidad prevista en el segundo párrafo del artículo 20 de la ley 24.769 es la efectiva formulación de la denuncia penal.

Consecuentemente, tal prejudicialidad no operaría si al momento en que se dicta el acto sancionatorio la denuncia penal no ha sido materializada, aunque la evaluación respecto de la procedencia de la misma haya sido advertida por el organismo recaudador con anterioridad a este momento o se encuentren verificados —dados los montos involucrados— los elementos objetivos del tipo penal que pudiera atribuirse, y máxime cuando los extremos necesarios para la configuración de la infracción prevista por el artículo 62 inciso b) de la norma local, difieren de aquellos establecidos en el artículo 6 de la Ley Penal Tributaria.

Por su parte, la decisión administrativa de no formular la denuncia penal debe-

rá ser adoptada por los funcionarios competentes mediante resolución fundada y previo dictamen del servicio jurídico correspondiente.

Debido a ello, el cumplimiento —o no— con lo dispuesto en el artículo 19 de la ley 24.769 (texto según ley 27.430) es una cuestión ajena a la resolución del sumario en que se aplican sanciones por infracciones administrativas, cuando la denuncia no se ha formalizado con anterioridad a dicho acto.

La Dra. Ceniceros —sosteniendo una posición contrario— afirmó que —desde su perspectiva— la temática resultaba similar a la que analizara en los precedentes de la Sala II “La Inversora S.A.” (19 de abril de 2016, Registro N° 2228) y “Rasic Hermanos S.A.” (24 de noviembre de 2015, Registro N° 2161), debiendo hacer mérito a lo reglamentado por la propia Autoridad de Aplicación mediante la Resolución Normativa N° 024/13.

Consecuentemente, el análisis del comportamiento del contribuyente a los fines de decidir administrativamente la formalización de la denuncia penal, en los términos a los que alude la ley 24.769, es necesariamente una cuestión previa al dictado del acto por el que se impongan sanciones en sede administrativa.

Bajo esa premisa, su incumplimiento —por aplicación de los principios de congruencia y legalidad— determina la nulidad de la resolución sancionatoria dictada.

# ACTUACIÓN PROFESIONAL

---

Thomson Reuters

Thomson Reuters

**LABORAL Y PREVISIONAL**

Thomson Reuters

Thomson Reuters

# Seguridad social: diagrama del Régimen de Fiscalización Electrónica para Empleadores/as

Ricardo H. Ferraro (\*)

*La AFIP desarrolló un nuevo sistema informático, a través del cual se podrán emitir en forma digital las planillas de relevamiento de personal, las actas y toda otra documentación derivada del acto de fiscalización.*

La res. gral. 4851 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) instrumentó un procedimiento de fiscalización electrónica y de determinación de deudas, mediante sistemas informáticos, a cuyos efectos, además, de regular tal procedimiento, modifica las resoluciones generales 79 y 1566.

El organismo desarrolló un sistema informático, a través del cual se podrán emitir, en forma digital, las planillas de relevamiento de personal, las actas y toda otra documentación derivada del acto de fiscalización, dice la norma en sus considerandos, razón por la cual se crean una serie de nuevos formularios digitales en función de las diversas etapas de la fiscalización.

En este contexto, el Domicilio Fiscal Electrónico (DFE) adquiere una relevancia central habida cuenta que las planillas, actas y demás documentos serán comunicadas por esa vía, considerando lo previsto en el inc. g) del art. 100 de la ley 11.683.

En atención al nuevo procedimiento implementado, se brinda un diagrama de sus etapas y de las alternativas según el avance o no de este.

---

(\*) Coordinador general del suplemento "Novedades Fiscales" del diario *Ámbito Financiero*.

**ORDEN DE INTERVENCIÓN (art. 36.1 L 11683) EN FORMA ELECTRÓNICA**

A través del documento digital: F.8000/P-E - Comunicación de Inicio de Fiscalización. Suscripto digitalmente

Junto al F.8000/P-E, se envía el

**REQUERIMIENTO ELECTRÓNICO**

A través del formulario "F.8016/E – 1 - Detalle de la Nómina de Empleados". Suscripto digitalmente

Ambos documentos se notifican conjuntamente al Domicilio Fiscal Electrónico -inc. g) art. 100 L 11683 -

- Debe indicar que se realiza según datos obrantes en las bases informáticas de AFIP

- Detallar :

- ✓ la fecha en que se disponga tal medida
- ✓ los datos del sujeto fiscalizado (nombre y apellido o razón social, CUIT y domicilio fiscal)
- ✓ las obligaciones emergentes de los RSS y los períodos comprendidos

- Contiene el detalle de las diferencias de aportes y contribuciones detectadas

Desde notificación corre un plazo improrrogable de 10 días hábiles administrativos para regularizar la situación. (\*)

¿Regulariza dentro del plazo fijado?

SI

NO

Se le aplica una multa reducida en los términos del inciso b) art. 6° RG 1.566, texto sustituido 2010, modif. y complementaria.

Para tipificación y graduación de la multa se confecciona el **F.8480/E - Constatación de Infracciones Seguridad Social**. Se notifica al Domicilio Fiscal Electrónico

El sistema determina los conceptos no regularizados y confecciona el **Acta de Inspección Digital** con la intimación de la deuda resultante detallada en los siguientes formularios, los

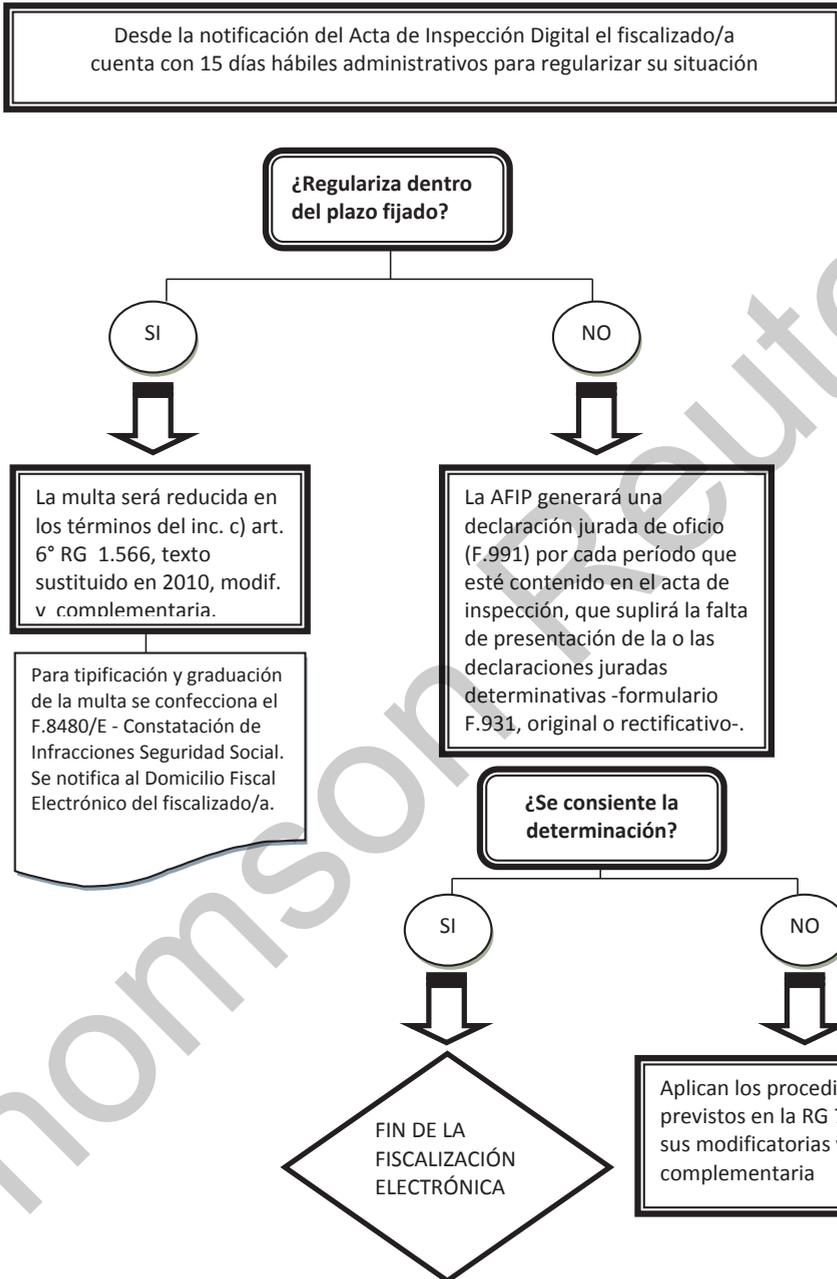
**F.8487/E - Acta de Inspección - Recursos de la Seguridad Social:** montos de aportes y contribuciones de los períodos adeudados

**F.8016/E - 2 - Detalle de la Nómina de Empleados,** individualizados en cada período de ajuste, con indicación del número de acta de deuda que se notifica

**Planilla Cálculo de Intereses:** consiste en un papel de trabajo con el detalle de los intereses resarcitorios calculados por el sistema informático a la fecha de notificación del acta de

**F.8480/E - Constatación de Infracciones Seguridad Social:** informa la aplicación de la multa (art. 5° RG 1.566, texto sustituido en 2010, modif. y complemen.)

(\*) Para la defensa del contribuyente rige el art. 116 de la ley 11.683 que remite a la legislación que regula los Procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.



La finalización de la fiscalización será comunicada al Domicilio Fiscal Electrónico del fiscalizado/a, a través del documento electrónico denominado formulario **F.8900/P-E - Comunicación de Finalización de Fiscalización**.

## Sueldo anual complementario

Álvaro Iriarte (\*)

*Es un artículo técnico-práctico, en el cual se analiza cómo, producto de la pandemia, se le incorpora al SAC habitual el análisis emergente vinculado a períodos de suspensiones del art. 223 bis de la LCT, en el cual el trabajador, como consecuencia de las medidas de emergencia sanitaria, no concurre a trabajar y percibe un concepto no remunerativo por dichos plazos.*

### I. Introducción

En este artículo abordamos las características del Sueldo Anual Complementario SAC también llamado Aguinaldo con las diferentes situaciones que pueden ocurrir en su liquidación y cargas sociales como también las retenciones del impuesto a las ganancias y los embargos judiciales.

También desarrollaremos los conceptos teóricos y prácticos del SAC emergente de períodos de suspensiones del artículo 223 bis LCT donde el trabajador, como consecuencia de las medidas de Emergencia Sanitaria, no concurre a trabajar en base a una suspensión acordada entre las partes con aprobación de la autoridad de aplicación y percibe un concepto No Remunerativo por dichos plazos.

El Sueldo Anual Complementario es un sueldo adicional por año que se abona mitad en junio y mitad en diciembre o sea que el empleado cobra 13 sueldos por año. Este dato no es menor a los fines legales y al momento de analizar información de gestión para elaborar un presupuesto o costos laborales.

Este concepto se trata los artículos 121 al 123 de la Ley de Contrato de Trabajo y con su modificación en la ley 23.041 y su dec. regl. 1078/84.

Normativa legal	
1	Ley de contrato de trabajo - artículos 121 al 123
2	Ley 23.041
3	Decreto 1078/84

Veamos qué dice la normativa legal y su explicación.

---

(\*) Profesor adjunto, Facultad de Ciencias Económicas, UBA.

## II. Cálculo del monto del SAC

*Ley 23.041. Artículo 1:* El sueldo anual complementario en la actividad privada, Administración Pública Central y descentralizada, empresas del Estado, empresas mixtas y empresas de propiedad del Estado, será pagado sobre el cálculo del 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.

O sea que cada semestre es independiente para el cálculo de cada Sueldo Anual Complementario tomando como base de la mayor remuneración mensual devengada.

En este ejemplo vemos que la mayor remuneración bruta tomando el básico más adicionales como comisiones, horas extras u otros conceptos legales o convencionales es \$90.000 entonces en el mes de junio el Sueldo Anual Complementario es \$45.000.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Básico	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000
Adicional	15.000	18.000	21.000	18.000	30.000	24.000
Bruto	75.000	78.000	81.000	78.000	90.000	84.000
SAC						45.000

En el segundo semestre la mayor remuneración bruta es \$100.000 entonces el Sueldo Anual Complementario es \$50.000.

Concepto	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.
Básico	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000
Adicional	26.000	19.000	40.000	32.000	26.000	28.000
Bruto	86.000	79.000	100.000	92.000	86.000	88.000
SAC						50.000

O sea que el SAC depende de las remuneraciones de cada semestre que puede variar por múltiples factores. Podría darse el caso que en el primer semestre se genere un Sueldo Anual Complementario mayor que el del segundo semestre.

La normativa no exige habitualidad en las remuneraciones que se toman como mayor remuneración para el cálculo del aguinaldo.

Como el artículo menciona el 50% de la mayor remuneración mensual devengada por todo concepto dentro del semestre en el caso de una gratificación trimestral, semestral o anual debería determinarse la remuneración que se devenga para cada mes y de esa manera determinar la mayor remuneración devengada tal cual lo menciona la norma.

## III. Proporcionalidad del SAC

*Decreto 1078/84. Artículo 1:* La liquidación del Sueldo Anual Complementario, en virtud de lo determinado por el artículo 1 de la ley 23.041, será proporcional al tiempo trabajado

por los beneficiarios en cada uno de los semestres en que se devenguen las remuneraciones computables.

O sea que se debe tener en cuenta tiempo trabajado dentro del semestre para determinar si se abona el Sueldo Anual Complementario completo o proporcional.

En este sentido tenemos varias situaciones que pueden hacer que se deba proporcionar.

Situaciones que generan SAC proporcional	
1	Fecha de ingreso distinta al 1er día del semestre
2	Fecha de egreso distinta a ultimo día de semestre
3	Licencia por maternidad
4	Licencias sin goce de sueldos
5	Otros

Dicha proporcionalidad debe calcularse con el criterio matemático que el empleador decida. Los dos criterios más utilizados son los siguientes:

Criterio	Mes	Semestre	Año
Año comercial	30	180	360
Año calendario	30 - 31- 28	181 - 184	365

El criterio de meses de 30 días es muy utilizado para simplificar los cálculos y muchos programas lo tienen incorporados de manera predeterminada. El criterio calendario usando días reales de cada mes es más preciso y muchas veces el liquidador prefiere la liquidación más minuciosa. El empleador debe elegir el criterio a utilizar para realizar todos sus cálculos de proporciones.

Situaciones que generan SAC proporcional:

1. Fecha de ingreso distinta al 1er día del semestre.

Salvo que el empleado ingrese el 1.º de enero o 1.º de julio su SAC será proporcional.

2. Fecha de egreso distinta a ultimo día de semestre.

Salvo que el empleado se desvincule el 30 de junio o 31 de diciembre el SAC proporcional de la liquidación final será proporcional.

3. Licencia por maternidad.

La licencia por maternidad es de 90 días y el empleador no abona remuneraciones ya que es el ANSeS quien paga una asignación familiar en remplazo del sueldo de dicho período y no genera obligación de abonar SAC. Entonces a fin de cada semestre se calcula el SAC proporcional a los períodos remunerados por el empleador.

4. Licencias sin goce de sueldos.

Cuando exista una situación que no genera período remunerado como una suspensión sin goce de sueldos, el SAC será proporcional. Por ejemplo estado de excedencia, sanciones disciplinarias, reserva de puesto de trabajo sin goce de sueldos, etc.

5. Otros.

Pueden existir varias situaciones especiales como por ejemplo cuando el empleado este en una Incapacidad Laboral Temporaria como por accidente o enfermedad laboral y el SAC de dicho semestre será proporcional a los días remunerados ya que en los períodos de la ILT se abonan los sueldos con un adicional de SAC. Este tema lo veremos más adelante.

**IV. Época de pago**

*Ley 20.744. Artículo 122:* El sueldo anual complementario será abonado en 2 cuotas: la primera de ellas con vencimiento el 30 de junio y la segunda con vencimiento el 18 de diciembre de cada año.

Época de pago del SAC	
Semestre	Fecha de pago
Primero	30 de junio
Segundo	18 de diciembre

A fin de determinar la segunda cuota del sueldo anual complementario, el empleador debe estimar el salario correspondiente al mes de diciembre. Si dicha estimación no coincidiera con el salario efectivamente devengado, se procederá a recalcular la segunda cuota del sueldo anual complementario.

La diferencia, que resultare entre la cuota devengada y la cuota abonada el 18 de diciembre se integrará al salario del mes de diciembre.

Para el SAC de diciembre se genera un problema dado que al 18 de diciembre no se conoce la remuneración devengada del mes entonces el mismo artículo en sus dos párrafos finales menciona que se debe recalcular el SAC al 31 de diciembre tomando en cuenta el sueldo real del mes y si da diferencia se deberá abonar con el pago del sueldo mensual de diciembre. Esto es habitual en empresas que abonan comisiones por ventas y que en diciembre tienen muchas ventas por las fiestas. También se pueden dar en otros supuestos como situaciones especiales que generen muchas horas extras en dicho mes siempre cumpliendo con los topes de cantidad de horas extras establecidos en el dec. 484/2000.

Concepto	Jul.	Ago.	Sep.	Oct.	Nov.	Diciembre	
						Hasta 18-12	Mes completo
Básico	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	60.000	
Adicional	26.000	19.000	40.000	32.000	26.000	36.000	50.000
Bruto	86.000	79.000	100.000	92.000	86.000	96.000	110.000
SAC						50.000	55.000
					Diferencia	5.000	

En este caso el SAC de diciembre abonado el 18-12 es de \$50.000 y al finalizar el mes se obtiene el mayor sueldo del semestre que es \$110.000 entonces como el SAC debería haber sido \$55.000 entonces se genera un ajuste de \$5.000 para la liquidación del mes de diciembre.

La ley 24.467 de Pequeña y Mediana Empresa en su artículo 91 dice: Los convenios colectivos de trabajo referidos a la pequeña empresa podrán disponer el fraccionamiento de los períodos de pago del SAC siempre que no excedan de 3 períodos en el año.

### V. Proporcionalidad en la extinción del contrato de trabajo

*Ley 20.744. Artículo 123:* Cuando se opere la extinción del contrato de trabajo por cualquier causa, el trabajador o los derecho-habientes que determina esta ley, tendrá derecho a percibir la parte del sueldo anual complementario que se establecerá como la doceava parte de las remuneraciones devengadas en la fracción del semestre trabajado, hasta el momento de dejar el servicio.

La base de cálculo sigue siendo el 50% de la mayor remuneración del semestre conforme a la modificación introducida por la ley 23.041 aunque este artículo diga que se toma la doceava parte de las remuneraciones devengadas.

### VI. Enfermedades y accidentes y su relación con el SAC

Estas situaciones se pueden dividir en enfermedades y accidentes:

- Inculpables.
- Laborales.

Las enfermedades y accidentes *inculpables* son aquellas contingencias no relacionadas con el trabajo y el empleado tendrá una licencia con goce de sueldos según el artículo 208 de la Ley de Contrato de Trabajo que fija el período de cobertura de

remuneración y el cálculo de la base de remuneración.

En este caso al llegar al momento del cálculo del SAC se busca la mayor remuneración devengada del semestre para su liquidación.

Las enfermedades y accidentes *laborales* son las situaciones contempladas por la Ley de Riesgos del Trabajo que deben tener cobertura de una ART.

En este caso la prestación dineraria que abona el empleador los primeros 10 días y la ART los días 11 en adelante deben contemplar el pago de un adicional de SAC proporcional en cada mes. Esto lo menciona la Resolución 983/2010 que transcribimos a continuación:

*Resolución general (MTESS) 983/2010. Artículo 2:* La prestación dineraria que se devengue deberá incluir la parte proporcional del Sueldo Anual Complementario.

De esta manera al llegar al momento de calcular el SAC semestral se debe tener en cuenta dichos períodos para su cálculo proporcional sobre los días trabajados.

### VII. Base de cálculo general para el SAC

La base general será el 50% de la mayor remuneración del semestre donde queda claro que se toman todos los conceptos de la remuneración como:

- Básico
- Comisiones / Horas Extras / Gratificaciones / Vacaciones
- Adicionales de Convenio
- Todo tipo de remuneración (a)

(a) volvemos a citar el artículo 1 de la ley 23.041: El sueldo anual complementario será pagado sobre el cálculo del 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. No especifica que

tipo de remuneración sino que menciona genéricamente “remuneración mensual devengada por todo concepto”.

### VIII. Ajustes retroactivos

Los ajustes retroactivos son remuneraciones abonadas que corresponden a período o períodos anteriores y pueden originarse en:

- Errores en la liquidación del empleador.
- Normas legales o convencionales.

Cuando el empleado recibe un Ajuste Retroactivo esto debe generar un recálculo del SAC perteneciente al período del ajuste y puede generar un pago por diferencia del SAC por dicho período.

Mes	Bruto	SAC	Retroactivo de mayo	Ajuste SAC
Ene.	60.000			
Feb.	70.000			
Mar.	50.000			
Abr.	80.000			
May.	70.000			
Jun.	60.000	40.000		5.000
Jul.	70.000		20.000	

SAC de junio	\$80.000 / 2	\$40.000
SAC recalculado	\$90.000 / 2	\$45.000
SAC Ajuste		\$5.000

### IX. Vacaciones

El pago de las vacaciones debe tomar en cuenta el período de devengamiento de las mismas o sea que si las vacaciones de 14 días se abonan como obliga la ley de manera completa antes de salir de licencia y son gozadas tomando 4 días de enero y 10 días de febrero entonces el bruto de las vacaciones se deberá proporcionar a cada mes para el cálculo de la mayor remuneración devengada de dicho semestre.

### X. Conceptos no remunerativos

Además de los conceptos indemnizatorios que son conceptos no remunerativos, existen otros conceptos No Remunerativos ya sea por normas legales o de convenios colectivos.

Generalmente la normativa que los promulga es la que determina si estos conceptos generan determinadas situaciones como descuentos laborales totales o parciales, des-

cuentos sindicales, retención de ganancias y si generan sueldo anual complementario. En ausencia de tratamiento correspondiente al SAC el criterio general debería ser que todo concepto que es remuneración para el empleado debe general el derecho a su correspondiente Sueldo Anual Complementario y habiendo criterios desentendidos recomendamos aplicar ante la duda la opción más beneficiosa para el trabajador.

### XI. Despidos sin justa causa y SAC

En las liquidaciones finales por Despido Sin Justa causa el SAC tiene una participación en distintos rubros que se confeccionan.

Esta liquidación contempla abonar los conceptos devengados como el sueldo mensual, el sueldo anual complementario y las vacaciones no gozadas más los conceptos indemnizatorios que nacen a partir del despido como Preaviso No Gozado, Integración Mes de Despido y Antigüedad siempre que correspondan según la situación de desvinculación.

#### Esquema de Liquidación de Despido Sin justa Causa

Sueldo Mensual Bruto	
Sueldo Anual Complementario (1)	
Descuentos laborales, sindicales y fiscales	
Vacaciones No Gozadas	
SAC sobre Vacaciones No Gozadas (2)	
Preaviso No Gozado	
SAC sobre Preaviso No Gozado (3)	
Integración Mes de Despido	
SAC sobre Integración Mes de Despido (4)	
Antigüedad	
Sueldo Neto	

(1) El Sueldo Anual Complementario como ya hemos visto se calcula como el 50% de la mayor remuneración del semestre y se proporciona al período trabajado. Es un concepto remunerativo y sirve de base para el cálculo de cargas sociales.

(2) Vacaciones No Gozadas es un concepto indemnizatorio que aparece en todas las desvinculaciones y según el artículo 156 de la Ley de Contrato de Trabajo se deben abonar las vacaciones no gozadas en proporción al período anual trabajado.

*Ley de Contrato de Trabajo. Artículo 156. Indemnización:* Cuando por cualquier causa se produjera la extinción del contrato de trabajo, el trabajador tendrá derecho a percibir una indemnización equivalente al salario correspondiente al período de descanso proporcional a la fracción del año trabajada.

Sobre este concepto se debe abonar el SAC proporcional como concepto No Remunerativo ya que las Vacaciones No Gozadas son conceptos No Remunerativos y así lo indica el

artículo 156 iniciando con la palabra Indemnización. El SAC sobre Vacaciones No Gozadas se calcula dividiendo por 12 al importe del concepto Vacaciones No Gozadas.

(3) Preaviso No Gozado es un concepto indemnizatorio que se abona omitir que el empleado trabaje los días de preaviso entonces es un concepto no remunerativo ya que es una indemnización. Lleva SAC proporcional como consecuencia de una lógica de proporción y usos y costumbres.

Vamos a proponer un ejemplo para poder entender y explicar esta situación.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Básico	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000
SAC						60.000

En este primer ejemplo de semestre completo es fácil calcular el SAC completo de \$60.000 y ver que a cada mes le corresponde un SAC devengado de \$10.000.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Básico	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000	
SAC				(1) 40.000	(2) 10.000	

En este ejemplo segundo el empleado es despedido el 30 de abril con Preaviso No Gozado de un mes entonces la liquidación quedaría así:

Básico	120.000	
Sueldo Anual Complementario	40.000	(1) SAC proporcional a 4 meses
Aportes 17%	(xxx)	
Vacaciones no Gozadas	xxx	
SAC s/ Vacaciones No Gozadas	xxx	
Preaviso No Gozado	120.000	
SAC s/ Preaviso No Gozado	10.000	(2) 120.000 / 12
Integración Mes de Despido	xxx	
SAC s/ Integración Mes de Despido	xxx	
Antigüedad	xxx	
Sueldo Neto	xxx	

Si el empleado hubiera trabajado hasta el 31 de mayo entonces el SAC proporcional sería por 5 meses y ascendería a \$50.000. De esta manera como trabajo hasta el mes de abril

su SAC proporcional es de \$40.000 y por el mes no trabajado recibe una porción más de \$10.000 para lograr el SAC que debería percibir.

(4) Integración Mes de Despido: el artículo 233 dice que la indemnización sustitutiva debida al trabajador se integrará con una suma igual a los salarios por los días faltantes hasta el último día del mes en el que se produjera el despido.

Estos días que el empleado no trabaja hasta fin de mes también generan un SAC proporcional que se calculan de la misma manera o sea el importe de Integración Mes de Despido dividido 12.

Como conclusión en un despido se calcula el SAC como concepto remunerativo como el 50% de la mayor remuneración del semestre y proporcional al período de trabajo y sobre los conceptos indemnizatorios de Vacaciones No Gozadas, Preaviso No Gozado e Integración Mes de Despido se calcula dividiendo el importe principal por 12.

Básico	120.000	
Sueldo Anual Complementario	40.000	SAC proporcional a 4 meses
Aportes 17%	(xxx)	
Vacaciones no Gozadas	(1)	
SAC s/ Vacaciones No Gozadas	xxx	(1) / 12
Preaviso No Gozado	120.000	
SAC s/ Preaviso No Gozado	10.000	120.000 / 12
Integración Mes de Despido	(2)	
SAC s/ Integración Mes de Despido	xxx	(2) / 12
Antigüedad	xxx	
Sueldo Neto	xxx	

## XII. Período inferior a un mes

Cuando un empleado ha trabajado en un período inferior a un mes por ejemplo habiendo ingresado el día 5 del mes y desvinculado el día 25 del mismo mes entonces al momento de realizar la liquidación final y hacer el cálculo del SAC proporcional se debe buscar el mayor sueldo del semestre y no se cuenta con un sueldo mensual. El cálculo es de índole matemática y para liquidar el SAC en este caso se procede a dividir por 12 a la remuneración correspondiente al período de trabajo que es inferior a un mes.

Partimos de un ejemplo simple para comprender muy bien los números.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Básico	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000
SAC						60.000

En este caso el SAC del semestre es \$60.000 o sea el 50% del mayor sueldo \$120.000.

Se desprende con facilidad que corresponde \$10.000 a cada mes que puede resultar de dividir el SAC en 6 meses ( $\$60.000 / 6 = \$10.000$ ) o el mes dividido 12 ( $\$120.000 / 12 = \$10.000$ )

Si el empleado hubiera trabajado solo 20 días en el mes de enero entonces la proporción lógica de este ejemplo sería así:

*Cálculo 1*

Si para 180 días el SAC es \$60.000

Para 20 días el SAC es  $\$60.000 / 180 \times 20 = \mathbf{\$6.666,67}$

*Cálculo 2*

Ahora si utilizamos la fórmula simplificada tenemos que el sueldo correspondiente a 20 días sería  $\$120.000 / 30 \times 20 = \$80.000$

Entonces el SAC proporcional para un mes incompleto sería  $\$80.000 / 12 = \mathbf{\$6.666,67}$

*Cálculo 3*

Algunos liquidadores en uso de una lógica de prolijidad sacan el sueldo mensual teórico y lo usan como mayor sueldo conocido para lograr el resultado de esta manera:

Si por 20 días su sueldo es \$80.000

Para 30 días el sueldo es  $\$80.000 / 20 \times 30 = \$120.000$

Luego si el mayor sueldo conocido es \$120.000 el SAC es el 50% o sea \$60.000 proporcionado a los días de semestre trabajados o sea  $\$60.000 / 180 \times 20 = \mathbf{\$6.666,67}$

**XIII. SAC y suspensiones art. 223 bis, LCT**

Como consecuencia de la Emergencia Sanitaria y los decretos del Poder Ejecutivo Nacional se han prohibido los despidos sin justa causa y las suspensiones de trabajos excepto las suspensiones del artículo 223 bis LCT donde el empleado no concurre a trabajar y recibe en concepto de Suspensión un salario No Remunerativo acordado entre las partes y la autoridad de aplicación inferior a la remuneración habitual con aportes a la obra social y al sindicato.

En este caso al finalizar el semestre se debe generar un SAC proporcional por los períodos trabajados normalmente y otro SAC proporcional no remunerativo por el período de la suspensión.

**XIV. Caso práctico de SAC en suspensión, art. 223 bis, LCT**

	Días			Remunerativo	No Remunerativo
	Trabajados	Suspendidos	Días		
Julio	31		31	85.000,00	
Agosto	31		31	90.000,00	

	Días			Remunerativo	No Remunerativo
	Trabajados	Suspendidos	Días		
Septiembre	30		30	80.000,00	
Octubre	10	21	31	25.806,45	40.645,16
Noviembre	0	30	30		56.000,00
Diciembre	0	31	31		56.000,00
Totales días	102	82	184		

El sueldo de octubre se hace proporcional al mes anterior de \$80.000,00 proporcionado a los 10 días trabajados y en la suspensión se le abona el 75% de \$80.000,00 proporcionado a los 21 días.

SAC Días Trabajados			
Mayor Sueldo	90.000,00		
Días trabajados	102		
Días totales	184		
Formula	$90.000 / 2 = 45.000 / 184 \times 102$		24.945,65
SAC Suspensión			
Mayor Sueldo	56.000,00		
Días suspensión	82		
Días totales	184		
Formula	$56.000 / 2 = 28.000 / 184 \times 82$		12.478,26

## XV. SAC y cargas sociales

A los fines de los aportes laborales recordemos que existe un tope máximo previsto en el artículo 9 de la ley 24.241 de Jubilaciones y Pensiones. Este límite es también conocido como MoPre Modulo Previsional que era su nombre anterior y su monto se actualiza periódicamente.

Este límite es un concepto proporcional o sea que a partir del MoPre para sueldos mensuales, en el caso del SAC es la mitad y si el SAC fuera proporcional por algunas de las causales explicadas anteriormente entonces este límite de medio MoPre se debe proporcionar.

Por otro lado en los períodos donde se liquida el SAC debemos tomar en cuenta que la detracción para el cálculo de las contribuciones de la Seguridad Social debe proporcionarse.

## XVI. SAC y embargos judiciales

*Decreto 484/1987:* Las remuneraciones devengadas por los trabajadores en cada período mensual, así como cada cuota del sueldo anual complementario son inembargables hasta una suma equivalente al importe mensual del Salario Mínimo Vital y Móvil.

Las remuneraciones superiores a ese importe serán embargables en la siguiente proporción:

- 1) Remuneraciones no superiores al doble del Salario Mínimo Vital y Móvil mensual, hasta el 10% del importe que excediere de este último.
- 2) Retribuciones superiores al doble del Salario Mínimo Vital y Móvil mensual, hasta el 20%.

A los efectos de la determinación de los importes sujetos a embargos solo se tendrán en cuenta las remuneraciones en dinero por su importe bruto.

O sea que en los meses donde se liquida el SAC se deben tener en cuenta los cálculos y límites legales vigentes.

Los límites de embargabilidad establecidos en el presente decreto no se aplicarán en el caso de cuotas por alimentos o litis expensas, las que deberán ser fijadas de modo que permitan la subsistencia del alimentante.

## XVII. Cambios en modalidad de contratos

Como caso excepcional si un empleado cambiara de modalidad de contrato en lo que respecta a la carga horaria se debería tener en cuenta al momento de calcular el SAC de dicho semestre ponderando los meses con distintas cargas horarias.

Concepto	Ene.	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.
Cantidad de horas	6 horas	6 horas	6 horas	6 horas	8 horas	8 horas
Básico	60.000	60.000	60.000	60.000	80.000	80.000
SAC						33.333,33

Enero a abril	$60.000 / 2 = 30.000 / 180 \times 120$	20.000,00
Mayo y junio	$80.000 / 2 = 40.000 / 180 \times 60$	13.333,33
Total semestre	Total SAC = 20.000 + 13.333,33	33.333,33

Existen algunas opiniones acerca de abonar el SAC completo o sea el 50% de \$80.000 y no generar diferencias con los empleados aplicando un criterio a favor del trabajador.

### **XVIII. SAC y la retención del impuesto a las ganancias**

A los efectos de la *res. gral. (AFIP) 4003/2017* todos los meses y de manera acumulada se agrega a la remuneración bruta a los fines fiscales una porción en concepto de SAC proporcional equivalente a la doceava parte de la remuneración del mes y luego se podrá optar por ajustar diferencias en junio y diciembre o con la liquidación anual.

Entonces cuando se liquide el concepto de SAC en los meses de junio y diciembre y en oportunidad de su pago no se toma en cuenta dicho importe debido a que todos

los meses es incorporado a la Remuneración Gravada a los fines del cálculo de la retención de ganancias. Esto quiere decir que si por ejemplo tuviéramos un recibo y pago separado para el SAC no se deben hacer cálculos de retención sobre esta liquidación ya que ha sido incorporado como ganancia en todos los meses del ejercicio fiscal para el cálculo del impuesto a retener.

*Conclusión:* el SAC es un concepto recurrente que tiene determinadas particularidades para su liquidación y puede generar situaciones especiales. Es el sueldo número 13 del empleado cuestión que se debe tomar en cuenta para el análisis de costos laborales y los presupuestos anuales.

# Liquidación de haberes CCT 389/2004. Gastronómicos. Aspectos relevantes. Situaciones particulares en pandemia

Mirta N. Userpater<sup>(\*)</sup>

*En el artículo se desarrollan las particularidades técnico-prácticas que presenta este CCT y el acuerdo marco para suspensiones de trabajadores a partir del 1 de abril de 2020 producto de la pandemia.*

## I. Introducción

El Convenio Colectivo de Trabajo 389/2004 aplica a los trabajadores gastronómicos de la República Argentina, excepto a la Provincia de Tucumán, pudiendo convenirse anexos locales y/o zonales, así como las disposiciones de la Ley 20744, complementarias y modificatorias.

La actividad laboral comprendida es la hotelera-gastronómica destinada a proporcionar servicios de alojamiento o de comidas y bebidas.

El CCT 389 ampara al personal que se desempeña en establecimientos hoteleros y/o gastronómicos, cualquiera sea la denominación que se les asigne, sin importar que los servicios se presten con fines económicos, benéficos, culturales o de obras sociales, ni cuales sean las modalidades y tiempo de duración de la prestación de servicios de alojamiento y de las comidas y/o bebidas que se expendan en el establecimiento.

Analizaremos las particularidades que presenta el mencionado CCT y el Acuerdo marco para suspensiones de trabajadores a

partir del 1 de abril de 2020 prorrogado hasta el 30 de setiembre del corriente.

## II. Aspectos relevantes

### II.1. Categorías

1. *Jefe de recepción*: es de su incumbencia la dirección de todo el personal de recepción y portería. Es de su responsabilidad tomar reservas de habitaciones, llevar el control de habitaciones vacías y en uso, recibir a los huéspedes y asignarles alojamiento, mantener informado a otros sectores del establecimiento sobre el movimiento de huéspedes. Efectuar la facturación.

2. *Recepcionista*: es de su responsabilidad tomar reservas de habitaciones, llevar el control de habitaciones vacías y en uso, recibir a los huéspedes y asignarles alojamiento, mantener informado a otros sectores del establecimiento sobre el movimiento de huéspedes. Efectuar la facturación. Actuar bajo la supervisión del jefe de recepción o del principal, realizando las tareas conf. a lo detallado para el sector.

3. *Conserje*: el conserje colabora con el recepcionista y lo sustituye cuando es necesario. Es así mismo encargado de la correspondencia, pequeñas encomiendas y encargos especiales de los pasajeros. Pro-

(\*) Profesional independiente.

porciona a estos, cada vez que le es solicitada información de cualquier índole y es depositario responsable de las llaves de las habitaciones y/o departamentos; además lleva el registro de pasajeros y es responsable de todas las tareas del área. Es de su incumbencia la dirección del personal de portería, debiendo procurar que el mismo cumpla diligentemente sus funciones específicas.

4. *Portero*: es el encargado de la puerta del establecimiento, siendo su obligación colaborar en forma directa con los recepcionistas y/o conserjes. En los establecimientos de categorías "C" y "D" (o sus equivalentes) es el encargado de todos los trabajos de portería y/o recepción.

5. *Auxiliares de portería*: es todo aquel personal que dependa del jefe de recepción, recepcionistas, conserje principal, conserje o portero, según la categoría del establecimiento. Dicho personal, sin perjuicio de los trabajos específicos que se le encarguen, debe cumplir indistintamente cualquiera de las tareas asignadas que correspondan al sector. Pertenecen a esta categoría los siguientes:

a) *Bagajista*: es el encargado del transporte de todos los bultos de los pasajeros. En caso de necesidad puede pedir colaboración de los mensajeros y/o ascensoristas.

b) *Ascensorista*: es el empleado que maneja los ascensores. No estando el bagajista o el mensajero, tiene la obligación de llevar los bultos de los pasajeros hasta sus habitaciones.

c) *Mensajero*: es el encargado de llevar todos los mensajes del establecimiento y de los pasajeros.

d) *Portero de coche y/o garajista*: es el empleado que estaciona los coches en la playa de estacionamiento.

e) *Cadete y/o cadete de portería*: colabora en portería con todo el personal de la misma.

f) *Guardarropista*: es el encargado del guardarropa.

g) *Jefe de telefonistas*: es encargado del sector en aquellos establecimientos que lo estimen necesario para un mejor servicio. Depende del jefe de recepción.

h) *Telefonista*: opera los conmutadores telefónicos, telex o telefax, para servir necesidades de los clientes y del establecimiento; solicita las llamadas de larga distancia y registra las mismas, al igual que las urbanas a efectos de su facturación.

i) *Gobernanta principal (o equivalente)*: tiene la responsabilidad sobre la limpieza y buen estado de presentación de las habitaciones, veredas y accesos al hotel, vestíbulo y zona de circulación, salones, oficinas administrativas, cortinados, bronces, etc. Atiende todos los pedidos de artefactos, ropa blanca o implementos que le formulen, circunscribiéndose su misión en hacer cumplir y vigilar el trabajo de todo el personal a su cargo, cuidando que este tenga a su alcance todos los elementos indispensables para tal fin.

j) *Gobernanta*: tiene por misión las tareas descriptas para la gobernanta principal, pero circunscriptas al sector que el establecimiento le asigne para su supervisión.

k) *Mucama*: es la responsable de la limpieza, servicio y atención de las habitaciones y/o departamentos como así también del sector a su cargo.

l) *Valet*: es el encargado de la atención directa de los pasajeros desde su llegada hasta su egreso y a pedido de estos desarmará y armará valijas, mantendrá la ropa limpia y planchada así como lustrado el calzado y el orden de los armarios de la habitación, ocupándose además de agilizar todos los servicios que preste el hotel a los pasajeros.

m) *Capataz de peones*: tiene por misión mantener la limpieza de todos los sectores públicos del establecimiento. Atiende todos los pedidos de artefactos, material de limpieza, etc.; que se le formulen, siendo

su misión hacer cumplir y vigilar el trabajo del personal a su cargo, cuidando que estos cuenten con todos los elementos necesarios e indispensables a tal fin.

*n) Peón general o de limpieza:* realiza todas las tareas generales de limpieza y todos los movimientos de muebles, artefactos y bultos, en los establecimientos hoteleros o gastronómicos.

*ñ) Peón de piso:* es el que se encarga de colaborar con la mucama en el traslado de colchones, etc. y de la limpieza a fondo de los pasillos y escaleras.

*o) Encerador de pisos:* tiene a su cargo el rasqueteo y el encerado de pisos y pasillos.

*p) Jefe lencería y/o lavadero:* es la encargada de las lencerías y el lavadero, llevará el control de todo el movimiento de la ropa y la distribución de tareas del personal de la lencería y/o lavadero. Tiene como subordinados: oficial modista y planchadora (cat. oficial), planchadora a planchón, preparadora y/o planchadora, lavandera a mano, costurera, marcadora y/o facturadora, lavador mecánico, centrifugador, planchadora en calandra y dobladora (cat. medio oficial) y aprendiz y/o repartidora (cat. peón).

*6. Maître principal:* es el responsable de coordinar con los restantes *maitres* la distribución de tareas. Es el jefe de salón, siendo de su incumbencia conjuntamente con los demás *maitres* la dirección del personal, debiendo procurar que estos cumplan diligentemente sus funciones específicas; es asimismo el encargado de distribuir los comensales en las distintas zonas del salón comedor para su mejor atención. Puede tomar las comandas y colaborar en forma directa con sus subordinados para la mejor atención de los clientes.

*7. Maître:* actúa bajo la supervisión del *maitre* principal, donde lo hubiere, realizando las tareas asignadas conf. a lo detallado para el sector. Es el responsable de supervisar al personal de mozos y comises, y verificar el cumplimiento de las comandas por la cocina.

*8. Chef de fila:* será quien colabore con los *maitres* en la distribución de las plazas y demás tareas que estos le asignen, siendo su eventual reemplazante, cumpliendo sus funciones como mozo.

*9. Mozo:* es de su incumbencia la preparación de la llamada *mise en place* o de su lugar de trabajo, donde atiende al público en el servicio de comedores y bebidas.

*10. Comís:* es el auxiliar del mozo, debe retirar las comidas de la cocina y asistir al mozo para servir las, trasladar el carro, tanto de fiambres como de postres, al lugar que el mozo le indique y colaborar con este manteniendo el carro en condiciones, como asimismo el aparador con sus diferentes elementos.

*11. Comís debarrasseur:* es el aprendiz de comís, consistiendo su tarea en recoger el servicio limpio, manteniendo el aprovisionamiento del aparador.

*12. Barman:* es el empleado que prepara cócteles y sirve bebidas en la barra.

*13. Cocktelero:* es el empleado que sirve bebidas y cócteles en los mostradores para ser servidos al público y en las mesas por el mozo.

*14. Mozo de mostrador:* es el que trabaja detrás del mostrador y despacha a los mozos y al público que consume en el mostrador; se encarga de cargar las heladeras tantas veces como el consumo lo exija; clasifica la botellería por orden y prepara la mercadería para el despacho; hace la limpieza de la sección y trabaja indistintamente en recíprocas colaboraciones y la parte relacionada con las mercaderías que se despachan en el mostrador y los envases vacíos. En los hoteles y restaurantes de categoría inferior, pizzerías, cafés de tipo económico, copetines al paso, fondas, lecherías y otros establecimientos de similar categoría, el mozo de mostrador y cafetero puede figurar en planilla horarios como "mozo de mostrador y cafetero", este trabajador no efectúa ninguna tarea de la sec-

ción cafetería y mostrador, salvo la citada precedentemente.

15. *Encargado de bar sin personal a su cargo*: es el empleado que se desempeña en el sector específico de bar y cafetería simples de establecimientos hoteleros, teniendo a su cargo las tareas que en él se desarrollan.

16. *Jefe de brigada*: es el responsable del funcionamiento de la cocina y tiene a su cargo la confección del menú de toda la brigada de la cocina bajo su dirección, incluidas gambuzas y demás elementos para la cocina, debiendo realizar los pedidos de mercaderías y dirigir en las categorías especial "A" a los jefes de partida *saucier, entremetier, poissonier, garder manger, rotissoire, fiambrero, pastelero y le abouyeur*.

17. *Jefe de partida o cocinero*: es el encargado de las distintas especialidades gastronómicas; la especialidad de las partidas está condicionada a las especialidades que figuran en el menú y al número de plazas de cada establecimiento en determinadas especialidades gastronómicas.

18. *Jefe de partida (en cat. especial "A") saucier*: es el encargado de todas las salsas, menos de pescados y de las minutas, siendo también Segundo Jefe de cocina.

19. *Jefe de partida (en cat. especial "A") entremetier*: es el encargado de la elaboración de distintas sopas cremas y demás, como asimismo de la elaboración de los platos preparados a base de huevos, tales como omelettes, tortillas y colchones.

20. *Jefe de partida (en cat. especial "A") poissonier*: es el encargado de la elaboración de los platos preparados a base de pescados y mariscos con sus salsas correspondientes.

21. *Jefe de partida (en cat. especial "A") patissier*: es el encargado de las comidas a base de pastas.

22. *Jefe de partida (en cat. especial "A") garder manger*: es el encargado de despostar y cortar la carne que necesita para la cocina.

23. *Jefe de partida (en cat. especial "A") rotissoire*: es el parrillero, quien tiene a su cargo los embutidos, achuras, carnes y pollos, etc., que salen del grill.

24. *Jefe de partida (en cat. especial "A") fiambrero*: es el encargado de la elaboración de todos los platos fríos incluido el *Buffet Froid*.

25. *Jefe de partida (en cat. especial "A") pastelero*: es el encargado de la elaboración y despacho de todo lo referido a la pastelería y demás postres.

26. *Jefe de partida (en cat. Especial "A") le abouyeur*: es el encargado en la cocina de recibir las comandas que entran y las canta a su respectiva partida, entrega los pedidos y pone en conocimiento del personal del salón las comidas que se han agotado. En definitiva, distribuye el trabajo de manera tal, que los pedidos no confundan al servicio.

27. *Comís de cocina*: es el auxiliar directo del jefe de partida y en ausencia de este ocupará su puesto.

28. *Ayudante de cocina*: colabora con el jefe de partida y el comís, en la preparación de comidas, no así en su cocción.

29. *Minutero*: es el encargado de preparar los platos denominados minutas.

30. *Capataz de peones*: es el responsable de ordenar el trabajo del personal de peones de cocina. Se asimila al ayudante.

31. *Peón de cocina*: es su tarea, todo lo relacionado a la limpieza de mercaderías, mesadas, cocina, piletas, ollas y otros utensilios de la sección, traslado de mercaderías en el sector y realización de todas las tareas que no se encuentren específicamente asignadas para el sector.

32. *Gambucero*: es el encargado de la gambuza, siendo sus obligaciones las mismas establecidas para el bodeguero. La gambuza es la sección que distribuye la mercadería del consumo diario.

33. *Bodeguero*: tiene a su cargo el control de entradas y salidas de mercaderías sien-

do el encargado de la bodega y de dirigir el trabajo.

34. *Cafetero*: es el personal que cumple sus tareas específicas en la preparación del café para atender los pedidos de los mozos y comises. Sus tareas incluyen la preparación de infusiones, bebidas frías y calientes, sándwiches, *waffles*, panqueques, tostados, etc.

35. *Oficial pastelero*: secunda al pastelero en sus tareas. Se ajusta a sus directivas y lo suplanta en caso de ausencia.

36. *Ayudante pastelero*: secunda al oficial pastelero en el proceso de elaboración.

37. *Maestro de pala pizzero*: es el jefe de la cuadra. Se asimila al jefe de partida.

38. *Saladitero*: es el que hace saladitos y otros ingredientes. Se asimila al ayudante de cocina.

39. *Sandwichero*: es el que realiza todas las tareas inherentes a la fabricación de emparedados, limpieza y cortado de pan, preparación de fiambres, mayonesas, pastas, rellenos, etc. Debe dominar todo el trabajo de la sección y es el responsable de la misma. Se asimila al ayudante de cocina.

40. *Despachante de fiambres y ensalada*: el despachante de fiambres y ensaladas se asimila a la categoría de ayudante de cocina.

41. *Cortador de pizza*: es el empleado que despacha pizza, también despacha bebidas y otros productos en el mostrador. Se asimila a mozos de mostrador.

42. *Transporte*: son los empleados que llevan el servicio limpio al mostrador, recogen el sucio y lo llevan a sus respectivas piletas, también transportan las mercaderías para el mostrador.

43. *Montaplato*: es el trabajador que toma el pedido de la cocina para los pisos y los pone en el ascensor de transporte.

44. *Capataz de lavacopas*: es el encargado de las piletas de lavar copas, tazas, platos, bandejas, rejillas, etc. Existen cuando trabajan en la sección cuatro o más peones por turno en el lavado manual mecánico.

45. *Lavacopas*: es el encargado de lavar las copas, pocillos, platos, cubiertos, platinas, bandejas, rejillas, etc., debiendo tener limpio su sector.

46. *Jefe de operarios de servicios varios y/o mantenimiento*: supervisa la sala de máquinas, talleres de mantenimiento y oficios varios, la conservación del edificio, mantenimiento de equipos y elementos contra incendio y al personal asignado a esas tareas.

47. *Oficial de oficios varios*: efectúa las tareas correspondientes a su respectivo oficio, pero un oficial podrá cubrir más de una especialidad, de acuerdo con las necesidades del establecimiento.

48. *Medio oficial de oficios varios*: efectúa las tareas que corresponden a su respectivo oficio y colabora en forma directa con sus respectivos oficiales de sección. Puede cubrir más de una especialidad de acuerdo con las necesidades del establecimiento.

49. *Personal de vigilancia*: comprende todas las categorías del personal que tenga por misión la vigilancia y seguridad de los establecimientos y/o sus clientes y pertenencias.

50. *Jardinero*: es el trabajador encargado del mantenimiento del jardín en aquellos establecimientos que cuenten con este.

51. *Guardavidas*: es el trabajador responsable del control y custodia del natatorio, conf. a las modalidades propias de dicha actividad.

52. *Masajista*: es el encargado especializado en dichos servicios quien debe reunir las aptitudes propias de la función a cumplir.

53. *Portero de cabaret, confitería, boîte, etc.*: es el empleado que controla el acceso

y hace de guía del público que entra en los establecimientos.

54. *Cafetero-vendedor*: es aquel vendedor ambulante o de puesto fijo de café y sus derivados, como así, aquellos que tengan venta al público de café *express*. Se asimila a la categoría de mozo de mostrador-vendedor.

55. *Toiletero*: es el encargado del cuidado de los *toilettes* en los establecimientos hoteleros gastronómicos, sean propietarios y/o concesionarios.

56. *Ticketero*: es el encargado de entregar los *tickets* al ingreso de clientes en los establecimientos que emplean dicha modalidad y controla su egreso.

57. *Vendedor de confitería*: tiene a su cargo el despacho al público de productos y mercaderías de la sección.

58. *Vendedor de fiambrería*: tiene a su cargo el despacho al público de productos de rotisería y otros de la sección denominada fiambrería siendo sus obligaciones las mismas que los vendedores de confitería.

59. *Empaquetadores-repartidores*: son los que hacen paquetes. Estos obreros no hacen otros trabajos que repartir y hacer mandados.

60. *Empleado de delivery*: son los que entregan pedidos al domicilio del cliente solicitante, pudiendo asimismo cobrar el precio del producto entregado.

61. *Encargado de coche comedor*: es la persona que tiene a su cargo al personal de brigada, la compraventa, salida y existencia de mercadería en general, contabiliza las ventas del comedor de los mozos de primera y segunda.

62. *Mozo de coche comedor*: es la persona que se responsabiliza atendiendo y sirviendo a los pasajeros en el coche comedor; su atención hacia los mismos es servir de acuerdo con las categorías de trenes, comidas especiales en menús distintos o menús fijos, de acuerdo al orden de menús que figuren en las comidas del día y al

número de plazas de cada tren. Se asimila al *maître*.

63. *Mozo vendedor ambulante*: su tarea es atender y servir a los pasajeros sentados o parados ubicados en los distintos coches; su tarea habitual es vender gaseosas, cervezas, café con leche, té, mate cocido, galletitas, sándwich, etc. Se asimila al mozo.

64. *Empleado principal administrativo*: es el responsable de cumplir y/o hacer cumplir funciones determinadas bajo su responsabilidad (cuentas corrientes, costos y control, compras, tesorería, ventas, control, depósito gambuzas, cajeros principales, personal, procesamiento de datos y actividades similares).

65. *Vendedor de heladerías*: tiene a su cargo el despacho al público de productos y mercaderías de la sección.

66. *Vendedor de helados al público*: es el personal que vende al público en la puerta de los establecimientos. Se asimilan como mozos de mostrador.

67. *Panquequero*: es el empleado que hace panqueques y los despacha al mostrador.

68. *Canillero*: es el empleado que tiene a su cargo el despacho de cerveza y que organiza el mostrador. Tiene los derechos y obligaciones fijados para el mozo de mostrador.

69. *Postrero*: es el encargado de la elaboración de todo tipo de postres, porciones y elaboraciones afines.

70. *Maestro facturero*: es el trabajador especializado en todo tipo de hojaldres, pan de leche y sus derivados, y demás relacionados con las facturas.

71. *Maestro heladero*: es el personal responsable del proceso de elaboración total de helados, postres helados, casatas y especialidades afines.

72. *Rotisero fiambrero*: es el encargado de la preparación de fiambre, picadas, platos fríos, carnes rostizadas, glaseadas y afines.

73. *Empanadero*: es el encargado de preparar el picadillo de relleno, armado de empanadas y su cocción.

74. *Mozo de mostrador-vendedor (para hipódromos y/o agencias hípcas)*: es la persona que atiende al público en un mostrador y cobra; tendrá a su cargo el pedido de mercaderías y vajillas necesarias para el despacho; deberá cargar las heladeras cuantas veces sea necesario; clasificará los envases, ubicará las mercaderías para su exhibición y despacho; se encargará de la máquina de café, donde las hubiere, para el despacho al público; tendrá a su cargo la limpieza y orden del mostrador; no hará ningún trabajo fuera de su sección; se encuadra en la categoría de comís.

75. *Mozo vendedor de helados y golosinas al público (para hipódromos y/o agencias hípcas)*: son los trabajadores que venden helados y golosinas al público, tanto en puestos fijos como ambulantes, se asimilan al mozo de mostrador.

*El personal comprendido en el presente convenio, con independencia de la actividad o sector en el que se desempeñe, deberá ser encuadrado en alguno de los niveles profesionales que se indican a continuación:*

- *Nivel 0 - aprendiz*: realizarán tareas que requieran un nivel básico de habilidades y conocimientos técnicos, teóricos, prácticos o experiencia. Los aprendices: podrán serlo por un máximo de 6 (seis) meses, dentro de

los cuales los primeros tres serán el período de prueba; no están contemplados para los contratos de temporada; no podrán superar en su cantidad al 25% del total de la dotación de la empresa; devengarán durante ese lapso el salario básico que correspondiera y únicamente el adicional por complemento de servicio.

- *Niveles 1 a 7*: involucran a todo el personal profesional hotelero gastronómico comprendido en el convenio, cualquiera sea la posición que ocupe en la empresa.

*Personal excluido: aquel que desempeñe funciones gerenciales o jerárquicas no incluidas en las mencionadas.*

*A tener en cuenta*

Los salarios mínimos que fija este convenio dependen de dos cuestiones:

Las tareas desarrolladas por el personal (cocinero, mozo, camarero, encargado, etc.) y la categoría que corresponda (1 a 7)

La categoría del restaurant, café, bar, confitería u hotel (categoría A, B o C)

*P. ej.:*

Categoría 3: ayudante de panadero, ayudante de cocina, ayudante de arman y ayudante de fiambrero, capataz de peones, gambucero, cafetero, comís, comís de vinos y de comedor de niños, empleado administrativo, recibidor de mercadería, planchadora, lencera, lavandera, capataz de peones generales, mozo de personal y mozo de mostrador de atención al cliente.

Categoría del establecimiento	Salario básico (artículo)
Café - Bar - Confiterías cat. "C" 1 Copa / Hoteles 1 estrella	\$28.624
Café - Bar - Confiterías cat. "B" 2 Copas / Hoteles 2 estrellas	\$29.910
Café - Bar - Confiterías cat. "A" 3 Copas / Restaurante cat. "B" / Hoteles 3 estrellas	\$30.738
Restaurante cat. "A" / Hoteles 4 estrellas	\$31.795
Café - Bar - Confiterías cat. "A" Especial / Hoteles Categoría Especial	\$34.957

## II.2. Jornada de trabajo

Rigen las disposiciones de la LCT. No obstante debido la especial modalidad de trabajo del personal gastronómico, el CCT ha fijado las siguientes consideraciones especiales:

a) Las empresas *podrán indistintamente instrumentar y organizar sistemas de trabajo bajo el régimen de trabajo por equipos, esquemas de turnos fijos y/o rotativos, diagramas continuos o discontinuos, turnos diurnos, nocturnos o combinados, de tiempo parcial, con franco fijo y/o móvil, procurando la prestación ininterrumpida de los servicios.*

b) Deben notificar a cada trabajador el régimen y horario asignado con una anticipación no inferior a las 24 horas.

c) Descanso diario: 12 horas y un franco semanal de 35 horas.

d) *Podrán asignarse jornadas reducidas de entre 7 (siete) y 4 (cuatro) horas de tareas.* En tales casos el jornal se adecuará, proporcionalmente al tiempo efectivo trabajado, observando lo dispuesto sobre jornada mínima reducida.

e) Para el personal gastronómico que se desempeña en hipódromos y/o agencias hípcas, se establece una jornada de  *cien (100) horas mensuales de labor*; el comienzo de la jornada se conviene de dos horas antes del fijado como inicio de la reunión y  *hasta nueve horas diarias.*

f) *¿Qué se entiende por jornada mínima garantizada?*

*Este contrato deberá celebrarse por escrito y contener los siguientes elementos:*

- Que se trata de un contrato de tiempo indeterminado y de prestación discontinua

- El empleador comunicará periódicamente al trabajador la programación semanal de actividades.

- Para el caso que el trabajador fuera citado a cumplir tareas, y que el mismo no concurriera o no pudiera concurrir por cualquier motivo, le será descontado de los haberes garantizados el importe equivalente a las horas que correspondieran al evento para el cual fuera requerido. —Si el trabajador sin justificación o sin aviso en tiempo y forma, dejare de acudir a la citación de la empresa, dará lugar a la aplicación de las *medidas disciplinarias* que pudieran corresponder en el caso—.

Los contratos a suscribir entre cada empleador y trabajador, podrán establecer el régimen y anticipación de la comunicación de actividades, con un mínimo de veinticuatro horas de anticipación, y de horarios de inicio y finalización de tareas, debiendo en todos los casos respetar el descanso de 12 horas entre jornadas y el franco semanal de 35 horas, o la acumulación prevista en el art. 8.

- La jornada diaria de actividades no podrá ser inferior a las 4 (cuatro) horas.

*A tener en cuenta...*

Cuando debido a eventualidades de la empresa se contratan trabajadores por tiempo indeterminado y prestación discontinua, se garantiza a cada trabajador así contratado un porcentaje del salario básico mensual y adicionales de convenio correspondientes a la categoría profesional, el que no podrá ser inferior al 25% (veinticinco por ciento), pago que cubrirá el equivalente al mismo porcentaje de actividad laboral o la relación porcentual correspondiente de horas mensuales garantizadas teniéndose a tal fin en cuenta una jornada legal mensual completa.

Si excede dicha jornada, también deberá superar la proporción de salario.

g) *Horas extra.* De acuerdo con los recargos establecidos en el art. 201 LCT, y ley 11.544 y su dec. regl. 16115.

*h) Pausas:*

En el caso del régimen de *jornada discontinua* la interrupción deberá ser de un mí-

nimo de una hora, debiendo retornarse las tareas de dicha jornada en el horario que establezcan las empresas.

No se computarán en la jornada de trabajo las pausas que se destinarán a comida o merienda del personal, ya sea que se cumplan dentro o fuera del establecimiento. Dichas pausas deberán ser respetadas por el empleador, no encontrándose el trabajador a su disposición durante las mismas.

### II.3. Personal extra

Se denomina personal extra al contratado para prestar servicios extraordinarios y transitorios de la empresa:

- *Extra común*: cubre licencias o francos del personal permanente, en servicios puntuales y transitorios. Al cese percibe los salarios que hubiera devengado, los importes proporcionales correspondientes por vacaciones no gozadas y el sueldo anual complementario.

- *Extra eventos (o especial)*: se intercalan con la actividad normal p. ej. fiestas, congresos, ferias, promociones, picos de demandas por circunstancias especiales, sin que ello pueda determinarse como una actividad normal, constante y previsible.

Si el evento durara uno o más días, con jornadas diarias de trabajo de hasta 9 horas, por cada jornada diaria se abonará el importe resultante de dividir por 25 el importe del salario básico mensual que correspondiera a la categoría profesional del trabajador, con más un adicional del 30% de dicho valor.

Al cese se le abonan los haberes calculados según el sistema dado, el plus del 30% sobre los mismos y el proporcional del SAC. En caso de haberse desempeñado en forma continua por más de 20 jornadas, se adicionará el importe equivalente al salario proporcional correspondiente a un día de trabajo de 9 horas como compensación de la licencia anual ordinaria no gozada. En el caso de que la jornada diaria asignada fuera inferior a las 4 horas y 30 minutos, en con-

cepto de vacaciones no gozadas percibirá un importe equivalente al 50% del identificado precedentemente.

El adicional previsto para el “extra eventos o especial” (30%) absorbe a la totalidad de los restantes adicionales convencionales de aplicación para el personal permanente de igual categoría (es el único adicional que se liquida) y a la vez compensa en forma integral la *inexistencia de indemnización* por extinción contractual en virtud de la naturaleza temporaria de esta modalidad de contratación.

### II.4. Salarios. Adicionales

#### Adicional por antigüedad:

Se abonará a cada trabajador según la siguiente escala, sin resultar acumulable:

*Antigüedad: (calculada sobre el salario básico de la categoría laboral)*

- 1 a 3 años de antigüedad cumplidos: 1%
- 3 a 5 años de antigüedad cumplidos: 2%
- 5 a 7 años de antigüedad cumplidos: 4%
- 7 a 9 años de antigüedad cumplidos: 5%
- 9 a 11 años de antigüedad cumplidos: 6%
- 11 a 13 años de antigüedad cumplidos: 7%
- 13 a 15 años de antigüedad cumplidos: 8%
- 15 a 17 años de antigüedad cumplidos: 10%
- 17 a 19 años de antigüedad cumplidos: 12%
- Desde los 19 años de antigüedad cumplidos: 14%

Se computará desde la fecha de ingreso del dependiente al establecimiento, cualesquiera fuera su forma de contratación.

#### Adicional por alimentación:

Las Empresas podrán dar cumplimiento a este adicional —*beneficio social no remuneratorio*— en especie, mediante la entrega al trabajador de un almuerzo o cena según

el turno completo de trabajo en que se desempeñe; o bien reconocerle el beneficio mediante la entrega de vales o tickets de almuerzo por un importe equivalente al 10% (diez por ciento) del salario básico convencional correspondiente al NIVEL PROFESIONAL 1 de la ESCALA SALARIAL I, en los casos de jornada completa de 8 horas y asistencia regular.

Si en lugar de otorgar un almuerzo o cena el empleador otorgará un refrigerio o merienda, deberá complementar el presente beneficio mediante la entrega de vales o tickets de almuerzo por un importe equivalente al 5% (cinco por ciento) del salario básico convencional correspondiente al NIVEL PROFESIONAL 1 de la ESCALA SALARIAL I, en los casos de jornada completa de 8 horas y asistencia regular.

En caso de ausencias, al trabajador se le reducirá proporcionalmente el adicional por el tiempo que estuvo ausente, a excepción de que estas correspondieran a feriados, vacaciones, licencias especiales otorgadas por ley o por la presente Convención Colectiva de Trabajo.

Los Empleadores, en aquellos casos en que no otorgarán total o parcialmente el presente beneficio en especie, tendrán la opción de recurrir a la entrega de vales de almuerzo o del importe equivalente en dinero, adquiriendo en este último caso *el ADICIONAL naturaleza remuneratoria* a sus efectos.

#### *Adicional por asistencia perfecta:*

Los trabajadores que no incurrieran en inasistencias ni tardanzas a lo largo del mes, devengarán un adicional del 10% (diez por ciento) sobre el importe equivalente al Salario Básico correspondiente a su categoría de Rev., en todos los casos para jornadas completa de 8 horas, debiendo ser reducido proporcionalmente en los casos de trabajadores comprendidos en regímenes horarios de extensión inferior o de prestación discontinua.

Se considerarán ausencias justificadas, las producidas como consecuencia del goce de las vacaciones anuales ordinarias, de las licencias contempladas en el art. 158 de la LCT y en el presente Convenio Colectivo de Trabajo; de la realización de exámenes médicos periódicos obligatorios (ley 24.557).

Toda otra ausencia en que se incurriera aunque fuera ocasionada por enfermedad, accidente, suspensiones disciplinarias, suspensión o demora de servicios de transporte público, etc., será computada como inasistencia a los efectos del reconocimiento del presente adicional.

#### *Adicional por complemento de servicio:*

Tendrá derecho al mismo todo dependiente cualquiera fuera su función o nivel. Su monto será equivalente al doce por ciento (12%) sobre el importe equivalente al Salario Básico correspondiente a la categoría de Rev. del trabajador.

Queda ratificada la prohibición de recibir "propinas" y/o "comisiones" por parte de todo el personal dependiente. Este rubro ha sido creado para compensar la prohibición implementada por el Convenio que impide a los empleados de la gastronomía aceptar o recibir propinas. Esta prohibición puede ser discutida en la justicia laboral, donde ya existen pronunciamientos que la declaran ilegal.

#### *Plus zona*

Existe un adicional del 6 % para las empresas cuyos establecimientos comerciales estén ubicados en la Zona Norte de la Provincia de Buenos Aires y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

#### ADICIONAL ZONA FRÍA

##### *- Viáticos o gastos de traslado*

A tal efecto, las partes ratifican la naturaleza no remuneratoria a ningún efecto de este reintegro en los precisos términos contemplados en el art. 106 de la LCT.

- *Licencia anual ordinaria*: de acuerdo con la normativa del artículo 150 LCT, y en función de la antigüedad, se efectuará en todos los casos en días corridos.

La licencia debe ser iniciada a partir del primer día hábil posterior al franco semanal que en cada caso correspondiera

Los empleadores podrán otorgar la licencia anual ordinaria a los trabajadores durante el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año por lo menos una vez cada 3 periodos.

La empresa, por razones operativas y con consentimiento del trabajador, podrá otorgar la licencia anual de vacaciones en forma fraccionada, observando el criterio de que las fracciones no sean inferiores a siete días corridos.

- *Licencias especiales*:

El personal comprendido en el presente gozará exclusivamente de las licencias especiales dispuestas por la legislación vigente (Art. 158 LCT), a saber:

a) Por nacimiento de hijo: 2 (dos) días corridos (uno de los cuales debe ser día hábil).

b) Por matrimonio: 10 (diez) días corridos.

c) Por fallecimiento de cónyuge o de la persona con la cual estuviere unido en aparente matrimonio, en las condiciones establecidas en la LCT, de hijos o de padres: cuatro días corridos.

d) Por fallecimiento del hermano: dos días.

e) Para rendir examen en la enseñanza media o universitaria: 2 (dos) días corridos por examen con un máximo de 10 (diez) días por año calendario. Los días de permiso por examen serán tanto para la enseñanza oficial como privada, sometida a planes de enseñanza oficiales, autorizados por el organismo nacional provincial competente. En todos los casos deberá mediar

comunicación previa de 48 horas y será obligación presentar dentro de las 48 horas posteriores, el comprobante o certificado de la realización del examen.

f) Por donación de sangre: 1 (un) día, debiendo a tal fin dar aviso al empleador con una anticipación de 24 horas.

g) Por mudanza: un día. En caso de mudanza, con excepción de aquellos casos de trabajadores que vivan en hotel o pensión, podrá solicitarse un día de permiso pago por año, debiendo realizar la solicitud al empleador con una anticipación de 24 horas.

- *Día del gremio*: 2 de agosto de cada año.

- *Feriado trabajado*: el trabajador percibirá un día simple + 100% (es decir más una cantidad igual)

- *Utilización de vehículos*

El personal que en razón de las tareas asignadas utilizara un vehículo de la Empresa, ya sea habitual o circunstancialmente deberá observar las normas que a título enunciativo y no taxativo se detallan a continuación:

a) El vehículo estará a su cargo durante el tiempo que dure su utilización.

b) El conductor y sus acompañantes deberán observar una conducta respetuosa y ética brindando la mejor imagen en la vía pública.

c) No permitirá la conducción del mismo a terceros o personal no autorizado, como tampoco deberá trasladar con el mismo a personas no autorizadas por la empresa.

d) Observar en todo momento las normas viales y de tránsito en vigencia, adoptando prácticas de manejo seguras para evitar accidentes, incidentes y multas de tránsito, las que en su caso se encontrarán a su exclusivo cargo, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias que pudieran corresponder.

e) Al inicio de las tareas y antes de iniciar la actividad diaria deberá asegurarse que el vehículo se encuentra en condiciones seguras para circular y a la finalización, deberá reportar las novedades que se hubieran producido en el vehículo.

f) Colocar o desplegar todo accesorio destinado a la protección de la carga y/o para fines publicitarios.

g) Reportar inmediatamente a la supervisión, cualquier accidente de tránsito y/o daños y/o robos/ hurtos que se produzcan, como así también la realización de la correspondiente denuncia policial.

h) Se prohíbe en forma expresa transportar en el vehículo cualquier carga, producto, elemento o sustancia extraña a las tareas asignadas, como asimismo la posesión, transporte o consumo de bebidas alcohólicas, sustancias tóxicas, medicamentos sin debida prescripción médica, etc.

i) El personal que deba conducir vehículos del empleador deberá contar con licencia habilitante y haber superado los exámenes de aptitud que establezcan las empresas y la legislación vigente; encontrándose a su exclusivo cargo el mantenimiento de las condiciones habilitantes que posibiliten el efectivo desempeño de las tareas asignadas. En caso de suspensión y/o pérdida de la licencia habilitante serán de aplicación las prescripciones contenidas en el art. 254, segundo párrafo de la LCT.

#### *A tener en cuenta*

**Domicilio del trabajador:** El trabajador deberá informar al empleador su domicilio real de residencia al momento del inicio de la relación laboral, identificando aquellos datos complementarios que pudieran ser necesarios para el acceso al mismo si las condiciones del lugar o región lo requirieran. Asimismo deberá denunciar e informar al empleador todo cambio y/o modificación de su domicilio particular por escrito conservando en el acto copia de la comunicación con constancia de recepción de parte del sector autorizado a tal

fin por la empresa. Se considerarán a todos los efectos válidas las notificaciones que el empleador dirigiera al último domicilio informado bajo la modalidad indicada, aun cuando estas no fueran efectivamente diligenciadas por el correo en virtud de no encontrarse el requerido, manifestarse que se ha mudado, ausencia de habitantes o falta de recepción por cualquier causa. El trabajador que se domiciliare fuera del radio de distribución de servicios de correos, convendrá con el empleador al inicio de la relación laboral o al momento en que comunicara su cambio de domicilio, la forma de recibir las comunicaciones postales o telegráficas. En caso de no poder fijar un lugar de residencia dentro del radio de distribución de servicios de correo, el empleado deberá comunicar al empleador un domicilio especial dentro del radio de distribución postal, donde se considerarán válidas las notificaciones que al mismo debieran ser dirigidas.

**Estado civil y cargas de familia del trabajador:** Al momento del inicio de la relación de empleo, el trabajador deberá comunicar por escrito su estado civil y cargas de familia que pudiera tener, entregando asimismo las constancias y/o certificaciones que acrediten las mismas. Asimismo deberá mantener actualizada dicha información, poniendo en conocimiento del empleador todo cambio que pudiera producirse en su estado civil o de cargas de familia, por escrito y con entrega de las certificaciones correspondientes. En consecuencia, la falta de notificación y/o actualización de esta información al empleador en los términos y condiciones detalladas, no podrá generar consecuencias de ninguna naturaleza en contra del mismo a partir de las liquidaciones de las asignaciones familiares, reconocimiento de licencias u otros derechos laborales que pudieran generarse a partir del estado civil o existencia de cargas de familia del trabajador

#### *- Beneficios sociales*

**Asignación por fallecimiento:** Para todo el personal de la actividad hotelera-gastronómica se establece una asignación por fa-

llecimiento, de carácter obligatorio, por un capital uniforme por persona, actualizable, como mínimo, por la variación del salario de la menor categoría del presente Convenio Colectivo de Trabajo, cuyo monto inicial de vigencia de la presente convención se fija en \$ 5.000.- (pesos cinco mil.-) que cubrirá al titular y a los miembros de su grupo familiar primario.

*Asignación por servicio de sepelio:* Para todo el personal de la actividad hotelera-gastronómica se establece una asignación de carácter obligatorio de servicio de sepelio en caso de fallecimiento del trabajador y/o integrantes de su grupo familiar primario. Para el supuesto de que dicho/s beneficiario/s haga/n uso del servicio de sepelio cubierto por otra obra social, sindical o servicio de sepelio que lo brinde, se le efectuará reintegro al titular y/o grupo familiar primario de la suma equivalente al costo de dicho servicio, la que no podrá exceder de la cantidad de \$ 1.800.- (pesos un mil ochocientos), ajustable según coeficiente que fije la reglamentación que se dicte; debiendo a tal fin presentarse el comprobante correspondiente.

Para la financiación del sistema de ambas asignaciones, se establece un aporte a cargo del trabajador del uno por ciento (1%) y una contribución a cargo del empleador del uno por ciento (1%), ambos porcentajes calculados sobre el total de las remuneraciones abonadas a los trabajadores hoteleros-gastronómicos.

- PYMES

- SAC. El sueldo anual complementario podrá abonarse hasta en tres períodos o épocas del año calendario sin que la modalidad de pago de un año implique precedente para otros subsiguientes. Cada período se comprenderá por un cuatrimestre y el sistema adoptado deberá ser anunciado por el empleador dentro del primer trimestre de cada año. Si vencido este término la empresa no hubiere efectuado la comunicación fehaciente a su personal, se entenderá que ha desistido de aceptar la presente modalidad, debiendo

cumplimentar su obligación conf. lo establece la LCT.

- *Licencia anual ordinaria.* El empleador podrá otorgar el período de vacaciones anuales durante cualquier época del año calendario, con una notificación previa de al menos veinte días. Cualquiera sea el período de vacaciones que le corresponda al trabajador, las mismas podrán fraccionarse con acuerdo del empleado, en períodos que no sean inferiores a 6 (seis) días laborales corridos. En caso de fraccionamiento, la notificación a la que se refiere el párrafo anterior deberá ser cursada a la iniciación del primer período para todos los períodos en que se fraccione, o en el inicio de cada período, conf. las pautas aquí establecidas.

- *Preaviso.* El plazo de preaviso será de 30 (treinta) días, con independencia de la antigüedad del trabajador que superara la de tres meses en el empleo, correspondiendo un preaviso de 15 días en caso de relaciones de entre 30 y 90 días de extensión.

### III. Acuerdo de emergencia por suspensión personal

Para el personal que no fuera convocado para la prestación normal de tareas, por falta de demanda y/o por cierre total o parcial de los establecimientos, se firmó un Acuerdo Marco para proceder a suspender a los mencionados trabajadores a partir del 1 de abril de 2020, en principio por 60 días, que se fueron prorrogando y actualmente rige la res. (ST) 978/2020 para agosto y septiembre, hasta el 30 de setiembre de 2020

Es decir, se implementó el régimen de suspensiones y el pago de una suma no remuneratoria equivalente al 75% del salario, en el marco del art. 223 bis de la LCT.

¿En qué consiste la asignación no remunerativa?

No podrá ser inferior al 75% del salario que le hubiere correspondido percibir al trabajador si hubiese prestado servicios, conformada por los siguientes conceptos:

- Básico de marzo (el mismo de febrero).

- Acuerdo 2019 (remunerativo no al básico).

- Adicional complemento de servicio.

- Dec. 14/2020.

- Adicional por zona.

- Descuentos del 20,5%.

- Si el empleador decide abonar una asignación mayor, también será de naturaleza no remunerativa.

Thomson Reuters

Thomson Reuters

THOMSON REUTERS  
**LA LEY**

LANZAMIENTO

# CONVENIO MULTILATERAL PARA EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

**Hermosinda Egüez y  
Sergio Armando Simesen de Bielke**



1 tomo + eBook

La obra de los Dres. Egüez y Simesen de Bielke ofrece, además de la teoría sobre el Convenio Multilateral, un conjunto de ejercicios prácticos que resultan útiles para entender, con números, su **compleja problemática** y sus **múltiples interpretaciones**.

Adquirí la obra llamando al **0810-266-4444**  
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**



the answer company™  
**THOMSON REUTERS®**



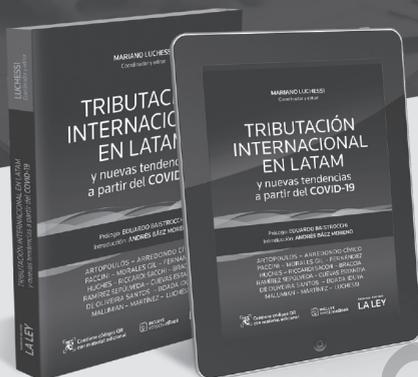
Seguí nuestra nueva página  
de **LinkedIn** con **contenido específico** para contadores.

**f** ThomsonReutersLaLey  
**t** @TRLaLey  
**in** ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters

# LANZAMIENTO 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