

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

TRIBUTACIÓN NACIONAL

Año III - Nº 9 - Noviembre 2023



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario

Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires

Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)

www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN 2953-450X

Publicación periódica registrada en DNDA

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

TRIBUTACIÓN NACIONAL

Año III - Nº 9 - Noviembre 2023

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik
Gladys V. Vidal
Horacio F. Cardozo
Patricio Urresti
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de
este número:**

DIRECTOR

Luis Marcelo Núñez

COORDINADORA

María Florencia Fontana

DISEÑO

Ana L. Sancineto Barsuglia

Palabras preliminares

Horacio G. Corti 6

Editorial

Luis M. Núñez y Florencia Fontana 8

I. IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

La inconstitucionalidad de algunos tributos justificada por el art. 75.2 de la Constitución Nacional

Cristina B. Di Benedetto 13

Exenciones para personas humanas en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales

Maximiliano A. Batista 24

Residencia fiscal. Repaso teórico y práctico a la luz de recientes precedentes

Daniela C. Rey 57

Gastos realizados por el Trabajador para la adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo. La responsabilidad del empleador como agente de retención del Impuesto a las ganancias

Alejandro Julián Mora 68

Deducibilidad de los honorarios pagados a directores de sociedades holding

Facundo A. Fernández Santos 73

Algunas notas sobre el Impuesto a las Salidas no documentadas

María Elena Becerra y María Florencia Fontana 80

La exigencia de propósito de negocios como requisito adicional en las reorganizaciones empresariales libres de impuestos

Corina P. Laudato; Juan M. Iglesias y Leonel M. Palomares 88

Alcance de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de deducibilidad de la carga financiera

Valeria Estathio 104

La aplicación del principio de universalidad del pasivo o afectación patrimonial. La posición de la CSJN en la causa “Inc S.A.”

Fernando M. Vaquero 115

Establecimiento permanente. De la Tributación internacional a la imposición local plena Patricia García	121
Base imponible sobre el impuesto de los bienes personales. Vías de hecho y ejercicio ilegítimo de facultades legislativas en el cálculo de la valuación fiscal de inmuebles radicados en la CABA Horacio Cardozo y Cristian Durrieu	146
II. USO DE PRESUNCIONES EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	
La aplicación de la presunción por incrementos patrimoniales no justificados derivada del ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación Luis Marcelo Núñez	150
III. IMPACTO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN LA TRIBUTACIÓN NACIONAL	
Una aproximación al tratamiento tributario de los Non Fungible Tokens (NFTs) Leonel M. Palomares	161
Implicaciones tributarias de la inteligencia artificial María Alejandra Reinoso	184
La Administración electrónica y el principio de reserva de ley Fabiana Iglesias Araujo y Silvina Érica Coronello	188
IV. PAGO Y REGULARIZACIÓN DE TRIBUTOS NACIONALES	
Algunas reflexiones sobre los recientes adelantos de recaudación Germán A. Martín Quirán	197
Regímenes de regularización impositiva. Un recorrido por los conflictos dirimidos a nivel judicial Anahí Flavia Pérez	205
V. RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	
Una reseña de las causales de exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y su casuística Diana Queirolo	219

VI. TRIBUTOS NACIONALES SOBRE LA AGROINDUSTRIA

La Agroindustria argentina: un sector clave con desafíos pendientes

Florencia Misrahi 238

VII. FINALIDAD DE LA TRIBUTACIÓN NACIONAL

Extrafiscalidad en la tributación nacional ¿Realmente existen los impuestos extrafiscales?

Harry Schurig 244



PALABRAS PRELIMINARES

Presentamos en esta oportunidad nuestra última revista *Debates* de este año, 2023.

Nuestro primer número lo editamos en 2021, dedicado al derecho penal tributario y realizado conjuntamente con el Observatorio de Derecho Penal Tributario.

De forma continua desde ese momento, es ésta nuestra novena edición, dedicada a los impuestos nacionales, es decir: los impuestos de nivel federal.

En los números precedentes ya hemos tratado cuestiones de derecho internacional, tributación local, derecho tributario sustantivo y derecho aduanero (en dos ocasiones). También hemos dedicado uno de los números a la incidencia de la perspectiva de género. Y en la última edición publicamos trabajos de los alumnos de nuestra Carrera / Maestría.

Como puede apreciarse nuestros números son de carácter temático, rasgo que hemos escogido a fin de darle unidad conceptual a cada publicación. Creemos que esta metodología permite una mejor búsqueda bibliográfica, así como generar una herramienta útil (también cómoda) para la consulta y la investigación.

Asimismo, cada número se encuentra coordinado por uno o varios colegas de nuestra comunidad académica. De esta manera proponemos una gestión descentralizada de la revista que facilita la participación de todos los miembros de

dicha comunidad dedicada al derecho financiero y tributario.

Hemos implementado, de forma paralela, un sistema de apertura, invitando a todos aquellos interesados en escribir sobre la temática de cada número.

Este conjunto de cualidades permite, a nuestro entender, expresar el pluralismo y la diversidad de perspectivas que son características de la ciencia jurídica contemporánea, ideales con los que estamos comprometidos desde nuestra universidad y facultad. De esta forma fomentamos el diálogo y el debate, siempre, claro, con la mayor rigurosidad posible.

Nuestra publicación se enmarca, además, en un conjunto de actividades que hacemos desde nuestro Centro de Estudios, que complementa la tarea pedagógica que realizamos en nuestro posgrado. Así, por ejemplo, la realización semanal de un seminario o jornada por parte de las comisiones que componen nuestro Centro, así las de derecho internacional, tributos locales, género y la que nuclea a nuestros egresados del posgrado. También estamos tratando de presentar en nuestro ámbito académico los diversos libros que se publican sobre nuestra disciplina.

Como en otras ocasiones, en esta oportunidad hay una continuidad entre la tarea académica realizada por una comisión (la de tributos nacionales,

coordinada por el profesor Marcelo Nuñez) y una publicación.

Este número, dedicado a la tributación nacional, ha sido coordinado por los profesores Marcelo Nuñez y Florencia Fontana, quienes en su presentación, que sigue a estas breves palabras, efectúan una síntesis de los ensayos publicados, a la que remito en beneficio de la brevedad y la precisión.

Sólo me gustaría traerá a colación, de dicha presentación, la importancia que le otorga a la visión integrada y unificada del derecho financiero y tributario, perspectiva que resulta sustancial al pensar y repensar cada aspecto de nuestra disciplina, no sólo en su faz general (el derecho financiero sustantivo) sino en su concreción técnica (el derecho financiero especial), en este caso por medio de los impuestos nacionales.

Felicito a los colegas que han organizado y participado en este número; también a quienes realizan los trabajos de corrección, edición, diseño y difusión. Agradezco a todos los que nos han acompañado durante este año en nuestras actividades. Y aprovecho la oportunidad para desearles a todos los lectores, y en nombre de nuestra comunidad, unas felices fiestas y un también feliz comienzo de año.

Finalmente, y no menos importante, también agradecemos a las autoridades de nuestra Facultad de Derecho, tanto del grado como del posgrado, que nos da el ámbito de libertad académica y apoyo institucional que es necesario para desarrollar esta diversidad de actividades.

Sin más, los dejo con los colegas que han generado esta publicación.

Horacio G. Corti

*Director del Centro de Estudios de Derecho
Financiero y Derecho Tributario*

EDITORIAL

Nos complace enormemente presentar la novena edición de la Revista Debates, editada por nuestro Centro de Estudios de Derecho Financiero y Tributario, dedicada al estudio de los impuestos nacionales.

Esta edición surge como corolario necesario del enfoque integral que requiere el análisis del Derecho Financiero como rama que establece y regula en sustancia cada una de las instituciones financieras que componen la Hacienda Pública y cuya estructura normativa luego se concretiza en instituciones específicas como objeto de lo que puede denominarse Parte Especial del Derecho Financiero¹.

Así, el presente número se nutre del abordaje de distintas temáticas que involucran el estudio de la Parte Especial del Derecho Financiero (más específicamente, a los tributos nacionales), contribuyendo a la construcción de este espacio de reflexión, que ha sabido gestarse y desarrollarse desde ediciones pasadas dedicadas a la materia penal, internacional, aduanera, de derecho sustantivo, tributos locales, igualdad de género y más recientemente, a la publicación de las tesis, tesinas y finales integradores de la Carrera de especialización en materia tributaria, cuyo plan de estudios hoy integra y profundiza la Maestría en Derecho Tributario y Financiero².

Al igual que en antiguas ediciones, este número cuenta con la participación de destacada doctrina que, con gran dedicación, ha contribuido a que la “Revista Debates” resulte de ineludible consulta tanto para profesionales en la materia como para estudiantes de derecho tributario y financiero. Consideramos oportuno dedicarles en primer

lugar un sentido agradecimiento por la generosidad de sus trabajos.

Adentrándonos en el contenido de los temas desarrollados en esta oportunidad, partiendo de la estructura sobre la cual se van vertebrando los distintos impuestos que conforman nuestro régimen tributario nacional, se destaca el trabajo efectuado por **Cristina B. Di Benedetto**, en el que invita a reflexionar sobre la constitucionalidad de algunos impuestos directos vigentes a nivel nacional en nuestro país, a partir del estudio de los lineamientos trazados por el artículo 75, inciso 2 de la Constitución nacional.

Esta norma ocupa un lugar central en nuestro ordenamiento fiscal en tanto de su conjugación con otras cláusulas presentes en la Norma fundamental, surge el arreglo y los principios conforme a los cuales se organiza la distribución federal de potestades impositivas para cada nivel de gobierno; arreglo que se completa con la recepción constitucional de un mecanismo de distribución de recursos, la Ley Convenio de Coparticipación, y de los acuerdos que integran al Derecho Intrafederal.

Aun cuando la presente editorial no busca indagar en profundidad en lo enmarañado de nuestro federalismo fiscal, su precisa delimitación sienta el punto de partida sobre el que debe estructurarse el estudio de los tributos nacionales que integran el sistema fiscal argentino.

En esta línea, siguiendo con el relevamiento de aquellos trabajos que versaron sobre tributación directa, podemos agrupar aquellos que se centraron específicamente en aspectos controvertidos del Impuesto a las ganancias.

Este impuesto, cuyo antecedente nacional se origina en el Impuesto a los réditos³, constituye uno de los principales tributos recaudados a nivel nacional y su texto ordenado ha sufrido numerosas modificaciones, inspirando las más variadas

¹ CORTI, Horacio, “Palabras preliminares. El derecho tributario sustantivo en contexto: un abordaje constitucional”, Nuevas dimensiones del derecho tributario sustantivo - *Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero*, Año III - Nº 7 - Junio 2023, ISSN 2953-450X, pág. 19 y 20.

² RESCS-2021-768-E-UBA-REC.

³ JARACH, Dino, *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot., pág. 529.

discusiones acerca de su aplicación. Tal es así, que con escasa diferencia a la fecha en que se redactaron las presentes líneas, el Congreso nacional sancionó la Ley 27725 a partir de la cual se introdujeron modificaciones sustanciales en el tratamiento de las rentas del trabajo en relación de dependencia, jubilados y pensionados e incorporó un impuesto cedular sobre los mayores ingresos derivados de dichas fuentes.

Entre los trabajos que examinaron problemáticas vinculadas a la aplicación de este Impuesto, podemos mencionar aquellos que se pronunciaron sobre la procedencia de algunas de las deducciones previstas en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En esta línea, se recomienda la lectura del trabajo de **Fernando M. Vaquero** quien profundiza sobre uno de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación más esperados en materia de deducibilidad de gastos de “sujetos empresa”, “INC SA (TF 24.746 – I) c/ DGI”⁴ y de **Valeria Estathio**, quien de igual modo incursiona en el análisis de este precedente al tiempo que reflexiona acerca del impacto que este decisorio podría llegar a tener en otros supuestos que no han sido objeto de análisis en la referida causa.

Por su parte, se destaca también el trabajo de **Facundo Fernández Santos**, quien se aboca a resolver una inquietud de suma trascendencia en lo concerniente a la determinación del Impuesto a las Ganancias: la deducibilidad de los honorarios pagados a directores de sociedades holding. Su desarrollo aporta claridad a un tema que, tal como se deja ver en el trabajo bajo comentario, mantiene en la actualidad criterios contrapuestos en el plano jurisdiccional.

De su lado, **Alejandro Mora** efectúa un detallado análisis referido a la responsabilidad del empleador en su rol de agente de retención del impuesto a las ganancias frente a la deducción de gastos realizados por el trabajador en concepto de

indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

Asimismo, es dable a resaltar otros trabajos que se han ido abocando al análisis de tópicos puntuales, de gran actualidad, vinculados tanto con la aplicación del Impuesto a las Ganancias, como del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Así, en primer lugar puede mencionarse el trabajo de **Luis Marcelo Nuñez** quien –a partir del estudio de recientes pronunciamientos de la Cámara Contenciosa Administrativa Federal⁵– nos introduce en el examen del uso de las presunciones para la determinación del Impuesto a las ganancias. En particular, el citado autor reflexiona acerca de la utilización de la presunción por incrementos patrimoniales no justificados, derivada del ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación prevista en la actualidad en el segundo artículo sin número a continuación del artículo 18 de la Ley 11.683. Para ello, nos recuerda la finalidad de este instituto reflejada en los debates parlamentarios que se dieron en el marco de la reforma propiciada por la Ley 25.795, a la vez que efectúa un detallado desarrollo de las distintas posiciones jurisprudenciales y doctrinarias a la fecha, aportando finalmente los lineamientos para lo que puede considerarse la adecuada caracterización de esta presunción, cuyo límite se encontrará en la aplicación de los principios constitucionales de razonabilidad, capacidad contributiva y el derecho de defensa.

De igual modo, se recomienda la lectura del trabajo efectuado por **Corina P. Laudato, Juan M. Iglesias y Leonel. M. Palomares**, quienes realizan un minucioso examen de la exigencia del “motivo o propósito de negocios”, como requisito adicional para acceder al régimen libre de impuestos en el marco de un proceso de reorganización empresarial. Para ello, se valen de un profundo análisis acerca de su

⁴ CSJN, in re “INC SA (TF 24.746 – I) c/ DGI”, sentencia del 15 de julio de 2021, Fallos: 344:1810.

⁵ Sala IV, CAF, in re “Geopark Argentina Limited Sociedad Extranjera c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”, Exp. 27387/2023, sentencia del 19 de octubre de 2023 y Sala I, CAF, in re “González, Silvana Cristian -TF 37.294-I”, sentencia del 26 de octubre de 2023.

verdadera justificación y finalidad, ofreciendo al lector un desarrollo acabado de su fundada y experimentada opinión al respecto.

Asimismo, sin intención de agotar el acápito propuesto, corresponde destacar el detenido estudio que realiza **Maximiliano Batista** de las exenciones impositivas vigentes en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto sobre los Bienes Personales. Este trabajo proporciona un compendio de enorme riqueza para todo profesional que requiera de un conocimiento ilustrado y de un acercamiento teleológico a una temática esencial del régimen tributario argentino.

Seguidamente, vale la pena mencionar el trabajo de **Maria Elena Becerra** y **Maria Florencia Fontana**, quienes ahondan en el análisis de un reciente pronunciamiento de la CSJN, “La Segunda Aseguradora S.A.”⁶, aportando nuevas perspectivas sobre la figura del denominado “Impuesto a las Salidas no Documentadas” de ineludible conocimiento y consecuente aplicación práctica.

Continuando con el análisis, la lectura de algunos trabajos nos evoca una frase de Pérez de Ayala quien alguna vez sostuvo que el tributo es una realidad viva, destinado a aplicarse a diario por los procedimientos legalmente establecidos⁷. Ciertamente, la irrupción de los avances tecnológicos que impactan de lleno en la conformación de nuevas modalidades negociales y en la creciente globalización de las economías domésticas, provoca que el tributo permanezca en un estado constante de metamorfosis interesado en captar nuevas creaciones de valor, a partir de la subsunción de estas manifestaciones de capacidad contributiva en las distintas categorías jurídicas impositivas.

Sobre estas profundas transformaciones es útil consultar las reflexiones esbozadas por el doctor **Leonel M. Palomares**, quien nos acerca su enjundioso trabajo acerca del tratamiento fiscal de los “Non Fungible Tokens” (“NFT”).

Asimismo, el trabajo “Establecimiento permanente. De la tributación internacional a la imposición local plena” de la doctora **Patricia García** brinda un pormenorizado análisis de las características de esta figura y su tratamiento fiscal en el Impuesto a las Ganancias, en el Impuesto Valor Agregado y sus obligaciones respecto de las contribuciones de la Seguridad Social en nuestro país. Se destacan las conclusiones arribadas en el documento en cuanto a que si bien existe reconocimiento acerca de la importancia del concepto de establecimiento permanente como criterio de atribución de rentas para los países fuente, en la actualidad el concepto enfrenta severas limitaciones producto de su naturaleza intrínsecamente física, aún cuando se hayan flexibilizado algunos de sus requisitos (como ilustra la autora: la perspectiva amplia del lugar de negocios, extensión de la definición tradicional de EP para contemplar los casos de prestación de servicios, incorporación de la figura de agente dependiente con presencia económica apuntando a la sustancia de las actividades sobre las formas, etc.).

Desde otra perspectiva, la doctora **Daniela Rey**, analiza en su trabajo el régimen de residencia fiscal, exponiendo su actual complejidad en la era “post pandemia”. En su trabajo, la autora explora los desafíos de este nuevo escenario, en el que se redefinieron algunos aspectos de la vida laboral con múltiples consecuencias socio económicas a nivel global, dejando expuesta la necesidad de una actualización de la normativa vigente.

Por su parte, en sintonía con estos temas es dable a destacar el trabajo presentado por **Fabiana Iglesias Araujo** y **Silvina Coronello**. Allí las autoras analizan la asociación entre administración electrónica, tecnologías de la información y de la comunicación, la informática y la inteligencia artificial, con principios constitucionales basales en nuestro ordenamiento jurídico como el principio de reserva de ley, al tiempo que lo vinculan a situaciones y afectaciones concretas derivadas de la aplicación de normativa nacional.

Asimismo, **Maria Alejandra Reinoso** también se inscribe en la línea de los trabajos que hacen eco de la creciente presencia de la

⁶ Sentencia de fecha 12 de septiembre de 2023.

⁷ PEREZ DE AYALA, José Luis, Prólogo al libro *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria ediciones ISBN: 84-89109-15-X, pág. 10.

inteligencia artificial en el ámbito tributario argentino. En su artículo, la autora reconoce no sólo la necesidad de modernizar el marco jurídico en el que se inserta, sino también su virtualidad para construir un sistema tributario más eficiente y ecuánime al reducir los costos y esfuerzos innecesarios en las tareas de fiscalización y recaudación, y promover un sistema tributario más justo a partir de la detección y prevención del fraude fiscal.

Seguidamente, cabe señalar que el presente número cuenta con la destacada participación de **Anahí Pérez**, quien a través de su trabajo logra exhibir una rotunda y prolífica investigación referida a los conflictos dirimidos a nivel judicial producto de la implementación de los distintos regímenes de regularización impositiva en el plano nacional.

De su lado, **Diana Queirolo** realiza una profunda revisión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, a la luz de la jurisprudencia existente en materia de conflictos derivados de la aplicación de las causales de exclusión. Este trabajo, resulta una guía de ineludible consulta para entender sus previsiones y proyectar posibles modificaciones que permitan un mayor acercamiento a la aprehensión de una genuina capacidad contributiva.

Por su parte, el trabajo de **Germán A. Martín Quirán** quien nos lleva a reflexionar acerca de la cada vez más diseminada práctica de implementar regímenes de recaudación y anticipos a través de normativa reglamentaria y su contraste con los principios constitucionales de reserva de ley, capacidad contributiva, de igualdad y de generalidad. De igual modo, en el documento presentado por los doctores **Horacio Cardozo** y **Cristian Durrieu** se analiza la aplicación de estas garantías constitucionales, al examinar las facultades de la Administración respecto de la medición de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales en el cálculo de la valuación fiscal de inmuebles radicados en la Ciudad de Buenos Aires.

Asimismo, en esta edición se destaca finalmente el trabajo presentado por la doctora **Florencia Misrahi** quien nos ofrece el abordaje de una temática intrínsecamente argentina: el sector agroindustrial y los

desafíos que enfrenta. Su valioso aporte –producto de su profusa experiencia profesional en la materia– ayuda a entender y reflexionar de cara al desarrollo sostenible de este sector clave en la economía argentina; y el trabajo del doctor **Harry Schurig** quien discurre acerca de un tema de gran trascendencia en la actualidad como lo es la verdadera naturaleza de los impuestos extrafiscales.

*Luis Marcelo Nuñez y
Maria Florencia Fontana*

I. IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGUNOS TRIBUTOS JUSTIFICADA POR EL ART 75.2 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

Cristina B. Di Benedetto

I. Introducción

El sistema fiscal argentino tiene en su haber algunos tributos que podrían ser declarados inconstitucionales de acuerdo al artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional.

Como se expondrá en lo que sigue, los contribuyentes argentinos pagan algunos tributos que no serían constitucionales de acuerdo a la letra de la Constitución Nacional.

La norma constitucional consagra el sistema republicano, representativo y federal de gobierno. Esta última característica -federal-, establece que el poder y funciones de la nación están distribuidas entre el gobierno federal y los gobiernos locales. Mientras que el primero tendrá las facultades exclusivas expresamente delegadas por estos últimos, los gobiernos locales conservan todo el poder no delegado siendo autónomos.

Dentro de las facultades exclusivas del gobierno federal, en el artículo 75 inciso 2, se encuentra la potestad del Congreso nacional de crear contribuciones directas por tiempo determinado, y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Y la atribución de no coparticipar a las provincias y ciudad esas contribuciones directas, si le determinare una asignación específica.

Bajo esa lupa, vamos a analizar por qué el impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales, así como el "Aporte" creado por la ley 27.605, podrían ser declarados inconstitucionales por estricta aplicación del artículo 75 inciso 2 de la Carta Magna.

II. El sistema representativo, republicano y federal de la Constitución Nacional

La Constitución Nacional que rige

actualmente en Argentina fue aprobada por una asamblea constituyente integrada por representantes de trece provincias en el año 1853. Con posterioridad, otras diez provincias y una ciudad, juraron esta Constitución, que con reformas, es la que se aplica hoy en nuestro país.

En esta Constitución se sentaron las bases de la unión nacional, mediante un régimen republicano, representativo y federal.

Así la Nación Argentina tiene un régimen republicano, porque los representantes son elegidos a través del voto y existe una división de poderes, que se traduce en las funciones legislativa, ejecutiva y judicial.

Es representativo, porque el pueblo gobierna a través de sus representantes, que eligen a través de elecciones libres.

Y es federal, porque el poder está compartido entre el Estado nacional, las provincias y la ciudad.

Por ello, no obstante la unión nacional, los estados provinciales y la ciudad conservan su autonomía. De este modo las autoridades que ejercen el gobierno federal sólo poseen las facultades exclusiva y expresamente delegadas por las provincias en pos de esa unión. Así coexisten los gobiernos nacional, provinciales y el de la ciudad, con poderes y competencias claramente definidos. En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que el artículo 1 de la Constitución Nacional "*...integra la forma de gobierno de la Nación a través de una trilogía, que adopta el régimen federal a la par con los caracteres de gobierno republicano y representativo, que exige su máxima adecuación y respeto*", y hace hincapié en que "*violiar cualquiera de ellas afecta las bases mismas del sistema político que nos rige...*"¹.

De esta manera, el desarrollo del proyecto

¹ Fallos 346:543, voto del Juez Rosenkrantz.

constitucional argentino presupone un marco de reglas donde confluyen el federalismo -entendidas como las que aseguran que los pueblos de los gobiernos locales pueden gobernarse de acuerdo a sus propias decisiones y el gobierno federal tiene facultades exclusivas pero limitadas- con las que caracterizan al sistema republicano -como compromiso de esos pueblos con la Constitución federal de dividir y ordenar el poder para evitar que se concentre indebidamente-, y representativo -que implica que los ciudadanos eligen a sus representantes en elecciones libres y justas².

III. Las facultades tributarias del gobierno federal

III. A Las facultades exclusivas del gobierno federal delegadas por los gobiernos locales

Dijimos que la Constitución Nacional adopta el sistema federal de gobierno.

Desde antaño la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha definido al sistema federal de gobierno previsto en la Constitución Nacional, como aquel que *"...reconoce y delimita los poderes y funciones de las autoridades de la Nación: el gobierno federal y los gobiernos locales..."*³.

En ese esquema constitucional, los gobiernos locales han delegado en el gobierno federal facultades exclusivas.

Y es por ello que decimos por el contrario, que *"...las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución Nacional al gobierno federal (artículos 121, 122 y 123, y poseen la plenitud normativa correspondiente a su calidad de estado autónomo..."*⁴.

Así las cosas, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos, y los delegados a la Nación, definidos y expresos⁵.

En ese contexto, el gobierno federal tiene *"...prohibido transponer la frontera de reserva*

local que establece el artículo 122 de la Constitución Nacional...".

Y los gobiernos provinciales, *"...no pueden enervar el ejercicio razonable de los poderes delegados al gobierno federal, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de dichas facultades que fincan en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la Nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan todas las provincias..."*⁶.

De este modo, el desborde de competencias resulta violatorio de la Constitución Nacional, tanto si proviene del ejercicio de la autoridad local como de la autoridad nacional (inconstitucionalidad ascendente o descendente⁷).

III.B Las facultades exclusivas del gobierno federal en materia fiscal

El artículo 75 de la Constitución Nacional incluye las facultades del Poder Legislativo nacional, delegadas en forma exclusiva y expresa al gobierno federal por los gobiernos locales.

Yendo concretamente a la materia que nos ocupa, el artículo 75 otorga al Poder Legislativo nacional la facultad de crear derechos de importación y exportación, y contribuciones.

El artículo 75 incisos 1 y 2 expresamente disponen en su parte pertinente que *"...Corresponde al Congreso: 1. Establecer los derechos de importación y exportación...[e] 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan..."*.

De lo anterior surge que las facultades exclusivas del gobierno federal en materia fiscal delegadas expresamente por los gobiernos locales al primero, son el

² Fallos 346:543, voto de los jueces Rosatti, Maqueda y Rosenkrantz.

³ Fallos 314:59.

⁴ Fallos 322:2817.

⁵ Fallos 324:1061.

⁶ Fallos 317: 1195.

⁷ Fallos 344:809, votos de los jueces Maqueda y Rosatti.

establecimiento de derechos de importación y exportación, y la creación de contribuciones indirectas en forma concurrente con los gobiernos locales, y directas, con el alcance y límites allí establecidos.

III.C Las categorías fiscales en la Constitución Nacional

La Constitución Nacional no se refiere en su texto a tributos, impuestos, contribuciones, tasas, aportes, etc, sino únicamente a contribuciones y a derechos de importación y exportación.

En efecto, el artículo 4 de la Carta Magna prevé que el *"...Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación,;...de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General..."*, entre otros.

El artículo 17 se refiere al derecho a la propiedad, expresa que *"...Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°..."*, y aclara que ninguna contribución o derecho será exigible *"...sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley..."*.

Por su parte, el artículo 20 vinculado a los extranjeros, establece que no estarán obligados por su calidad a *"...pagar contribuciones forzosas extraordinarias..."*.

Luego, el artículo 52 aclara que corresponde a la Cámara de Diputados en forma exclusiva *"...la iniciativa de las leyes sobre contribuciones..."*.

Finalmente, como se dijo, el artículo 75, incisos 1 y 2, se refiere a la facultad exclusiva del Congreso nacional para crear contribuciones y derechos de importación y exportación.

En suma, la Constitución Nacional habla de contribuciones y derechos, y no de tributos.

Dicho esto, centraremos nuestro análisis en la potestad de fijar contribuciones, delegada por los gobiernos locales al gobierno federal en el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional.

III.D La potestad del gobierno federal de fijar contribuciones

El artículo 75 inciso 2 de la Constitución prevé que el gobierno federal, a través del Congreso nacional podrá crear contribuciones directas con límites, e indirectas en forma concurrente con los gobiernos locales, a saber:

"2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional...".

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en referencia al artículo 75 inciso 2 tiene dicho que *"...las provincias tienen facultad para gravar con impuestos todas las cosas que forman parte de su riqueza, por tratarse de un poder no delegado a la Nación y conservados por ellas. La Constitución ha dejado a las provincias, como recurso ordinario, todas las contribuciones directas e indirectas, con la excepción de la renta de aduana y de correos..."*⁸.

Y agregando a lo sostenido por la Corte Suprema, la facultad local es concurrente con la potestad del gobierno federal de crear, además de los derechos de exportación e importación, contribuciones directas e indirectas con los límites constitucionales allí establecidos, que analizaremos más adelante.

⁸ Fallos 235:571.

III.E Contribuciones directas e indirectas

Dijimos que el artículo 75 inciso 2, faculta al Congreso de la Nación a fijar contribuciones. Esas contribuciones pueden ser directas o indirectas.

En efecto, la variedad de contribuciones previstas en el mentado artículo 75 inciso 2 son dos: directas e indirectas.

Las contribuciones directas son aquellas que gravan a las personas, sus bienes o su renta, por oposición a las indirectas, que gravan los consumos realizados por esas personas con sus bienes y rentas.

En otras palabras, las contribuciones directas son aquellas que exigen directamente al contribuyente una parte de su renta. Y las contribuciones indirectas, son cuando el Estado exige una suma sobre ciertos consumos, sin inquirir su nombre ni mencionar su persona.

Recuérdese la célebre definición de J. B. Say, adoptada por J. B. Alberdi, que clasifica las contribuciones que afectan los ingresos particulares en dos grupos principales: en el primero se les pide directamente una porción del ingreso que se supone reciben: es el objeto de las contribuciones directas; en el segundo se les hace pagar una suma cualquiera sobre ciertos consumos que hacen con su ingreso: es el objeto de lo que en Francia se llama contribuciones indirectas⁹.

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció la distinción entre contribuciones directas e indirectas que adopta la Carta Magna, cuando se refirió a *"...la imperiosa necesidad de la sanción de la ley-convenio en los términos del artículo citado [léase, "artículo 75 inciso 2"], sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, que instituya regímenes de coparticipación de las contribuciones directas e indirectas..."*¹⁰.

Veamos de qué manera define la

⁹ J.B. Say. "Traité d'économie politique ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent, et se consomment les richesses", Guillaumin. París. 1841, p. 464.

¹⁰ Fallos 338:1356.

jurisprudencia de nuestro más alto tribunal a las contribuciones como directas e indirectas.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por ejemplo, calificó de contribución directa, a la contribución territorial e impuesto adicionales sobre un inmueble. Y ello lo hizo así seguramente porque el tributo gravaba un bien en forma directa¹¹.

En Fallos 271:96, el Banco Hipotecario de la Provincia de Buenos Aires demandó por repetición a la Provincia de Buenos Aires, porque esta última habría satisfecho su pretensión sobre contribuciones directas e impuestos adicionales por sobre su derecho de preferencia..

Lo destacable del caso es que la Corte Suprema nuevamente calificó de directas a las contribuciones e impuestos vinculados a un inmueble, confirmando la clasificación de Alberdi.

Concretamente dijo que *"...El Banco Hipotecario Nacional tiene derecho a ser satisfecho sobre el precio de venta del inmueble subastado, con preferencia respecto del crédito del fisco provincial por impuestos de contribución directa sobre dicho bien..."*.

Nuevamente en otro precedente, el Máximo Tribunal Federal, encuadró como contribución directa al tributo que recae sobre un bien¹².

En Fallos 321:2933, resonante en materia del revalúo inmobiliario -aplicado en la Ciudad de Buenos Aires retroactivamente entre los años 1993 y 1998-, se refirió al tributo alumbrado, barrido y limpieza, pavimentos y acera, contribución territorial y ley 23.514, como una contribución directa.

En suma, al igual que el caso Banco Hipotecario, en el antecedente arriba citado -Fallos 321:2933, Bernasconi-, las contribuciones vinculadas a inmuebles o bienes la Corte las calificó de directas.

Puntualmente en oportunidad de sostener la inconstitucionalidad de la aplicación retroactiva del revalúo inmobiliario, calificó al ABL de contribución directa, cuando dijo que *"...si se admitiera como causa válida el error*

¹¹ Fallos 271:96.

¹² Fallos 321:2933.

posible en la tasación practicada por el Fisco después de exigido y satisfecho el tributo, se crearía una situación de verdadera incertidumbre para el contribuyente y una grave perturbación en las transacciones que tuvieran por objeto la fortuna inmobiliaria, pues con un sistema de ese tipo no sería posible saber nunca al comprar, al vender o al constituir derechos reales si se adeudan o no impuestos de contribución directa...”.

La Corte Suprema también se refirió a las contribuciones indirectas y admitió que el impuesto al valor agregado es una de ellas –contribución indirecta–¹³.

Recordemos que las contribuciones indirectas gravan una suma o importe sobre los consumos que se obtienen con un bien o renta, sin mencionarlos.

En Fallos 306:1248, la actora cuestionó que el honorario mínimo fijado por el decreto ley 7887/55 no podía verse reducido por la influencia de una contribución indirecta como era el caso del I. V. A., que sabemos que grava consumos, es decir, el uso que se hace de los ingresos obtenidos por un bien o renta.

III.F Límites a la creación de contribuciones directas

Como se anticipó arriba, el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional prevé que los gobiernos locales delegaron al gobierno federal, entre otras, la facultad de establecer contribuciones directas bajo ciertos parámetros.

El artículo 75 inciso 2 expresamente dice: “...Corresponde al Congreso:...2. *Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan...*”.

De acuerdo al artículo 75 inciso 2, el gobierno federal a través del Congreso de la Nación tiene la facultad de establecer contribuciones directas, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan, y por tiempo determinado.

Como contrapartida, las provincias y la

Ciudad tienen atribuciones para fijar ese tipo de contribuciones directas siempre, no encontrándose su facultad en cambio sujeta a un límite constitucional alguno.

De lo anterior se concluye que sólo las provincias son quienes pueden crear contribuciones directas por tiempo indeterminado y sin límite alguno. Y no así el gobierno federal.

Adicionalmente el artículo 75 inciso 2 en cuestión señala que el gobierno federal debe coparticipar las contribuciones directas con las provincias y CABA, salvo que las mismas tengan una asignación específica.

IV. Contribuciones directas inconstitucionales de acuerdo al artículo 75 inciso 2

Pasaremos a explicar como fuera enunciado en el encabezado, por qué el sistema tributario argentino tiene en su haber contribuciones directas que debieran ser declaradas inconstitucionales.

Esas contribuciones directas que debieran ser calificadas inconstitucionales no son ni más ni menos el impuesto a las ganancias (antes, impuesto a los réditos) y el impuesto sobre los bienes personales, vigentes por casi 90 y 30 años -respectivamente-, y el Aporte solidario si se probare el incumplimiento de su asignación específica.

IV.A La inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales

A.1 Creación del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales

El gobierno federal, haciendo uso de las facultades exclusivas y expresamente delegadas por los gobiernos locales en el artículo 75 inciso 2, a través del Congreso de la Nación, en los años 1933 y 1991 sancionó -respectivamente- las leyes 11682 (prorrogada, y luego reemplazada por la ley 20628) y 23966, y de esta manera creó dos contribuciones directas.

La Ley 11682 estableció una contribución directa que grava la renta, llamada impuesto a los réditos –hoy, ganancias –.

La mentada ley gravó “...todos los réditos

¹³ Fallos 306:1248.

producidos a partir del 19 de Enero de 1932 o correspondientes al tiempo transcurrido desde el 19 de Enero de 1932 y derivados de fuente argentina, a favor de argentinos o de extranjeros, residentes o no residentes en el territorio de la República, con excepción de los expresamente excluidos en las disposiciones siguientes, quedan sujetos al gravamen de emergencia nacional que establece la presente ley. El presente impuesto caducará el 31 de Diciembre de 1934...”.

Por su parte, la ley 23.966 creó una contribución directa que grava los bienes, nominada impuesto sobre los bienes personales.

Expresamente el artículo 16 de la ley 23.966 previó: “...Establécese con carácter de emergencia por el término de NUEVE (9) períodos fiscales a partir del 31 de diciembre de 1991, inclusive, un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior...”.

Ambas leyes dispusieron que estos impuestos, que definieron como gravámenes de emergencia, aplicarían respectivamente, por dos años (entre el 1/02/1932 y el 31/12/1934) y por nueve períodos fiscales (a partir del 31/12/1991).

De este modo el Gobierno federal pretendió dar cumplimiento con la manda constitucional -del artículo 75 inciso 2-, de fijar contribuciones directas de emergencia por tiempo determinado, proporcionalmente en todo el territorio de la Nación.

A.2. ¿Por qué el impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales podrían o debieran ser declarados inconstitucionales?

Se dijo que el gobierno federal, a través del Congreso Nacional, estableció dos contribuciones directas de emergencia y proporcionalmente en todo el territorio de la Nación, el impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales, en ambos casos, por tiempo determinado.

Ahora bien, la vigencia de estos dos tributos

no se limitó al tiempo previsto en las normas originales que las crearon, sino que han permanecido vigentes por casi 90 años en el caso del impuesto a las ganancias, y de 30 años, en el del impuesto sobre los bienes personales, lo que ciertamente supera el límite impuesto por los gobiernos locales al gobierno federal en el artículo 75 inciso 2 de la Constitución nacional, de crear contribuciones directas por tiempo determinado y no en forma perpetua.

El tiempo transcurrido no pasa ningún “test de razonabilidad” medido contra los límites constitucionales que imponen la noción de un tiempo determinado.

Se observa que ninguno de los tributos se agotaron en un momento determinado, sino que se prolongaron y mantienen en el tiempo, día a día.

Sin duda todo ello evidencia cómo el gobierno federal se excedió y abusa de las facultades exclusivas delegadas por los gobiernos locales para crear contribuciones directas, y se arrogó y apropia de atribuciones provinciales y las hizo/hace propias, lo que analizaremos más abajo.

Sin apartarse de la letra de la Carta Magna no es posible justificar en forma legítima cómo estos dos impuestos cumplen con el artículo 75 inciso 2, que insistimos, impone que las contribuciones directas creadas por el gobierno federal -en uso de las facultades constitucionales exclusivas delegadas- lo sean por tiempo determinado, cuando están vigentes hace casi 90 años en el caso del impuesto a las ganancias, y 30 años, en el del impuesto sobre los bienes personales.

Ciertamente que se han perpetrado como contribuciones directas eternas por tiempo indeterminado, excediendo lo dispuesto en ese artículo 75 inciso 2, arrogándose facultades que no le fueron delegadas por los gobiernos locales, justamente porque las conservaron para sí.

Lo anterior lleva necesariamente a la conclusión de que los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales son inconstitucionales y así deben ser declarados por la justicia, como veremos abajo, porque el

gobierno federal habría excedido e incumplido los requisitos y/o parámetros para fijar una contribución directa previsto en el texto constitucional.

IV.B La inconstitucionalidad de contribuciones directas en el mundo

Si la justicia argentina declarase la inconstitucionalidad de algunas contribuciones directas como se plantea arriba, no sería precursora en la materia.

En 1895, la Corte Suprema de los Estados Unidos, en el caso "Pollock vs Farmers Loan & Trust Co.", declaró inconstitucional la ley federal del impuesto sobre la renta, creada en 1894 por el Congreso de ese país para paliar la crisis de 1893¹⁴.

El caso se centró en la constitucionalidad del impuesto sobre la renta creado por el gobierno federal en 1894 comúnmente conocido como el impuesto de *Wilson*, en honor al presidente Woodrow Wilson quien había apoyado la medida.

Concretamente el Congreso de los Estados Unidos aprobó en 1894 la Ley de Aranceles *Wilson-Gorman*, e introdujo el impuesto a la renta, que gravaba cualquier ganancia, beneficio o ingreso superior a 4000 dólares a la alícuota del 2%.

Fue el primer impuesto federal sobre la renta en tiempos de paz, es decir, en una situación que no calificaba de emergencia como sí lo fue en cambio, el impuesto sobre la renta de 1861. Ese impuesto de 1861 fue creado durante la guerra civil norteamericana. Y consistió en un impuesto del 3% sobre los ingresos de entre 600 y 5.000 dólares, del 7,5% sobre los ingresos de entre 5.000 y 10.000 dólares, y del 10% sobre los ingresos de más de 10.000 dólares. Finalmente fue derogado en 1872, luego de la guerra civil, cuando disminuyó la necesidad de ingresos federales.

En el caso Pollock, los accionistas de "Farmers Loan & Trust Co" pagaron el impuesto a la renta de 1894. Charles Pollock, que poseía diez acciones en esa compañía, la

demandó, alegando que la empresa no debió pagar ese impuesto porque era inconstitucional.

Explicó que la inconstitucionalidad del impuesto se justificaba en que al pretender gravar la renta sobre bienes inmuebles era un impuesto directo, y como tal debía ser prorrateado entre toda la población como lo ordenaba la Constitución de los Estados Unidos. Y como sólo gravó ciertas rentas, excedía las facultades reconocidas al gobierno federal en dicha Constitución para ese tipo de tributos y por ello debía ser declarado inconstitucional.

Puntualmente Pollock destacó que el artículo I -sección 8 cláusula 1 y sección 9 cláusula 4- de la Constitución de los Estados Unidos disponía que los aranceles, impuestos e impuestos especiales serán uniformes en todos los Estados Unidos en proporción a la población.

Si bien Pollock perdió el caso en los tribunales inferiores, luego obtuvo un pronunciamiento favorable de la Corte Suprema de los Estados Unidos, que declaró la inconstitucionalidad del impuesto en una decisión 5 a 4.

La Corte Suprema norteamericana consideró que al ser un impuesto directo, el gobierno federal se había extralimitado en su creación en pos de las facultades constitucionales reconocidas a éste para ese tipo de tributos. Ello así porque el texto constitucional establecía que los impuestos directos debían ser creados y aplicados de manera proporcional a toda su población y no gravar ciertas rentas de algunas personas.

La decisión de la Corte Suprema de los Estados Unidos en Pollock tuvo un impacto significativo en la política tributaria de los Estados Unidos. Durante varios años impidió que el gobierno federal implementara otro impuesto directo sobre la renta, y de esta manera los ingresos federales se basaron en aranceles aduaneros y otras formas de recaudación de impuestos indirectos.

No fue hasta la adopción de la Decimosexta Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos en 1913 (propuesta en 1909) que se autorizó el impuesto sobre la renta federal tal

¹⁴ "Pollock vs Farmers Loan & Trust Co.", 157 USA 429.

como lo conocemos hoy en día, permitiendo al gobierno federal gravar los ingresos de manera directa sin límites (alcance proporcional).

Es decir, en 1913 el Congreso de los Estados Unidos estableció un impuesto federal directo sobre la renta, pero para ello previamente debió modificar la Constitución de ese país a través de la Decimosexta Enmienda en 1913.

Con la modificación de la Constitución norteamericana quedó anulada la decisión de "Pollock", y ya en el caso "Brushaber v Union Pacific Railroad Company", se falló que el impuesto de 1913 era constitucional¹⁵.

Siendo que el límite y las condiciones establecidas en el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional por las provincias al Gobierno federal para crear contribuciones directas no fue modificado al momento como ocurrió en los Estados Unidos, los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales debieran ser declaradas inconstitucionales.

Lo anterior porque ninguno de los impuestos cumple con la manda constitucional, que impone que su vigencia lo sea por tiempo determinado.

La única manera de salvar esta situación es que sea modificado el texto constitucional del artículo 75 inciso 2 como ocurrió en los Estados Unidos, y elimine ese requisito. Pero hasta tanto ello no ocurra, no podrían los tribunales sostener la constitucionalidad de ambos impuestos.

IV.C La posible inconstitucionalidad de otras contribuciones directas fijadas por el gobierno federal

Hace unos dos años, el gobierno federal hizo nuevamente uso de la facultad del artículo 75 inciso 2, y a través del Congreso nacional, creó la contribución directa llamada Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, mayormente conocido como impuesto a la riqueza.

El "Aporte" consistió en un gravamen de emergencia sobre bienes, de ahí su carácter de contribución directa, que con los alcances de la ley 27.605 fue fijado por tiempo determinado -por única vez al momento- y con el fin de salvaguardar una situación de emergencia sanitaria. Hasta aquí el "Aporte" pasaría cualquier exámen constitucional.

En efecto, a diferencia de las contribuciones directas anteriores (impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales), con este "Aporte" fijado en tiempos de Covid-19, el gobierno federal habría dado cumplimiento con el límite constitucional impuesto por el artículo 75 inciso 2: ser una contribución directa, creada por tiempo determinado, proporcionalmente igual en todo el territorio de la Nación, ante una situación donde la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exigieron por cuestiones de emergencia sanitaria.

Ahora bien, el "Aporte" es una contribución directa que fue establecida con una asignación específica en el artículo 7 de la ley 27.605.

Al tener una asignación específica, el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional dispone que lo recaudado por esa contribución directa no deba ser coparticipado con las provincias y la ciudad.

Pero, si se probare que el gobierno federal no lo asignó a los fines del artículo 7, el "Aporte" podría ser declarado inconstitucional por la justicia (además de entre otras razones que pudieran merituar que así deba serlo) a la luz del artículo 75 inciso 2 de la Carta Magna, o al menos ordenarse la coparticipación de lo recaudado con los gobiernos locales.

Una vez más, siguiendo lo ocurrido en la jurisprudencia de los Estados Unidos, cuando el gobierno federal excede o no cumple con los requisitos y/o parámetros para fijar una contribución directa previsto en el texto constitucional, ésta debiera ser declarada inconstitucional. O bien, debiera eliminarse el límite constitucional que tiñe con un manto de inconstitucionalidad al tributo.

IV.D El planteo de inconstitucionalidad

¹⁵ Brushaber v Union Pacific Railroad Company, 240 USA 1 (1916).

El planteo de inconstitucionalidad vinculado a los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, como así el relativo al "Aporte" (con el alcance arriba explicado), podría ser tanto efectuado por los contribuyentes como por los gobiernos locales.

Estos últimos debieran plantear la inconstitucionalidad de las tres contribuciones directas, argumentado y probando que el gobierno federal se extralimitó en las facultades exclusivas expresamente delegadas por los gobiernos locales en el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, al establecer por tiempo indeterminado las contribuciones directas nominadas impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales, o bien, al no coparticipar lo recaudado por la contribución directa llamada Aporte con los gobiernos locales y ciudad si se probare que se incumplió con la asignación específica pautada en el artículo 7 de la ley 27.605. En este último caso también podría o bien plantearse el incumplimiento a la manda constitucional y/o pedirse la coparticipación.

Acreditada las situaciones comentadas, como veremos a continuación, la justicia debiera declarar la inconstitucionalidad de estas contribuciones directas, porque de lo contrario legitimaría una conducta abusiva y desleal del gobierno federal hacia el sistema federal constitucional.

Para cerrar, la legitimación de los gobiernos locales viene dada porque son quienes de acuerdo al artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, como se vio, pueden fijar contribuciones directas por tiempo indeterminado, y deben ser coparticipadas de este tipo de contribuciones directas si éstas no tuvieran una asignación específica, o si la tuvieran, se incumple.

V. El deber de la justicia de velar por la lealtad del sistema federal

Primeramente debe considerarse que el régimen federal al ser adoptado por el artículo 1 de nuestra Constitución Nacional exige el máximo respeto.

Recordemos que el sistema federal dispone que los gobiernos locales conservan todo aquel poder o funciones del Estado no delegadas en forma expresa y exclusiva al gobierno federal.

De este modo, el gobierno federal sólo tiene aquellas facultades que le fueran expresa y estrictamente delegadas por los gobiernos locales con los límites y parámetros establecidos.

La justicia debe velar porque no se registre un desborde de competencias, tanto por parte de los gobiernos locales como del federal, ya que se verificaría un supuesto de inconstitucionalidad ascendente o descendente, violatorio en ambos casos de la Constitución Nacional.¹⁶

Tal es así que la Corte Suprema de Justicia de la Nación advierte el carácter restrictivo con que deben analizarse las potestades exclusivas delegadas en forma expresa por los gobiernos locales al gobierno federal.

Concretamente la Corte Suprema sostuvo que las atribuciones del gobierno federal deben interpretarse según la lectura más estricta de la letra constitucional.

Así el Máximo Tribunal dijo que *"...Todo análisis de las atribuciones federales debe partir del canónico principio de interpretación según el cual la determinación de qué poderes se han conferido a la Nación y, sobre todo, del carácter en que lo han sido, debe siempre ceñirse a la lectura más estricta, en tanto los poderes de las provincias son originarios e indefinidos, en tanto que los correspondientes a la Nación son delegados y definidos..."*¹⁷

La Corte Suprema de Justicia de la Nación explicó que la interpretación restrictiva con que deben analizarse las potestades delegadas y exclusivas del gobierno federal *"...surge de la preocupación de que los postulados básicos del federalismo constitucional pierdan realidad, extremo que podría configurarse por permitir que el Estado Federal regule sobre todo aspecto que de alguna forma vaga e injustificada se relacione*

¹⁶ Fallos 344:809, voto de los jueces Maqueda y Rosatti.

¹⁷ *idem* nota al pie n°14.

con las competencias que la Constitución le asigna...”¹⁸.

Y el Superior Tribunal agrega que “...la interrelación entre las atribuciones del Estado Federal, las provincias y La Ciudad Autónoma de Buenos Aires -interpretadas de buena fe- no debe plantear ningún tipo de conflicto normativo...” porque “...el propio texto constitucional se encarga de brindar la respuesta para lograr que las competencias de cada esfera de gobierno se desarrollen con plenitud en la vida institucional de la Federación, sin anularse ni excluirse...”¹⁹

La propia Corte Suprema encuadra como conducta desleal y abusiva aquella que no considera los límites federales, a saber: “...Cuando el deslinde riguroso entre las competencias federales y provinciales ofrece duda debe evitarse que tanto el gobierno federal como las provincias abusen en el ejercicio de esas competencias, tanto si son propias como si son compartidas o concurrentes, lo cual implica asumir una conducta federal leal, que tome en consideración los intereses del conjunto federativo, para alcanzar cooperativamente la funcionalidad de la estructura federal ‘in totum’...”²⁰.

Expresamente explica la Corte que “...El sistema federal constitucional argentino se funda en el principio de lealtad federal o buena fe federal, conforme al cual en el juego armónico y dual de competencias debe evitarse que los estados abusen en el ejercicio de esas competencias, tanto si son propias como si son compartidas o concurrentes...”²¹

Por lo tanto, se observa que la Corte Suprema de Justicia de la Nación enarbola la bandera de la interpretación estricta con que deben analizarse las potestades que los gobiernos locales pusieron en cabeza del gobierno federal a fin de que “...los postulados básicos del federalismo no pierdan realidad y

dicha interpretación aparece, de esa manera, como crucial para prevenir el riesgo de deformar en el hecho el federalismo de la Constitución...”²²

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación indica que si el gobierno federal fijare contribuciones directas en exceso de los límites constitucionales, por ejemplo, un impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales por tiempo indeterminado, y un Aporte con asignación específica que no se cumple y se dejó de coparticipar, esas contribuciones -directas- debieran ser declaradas inconstitucionales.

VI. Conclusiones

Lo cierto es que hoy hay tres contribuciones directas creadas por el Gobierno federal que podrían ser declaradas inconstitucionales por la justicia con base en el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional.

En efecto, como se analizó a lo largo del presente, la Constitución Nacional adoptó el sistema federal de gobierno. El mismo impone que el poder y funciones de la nación están distribuidas entre el gobierno federal y los gobiernos locales.

Así las cosas, mientras que el gobierno federal ostenta las facultades exclusivas expresamente delegadas por los gobiernos locales, estos últimos conservan todo el poder no delegado al primero, siendo autónomos.

Dentro de las facultades exclusivas del gobierno federal, en el artículo 75 inciso 2, se encuentra la potestad del Congreso nacional de crear contribuciones directas por tiempo determinado, y/o contribuciones directas no coparticipables si tuvieran una asignación específica, entre otros límites.

Siendo que el impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales, son contribuciones directas que si bien fueron creadas en un contexto de emergencia en el que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exigían,

¹⁸ *Idem* nota al pie n°14.

¹⁹ *Idem* nota al pie n°14.

²⁰ Fallos 345:730, voto del juez Rosatti.

²¹ Fallos 344:2339. En igual sentido, Fallos 344:3249, disidencia de los jueces Rosatti y Maqueda.

²² Fallos 344:1952, voto del juez Maqueda.

proporcionalmente en todo el territorio nacional, se encuentran vigentes hace casi 90 años y 30 años respectivamente, lo que excede cualquier vicio de razonabilidad de tiempo determinado, y debieran ser declarados inconstitucionales por la justicia.

Por su parte, en el caso del Aporte, al no coparticipar el gobierno federal lo recaudado por esa contribución directa con los gobiernos locales y ciudad porque fue creado con una asignación específica, si se probare que el primero incumplió la asignación pautaada en el artículo 7 de la ley 27.605, también debiera ser declarada inconstitucional, o al menos ordenarse la coparticipación.

Recordemos, como se comentó arriba, que la justicia debe interpretar de manera estricta la delegación de poderes en el gobierno federal, y ceñirse a la letra de la ley.

Por una parte, el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional no ofrece dudas en este caso sobre el carácter temporal de las contribuciones directas fijadas por el gobierno federal.

Expresamente ese artículo impone al gobierno federal que cree contribuciones directas por tiempo determinado.

Un plazo de vigencia de 90 ó 30 años como ocurre con los impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales, respectivamente, excede cualquier criterio razonable de plazo determinado y debiera ser inconstitucional de acuerdo a los límites fijados en ese artículo.

Por otra parte el mentado artículo 75 inciso 2 de la Carta Magna permite la no coparticipación de las contribuciones directas siempre que ellas tengan una asignación específica. Por ello, probada la no aplicación de la misma a la asignación específica, asimismo debiera ser declarada inconstitucional conforme a los parámetros del citado artículo, o al menos coparticiparse lo recaudado con los gobiernos locales.

Pareciera ser que la revisión de constitucionalidad de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales no inviste complejidad alguna. No se presentan en el caso cuestiones insuficientemente reguladas y/o la generación de cuestiones

imprevistas en el origen del texto.

Por el contrario, el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional es claro en su texto en cuanto a que el gobierno federal tiene facultades exclusivas para crear contribuciones directas, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan, en forma proporcional en todo el territorio, pero por tiempo determinado, y debe coparticiparlas con los gobiernos locales salvo que tengan una asignación específica la obviamente debe cumplir.

Bajo ese escenario y considerando todo lo aquí analizado, y siendo que al momento no se modificó el texto del artículo 75 inciso 2 de la Carta Magna ni se espera que se haga al menos en el corto plazo, en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso concreto, "*...el propio texto constitucional se encarga de brindar la respuesta para lograr que las competencias de cada esfera de gobierno se desarrollen con plenitud en la vida institucional de la Federación, sin anularse ni excluirse...*"²³, y es por ello que las contribuciones directas en comentario debieran ser declarados inconstitucionales por la justicia: unas (ganancias y bienes personales) por exceder el plazo de tiempo determinado sobradamente, y la otra ("Aporte") si se prueba que no se aplicó a la asignación específica prevista.

Caso contrario, parafraseando a la Corte Suprema, se estaría avalando una conducta desleal o abusiva del gobierno federal, que estaría ejerciendo competencias fuera de la letra constitucional.

²³ Idem nota al pie nº14.

EXENCIONES PARA PERSONAS HUMANAS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Maximiliano A. Batista

I. Introducción

Las exenciones son una categoría presente en casi todas las leyes impositivas. Más allá de discusiones en la doctrina que no vienen al caso, las exenciones pueden definirse como las normas que dispensan a un contribuyente de pagar un impuesto, pese a haber realizado el hecho imponible.

La interpretación de las exenciones en materia tributaria ha sido objeto de jurisprudencia oscilante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Una de las líneas indica que las exenciones deben interpretarse en forma estricta (Fallos 235:462; 284:341; 321:1660); otra de las líneas indica que deben interpretarse de forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que admite que pueden resultar del indudable propósito de la norma “o de su necesaria implicancia” (Fallos 253:332; 312:912; 315:820; 316:1115).

En este artículo se analizan las exenciones del impuesto a las ganancias otorgadas a las personas humanas y las exenciones del impuesto sobre los bienes personales, que por su objeto se limita a las personas humanas. En ambos casos, se incluyen también las sucesiones indivisas, que tienen el mismo tratamiento tributario que las personas humanas y, por lo tanto, gozan de las mismas exenciones. La limitación del análisis a las personas humanas y sucesiones indivisas en el impuesto a las ganancias tiene por fin facilitar la comparación con las exenciones del impuesto sobre los bienes personales.

Como se verá, muchas exenciones están en la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) y en la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales (LIBP) y su alcance está muchas veces delimitado por el Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias (DRIG) y el Decreto Reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales (DRIBP), respectivamente. Sin embargo, varias

exenciones pueden encontrarse en leyes específicas, habitualmente como “exenciones de todo gravamen” a determinada ganancia, actividad o bien. En este artículo he intentado hacer un listado lo más exhaustivo posible de las exenciones de impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales, pero por estas características el resultado es probablemente incompleto.

Finalmente, saco algunas conclusiones sobre las causas de la incorporación de las exenciones en estos dos impuestos.

II. Impuesto a las ganancias

En el impuesto a las ganancias las exenciones están contenidas en los arts. 26, 27 y, en cierto modo, 82 inc. a) y 123 de la LIG. También hay exenciones para ciertas ganancias en leyes especiales como las ganancias provenientes de obligaciones negociables y títulos públicos (Ley 23.576, art. 36 bis incs. 3 y 4]), las provenientes de contratos de garantía recíproca (Ley 24.467, art. 82 inc. a], texto según Ley 25.300), las de fuente de Tierra del Fuego (Ley 19.640, art. 1), las provenientes de la edición y comercialización de libros por el autor (Ley 25.446, art. 13), las de ciertos espectáculos teatrales (Decreto-Ley 1251/58, art. 9), las indemnizaciones por expropiación por causa de utilidad pública (Ley 21.499, art. 20, y Ley 21.878, art. 1), las indemnizaciones por desaparición forzada de personas (Ley 24.411, art. 10 bis, introducido por Ley 24.823) y ciertas ganancias de empleados del sector petrolero (Ley 26.176, art. 1). En otros casos, son convenios internacionales suscriptos por Argentina los que dan inmunidad tributaria a los funcionarios y empleados de embajadas, consulados y organismos internacionales. Por renuncia a la potestad tributaria por convenio internacional, están exentas las ganancias de fuente de Bolivia (Convenio de Doble

Imposición con Bolivia, art. 4). Finalmente, está la exención a las jubilaciones y pensiones, establecida por la Corte Suprema en el caso *María Isabel García* (2019) que, si bien no se otorgó como una exención, funciona en la práctica como tal.

II.A. Ganancias de los agentes diplomáticos y consulares extranjeros y personal asimilado

Los agentes diplomáticos y consulares extranjeros y personal asimilado tienen su régimen tributario condicionado por las convenciones internacionales de las que la Argentina es parte.

Los convenios internacionales aplicables son Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Protocolos Facultativos del 18/4/1961 (aprobada mediante Decreto-Ley 7672/63) (CRD) y la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares del 24/4/1963 (aprobada mediante Ley 17.081) (CRC). Estas dos convenciones internacionales tienen disposiciones muy parecidas sobre exenciones tributarias.

Como regla general los agentes diplomáticos y los funcionarios y empleados consulares estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales (CRD, Art. 34; CRC, Art. 49.1). En el caso de la Argentina, esto incluye el impuesto a las ganancias.

La Argentina crea un régimen tributario acorde con estas disposiciones basado en dos normas.

Por un lado, declara que no son residentes de la Argentina los “*miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros en la REPÚBLICA ARGENTINA y su personal técnico y administrativo de nacionalidad extranjera que al tiempo de su contratación no revistieran la condición de residentes en el país de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 116, así como los familiares que no posean esa condición que los acompañen*” (LIG, art. 123 inc. a)). Esto resulta en que las ganancias de fuente extranjera de estas personas no estén alcanzadas por el impuesto a las ganancias,

pues al ser ganancias de fuente extranjera de no residentes, no habría conexión con la Argentina.

Por otro lado, a sus ganancias de fuente argentina se les aplican las mismas normas que a los residentes en el país (LIG, art. 123 *in fine*). Esto se complementa con una exención del impuesto a las ganancias para “*las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República*” (LIG, art. 26 inc. c)), a condición de reciprocidad. En este caso, solamente están exentas las remuneraciones por el desempeño de sus funciones. Si el extranjero tuviera otras ganancias de fuente argentina, no gozarían de esta exención y estarían gravadas como si fuera un residente de la Argentina.

Si bien no se aplica a personas humanas, también están exentas “*las ganancias derivadas de edificios de propiedad de países extranjeros destinados para oficina o casa habitación de su representante y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos*” (LIG, art. 26 inc. c)), también a condición de reciprocidad.

II.B. Ganancias de los representantes y agentes de organismos internacionales

Al igual que los agentes diplomáticos y consulares extranjeros y personal asimilado, la ley declara que no son residentes en la Argentina los “*representantes y agentes que actúen en organismos internacionales de los que la Nación sea parte y desarrollen sus actividades en el país, cuando sean de nacionalidad extranjera y no deban considerarse residentes en el país según lo establecido en el inciso b) del artículo 116 al iniciar dichas actividades, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen*” (LIG, art. 123 inc. b)). Al igual que en el caso anterior, esto resulta en que las ganancias de fuente extranjera de estas personas no estén alcanzadas por el impuesto a las ganancias, pues al ser ganancias de fuente extranjera de no residentes, no habría conexión con la Argentina.

Por otro lado, a sus ganancias de fuente argentina se les aplican las mismas normas que a los residentes en el país (LIG, art. 123 *in fine*). A diferencia del caso anterior, no están expresamente exentas las remuneraciones de estos representantes y agentes. Como se trata de rentas de fuente argentina, porque provienen de una actividad que se realiza en la Argentina, en principio están gravadas.

Esto no significa que en los hechos estén gravadas, pero para estar exentas deberán basarse en los convenios internacionales y acuerdos de sede que haya suscripto la Argentina, que pueden otorgar inmunidad tributaria. Si la exención existiera por una norma convencional internacional, solamente están exentas las remuneraciones por el desempeño de sus funciones. Si el extranjero tuviera otras ganancias de fuente argentina, no gozarían de esta exención y estarían gravadas como si fuera un residente de la Argentina.

II.B. Ganancias de trabajadores extranjeros que están temporariamente en la Argentina

La ley declara que no son residentes las “*personas humanas de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas, que requieran su permanencia en la REPÚBLICA ARGENTINA por un período que no supere los CINCO (5) años, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen*” (LIG, art. 123 inc. c)]. Esto resulta en que las ganancias de fuente extranjera de estas personas no estén alcanzadas por el impuesto a las ganancias, pues al ser ganancias de fuente extranjera de no residentes, no habría conexión con la Argentina.

Por otro lado, respecto de sus ganancias de fuente argentina, se les aplican las mismas normas que a los residentes en el país (LIG, art. 123 *in fine*).

II.D. Ganancias de estudiantes o investigadores extranjeros que están temporariamente en la Argentina

La ley declara que no son residentes las “*personas humanas de nacionalidad*

extranjera, que ingresen al país con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las normas vigentes en materia de migraciones, con la finalidad de cursar en el país estudios secundarios, terciarios, universitarios o de posgrado, en establecimientos oficiales o reconocidos oficialmente, o la de realizar trabajos de investigación recibiendo como única retribución becas o asignaciones similares, en tanto mantengan la autorización temporaria otorgada a tales efectos” (LIG, art. 123 inc. d)]. Esto resulta en que las ganancias de fuente extranjera de estas personas no estén alcanzadas por el impuesto a las ganancias, pues al ser ganancias de fuente extranjera de no residentes, no habría conexión con la Argentina.

Por otro lado, respecto de sus ganancias de fuente argentina, se les aplican las mismas normas que a los residentes en el país (LIG, art. 123 *in fine*).

II.E. Rendimientos por membresía en cooperativas y mutuales

Están exentos del impuesto a las ganancias, las ganancias que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etcétera), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios (LIG, art 26 inc. d)] y los beneficios que las asociaciones mutuales proporcionan a sus asociados (LIG, art. 26 inc. g)].

II.F. Intereses de colocaciones bancarias

Están exentos del impuesto a las ganancias los intereses originados por depósitos en cajas de ahorro, cuentas especiales de ahorro, a plazo fijo en moneda nacional y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva, siempre que sean efectuados en instituciones financieras regidas por la Ley 21.526 (LIG, art. 26 inc. h)]. Esta exención, que había sido sumamente restringida por la Ley 27.430, fue ampliada por la Ley 27.541 y rige a partir del período fiscal 2020.

Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con

cláusula de ajuste (LIG, art. 26 inc. h)). Tampoco se aplica a los contribuyentes del Título VI de la LIG (los sujetos empresa) (LIG, art. 108 inc. a)) ni a los depósitos realizados en o por establecimientos estables instalados en el exterior de las instituciones residentes en el país regidas por la Ley 21.526 (LIG, art. 134 inc. a)).

II.G. Rendimientos de instrumentos destinados a fomentar la inversión productiva

Están exentos del impuesto a las ganancias los intereses o la denominación que tuviere el rendimiento producto de la colocación de capital en los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regule (LIG, art. 26 inc. h) párrafo 2º agregado por la Ley 27.638¹).

El Poder Ejecutivo dictó el Decreto 621/2021², que estableció los siguientes requisitos para estos instrumentos, que deben cumplirse de manera concurrente:

a) Cuando: (i) sean colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores (CNV) o (ii) sean elegibles de acuerdo con la norma que los constituya o cree, o cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo Nacional.

b) Estén destinados al fomento de la inversión productiva en la Argentina, entendiéndose por ello la inversión y/o el financiamiento directo o indirecto en proyectos productivos, inmobiliarios y/o de infraestructura destinados a distintas actividades económicas comprendidas en los sectores productores de bienes y servicios, tales como agropecuarios, ganaderos, forestales, inmobiliarios, telecomunicaciones, infraestructura, energía, logística, economías sustentables, promoción del capital emprendedor, pesca, desarrollo de tecnología y bienes de capital, investigación y aplicación de tecnología a la medicina y salud, ciencia e

investigación aplicada, extracción, producción, procesamiento y/o transporte de materias primas, desarrollo de productos y servicios informáticos, como así también al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.

La norma reglamentaria aclaró que también quedan comprendidos en la exención aquellos instrumentos en moneda nacional adquiridos en mercados autorizados por la CNV, bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas, destinados al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.

Finalmente, la norma reglamentaria indica que los instrumentos exentos serán aquellos que estén en el listado taxativo que publicará la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), con la información que le brinde la CNV u otro organismo de contralor.

La exención se aplica para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la Argentina, pero no para las sociedades y empresas residentes en la Argentina (LIG, art. 109).

II. H. Indemnizaciones por la finalización del contrato de trabajo en relación de dependencia

En principio las ganancias obtenidas por las personas humanas provenientes de trabajo personal en relación de dependencia están sujetas al impuesto a las ganancias y, dentro de éste, se consideran ganancias de cuarta categoría (LIG, art. 82 inc. b)). Están igualmente gravadas en forma expresa las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad (LIG, art. 26 inc. i) párrafo 3º).

Sin embargo, existen algunas excepciones a esta regla general.

En primer lugar, están exentos del impuesto a las ganancias los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales (LIG, art. 26 inc. i) párrafo 1º). Al respecto Raimondi y Atchabahian opinan que cualesquiera sean las características de los intereses referidos, estarán exentos, porque la norma no formula ningún distinguo. También infieren que el único

¹ B.O. 4/8/2021.

² B.O. 23/9/2021.

beneficiado de la exención es el trabajador y que la exención no se aplica a ningún otro interviniente en la *litis* judicial o tramitación administrativa³.

En segundo lugar, están exentas del impuesto a las ganancias las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos de empleados en relación de dependencia (LIG, art. 26 inc. i) párrafo 2º), las cuales están regidas por el art. 245 de la LCT, que se transcribe a continuación (texto vigente introducido por la Ley 25.877⁴):

“Art. 245. —Indemnización por antigüedad o despido.

En los casos de despido dispuesto por el empleador sin justa causa, habiendo o no mediado preaviso, éste deberá abonar al trabajador una indemnización equivalente a UN (1) mes de sueldo por cada año de servicio o fracción mayor de TRES (3) meses, tomando como base la mejor remuneración mensual, normal y habitual devengada durante el último año o durante el tiempo de prestación de servicios si éste fuera menor.

Dicha base no podrá exceder el equivalente de TRES (3) veces el importe mensual de la suma que resulte del promedio de todas las remuneraciones previstas en el convenio colectivo de trabajo aplicable al trabajador, al momento del despido, por la jornada legal o convencional, excluida la antigüedad. Al MINISTERIO DE TRABAJO, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL le corresponderá fijar y publicar el promedio resultante, juntamente con las escalas salariales de cada Convenio Colectivo de Trabajo.

Para aquellos trabajadores excluidos del convenio colectivo de trabajo el tope establecido en el párrafo anterior será el del convenio aplicable al establecimiento donde preste servicios o al convenio más favorable, en el caso de que hubiera más de uno.

Para aquellos trabajadores remunerados a comisión o con remuneraciones variables, será de aplicación el convenio al que pertenezcan o aquel que se aplique en la empresa o

establecimiento donde preste servicios, si éste fuere más favorable.

El importe de esta indemnización en ningún caso podrá ser inferior a UN (1) mes de sueldo calculado sobre la base del sistema establecido en el primer párrafo”.

En forma coherente, no se incluyen en la base de cálculo de las retenciones a los empleados en relación de dependencia las “*indemnizaciones por antigüedad que hubieren correspondido legalmente en caso de despido*” (RG AFIP 4003, Anexo II, punto A] inc. d]) y las “*indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario, en la medida que no superen los montos que en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas*”. Como se verá más adelante, esta última restricción fue desestimada por la Corte Suprema y la AFIP debió ampliar la lista de rentas no sujetas a retención.

La Corte Suprema se pronunció respecto al modo de cálculo de esta indemnización en el caso “*Vizzoti*” (2004), donde sostuvo que las limitaciones establecidas por el segundo y el tercer párrafo del art. 245 de la LCT a la indemnización establecida en el primer párrafo de ese artículo no podían reducir ésta en más del 33%, por ser violatorio de la garantía del art. 14 bis de la Constitución Nacional, que dice que el trabajo gozará de la protección de las leyes y que éstas asegurarán al trabajador protección contra el despido arbitrario y condiciones equitativas de labor, y del art. 28 de la Constitución Nacional⁵.

La AFIP aceptó el criterio de la Corte Suprema en “*Vizzoti*” mediante la Circular 4/2012⁶, que decidió lo siguiente:

“1. Si el monto abonado al trabajador resulta igual o inferior al importe indemnizatorio calculado conforme al límite previsto en el segundo párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, la exención del gravamen se reconocerá sobre la totalidad de aquel monto.

³ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, *El impuesto a las ganancias*, 4ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2007, p. 316.

⁴ B.O. 19/3/2004.

⁵ CSJN, 14/9/2004, *Vizzoti*, Carlos Alberto c. AMSA S.A. s. antigüedad art. 245 LCT, Fallos 327:3677.

⁶ B.O. 30/11/2012.

Consecuentemente, los montos correspondientes a dichos conceptos se hallan excluidos del régimen de retención establecido por la Resolución General N° 2.437, sus modificatorias y sus complementarias.

2. Por el contrario, si el monto pagado resulta mayor al que se obtendría aplicando el límite máximo aludido, la exención se reconocerá hasta una suma equivalente al SESENTA Y SIETE POR CIENTO (67%) del importe efectivamente abonado —calculado conforme al primer párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo—, o hasta la obtenida aplicando el referido límite máximo, la que sea mayor.

En tal supuesto, la base para la determinación de las retenciones que pudieren corresponder, conforme al régimen establecido por la Resolución General N° 2.437 sus modificatorias y sus complementarias, estará dada por el importe que exceda al SESENTA Y SIETE POR CIENTO (67%) del importe efectivamente abonado —calculado conforme al primer párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo— o al obtenido aplicando el límite máximo previsto en el segundo párrafo del Artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo, según corresponda”.

Algunos años después la Corte Suprema decidió en tres casos la cuestión de la exención de (i) la indemnización por despido agravada por causa de embarazo prevista en el art. 178 de la LCT⁷, (ii) la indemnización por despido indirecto en el caso de un trabajador amparado por garantías gremiales previsto en el art. 52 de la Ley 23.551⁸, y (iii) una “gratificación por cese laboral” no prevista en la legislación laboral⁹ suplementaria a la indemnización por despido prevista por la ley. En los tres casos la Corte Suprema hizo suyos los fundamentos de la Procuradora Fiscal, la cual citó como fundamento los fallos

⁷ CSJN, 17/6/2009, *De Lorenzo, Amelia B. c. DGI*, D. 1148. XLII. REX.

⁸ CSJN, 30/11/2010, *Cuevas, Luis Miguel c. AFIP-DGI*, Fallos 333:2193.

⁹ CSJN, 15/7/2014, *Negri, Fernando Horacio c. EN AFIP DGI*, N. 204. XLVIII. REX.

anteriores en el mismo sentido. En síntesis, el fundamento fue que las personas humanas solamente estaban gravadas respecto de sus rentas que tuvieran una periodicidad y una permanencia de la fuente que las generaba y que estas indemnizaciones carecían de esta periodicidad y la permanencia de la fuente exigidas por el impuesto a las ganancias para quedar sujetas a él, pues su percepción involucra un único concepto que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.

El art. 178 de la LCT presume, salvo prueba en contrario, que el despido de la mujer trabajadora obedece a razones de maternidad o embarazo cuando fuese dispuesto dentro del plazo de siete y medio meses anteriores o posteriores a la fecha del parto, siempre y cuando la mujer haya cumplido con su obligación de notificar y acreditar en forma el hecho del embarazo así, en su caso, el del nacimiento. La indemnización adicional es la prevista en el art. 182 de la LCT para despido por causa de matrimonio, es decir, equivalente a un año de remuneraciones. La misma indemnización se prevé cuando el despido se produjere dentro de los tres meses anteriores o seis meses posteriores al matrimonio de la empleada, según los arts. 181 y 182 de la LCT.

El art. 52 de la Ley 23.551¹⁰ establece que los trabajadores amparados por las garantías previstas en los arts. 40, 48 y 50 de esta ley no podrán ser suspendidos, despedidos ni con relación a ellos podrán modificarse las condiciones de trabajo, si no mediare resolución judicial previa que los excluya de la garantía. La violación por parte del empleador de estas garantías da derecho al afectado a demandar judicialmente la reinstalación de su puesto, con más los salarios caídos durante la tramitación judicial, o el restablecimiento de las condiciones de trabajo. Sin embargo, el trabajador puede optar por colocarse en situación de despido indirecto y percibir, además de indemnizaciones por despido, una suma equivalente al importe de las remuneraciones que le hubieren correspondido durante el tiempo faltante del

¹⁰ B.O. 22/4/1988.

mandato y el año de estabilidad posterior; en cambio, si el trabajador fuese un candidato no electo tendrá derecho a percibir, además de las indemnizaciones y de las remuneraciones imputables al período de estabilidad aún no agotado, el importe de un año más de remuneraciones.

Por lo expresado por la Corte Suprema, las indemnizaciones laborales no estarían sujetas al impuesto a las ganancias por no existir la periodicidad y la permanencia de la fuente que las genera, basado en el art. 2 inc. 1) de la LIG, que dice que son ganancias “los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

En cumplimiento de lo dispuesto por la Corte Suprema en el caso “Negri”, la AFIP dictó la circular 4/2016¹¹, que aclara que “... el pago realizado en concepto de gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo —normado en el Artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo—, no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias. Consecuentemente, el monto correspondiente a dicho concepto se halla excluido del régimen de retención establecido por la Resolución General Nº 2.437”.

Cuando el régimen general de retención para los empleados en relación de dependencia fue reemplazado por la Resolución General AFIP 4003¹², ésta derogó la circular 4/2016 e incluyó los pagos por “indemnización por estabilidad y asignación gremial -Artículo 52 de la Ley Nº 23.551-, e indemnización por despido por causa de embarazo -Artículo 178 de la Ley de Contrato de Trabajo-“ (RG AFIP 4003, Anexo II, punto A] inc. h]) y gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo (RG AFIP 4003, Anexo II, punto A] inc. i]) entre los conceptos no sujetos a retención.

Las repeticiones de impuesto intentadas por trabajadores que habían recibido de su empleador una gratificación por cese laboral, pero a los cuales el empleador les había hecho una retención de impuesto a las ganancias, fueron admitidas por los tribunales,

aplicando la jurisprudencia de “Negri” y porque la misma AFIP la había aceptado mediante la Circular 4/2016¹³.

La reforma introducida por la Ley 27.430 a la LIG pone en cuestión el amplio alcance de estas exenciones dado por la jurisprudencia.

En efecto, el art. 2 aclara que la lista de ganancias es “sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría”. Después de la reforma de la Ley 27.430, el segundo párrafo del art. 82 (referido a las ganancias de cuarta categoría) establece lo siguiente:

“Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este artículo las sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable. Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa”.

El DRIG reguló esta norma de la siguiente:

“ARTÍCULO 180.- Quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 82 de la ley, las sumas que se generen con motivo de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que reúnan en forma concurrente las siguientes condiciones:

a) hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los DOCE (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la desvinculación, cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables, o posiciones gerenciales que involucren la toma

¹¹ B.O. 18/8/2016.

¹² B.O. 3/3/2017.

¹³ TFN, sala A, 5/7/2019, Mouratian, Lucía Mónica; CNACAF, sala I, 8/10/2019, Portas Esquivel, Juan Pablo c. EN-AFIP-DGI.

de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados; y

b) cuya remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable supere en al menos QUINCE (15) veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación”.

Como se ve, los antecedentes de la Corte Suprema “De Lorenzo” y “Cuevas” siguen plenamente vigentes, porque esas indemnizaciones agravadas están previstas “en la legislación laboral aplicable”.

En cambio, el antecedente “Negri”, donde se trataba de gratificaciones no exigidas por la legislación laboral, ha sido limitado en el caso de quienes “se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos”. Cuando no se trate de estos cargos, la jurisprudencia de la Corte Suprema en “Negri” sigue plenamente vigente. A esta conclusión llega Pérez, quien sostiene que la ley “crea un nuevo tipo de sujetos... por determinado tipo de ingresos. Esto no quiere decir de ninguna forma que, para el resto de los sujetos que no sean los pertenecientes a ese grupo de 'directivos y ejecutivos', no proceda todo” lo decidido por la Corte Suprema en los fallos reseñados¹⁴.

La reforma introducida por la Ley 27.430, que fue reglamentada por el decreto 976/2018, ha sido criticada por la doctrina.

De Diego la critica por las siguientes razones¹⁵:

a) Desatendieron y contradijeron la jurisprudencia y doctrina pacífica sobre exenciones y sumas no alcanzadas por el impuesto, después del caso “Negri”.

b) Violaron principios fundamentales del derecho fiscal, de rango constitucional, como

el de equidad fiscal, el de igualdad y no discriminación, y el de propiedad, al crear un acto confiscatorio por imponer un impuesto a ganancias que se encuentran no alcanzadas por el impuesto, conforme lo expresa la misma ley especial.

c) La reglamentación excede el marco de la misma norma y altera el espíritu de la norma con excepciones reglamentarias.

d) El espíritu fiscalista se puede transformar en voracidad fiscal cuando se busca recaudar a cualquier precio, y bajo cualquier forma, abandonando reglas básicas, principios generales y, sobre todo, normas de rango constitucional que aseguran a los ciudadanos sus derechos fundamentales.

Por su parte, Bianchi y Nicolini identifican posibles cuestionamientos a la norma¹⁶:

a) Si prima “lo dispuesto especialmente en cada categoría”, es decir la norma del art. 82, o la permanencia de la periodicidad.

b) Si se afecta la garantía constitucional consagrada en el art. 14 bis, en especial lo de “igual remuneración para igual tarea”, “tema que se ha visto vulnerado al disponer que algunos cargos directivos y ejecutivos están sujetos al gravamen y otros no”.

c) La norma viola el principio de igualdad en la tributación al dejar no alcanzadas otras indemnizaciones que podrían incluso ser reveladoras de mayor capacidad contributiva, percibidas por sujetos que no son directivos o que revisten cargos gerenciales o similares en entidades que no son “empresas privadas o públicas”.

d) Se pone a una clase de trabajadores —los directivos y puestos gerenciales— en detrimento del resto, despojándolos de su derecho constitucional a obtener la reparación del daño que implica la desvinculación laboral; echando por tierra el principio de igualdad no ya en el campo fiscal, sino también en el laboral.

Por último, se aclara que están expresamente gravadas con el impuesto a las ganancias “las indemnizaciones por falta de

¹⁴ PÉREZ, Daniel G., “La reforma de la ley 27.430 en el artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el distracto laboral “directivos y ejecutivos””, *IMP - Práctica Profesional* 2018-XXVI, 29, DT 2018 (julio), 1575.

¹⁵ DE DIEGO, Julián A., “Inconstitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Ganancias y su reglamentación sobre los excedentes de la indemnización por antigüedad”, *IMP - Práctica Profesional* 2018-XL, 25.

¹⁶ BIANCHI, María Eugenia y NICOLINI, Juan Carlos, “Gravabilidad de las indemnizaciones por despido”, *IMP - Práctica Profesional* 2018-XL, 11.

preaviso en el despido” (LIG, art. 26 inc. i] párrafo 3º). Sobre este punto no ha habido controversia.

Además de las indemnizaciones legales previstas en el art. 52 de la Ley 23.551 y el art. 178 de la LCT existen otras indemnizaciones legales que también toman la antigüedad como base de cálculo, pero que todavía no han sido incluidas por la AFIP en la RG 4003 entre los montos que se deben excluir de la base imponible de las retenciones.

La más similar es la indemnización por despido por causa de matrimonio prevista en el art. 182 de la LCT. Tan similar es a la indemnización por despido por causa de embarazo del art. 178 de la LCT que esta última existe por referencia a la del art. 182. No sería razonable admitir una y excluir la otra.

Otro caso es el de la indemnización por clientela para los viajantes de comercio. El Estatuto de Viajantes de Comercio (Ley 14.546¹⁷) establece que, en el supuesto de disolución del contrato de trabajo, si ha transcurrido más de un año desde un inicio, el viajante recibirá una indemnización por clientela, equivalente al “25% de lo que le hubiere correspondido en caso de despido *intempestivo e injustificado*” (art. 14). Esta indemnización, que percibirá el viajante o sus causahabientes, cualquiera sea el motivo determinante de la disolución del contrato, no excluye las que les correspondieran de acuerdo con la LCT (art. 14). Para el cálculo de la indemnización por clientela se considerará el total de la indemnización por antigüedad que corresponda al viajante o corredor aun en aquellos casos en que no se hubiere desempeñado durante todo el curso de la relación laboral como viajante o corredor. En esos casos se computará una antigüedad de un año por cada tres registrados como empleado u obrero o en ambas actividades en conjunto (CCT 308/75, art. 20). Después de la jurisprudencia de la Corte Suprema en “*De Lorenzo*” y “*Cuevas*”, parece lógico concluir que también esta indemnización está exenta

del impuesto a las ganancias, pues está estipulada por una ley.

II.I. Indemnizaciones por muerte o incapacidad

Están exentas del impuesto a las ganancias las indemnizaciones que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro (LIG, art. 26 inc. i] párrafo 2º).

En forma coherente estas indemnizaciones por muerte o incapacidad tampoco están incluidas en la base de cálculo de las retenciones para los empleados en relación de dependencia (RG AFIP 4003, Anexo II, punto A] inc. c]).

Las indemnizaciones por un seguro por muerte o incapacidad están exentas, independientemente de que el seguro sea individual o colectivo.

Como deja en claro la ley tributaria, las indemnizaciones por muerte o incapacidad pueden provenir de una norma o de un contrato de seguro; en algunos casos es un contrato de seguro cuya celebración es obligatoria por disposición normativa. Eso no modifica su tratamiento tributario, que en ambos casos otorga una exención.

Las normas que pueden prever este tipo de indemnizaciones son muchas. En este punto se describirán algunas de ellas:

a) Indemnización por muerte del trabajador prevista en la LCT. Son derechohabientes las personas enumeradas en el art. 38 de la Ley 18.037¹⁸ (es decir aquellos que tienen derecho a pensión en caso de fallecimiento del titular de una jubilación), en el orden y prelación allí establecido. La indemnización es igual a la mitad de la prevista en el art. 245 de

¹⁷ B.O. 27/10/1958.

¹⁸ B.O. 10/1/1969.

la LCT (LCT, arts. 247 y 248)¹⁹. Se aclara que esta indemnización es independiente de la que se reconozca a los causahabientes del trabajador por la Ley de Riesgos del Trabajo (v. infra), según el caso, y de cualquier otro beneficio que, por las leyes, convenciones colectivas de trabajo, seguros, actos o contratos de previsión, le fuesen concedidos a los mismos en razón del fallecimiento del trabajador.

b) Indemnización por accidente o enfermedad inculpable del trabajador prevista en la LCT. El trabajador tiene derecho a una indemnización igual a la prevista en el art. 245 de la LCT (LCT, art. 212 párrafo 4°).

c) Seguro de vida colectivo obligatorio para los trabajadores en relación de dependencia, previsto en el decreto 1567/1974²⁰. Son beneficiarios aquellos designados por el trabajador en la póliza de seguro de vida. La indemnización es una suma fija prevista por el régimen de este seguro.

d) Indemnización por muerte del trabajador prevista en la Ley 24.557²¹ de Riesgos del Trabajo. La AFIP ha declarado expresamente que encuadra en esta exención²². Son derechohabientes las personas enumeradas

en el art. 53 de la Ley 24.241 (es decir aquellos que tienen derecho a pensión en caso de fallecimiento del titular de una jubilación), en el orden de prelación y condiciones allí señaladas. El límite de edad establecido en dicha disposición se entenderá extendido hasta los 21 años, elevándose hasta los 25 años en caso de tratarse de estudiantes a cargo exclusivo del trabajador fallecido. En ausencia de las personas enumeradas en el referido artículo, accederán los padres del trabajador en partes iguales; si hubiera fallecido uno de ellos, la prestación será percibida íntegramente por el otro. En caso de fallecimiento de ambos padres, la prestación corresponderá, en partes iguales, a aquellos familiares del trabajador fallecido que acrediten haber estado a su cargo. La reglamentación determinará el grado de parentesco requerido para obtener el beneficio y la forma de acreditar la condición de familiar a cargo (Ley 24.557, art. 18 ap. 2, texto según Decreto 1278/2001²³). La indemnización se calcula según los arts. 11 ap. 4 y 15 ap. 2 párrafo 2° de la Ley 24.557 (Ley 24.557, art. 18).

e) Indemnización por muerte o incapacidad total y permanente proveniente de seguros obligatorios previstos en convenios colectivos de trabajo (CCT). Estos seguros están previstos para los empleados de comercio (CCT 130/75, art. 97 inc. A), los obreros de la construcción (CCT 76/75), los obreros metalúrgicos (CCT 260/75, art. 52) y los viajantes de comercio (CCT 308/75, art. 25 inc. a). Estos seguros suelen incluir la cobertura de sepelio, que se entiende comprendida en la exención porque tiene como requisito la muerte del asegurado.

II.J. Ganancias por derechos de propiedad intelectual

Están exentas de impuesto a las ganancias “*las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723*” (LIG, art. 26 inc. j). Esta

¹⁹ La norma contiene una aclaración, que se apartaría de la ley 18.037. Para cuando el trabajador fallecido fuera soltero o viudo, queda equiparada a la viuda, la mujer que hubiese vivido públicamente con el mismo, en aparente matrimonio, durante un mínimo de dos años anteriores al fallecimiento. Para cuando el trabajador fallecido fuera casado, pero hubiera vivido públicamente con otra mujer, en aparente matrimonio, durante un mínimo de dos años anteriores al fallecimiento, igual derecho tendrá la mujer del trabajador cuando la esposa por su culpa o culpa de ambos estuviere divorciada o separada de hecho al momento de la muerte del causante, siempre que esta situación se hubiere mantenido durante los cinco años anteriores al fallecimiento. Esta norma es obsoleta, porque el divorcio y la separación de hecho ya no pueden ser por culpa después de la entrada en vigencia del CCyCN en 2015.

²⁰ B.O. 27/11/1974.

²¹ B.O. 4/10/1995.

²² Acta AFIP-Entidades de Profesionales de Ciencias Económicas del 14/8/2017.

²³ B.O. 3/1/2001.

exención se refiere a los derechos amparados por la Ley 11.723²⁴ de Propiedad Intelectual.

Estos derechos son los que recaen sobre “*las obras científicas, literarias y artísticas comprenden los escritos de toda naturaleza y extensión, entre ellos los programas de computación fuente y objeto; las compilaciones de datos o de otros materiales; las obras dramáticas, composiciones musicales, dramático-musicales; las cinematográficas, coreográficas y pantomímicas; las obras de dibujo, pintura, escultura, arquitectura; modelos y obras de arte o ciencia aplicadas al comercio o a la industria; los impresos, planos y mapas; los plásticos, fotografías, grabados y fonogramas, en fin, toda producción científica, literaria, artística o didáctica sea cual fuere el procedimiento de reproducción*” (Ley 11.723, art. 1). Se aclara que la protección del derecho de autor “*abarcará la expresión de ideas, procedimientos, métodos de operación y conceptos matemáticos, pero no esas ideas, procedimientos, métodos y conceptos en sí*”.

La exención tiene varias condiciones y limitaciones:

a) Solamente puede ser gozada por los autores o sus derechohabientes, siempre que sean residentes en la Argentina.

b) Las obras deben estar inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor.

c) El beneficio debe proceder de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derivar de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente.

d) La exención es hasta la suma de \$ 10.000 por período fiscal. Los beneficios en exceso de esta suma están gravados como cualquier otra ganancia. Esta suma fue establecida cuando existía una paridad entre el peso argentino y el dólar estadounidense y nunca fue actualizada, por lo que esta exención es insignificante en la actualidad.

Para la tributación de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias es de notar el análisis de Rena²⁵.

II.K. Diferencias entre primas o cuotas pagadas y capital recibido al vencimiento

Están exentos del impuesto a las ganancias la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos, excepto en los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN) (LIG, art. 26 inc. m)]. Esto no aplica al rescate anticipado (excepto reinversión de fondos en seguro similar, en el lapso de 15 días hábiles), en que se grava (i) el total retirado menos todos los aportes y (ii) las primas que se hubieran deducido; sin embargo, en caso de rescates anticipados de fondos deducidos, no estarán gravados si esos rescates ocurrieran como consecuencia de acontecimientos que otorgaran derecho a rescate (fallecimiento, incapacidad total, enfermedades graves, etcétera), conforme lo determinen la AFIP, la CNV y/o la SSN (DRIG, art. 201).

II.L. Valor locativo y resultado de la enajenación de la casa habitación

Están exentos del impuesto a las ganancias el valor locativo y el resultado derivado de la enajenación de la casa habitación (LIG, art. 26 inc. n)]. Se entiende como inmueble afectado a “casa habitación” a aquél con destino a vivienda única, familiar y de ocupación permanente del contribuyente (DRIG, art. 83). Reig aclara que, interpretada junto con la lista de rentas de primera categoría, “*lleva a la conclusión de que no comprende el valor locativo de inmuebles ocupados para recreo, veraneo o usos similares*” (LIG, art. 44 inc. f)] ni tampoco el de los cedidos gratuitamente o a

²⁴ B.O. 30/9/1933.

²⁵ RENA, María Mercedes, “El tratamiento de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias”, Práctica Profesional 13, 29 de junio de 2012.

un precio no determinado (LIG, art. 44 inc. g))²⁶.

El Tribunal Fiscal ha decidido que no es una casa habitación a los efectos impositivos un inmueble situado en Mar del Plata que se halla habitado de manera intermitente, pero regular, durante todo el año²⁷ ni tampoco un inmueble en el que los hijos del contribuyente residen en forma permanente, su esposa, en forma discontinua y el contribuyente, esporádicamente²⁸.

II.M. Ciertos enriquecimientos a título gratuito

Están exentos de impuesto a las ganancias las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por el Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos Deportivos (LIG, art. 26 inc. s]).

II.N. Actualizaciones de créditos y diferencias de cambio

Las actualizaciones de créditos y las diferencias de cambio comparten varias normas y una exención. Más allá de ciertas similitudes se trata de conceptos distintos, por lo cual los trataremos en forma separada cuando se trata de ganancias.

Reig señala la íntima relación existente entre las actualizaciones de créditos y las diferencias de cambio, sosteniendo que “*las actualizaciones internas tienden a compensar las diferencias de poder adquisitivo de nuestra moneda dentro del país, mientras que las diferencias de cambio reflejan diferencias de poder adquisitivo de nuestra moneda fuera de él*”²⁹.

N.1. Actualizaciones de créditos

Están exentos los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza (LIG, art. 26 inc. t]). Esta norma fue introducida por la Ley 21.481, cuando el aumento constante de la inflación generalizó

el uso de las actualizaciones monetarias en las transacciones comerciales.

Reig aclara sobre esta norma que todos los créditos “... *tanto proviniesen de saldos de precio por operaciones comerciales o por prestaciones de servicio, de préstamos financieros o fueran deudas de cualquier otra índole... pasaron a ser considerados en su verdadera esencia, o sea, como ajustes nominales al crédito originario, que no significaron ya obtención de beneficio alguno*”³⁰.

Si esto es absolutamente cierto cuando la ganancia se reconoce por el método del devengado, la exención puede generar un beneficio para cuando la ganancia se reconoce por el método del percibido (ganancias de segunda y de cuarta categorías).

Por eso la ley dispone que en el caso de actualizaciones “*correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, sólo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación*”.

Reig explica que esta norma, introducida por la Ley 23.260, “... *tuvo como fundamento evitar que por el sistema de imputación de lo percibido se pagara, en moneda depreciada, un impuesto menor, en términos de moneda constante, al que se hubiera abonado de imputarse el crédito al año fiscal por lo devengado, beneficiándose el contribuyente por tributar más tarde*”³¹.

Cuando coexistan actualizaciones activas o diferencias de cambio (v. infra), que están exentas por esta norma, con actualizaciones pasivas o diferencias de cambio negativas (v. infra) mencionadas en el art. 85 inc. a) de la LIG, la exención estará limitada al saldo positivo que surja de la compensación entre ellas (LIG, art. 26 párrafo 2º).

Para estar exentas, las actualizaciones deben ser fijadas por ley o judicialmente o provenir de un acuerdo expreso entre las partes (LIG, art. 26 inc. t]). Cuando las actualizaciones previstas en esta norma provengan de un

²⁶ REIG, Enrique Jorge, *Impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2001, p. 274.

²⁷ TFN, sala B, 31/10/1991, *Todisco, Tomás*.

²⁸ TFN, sala A, 18/3/2008, *David, Néstor Michel*.

²⁹ REIG, op. cit., p. 281.

³⁰ REIG, op. cit., p. 280.

³¹ REIG, op. cit., p. 280.

acuerdo expreso entre partes, deberán ser fehacientemente probadas, a juicio de la AFIP, y referirse a índices fácilmente verificables y de público y notorio conocimiento (DRIG, art. 85).

Estas normas tienen una aplicación muy reducida en la actualidad en la Argentina, porque la Ley 23.928³² (art. 10) derogó:

“... con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional—inclusive convenios colectivos de trabajo—de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar”.

Sin embargo, la alta inflación de los últimos años ha llevado a que en algunos casos se permita el ajuste de precios en los contratos, como el caso de los alquileres urbanos. En estos casos aplicarían las normas que otorgan la exención.

Esta exención no se aplica a los contribuyentes que deban practicar el ajuste por inflación (LIG, art. 108 inc. a)). Por una serie de remisiones normativas (de esta norma al art. 105 de la LIG, que remite al art. 53 incs. a) a e) de la LIG, que a su vez remiten parcialmente al art. 73 de la LIG) los sujetos a los que no se les aplica la exención son: Las sociedades, asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, sociedades de economía mixta, las entidades y organismos a que se refiere el art. 1° de la Ley 22.016, en todos los casos cuando estén constituidas en el país, los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del CCyCN, los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del art. 1° de la Ley 24.083, los establecimientos permanentes de personas del exterior en la

Argentina, las empresas unipersonales ubicadas en el país, y los comisionistas, rematadores, consignatarios y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

En resumen, la exención se aplica a las personas humanas que no sean empresas unipersonales, que obtienen ganancias de primera, segunda o cuarta categorías.

Por último, la exención del art. 26 inc. t) de la LIG no se aplica a:

a) los pagos que se efectúen en el supuesto previsto en el art. 14 párrafo 4° de la LIG. Esta norma establece que, en la medida que un establecimiento permanente en el país *“lleve a cabo actividades que permitan directa o indirectamente a la casa matriz o a cualquier sujeto vinculado del exterior la obtención de ingresos deberá asignarse a aquél la parte que corresponda conforme su contribución”.*

b) las actualizaciones cuya exención del impuesto a las ganancias se hubiera dispuesto por leyes especiales o,

c) las actualizaciones que constituyen ganancias de fuente extranjera.

N.2. Diferencias de cambio

Las diferencias de cambio están exentas de impuesto a las ganancias (LIG, art. 26 inc. t)), pero, al igual que para las actualizaciones, la exención no se aplica para aquellos contribuyentes del Título VI de la LIG (sujetos empresas) (LIG, art. 108 inc. a)), lo cual coincide en gran medida con las ganancias de tercera categoría a las que se les aplican las reglas del art. 72 de la LIG y su reglamentación.

Fernández define a las diferencias de cambio como el *“resultado de la fluctuación en el valor de las monedas en que se realizan las operaciones, con referencia a la moneda del país en la cual se paga o cobra”*³³.

Fernández afirma que este fenómeno *“... es propio de las operaciones que se pactan en una moneda distinta de la cual se realiza el pago y su cálculo se realiza a partir del momento en que se concreta la transferencia*

³² B.O. 28/3/1991.

³³ FERNÁNDEZ, Luis O., “La ley 25561 y las diferencias de cambio”, *La Ley Express* n° 1, febrero 2002.

*del bien o servicio del vendedor al comprador; o sea en el momento en que adquiriera su dominio el comprador, se fija el valor en moneda nacional del bien o servicio comprado*³⁴.

También advierte Fernández que las diferencias de cambio no sólo son propias de operaciones de comercio exterior, pues también pueden ocurrir *“cuando, dentro del país, se pacten operaciones cuya contrapartida sea la entrega de moneda extranjera y el tipo de cambio varíe: un ejemplo obvio es la propia compraventa de moneda extranjera*³⁵.

Fernández distingue las diferencias de cambio del resultado de operaciones pagaderas en pesos, cuya contraprestación se ajuste por el valor de cualquier moneda extranjera. Según Fernández éstas producirán ajuste, actualización, repotenciación, indexación, pero no *“diferencias de cambio”* pues *“no hay cambio”*³⁶.

En síntesis, como dice Fernández, en lo que respecta a su origen las diferencias de cambio –positivas o negativas– pueden producirse al adquirir o vender activos, al cancelar pasivos, cuando se cobra o cuando se paga³⁷.

La norma general que regula las diferencias de cambio en el impuesto a las ganancias es el art. 34 de la LIG, que dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 34.- Todos los bienes introducidos en el país o dados o recibidos en pago, sin que exista un precio cierto en moneda argentina, deben ser valuados en pesos a la fecha de su recepción en pago, salvo disposición especial de esta ley.

A tal efecto se aplicarán, cuando sea del caso, las disposiciones del artículo 72”.

Esta norma claramente es aplicable a todas las ganancias gravadas, sin distinción de categorías, tanto de fuente argentina como de fuente extranjera. En cambio, las disposiciones del art. 72 de la LIG se aplican solamente a las ganancias de tercera categoría.

El art. 72 establece la manera en que se deben registrar las diferencias de cambio.

Siguiendo a Reig, el procedimiento de revaluación anual previsto por la norma significa que *“debe reflejarse, al cierre de cada ejercicio, la diferencia resultante de comparar el registro originario de la operación, al cambio del día de entrada o salida, con la valuación de la deuda o crédito que resulta de aplicar el cambio vigente al día de dicho cierre... En el momento del pago o cobro de los saldos, ya sea total o parcial, se deberá reflejar en el balance impositivo la ganancia o pérdida originada por la diferencia entre el tipo de cambio efectivamente utilizado para cancelar la operación y el de la registración originaria o la resultante de la última revaluación”*³⁸. Aclara Reig que cuando el pago o el cobro se hace dentro del mismo ejercicio del registro originario de la operación, la diferencia que se produce es directa, pues el sistema de revaluación anual no tiene ocasión de ser aplicado³⁹.

En el caso de enajenaciones de títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión abiertos, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, cuya enajenación deba considerarse de fuente argentina, la ganancia bruta se calcula deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición. De tratarse de valores en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, las actualizaciones y diferencias de cambio no serán consideradas como integrantes de la ganancia bruta (LIG, art. 98). Esta norma es relevante cuando el resultado de la enajenación está gravado. No lo es cuando el resultado está exento, como sucede con los títulos públicos y las obligaciones negociables (Ley 23.576, art. 36 bis puntos 3 y 4), los títulos emitidos por fideicomisos financieros (Ley 24.441, art. 83 inc. b)) y las cuotas partes de fondos comunes de inversión abiertos (Ley 24.083, art. 25 inc. b)), siempre que se hayan colocado por oferta pública.

En el caso de diferencias de cambio por intereses, regalías (ganancias de segunda

³⁴ FERNÁNDEZ, Luis O., op. cit.

³⁵ FERNÁNDEZ, Luis O., op. cit.

³⁶ FERNÁNDEZ, Luis O., op. cit.

³⁷ FERNÁNDEZ, Luis O., op. cit.

³⁸ REIG, op. cit., p. 594-595.

³⁹ REIG, op. cit., p. 595.

categoría) o rentas del trabajo personal (ganancias de cuarta categoría), éstas no gozan de la exención, porque el contribuyente debe pagar impuesto por lo percibido.

Las diferencias de cambio por compraventa de moneda extranjera obtenidas por un contribuyente que sea persona humana en principio estarían sujetas al impuesto por lo previsto en el art. 98 de la LIG, pero están exentas por lo previsto en el art. 26 inc. t) de la LIG.

A diferencia de las actualizaciones, las diferencias de cambio que constituyen ganancias de fuente extranjera están exentas de impuesto a las ganancias por norma especial (LIG, art. 134 inc. c)), cuando las obtengan sujetos que no estén incluidos en el Título VI de la LIG (es decir, aproximadamente, los que no sean sujetos empresas). Esta exención fue introducida por la Ley 27.260⁴⁰; hasta entonces esas diferencias de cambio estaban gravadas.

II.O. Ganancias de capital por enajenación de acciones

Están exentos de impuesto a las ganancias los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, siempre que (a) se trate de una colocación por oferta pública con autorización de la CNV; y/o (b) las operaciones hubieren sido efectuadas en mercados autorizados por ese organismo bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas; y/o (c) sean efectuadas a través de una oferta pública de adquisición y/o canje autorizados por la CNV (LIG, art. 26 inc. u)). La exención se aplica también a esas operaciones cuando se refieran a valores representativos o certificados de depósitos de acciones emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la CNV.

Esta exención se aplica a las personas y sucesiones indivisas residentes en el país y a

⁴⁰ B.O. 22/7/2016.

los beneficiarios del exterior, siempre que no residan en jurisdicciones no cooperantes y los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes (LIG, art. 26 inc. u)).

II.P. Ganancias provenientes de obligaciones negociables, fondos comunes de inversión y fideicomisos financieros

Las leyes de Obligaciones Negociables 23.576⁴¹, de Fondos Comunes de Inversión 24.083⁴² y de Fideicomisos Financieros 24.441⁴³ contienen exenciones para los rendimientos y las ganancias de capital por la enajenación de estos títulos valores.

Las exenciones eran gozadas por los beneficiarios del exterior y por las personas humanas residentes en la Argentina. La Ley 27.430 derogó las exenciones para las personas humanas residentes en la Argentina (art. 81, incs. b], c] y d]), pero dos años después la Ley 27.541 restableció la vigencia de estas exenciones (art. 33).

P.1. Obligaciones negociables

Están exentos de impuesto a las ganancias los intereses, actualizaciones y ajustes de capital de las obligaciones negociables (Ley 23.576, art. 36 bis inc. 4]) y los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de obligaciones negociables (Ley 23.576, art. 36 bis inc. 3]), siempre que:

1. Se trate de emisiones de obligaciones negociables que sean colocadas por oferta pública, con la autorización de la CNV (Ley 23.576, art. 36 inc. 1]).

2. La emisora garantice la aplicación de los fondos a obtener mediante la colocación de las obligaciones negociables, a inversiones en activos físicos y bienes de capital situados en el país, adquisición de fondos de comercio situados en el país, integración de capital de trabajo en el país o refinanciación de pasivos, a la integración de aportes de capital en sociedades controladas o vinculadas a la sociedad emisora, a la adquisición de

⁴¹ B.O. 27/7/1988.

⁴² B.O. 18/6/1992.

⁴³ B.O. 16/1/1995.

participaciones sociales y/o financiamiento del giro comercial de su negocio, cuyo producido se aplique exclusivamente a los destinos antes especificados, según se haya establecido en la resolución que disponga la emisión, y dado a conocer al público inversor a través del prospecto (Ley 23.576, art. 36 inc. 2)).

La exención no se aplica a las sociedades y empresas argentinas (Decreto 1076/92, art. 4).

P.2. Cuotas partes de fondos comunes de inversión

Están exentos de impuesto a las ganancias las rentas y los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de cuotas partes de fondos comunes de inversión (Ley 24.083, art. 25 inc. b)), siempre que sean colocadas por oferta pública, con la autorización de la CNV (Ley 24.083, art. 25 *in fine*).

La exención no se aplica a las sociedades y empresas argentinas (Ley 24.083, art. 25 inc. b)).

P.3. Títulos de deuda y certificados de participación de fideicomisos financieros

Están exentos de impuesto a las ganancias los intereses, actualizaciones y ajustes de capital y los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de los títulos valores representativos de deuda y los certificados de participación emitidos por fiduciarios respecto de fideicomisos que se constituyan para la titulación de activos (Ley 24.441, art. 83 inc. b)), siempre que sean colocados por oferta pública, con la autorización de la CNV (Ley 24.441, art. 83 *in fine*).

La exención no se aplica a las sociedades y empresas argentinas (Ley 24.441, art. 83 inc. b)).

II.Q. Salarios por horas extras y asimiladas

Existen dos normas en la LIG que benefician a los trabajadores que perciben horas extras o

asimilables. Estos beneficios fueron introducidos por la Ley 27.346⁴⁴.

Para entender de qué se trata se hace un breve resumen de la legislación laboral sobre este punto.

La extensión de la jornada de trabajo es uniforme para toda la Nación y se rige por la Ley 11.544⁴⁵ y la LCT (LCT, art. 196). Se entiende por jornada de trabajo todo el tiempo durante el cual el trabajador esté a disposición del empleador en tanto no pueda disponer de su actividad en beneficio propio (LCT, art. 197).

El empleador deberá abonar al trabajador que prestare servicios en horas suplementarias un recargo del 50% calculado sobre el salario habitual, si se tratare de días comunes, y del 100% en días sábado después de las 13 horas, domingo y feriados (LCT, art. 201). El régimen de feriados y días no laborables se rige actualmente por la Ley 27.399⁴⁶.

La ley tributaria otorga una exención del impuesto a las ganancias para *“la diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias, que perciban los trabajadores en relación de dependencia por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana, calculadas conforme la legislación laboral correspondiente”* (LIG, art. 26 inc. x)). La reglamentación modificó ligeramente el texto, *“incluyendo los días no laborables y de descanso semanal”* y que debían ser *“determinadas y calculadas conforme el Convenio Colectivo de Trabajo que resulte aplicable o, en su defecto, de acuerdo a lo que establezca la Ley de Contrato de Trabajo”* (DRIG, art. 92). Finalmente, la AFIP excluyó esas diferencias de valor de la base de cálculo de las retenciones del impuesto a las ganancias (RG AFIP 4003, Anexo II ap. A inc. j)).

Además, otorgó otro beneficio respecto de las alícuotas del impuesto aplicables en este sentido. Cuando la determinación del ingreso

⁴⁴ B.O. 27/12/2016.

⁴⁵ B.O. 17/9/1929.

⁴⁶ B.O. 18/10/2017.

neto corresponda a horas extras obtenidas por trabajadores en relación de dependencia, las sumas resultantes de tal concepto, sin incluir las indicadas en el art. 26 inc. x) de la LIG (que están exentas), no se computarán a los fines de modificar la escala establecida en el art. 94 párrafo 1° de la LIG, por lo que tales emolumentos tributarán aplicando la alícuota marginal correspondiente, previo a incorporar las horas extras (LIG, art. 94 párrafo 4°). La reglamentación aclaró que *“no se computarán las horas extras, en los términos del cuarto párrafo del artículo 94 de la ley, sólo a los efectos de la modificación de la alícuota marginal aplicable, no pudiendo ocasionar tal detracción que el contribuyente quede excluido del primer tramo de la escala”* (DRIG, art. 93).

II.R. Bono por productividad

Está exento de impuesto a las ganancias el salario que perciban los trabajadores en relación de dependencia *“en concepto de bono por productividad, fallo de caja, o conceptos de similar naturaleza”*, hasta un monto equivalente al 40% de la ganancia no imponible por año fiscal y con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración bruta no supere una suma determinada ajustable por inflación (LIG, art. 26 inc. x), incorporado por la Ley 27.617⁴⁷). La exención comprende aquellos montos del salario percibidos que cumplan las siguientes condiciones (DRIG, art. 92, párrafo incorporado por Decreto 336/2021⁴⁸):

a) Los rubros remuneratorios creados por convenciones colectivas o contrato individual, y condicionados al cumplimiento de pautas o metas objetivas de incremento de la producción. La cláusula respectiva deberá contener una clara explicación de dichas pautas, incluyendo metas y criterios de comparación con períodos anteriores para la determinación del incremento, que no podrá ser el resultante de la extensión de la jornada laboral; no comprenden las sumas habitualmente percibidas y calculadas con base en una pauta distinta de la sola puesta a

disposición de la fuerza de trabajo, como las vinculadas al destajo, a la cantidad de obras terminadas, viajes realizados o kilómetros recorridos que no reúnan las condiciones precedentemente previstas.

b) aquellas sumas fijadas en compensación del riesgo de reposición por faltantes de dinero o demás valores, abonado a cajeros, repartidores de efectivo o a cualquier otra persona que tenga como función la de cobrar y/o pagar dinero o demás valores.

II.S. Suplementos del personal en actividad militar

Están exentos del impuesto a las ganancias los suplementos particulares, indicados en el art. 57 de la Ley 19.101, correspondientes al personal militar en actividad (LIG, art. 26 inc. y) incorporado por Ley 27.617⁴⁹ y DRIG, art. s/n incorporado por Decreto 336/2021⁵⁰): 1) suplemento por actividad arriesgada, 2) suplemento por título terciario, 3) suplemento por alta especialización o suplemento por zona o ambiente insalubre o penoso. El Poder Ejecutivo puede crear otros suplementos particulares, los que también estarán cubiertos por la exención, siempre que hayan sido creados antes de la entrada en vigencia de la Ley 27.617.

II.T. Sueldo anual complementario

Está exento del impuesto a las ganancias el sueldo anual complementario para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto no supere una suma determinada ajustable por inflación (LIG, art. 26 inc. z) incorporado por Ley 27.617).

II.U. Adicional por material didáctico al personal docente

El adicional por material didáctico pagado al personal docente era considerado un reintegro de gastos por material didáctico que se presumía que el docente había comprado con su propio dinero y, por lo tanto, no estaba sujeto al impuesto a las ganancias.

La Ley 27.346 modificó la LIG y determinó que ese adicional por material didáctico

⁴⁷ B.O. 21/4/2021.

⁴⁸ B.O. 25/5/2021.

⁴⁹ B.O. 21/4/2021.

⁵⁰ B.O. 25/5/2021.

abonado al personal docente era ganancia gravada en cuanto excediera el 40% del monto de la ganancia no imponible previsto en el art. 30 inc. a) de la LIG (LIG, art. 82 párrafo 6°). La reglamentación aclaró que ese adicional será considerado ganancia no gravada hasta el 40% del citado monto (DRIG, art. 183). En forma concordante, la AFIP consideró excluido de la base de cálculo de las retenciones del impuesto a las ganancias al adicional por material didáctico abonado al personal docente, hasta la suma del 40% de la ganancia no imponible establecida en el art. 30 inc. a) de la LIG (RG AFIP 4003, Anexo II ap. A inc. k)).

II.V. Remuneraciones por guardias obligatorias y horas extras en el sistema de salud

Están exentas de impuesto a las ganancias *“las remuneraciones percibidas en concepto de guardias obligatorias, ya sean activas o pasivas, y horas extras, realizadas por los profesionales, técnicos, auxiliares y personal operativo de los sistemas de salud, cuando la prestación del servicio se realice en centros de salud públicos o privados en todo el territorio nacional”* (LIG, art. 27).

II.W. Ganancias provenientes de títulos públicos

Están exentos de impuesto a las ganancias los intereses, actualizaciones y ajustes de capital de los títulos públicos (Ley 23.576, art. 36 bis inc. 4]) y los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de los títulos públicos (Ley 23.576, art. 36 bis inc. 3]). La exención no se aplica a las sociedades y empresas argentinas (LIG, art. 109).

II.X. Ganancias de contratos de garantía recíproca

Las utilidades que generen los contratos de garantía recíproca regidos por la Ley 24.467⁵¹ están exentas de impuesto a las ganancias

(Ley 24.467, art. 82 inc. a), texto según Ley 25.300⁵²).

II.Y. Ganancias de funcionarios y empleados del Poder Judicial, del Ministerio Público Fiscal y del Ministerio Público de la Defensa

La Ley 27.346⁵³ agregó un párrafo al art. 82 inc. a) de la LIG que lista las ganancias de cuarta categoría. Según este agregado, serán ganancias de cuarta categoría *“en el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN y de las provincias y del MINISTERIO PÚBLICO DE LA NACIÓN cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive”*. De esta forma, las remuneraciones de esos magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación están exentas si tales personas fueron nombradas antes del 1° de enero de 2017 y están gravadas si fueron nombradas después.

La Ley 24.946⁵⁴ estableció las equiparaciones de las remuneraciones de los integrantes del Ministerio Público con los integrantes del Poder Judicial de la Nación⁵⁵

⁵² B.O. 7/9/2000.

⁵³ B.O. 27/12/2016.

⁵⁴ B.O. 23/3/1998.

⁵⁵ a) El Procurador General de la Nación y el Defensor General de la Nación recibirán una retribución equivalente a la de Juez de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

b) Los Procuradores fiscales ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los Defensores Oficiales ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, percibirán un 20% más de las remuneraciones que correspondan a los Jueces de Cámara, computables solamente sobre los ítems sueldo básico, suplemento, remuneración Acordada C.S.J.N. 71/93, compensación jerárquica y compensación funcional.

c) El fiscal nacional de Investigaciones Administrativas, Fiscales Generales ante los tribunales colegiados, de casación, de segunda instancia, de instancia única, los de la Procuración General de la Nación y los de Investigaciones Administrativas, Defensores Públicos de Menores e Incapaces ante los Tribunales de Segunda Instancia, de Casación y ante los Tribunales Orales en lo Criminal y sus Adjuntos; y Defensores Públicos Oficiales ante la Cámara de Casación Penal, Adjuntos ante la Cámara de Casación Penal, ante los Tribunales Orales en lo Criminal, Adjuntos

⁵¹ B.O. 28/3/1995.

(art. 12) y que se extienden “a todos los efectos patrimoniales, previsionales y tributarios” (art. 12 *in fine*). Por lo tanto, los magistrados, funcionarios y empleados del Ministerio Público de la Nación tienen la misma exención de impuesto a las ganancias con la misma limitación temporal que los del Poder Judicial de la Nación.

II.Z. Ganancias de fuente de Tierra del Fuego

La Ley 19.640⁵⁶ exime del pago de todo impuesto nacional “por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur⁵⁷, o por bienes existentes en dicho Territorio, a: a) Las personas de existencia visible; b) Las

ante los Tribunales Orales en lo Criminal, de Primera y Segunda Instancia del Interior del País, ante los Tribunales Federales de la Capital Federal y los de la Defensoría General de la Nación, percibirán una remuneración equivalente a la de un juez de Cámara.

d) Fiscales Generales Adjuntos ante los tribunales colegiados, de casación, de segunda instancia, de instancia única, los de la Procuración General de la Nación y los de Investigaciones Administrativas, Fiscales ante los jueces de primera instancia, Fiscales de la Procuración General de la Nación, Fiscales de Investigaciones Administrativas, Defensores Públicos de Menores e Incapaces Adjuntos de Segunda Instancia, Defensores Públicos Oficiales Adjuntos de la Defensoría General de la Nación, Defensores Públicos de Menores e Incapaces de Primera Instancia y Defensores Públicos Oficiales ante los Jueces y Cámaras de Apelaciones percibirán una retribución equivalente a la de juez de primera instancia.

e) Los fiscales auxiliares de las fiscalías ante los juzgados de primera instancia y de la Procuración General de la Nación, y los defensores auxiliares de la Defensoría General de la Nación percibirán una retribución equivalente a la de un secretario de Cámara.

f) Los tutores y curadores designados conforme lo establece la presente ley, percibirán una remuneración equivalente a la retribución de un secretario de primera instancia.

⁵⁶ B.O. 2/6/1972.

⁵⁷ Actualmente la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

sucesiones indivisas; c) Las personas de existencia ideal” (art. 1).

Por tal razón, las remuneraciones por los servicios comprendidos en el art. 1º de la Ley 19.640 están excluidas de la base de cálculo de las retenciones de impuesto a las ganancias (RG AFIP 4003, Anexo II ap. A inc. f)).

II.AA. Rentas por edición y comercialización de libros propios

La Ley 25.446⁵⁸ de Fomento del Libro y la Lectura establece que los “autores que editen y/o comercialicen sus propios libros, quedarán exentos de todo tipo de obligación tributaria directamente vinculada con este hecho” (art. 13), lo cual supuestamente incluye una exención total de impuesto a las ganancias por las ganancias obtenidas por la venta de esos libros. La AFIP ratificó que, en el caso de un sujeto que sea a la vez autor y editor del libro, todas las rentas que obtenga por su comercialización estarán exentas⁵⁹.

II.BB. Rentas de espectáculos teatrales

El Decreto-Ley 6066/1958⁶⁰ modificó el art. 9 del Decreto-Ley 1251/1958⁶¹ y ambos fueron ratificados por la Ley 14.467⁶². El nuevo art. 9 otorgó una exención de todo impuesto nacional y municipal de CABA en los siguientes términos:

“Artículo 9º — Exímese de todo impuesto nacional y municipal en jurisdicción de la Capital Federal, a los espectáculos teatrales definidos en el artículo 11, cuando se trate de obras en idioma nacional de autores argentinos o extranjeros con no menos de cinco años de residencia en el país.

“Facúltase al Fondo Nacional de las Artes para reintegrar a los empresarios los impuestos que recaigan sobre las entradas a tales espectáculos, en jurisdicción provincial, cuando las representaciones cuenten con su patrocinio o apoyo financiero”.

⁵⁸ B.O. 26/7/2001.

⁵⁹ Dictamen DAT 91/2007, 20/12/2007.

⁶⁰ B.O. 6/6/1958.

⁶¹ B.O. 14/2/1958.

⁶² B.O. 29/9/1958.

El citado art. 11 del Decreto-Ley 1251/1958 dice lo siguiente:

“ARTÍCULO 11. Queda comprendida en la denominación "Actividad Teatral" toda manifestación artística que signifique espectáculo con participación real y directa de actores, y no de sus imágenes, sea comedia, drama, teatro musical, lírico, de títeres, leído, de cámara, al aire libre o en locales cerrados, profesional o independiente, sin distinguir modalidades, teniéndose en cuenta únicamente la calidad del espectáculo o interés del mismo como vehículo difusor de cultura”.

La exención tiene dos aspectos relevantes: a) los sujetos exentos (aspecto subjetivo) y b) el alcance de la actividad exenta (aspecto objetivo).

En cuanto al aspecto subjetivo, la Ley 25.037⁶³ declaró que *“en todo momento han estado comprendidos en la referida exención: los actores, autores, directores, promotores y técnicos especializados”*, lo cual le dio efecto retroactivo a la exención y determinó que los ingresos recibidos por su actividad teatral por las personas indicadas están exentos de impuesto a las ganancias.

En cuanto al aspecto objetivo, hubo debate en cuanto a las características de las obras representadas. La jurisprudencia aceptó otorgar la exención de IVA a las adaptaciones por autores nacionales de obras de autores extranjeros⁶⁴, lo que razonablemente también debería aplicarse al impuesto a las ganancias.

El Dictamen 36/96⁶⁵ estableció distinciones para las traducciones y adaptaciones de obras de autores extranjeros hechas por autores argentinos o de países miembros de la Convención de Berna según si los autores extranjeros de la obra traducida o adaptada eran o no nacionales de países adheridos a la Convención de Berna y si sus obras habían pasado o no al dominio público.

Sostuvo la AFIP que si el autor no era nacional de un país miembro de la Convención

de Berna y su obra ha pasado al dominio público, la exención se aplica por ser del dominio público sin importar la nacionalidad de los adaptadores o traductores ni la originalidad de la adaptación.

Las obras de autores no argentinos ni nacionales de un país miembro de la Convención de Berna y que no están en el dominio público gozan de la exención en su idioma original.

Ante esta interpretación, la Ley 27.065⁶⁶ amplió el campo de la exención a las traducciones en su art. 1:

“ARTÍCULO 1° — A los fines del alcance del decreto-ley 1251 de fecha 4 de febrero de 1958, modificado por el decreto-ley 6066 de fecha 25 de abril de 1958 y ratificados por la ley 14.467, a partir de la sanción de la presente ley, deberán entenderse como obras teatrales de autor nacional a las traducciones y adaptaciones de obras teatrales de autor extranjero realizadas por traductores y/o adaptadores argentinos o extranjeros con no menos de cinco (5) años de residencia en el país”.

II.CC. Indemnizaciones por expropiación

La Constitución Nacional establece que *“la expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada”* (art. 17).

La Ley 21.499⁶⁷ establece que los rubros que compongan la indemnización por expropiaciones realizadas por el Estado Nacional, sus entidades autárquicas y empresas del Estado y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no estarán sujetos al pago de ningún impuesto o gravamen (art. 20). La Ley 21.878⁶⁸ establece que los rubros que compongan la indemnización por expropiaciones hechas por provincias o municipios tampoco estarán sujetos al pago de ningún impuesto o gravamen nacional (art. 1).

Por lo tanto, independientemente de quién sea el sujeto expropiante, la indemnización

⁶³ B.O. 4/12/1998.

⁶⁴ TFN, sala D, 24/4/1986, *García Fuentes, Enrique I. M.*

⁶⁵ Dictamen DAL 36/96, 22/5/1996, Bol. D.G.I. N°520 (Abril 1997).

⁶⁶ B.O. 15/1/2015.

⁶⁷ B.O. 21/1/1977.

⁶⁸ B.O. 19/9/1978.

por expropiación no está sujeta al impuesto a las ganancias.

II.DD. Indemnización por desaparición forzada

La Ley 24.411⁶⁹ otorga un beneficio extraordinario a las personas que al momento de su promulgación se encontraban en “situación de desaparición forzada”, definida como la que hubiera sido privada de su libertad personal seguido por la desaparición de la víctima, o si ésta hubiera sido alojada en lugares clandestinos de detención o privada bajo cualquier otra forma del derecho a la jurisdicción (art. 1) o cuando hubiera fallecido como consecuencia del accionar de las fuerzas armadas, de seguridad, o de cualquier grupo paramilitar con anterioridad al 10/12/1983 (art. 2). El beneficio extraordinario es recibido por sus causahabientes y equivale a “la remuneración mensual de los agentes Nivel A del escalafón para el personal civil de la administración pública nacional aprobado por el decreto 993/91, por el coeficiente 100” (art. 1).

Este beneficio extraordinario fue denominado “indemnización” y declarado exento de gravámenes por la Ley 24.823⁷⁰, que agregó el art. 10 bis a la Ley 24.411.

II.EE. Ganancias de empleados del sector petrolero

La Ley 26.176⁷¹ establece lo siguiente:
 “ARTÍCULO 1º — Los conceptos comprendidos en los artículos 34, 39, 60, 80 y 81 de la Convención Colectiva de Trabajo (CCT) N° 396/04, homologada por Resolución de la Subsecretaría de Relaciones Laborales del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 90 del 15 de diciembre de 2004 y en el Acta Acuerdo de fecha 10 de marzo de 2005, homologada por Resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 78 del 1º de abril de 2005 y en el Acta Acuerdo de fecha 15 de junio de 2006, homologada por Resolución de la Secretaría de Trabajo del

Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social N° 474 del 4 de agosto de 2006, como así también en toda otra norma convencional, vinculada con la explotación petrolera, que contenga los conceptos comprendidos en los artículos mencionados precedentemente, no integrarán la base imponible a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias de los trabajadores amparados por dichos Acuerdos Convencionales...”

La exclusión de estos conceptos de la base imponible se aplica desde el período fiscal 2006.

Estos montos están excluidos de la base de cálculo de las retenciones (RG AFIP 4003, Anexo II ap. A inc. g)).

II.FF. Ganancias de fuente de Bolivia

El Convenio de Doble Imposición con Bolivia (aprobado por la Ley 21.780⁷²) establece como regla general que “independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que ellas obtuvieren sólo serán gravables en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieren su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en el presente Convenio” (art. 4). Siguiendo esta regla general, todas las rentas, ganancias o beneficios de fuente boliviana obtenidas por un residente de Argentina no podrán estar sujetos a impuesto a las ganancias en la Argentina.

II.GG. Jubilaciones y pensiones. El caso María Isabel García (2019)

De acuerdo con el texto legal, están gravados como ganancias de cuarta categoría las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujetos al pago del impuesto (LIG, art. 82 inc. c)), lo cual es ratificado por otra norma que dispone que no están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros ni subsidios (LIG, art. 26 inc. i) párrafo 3º).

⁶⁹ B.O. 3/1/1995.

⁷⁰ B.O. 28/5/1997.

⁷¹ B.O. 13/12/2006.

⁷² B.O. 25/4/1978.

Sin embargo, la Corte Suprema ha determinado que las jubilaciones y pensiones no están sujetas al impuesto a las ganancias en el caso *García, María Isabel*⁷³ esta postura fue ratificada en varios fallos posteriores. La Corte Suprema dijo que no aplica el impuesto a las ganancias para los jubilados en condiciones de vulnerabilidad porque no existe capacidad contributiva, por lo que técnicamente no es una exención. En mi opinión, la Corte no quería otorgar una exención por una creación pretoriana, por lo que usó este argumento que hasta el momento se usaba para permitir deducciones que la ley prohibía. En la práctica, opera como una exención creada por la jurisprudencia.

Los tribunales inferiores han adoptado plenamente el criterio de la Corte Suprema y han dictado numerosas medidas cautelares para que la ANSES y diversas cajas jubilatorias no retengan el impuesto a las ganancias a los beneficiarios⁷⁴.

III. Impuesto sobre los bienes personales

En el impuesto sobre los bienes personales las exenciones están contenidas en los arts. 21 y 24 de la LIBP. También hay exenciones para ciertos bienes en leyes especiales como los inmuebles locados o cedidos en comodato a partidos políticos (Ley 26.215, art. 3), inmuebles listados como Monumentos, Lugares y Bienes Históricos (Ley 12.665, art. 6) y bienes situados en Bolivia (Convenio de Doble Imposición con Bolivia, art. 18). En otros casos, son convenios internacionales suscriptos por Argentina los que dan inmunidad tributaria a los funcionarios y

empleados de embajadas, consulados y organismos internacionales.

III.A Bienes pertenecientes a agentes diplomáticos y consulares

Como se explicó para el impuesto a las ganancias, los agentes diplomáticos y consulares extranjeros y personal asimilado tienen su régimen tributario condicionado por las convenciones internacionales de las que la Argentina es parte.

Los convenios internacionales aplicables son la CRD y la CRC, mencionadas al analizar el impuesto a las ganancias. Estas dos convenciones internacionales tienen disposiciones muy parecidas sobre exenciones tributarias.

Como regla general los agentes diplomáticos y los funcionarios y empleados consulares estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales (CRD, Art. 34; CRC, Art. 49.1). En el caso de la Argentina, esto incluye el impuesto sobre los bienes personales. Esta regla tiene varias excepciones, una de las cuales se aplica a este tributo. No hay exención para los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del Estado receptor (CRD, Art. 34 inc. b]; CRC, Art. 49.1 inc. b]).

Esta excepción tiene a su vez una aclaración, con una formulación ligeramente diferente en una y otra convención:

a) El Estado acreditante y el jefe de la misión están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales, sobre los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos (CRD, Art. 23.1).

b) Los locales consulares y la residencia del jefe de la oficina consular de carrera de los que sea propietario o inquilino el Estado que envía, o cualquiera persona que actúe en su representación, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales y municipales (CRC, Art. 32.1).

Sin embargo, la exención no alcanza al propietario de los locales de la misión diplomática o consular o de la residencia del

⁷³ CSJN, 26/3/2019, *García, María Isabel*, Fallos 342:411.

⁷⁴ CNACAF, sala V, 26/9/2019, *Urquiza, Lucía Carmen c. EN-AFIP y otro s/ amparo ley 16.986*; CNACAF, sala I, 20/11/2019, *Lariño, Roberto Eduardo c. EN-AFIP s/ inc de medida cautelar*; CNACAF, sala IV, 26/12/2019, *Santi, Armando Ángel c. AFIP s/ inc apelación*; CNACAF, sala IV, 26/12/2019, *Iraha, Juana y otros c. EN-AFIP s/ proceso de conocimiento*; CNACAF, sala II, 20/2/2020, *Crego, Eduardo c. AFIP s. proceso de conocimiento*.

jefe de la oficina consular de carrera, cuando dicho propietario es el locador de dicho inmueble, porque ambas convenciones internacionales aclaran que esta exención no se aplica a los impuestos y gravámenes que, conforme a las disposiciones legales del Estado receptor, estén a cargo del particular que contrate con el Estado acreditante o con el jefe de la misión u oficina (CRD, Art. 23.2; CRC, Art. 32.2).

La CRD y la CRC tienen normas específicas para los momentos de comienzo y de terminación de los privilegios e inmunidades, incluyendo las exenciones impositivas para inmuebles descriptas.

Ambas convenciones prevén que los miembros del personal diplomático o consular tendrán derecho a los privilegios e inmunidades previstos en ellas desde el momento en que entren en el territorio del Estado receptor para tomar posesión de su cargo (CRD, Art. 39.1; CRC, Art. 53.1). Si se encuentran ya en ese territorio, la regulación es ligeramente diferente. En el caso de la misión diplomática, gozan de esta inmunidad desde que su nombramiento haya sido comunicado al Ministerio de Relaciones Exteriores o al Ministerio que se haya convenido (CRD, Art. 39.1); en cambio, en el caso de la oficina consular, desde el momento en que asuman sus funciones en ella (CRC, Art. 53.1).

Ambas convenciones establecen que los privilegios e inmunidades cesarán en el momento en que la persona salga del territorio del Estado o que expire el plazo razonable que le haya sido concedido para permitirle salir de él, el que sea anterior (CRD, Art. 39.2; CRC, Art. 53.3)⁷⁵.

En este marco la LIBP otorga una exención para los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal administrativo y técnico y familiares, en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicables. En su

⁷⁵ Ambas convenciones aclaran que el mantenimiento de los privilegios e inmunidades hasta esos momentos aplicará aun en caso de conflicto armado.

defecto, la exención será procedente, en la misma medida y limitaciones, sólo a condición de reciprocidad (LIBP, Art. 21 inc. a)). La LIBP aplica la norma de la LIG sobre residencia (Ley 27.541, art. 30), que no considera como residentes en el país a dichas personas, por lo que quedan fuera del alcance del impuesto sus bienes fuera de la Argentina.

El DRIBP prevé que, en caso de no cumplirse las condiciones previstas en la ley y los tratados para que proceda la exención, los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal técnico y administrativo y sus familiares, se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales (Art. 10). Esto lleva al DRIBP a distinguir dos posibles situaciones:

a) Si estas personas estaban domiciliadas en el exterior e ingresaron al país para desempeñar las funciones indicadas y sus familiares cuya residencia en el territorio nacional obedezca a la misma causa, se considerarán no residentes y tributarán exclusivamente sobre sus bienes situados en el país, pero en la forma, plazos y condiciones fijadas para los residentes.

b) Si estas personas estaban domiciliadas en el país antes de desempeñar las aludidas funciones y habían sido contratadas en el mismo a esos efectos, así como sus familiares, se considerarán residentes y tributarán sobre todos sus bienes en el país y en el exterior.

En una ocasión, la AFIP debió resolver sobre la terminación de la exención, en el caso de un inmueble que fue adquirido por el embajador para su residencia particular y sede diplomática. Pasando por alto el Art. 39 antes citado, la AFIP opinó que estaba gravado con el impuesto sobre los bienes personales, a partir de la fecha de conclusión del mandato como embajador⁷⁶.

III.B. Cuentas individuales de seguros de retiro

Con la introducción masiva del seguro de retiro en la Argentina, la Ley 25.063 declaró exentas a las cuentas individuales correspondientes a los planes de seguro de

⁷⁶ Dictamen DAT 37/2010, 16/7/2010.

retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SSN (LIBP, Art. 21 inc. b)). El DRIBP aclaró que no se considerarán como créditos las cuentas individuales pertenecientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SSNs (DRIBP, Art. 6).

III.C. Cuotas sociales de cooperativas

Las cuotas sociales de las cooperativas están exentas del impuesto sobre los bienes personales (LIBP, Art. 21 inc. c)).

III.D. Bienes inmateriales

Los bienes inmateriales están exentos (LIBP, Art. 21 inc. d)). Los bienes inmateriales o intangibles son muy variados. La LIBP menciona expresamente a cuatro (llaves, marcas, patentes y derechos de concesión) e incluye a “*otros activos/bienes similares*”, lo que demuestra el carácter meramente enunciativo de la enumeración. El DRIBP incluye a los “*derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas*” (DRIBP, art. 11 inc. m)). A diferencia de los demás bienes, en este caso el lugar de ubicación del bien está dado por la residencia de su titular, pues el bien inmaterial estará en el país cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre del año correspondiente (DRIBP, Art. 11 inc. m)). Ante una consulta, la AFIP opinó que un permiso de exploración y explotación minera de titularidad de una persona humana estaba exento de impuesto sobre los bienes personales por ser un bien inmaterial⁷⁷.

III.E. Bienes amparados por la Ley 19.640 de Tierra del Fuego

Están exentos del impuesto sobre los bienes personales los bienes “*amparados por las*

franquicias de la Ley N° 19.640” (LIBP, Art. 21 inc. e)).

La Ley 19.640⁷⁸ exime del “*pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, o por bienes existentes en dicho Territorio, a:* a) *Las personas de existencia visible; b) Las sucesiones indivisas; c) Las personas de existencia ideal*” (Art. 1).

Esta exención está más claramente delimitada por el Art. 2 de la misma ley, que dice que en los casos “*de hechos, actividades u operaciones relativas a bienes, la exención... sólo procederá cuando dichos bienes se encontraren radicados en la jurisdicción amparada por la franquicia o se importaren a ésta*”.

Tomando el texto de la ley de impuesto sobre los capitales, la Ley de Impuesto sobre los Activos (LIA) declaraba exentos “*los bienes situados en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, en las condiciones previstas por la ley 19.640*” (LIA, Art. 3 inc. a)).

Cuando el impuesto sobre los activos fue derogado, se consideró que era necesario pasar esa exención al impuesto sobre los bienes personales. Por ello, la Ley 24.950⁷⁹ agregó a la lista de bienes exentos de la LIBP “*los bienes amparados por las franquicias de la Ley 19.640*” (LIBP, Art. 21 inc. e)), una exención que surte efectos desde la entrada en vigencia de la Ley 24.468, que fue la ley que adaptó el impuesto sobre los bienes personales a la situación posterior a la desaparición del impuesto sobre los activos.

Cuando el impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP) fue creado, la Ley de IGMP (LIGMP) retomó exactamente el texto de la LIA y declaró exentos a los “*bienes situados en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, en las condiciones previstas por la Ley N° 19.640*” (LIGMP, Art. 3 inc. a)).

⁷⁷ Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA, Acta del 09/06/2010.

⁷⁸ B.O. 2/6/1972.

⁷⁹ B.O. 27/12/1995.

No hay una diferencia apreciable entre los dos textos. Ambos hacen referencia a un criterio de localización de los bienes para definir si aplica la exención.

La AFIP ha emitido varios dictámenes respecto de esta exención, de los cuales dos son aplicables al impuesto sobre los bienes personales:

a) Los créditos comerciales originados en la venta de bienes producidos en la Provincia de Tierra del Fuego realizados a clientes radicados en el Territorio Continental se encuentran alcanzados por el IGMP, pues no se trata de bienes situados en la Provincia de Tierra del Fuego en las condiciones previstas por la Ley 19.640, *“porque son producto de un capital situado y colocado económicamente en el territorio continental”*⁸⁰. Este dictamen es aplicable al impuesto sobre los bienes personales, porque el IGMP tenía una exención igual a la del impuesto sobre los bienes personales.

b) Las acciones emitidas por una sociedad localizada en la Provincia de Tierra del Fuego de propiedad de un residente en el Territorio Continental no están amparadas por la franquicia del impuesto sobre los bienes personales, porque el criterio de ubicación de los bienes para distinguir entre los ubicados en el país y los ubicados en el exterior no aplica a Tierra del Fuego y los exentos *“son todos aquellos pertenecientes a los sujetos comprendidos en la ley del gravamen radicados físicamente dentro del territorio”*⁸¹.

Pese a lo dicho por la AFIP en el Dictamen DAT 44/2003, entendemos que no hay mejor criterio para determinar la ubicación de un bien en Tierra del Fuego que el previsto para distinguir entre la ubicación en el país y en el exterior. La AFIP no ha sustentado su afirmación casi dogmática.

Por eso, considero que un crédito de una persona (humana o jurídica) domiciliada en Tierra del Fuego contra un deudor residente en Territorio Continental está localizado donde está el deudor y, por lo tanto, excluido del beneficio de la Ley 19.640, pero que las acciones emitidas por una sociedad

constituida en Tierra del Fuego se encuentran en el lugar de emisión y, por lo tanto, gozan de la exención de impuesto sobre los bienes personales.

III.F. Inmuebles rurales

Actualmente están exentos de impuesto sobre los bienes personales los *“inmuebles rurales cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas, cualquiera sea su destino o afectación”* (LIBP, art. 21 inc. f)).

Esta exención tiene una larga historia.

A principios de la década del 90, cuando fueron creados en forma casi simultánea los impuestos sobre los activos (Ley 23.760) y sobre los bienes personales (Ley 23.966), los inmuebles rurales estaban sujetos al impuesto sobre los activos, que en general gravaba los activos de las empresas, pero en el caso de los inmuebles rurales, también cuando su propietario fuera una persona humana o sucesión indivisa (Ley 23.760, Art. 2 inc. e)) y existía en paralelo una exención del impuesto sobre los bienes personales para los inmuebles rurales (Ley 23.966, Art. 21 inc. i)).

Cuando el impuesto sobre los activos fue derogado por el Decreto 1684/93 para los ejercicios que cerraran a partir del 30 de junio de 1995, inclusive, en un primer momento la DGI anunció que la derogación de dicho impuesto no afectaba la exención de impuesto sobre los bienes personales para los inmuebles rurales⁸².

Sin embargo, casi inmediatamente la Ley 24.468⁸³ modificó la LIBP y gravó los inmuebles rurales de la misma manera que estaban gravados en el impuesto sobre los activos. El valor del inmueble calculado según las reglas generales del impuesto de que se tratare se reducía en el importe que resulte de aplicar un 25% *“sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial”*.

Cuando la Ley 25.063 creó el IGMP en 1998, los inmuebles rurales pasaron a estar sujetos a este impuesto, aun cuando sus titulares fueran personas humanas o sucesiones

⁸⁰ Dictamen DAT 10/2003, 20/2/2003.

⁸¹ Dictamen DAT 44/2003, 18/7/2003.

⁸² Circular 1311, 12/5/1993, B.O.16/5/1993.

⁸³ B.O. 23/3/1995.

indivisas (típicos contribuyentes del impuesto sobre los bienes personales) y fueron declarados exentos del impuesto sobre los bienes personales. La razón de la exención fue evitar la doble imposición, según surge de los antecedentes parlamentarios⁸⁴. Se volvió a un esquema similar al que existía cuando se aplicaba el impuesto sobre los activos.

El hecho de que haya diferencias en el tratamiento tributario de los inmuebles según sean urbanos o rurales lleva a la cuestión de cuál es el criterio que los distingue. La calificación de un inmueble como rural o urbano siempre ha estado dada por las “leyes catastrales locales”, tanto cuando estaban sujetos al impuesto sobre los bienes personales (antiguo texto de la LIBP, Art. 22 inc. a), según la Ley 24.468) como cuando estaban sujetos al IGMP (LIGMP, Art. 4 inc. b)). En la actualidad no hay ninguna norma vigente que lo indique, pero el criterio de las leyes catastrales locales es, en mi opinión, razonable y debería seguir usándose.

La interacción entre los distintos sujetos que eran propietarios y utilizaban los inmuebles rurales llevó a varios litigios entre el fisco y los contribuyentes.

El Tribunal Fiscal de la Nación tuvo una posición cambiante al respecto. En un principio la Sala C apoyó la postura de la AFIP en *Camilo González*⁸⁵, pero la Sala A revocó la determinación de oficio por aplicación de la exención de impuesto sobre los bienes personales del Art. 21 inc. f) de la LIBP en *José Luis Molaro*⁸⁶ y al año siguiente la Sala C revió su criterio anterior y revocó una determinación de oficio por la misma causa en *Hilario José Gaviglio*⁸⁷. En *Molaro*, la primera causa que llegó a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, ésta declaró desierto el recurso de la AFIP por falta de fundamentación y confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal⁸⁸ y la Corte Suprema de Justicia rechazó sin fundamento

el recurso de la AFIP⁸⁹. De esta forma, fue en *Gaviglio* que la Cámara de Apelaciones se pronunció por primera vez sobre el fondo de la cuestión. En esta sentencia la Cámara de Apelaciones entendió que la exención de impuesto sobre los bienes personales tenía dos requisitos (inmueble rural y persona física propietario) y que no hacía ninguna distinción entre una explotación unipersonal o una sociedad de hecho y confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal que le había dado la razón al contribuyente⁹⁰; en *Gaviglio* la Corte Suprema de Justicia nuevamente rechazó sin fundamento el recurso de la AFIP⁹¹. Hacemos notar que la sentencia va más allá del caso de *Gaviglio* (explotación unipersonal) y afirma que los inmuebles rurales de propiedad de personas físicas están exentos de impuesto sobre los bienes personales aun cuando sean explotados por una sociedad de hecho.

Ante la desaparición del IGMP por lo dispuesto por la Ley 27.260, la Ley 27.480⁹² modificó la exención de impuesto sobre los bienes personales para inmuebles rurales. Están exentos a partir del período fiscal 2019 los inmuebles rurales “cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas, cualquiera sea su destino o afectación” (LIBP, Art. 21 inc. f)).

Respecto de la manera de valorar los inmuebles rurales a efectos del impuesto sobre los bienes personales, la AFIP opinó que estos inmuebles estaban exentos y que, por lo tanto, era abstracto considerar su valuación⁹³.

III.G. Títulos públicos

Para las personas humanas los títulos públicos estaban exentos por distintas leyes generales o especiales cuando se creó el impuesto sobre los bienes personales.

La Ley 24.468 agregó el Art. 21 bis a la LIBP, por el cual las exenciones dispuestas por

⁸⁴ Citado por Dictamen DAT 78/2001.

⁸⁵ TFN, sala C, 14/4/2009, *González, Camilo*.

⁸⁶ TFN, sala A, 17/5/2012, *Molaro, José Luis*.

⁸⁷ TFN, sala C, 18/3/2013, *Gaviglio, Hilario José*.

⁸⁸ CNCAF, sala III, 4/6/2013, *Molaro, José Luis*.

⁸⁹ CSJN, 15/4/2014, *Molaro, José Luis*, M.975.XLIX.

⁹⁰ CNACAF, sala IV, 2/7/2015, *Gaviglio, Hilario José*.

⁹¹ CSJN, 8/3/2016, *Gaviglio, Hilario José*, CAF 5365/2015/CAI – CSL.

⁹² B.O. 21/12/2018.

⁹³ Dictamen DAT 78/2001, 31/10/2001, Boletín N° 58, p. 922.

leyes generales o especiales, referidas a títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias o municipalidades dejaban de aplicarse al impuesto sobre los bienes personales cuando su adquisición o incorporación al patrimonio se verificase con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 24.468.

La crisis de la deuda pública a fines del 2001 llevó al dictado del Decreto 1676/2001⁹⁴ que, para hacer más atractivo el canje de títulos de deuda pública nacional y provincial por Préstamos Garantizados, prevista en el Título II del Decreto 1387/2001, estableció que estos últimos se computaran al 50% de su valor nominal, para los bienes existentes a partir del 31 de diciembre de 2001, inclusive.

Esto no fue suficiente para atraer a los inversores a adquirir títulos públicos, teniendo en cuenta que la Argentina había suspendido los pagos el 23 de diciembre de 2001. Un año después la Ley 25.721⁹⁵ restauró la exención de impuesto sobre los bienes personales para los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias, las municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y agregó una exención para los certificados de depósitos reprogramados (CEDROS)⁹⁶ (LIBP, art. 21 inc. g)). La exención surte efecto para los bienes existentes a partir del 31 de diciembre de 2002, inclusive.

La AFIP opinó que las Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC) y Notas del Banco Central de la República Argentina (NOBAC) son títulos públicos porque fueron concebidos como *“instrumentos de política pública destinados a cubrir la demanda de recursos necesarios para ordenar*

la crisis económica del país” y, por lo tanto, están exentas del impuesto sobre los bienes personales⁹⁷.

III.H. Depósitos bancarios

Originalmente los depósitos bancarios estaban sujetos a impuesto sobre los bienes personales, pero la crisis bancaria de 2001 llevó a que mucha gente quisiera retirarlos. La desconfianza en el sistema bancario local hizo aconsejable otorgar una exención de impuesto sobre los bienes personales a los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la Ley 21.526, a plazo fijo, en cajas de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos de acuerdo con lo que determine el Banco Central de la República Argentina (LIBP, art. 21 inc. h)). Esta exención fue otorgada por el Decreto 1676/2001⁹⁸ y surte efecto para los bienes existentes a partir del 31 de diciembre de 2001, inclusive.

Es un requisito de la exención que los depósitos sean en instituciones comprendidas en el régimen de la Ley 21.526. El Tribunal Fiscal ha negado la exención a las cuentas de ahorro abiertas por personas físicas en asociaciones mutuales regidas por la Ley 20.321, a las que consideró como créditos gravados por el impuesto sobre los bienes personales⁹⁹.

III.I. Obligaciones negociables

Debido a la crisis económica de los últimos años la Ley 27.638¹⁰⁰ otorgó una exención para las obligaciones negociables emitidas en moneda nacional que cumplan con los requisitos del art. 36 de la Ley 23.576 (LIBP, art. 21 inc. i)). Los requisitos aludidos son:

1. Que sean colocadas por oferta pública, contando para ello con la respectiva autorización de la CNV.
2. Que los fondos se apliquen a inversiones en activos físicos y bienes de capital situados

⁹⁴ B.O. 20/12/2001.

⁹⁵ B.O. 17/1/2003.

⁹⁶ Los CEDROS eran los certificados de depósitos bancarios que habían sido afectados por el denominado corralito financiero y cuyos titulares no habían ejercido la opción de cambiarlos por los bonos previstos en el Decreto 905/2002. Este mismo decreto estableció que los CEDROS se inscribían en el Registro de Depósitos Reprogramados que llevaba la Caja de Valores S.A., eran valores negociables, tendrían oferta pública y serían negociables en mercados autorregulados del país.

⁹⁷ Dictamen DAT 8/2016.

⁹⁸ B.O. 20/12/2001.

⁹⁹ TFN, sala C, 14/12/2010, *Muller, Lucindo Celestino*.

¹⁰⁰ B.O. 4/8/2021.

en el país, adquisición de fondos de comercio situados en el país, integración de capital de trabajo en el país o refinanciación de pasivos, a la integración de aportes de capital en sociedades controladas o vinculadas a la sociedad emisora, a la adquisición de participaciones sociales y/o financiamiento del giro comercial de su negocio, cuyo producido se aplique exclusivamente a los destinos antes especificados, según se haya establecido en la resolución que disponga la emisión, y dado a conocer al público inversor a través del prospecto.

III.J. Instrumentos destinados a fomentar la inversión productiva

Debido a la crisis económica de los últimos años la Ley 27.638¹⁰¹ otorgó una exención para los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regule (LIBP, art. 21 inc. j)).

El Poder Ejecutivo dictó el Decreto 621/2021¹⁰², que estableció los siguientes requisitos para estos instrumentos, que deben cumplirse de manera concurrente:

a) Cuando: (i) sean colocados por oferta pública con autorización de la CNV o (ii) sean elegibles de acuerdo con la norma que los constituya o cree, o cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo Nacional.

b) Estén destinados al fomento de la inversión productiva en la Argentina, entendiéndose por ello la inversión y/o el financiamiento directo o indirecto en proyectos productivos, inmobiliarios y/o de infraestructura destinados a distintas actividades económicas comprendidas en los sectores productores de bienes y servicios, tales como agropecuarios, ganaderos, forestales, inmobiliarios, telecomunicaciones, infraestructura, energía, logística, economías sustentables, promoción del capital emprendedor, pesca, desarrollo de tecnología y bienes de capital, investigación y aplicación de tecnología a la medicina y salud, ciencia e

investigación aplicada, extracción, producción, procesamiento y/o transporte de materias primas, desarrollo de productos y servicios informáticos, como así también al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.

La norma reglamentaria aclaró que también quedan comprendidos en la exención aquellos instrumentos en moneda nacional adquiridos en mercados autorizados por la CNV, bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas, destinados al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.

Finalmente, la norma reglamentaria indica que los instrumentos exentos serán aquellos que estén en el listado taxativo que publicará la AFIP, con la información que le brinde la CNV u otro organismo de contralor.

III.K. Cuotapartes de fondos comunes de inversión, certificado de participación y valores representativos de deuda de fideicomisos financieros

Debido a la crisis económica de los últimos años la Ley 27.638¹⁰³ otorgó una exención para las cuotas partes de fondos comunes de inversión abiertos (Ley 24.083, art. 1) y los certificados de participación y valores representativos de deuda fiduciaria de fideicomisos financieros constituidos en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación, que hubiesen sido colocados por oferta pública con autorización de la CNV, y cuyo activo subyacente principal esté integrado, como mínimo, en un porcentaje a determinar por la reglamentación, por los depósitos y bienes a los que se refieren los incisos g), h), i) y j) del art. 21 de la LIBP (LIBP, art. 21 inc. k)).

De acuerdo con el Decreto 621/2021, se considerará que existe un activo subyacente principal cuando una misma clase de depósitos o bienes, o el conjunto de éstos, representen, como mínimo, un 75 % del total de las inversiones del fondo común de inversión o del fideicomiso financiero. Se entiende como "clase de depósitos o bienes" a

¹⁰¹ B.O. 4/8/2021.

¹⁰² B.O. 23/9/2021.

¹⁰³ B.O. 4/8/2021.

cada uno de los comprendidos en los incisos g), h), i) y j) del mencionado art. 21.

No se tendrá por cumplido el citado porcentaje si se produjera una modificación en la composición de los depósitos y bienes del fondo común de inversión o del fideicomiso financiero, que los disminuyera por debajo del 75 % allí indicado durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, 30 días en un año calendario cuando se trate de cuotas partes o certificados de participación o valores representativos de deuda fiduciaria cuyos vehículos estuviesen constituidos al 1° de enero de ese año calendario o, de ocurrir esto último con posterioridad a esa fecha, por un plazo equivalente a la proporción de días considerando el momento de su constitución (LIBP, art. 21 inc. k) párrafo 2° y Decreto 621/2021).

III.L. Exención para casa-habitación

Los inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, no estarán alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales cuando su valor determinado de acuerdo con las normas de la LIBP resulte igual o inferior a \$56.410.705,41¹⁰⁴ (LIBP, Art. 24, incorporado por la Ley 27.480). Se aclara que esta norma, que parecería ser una exención, dado que por su naturaleza no puede ser una exclusión de objeto, en la práctica del sistema informático de la AFIP actúa como un mínimo no imponible. Es aplicable a esta exención la jurisprudencia sobre el significado de “casa-habitación” mencionada en la exención de impuesto a las ganancias¹⁰⁵.

III.M. Inmuebles que sean monumentos, lugares o bienes históricos

La Ley 12.665¹⁰⁶ regula la Comisión Nacional de Monumentos, Lugares y Bienes Históricos y establece que “los inmuebles comprendidos en la lista y clasificación oficial de la comisión nacional estarán libres de toda carga impositiva” (art. 6).

La AFIP ha opinado que esta exención se aplica a una unidad funcional de un edificio que ha sido declarado monumento histórico (en el caso, el edificio Kavanagh, declarado monumento histórico por Decreto 349/99¹⁰⁷)¹⁰⁸.

III. N. Inmuebles locados o cedidos a partidos políticos

La Ley 26.215¹⁰⁹ de Financiamiento de Partidos Políticos otorga una exención de “todo impuesto, tasa o contribución nacional” a “los bienes inmuebles locados o cedidos en comodato a las agrupaciones siempre que se encuentren destinados en forma exclusiva y habitual a sus actividades específicas y que los tributos estén a su cargo” (Ley 26.215, art. 3). Es decir que basta que el partido político sea el locatario o comodatario del inmueble para que el propietario pueda excluirlo de su base imponible de impuesto sobre los bienes personales, siempre que se den las dos condiciones estipuladas en la ley.

III.O. Bienes situados en Bolivia

El Convenio de Doble Imposición con Bolivia (aprobado por la Ley 21.780¹¹⁰) establece que “el patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes, será gravable únicamente por éste” (art. 18).

Si bien el impuesto sobre los bienes personales no está mencionado entre los impuestos a los que se aplica este convenio, el art. 1° aclara que “se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuere esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que uno u otro de los Estados Contratantes estableciere con posterioridad a la firma del presente Convenio”. Como el impuesto sobre los bienes personales reemplazó al impuesto sobre el patrimonio neto y éste sí aparece entre los comprendidos por el convenio, también se le aplican al

¹⁰⁴ Cifra correspondiente al período 2022. Se actualiza todos los años.

¹⁰⁵ TFN, sala A, 18/3/2008, David, Néstor Michel.

¹⁰⁶ B.O. 15/10/1940.

¹⁰⁷ B.O. 20/4/1999.

¹⁰⁸ Dictamen DAL 36/2000, 23/8/2000.

¹⁰⁹ B.O. 17/1/2007.

¹¹⁰ B.O. 25/4/1978.

impuesto sobre los bienes personales las disposiciones del convenio. Esto lleva a que, pese a que el impuesto sobre los bienes personales grava los activos de los residentes argentinos en todo el mundo, la Argentina no pueda gravar los activos de sus residentes situados en el territorio de Bolivia.

IV. Conclusiones

De la descripción anterior se percibe que las razones por las cuales el legislador otorga una exención de estos impuestos pueden ser variadas. En este artículo se intentará sugerir una clasificación.

Las exenciones vinculadas a relaciones internacionales, que incluyen las exenciones de las ganancias de los agentes diplomáticos, consulares y de organismos internacionales están basadas en una norma internacional nacida de la suscripción de la CRD, la CRC y los convenios de constitución y de sede de los varios organismos internacionales.

Las exenciones vinculadas a los residentes temporarios (trabajadores, estudiantes e investigadores). Están gravados por sus ganancias de fuente argentina y sus bienes en el país (a diferencia de los anteriores), pero el legislador no los considera suficientemente vinculados a la Argentina como para gravarles su renta extranjera y sus bienes en el exterior. El límite de cinco años es la medida de su carácter temporario. Si permanecen más tiempo en la Argentina, están gravados como un residente permanente.

La exención de impuesto a las ganancias para las remuneraciones de los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial y del Ministerio Público de la Nación tiene, en el caso de los jueces del Poder Judicial, su base en el art. 110 de la Constitución Nacional que dice que *“los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación”* no podrán tener su compensación por sus servicios como tales *“disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones”*. Es evidente que la Constitución Nacional se refiere solamente a los jueces. Es el legislador quien ha extendido esta exención hacia sus pares de otras instituciones (los

fiscales y los defensores), hacia sus subordinados (los funcionarios y los empleados del Poder Judicial) y hacia los subordinados de sus pares de otras instituciones (los funcionarios y empleados del Ministerio Público). Los fiscales y los defensores han tenido desde antaño sus remuneraciones equiparadas a las de los jueces; habría sido irritante negarles algo tan relevante como la exención del impuesto a las ganancias. En cuanto a los subordinados de unos y otros, estas extensiones probablemente tengan su origen inconfeso en no crear resentimiento respecto de que los superiores tienen un régimen tributario tanto más ventajoso que ellos.

La exención del impuesto a las ganancias para los beneficios que obtienen los miembros de las cooperativas y mutuales tiene en mi opinión un doble sentido. En primer lugar, existe la política pública que las cooperativas y las mutuales deben ser alentadas, porque les permiten a sus miembros adquirir bienes y servicios “al costo”, dado que ellos mismos los producen mediante la asociación. En segundo lugar, puede ser muy difícil de determinar cuánto es el beneficio que obtienen estos miembros de las cooperativas y mutuales, por lo que la exención es un reconocimiento de la impotencia para calcular la base imponible.

Por otra parte, el impuesto sobre los bienes personales tiene diferencias en el tratamiento de las cooperativas y las mutuales. Las cuotas de las cooperativas están exentas del impuesto, pero los depósitos en las mutuales están gravados. Me parece que la razón de esta diferencia es que las cooperativas están sujetas a la contribución especial sobre el capital cooperativo sobre su patrimonio neto (Ley 23.427), mientras que las mutuales están totalmente exentas de impuesto a las ganancias y sobre el patrimonio (Ley 20.321). Es decir, que en el caso de las cooperativas la tributación está a nivel de la entidad y en el caso de la mutual la tributación está a nivel de los asociados (al menos en la pequeña parte en que se puede identificar un crédito contra la mutual).

El fomento de una actividad parece estar en la base de varias exenciones. Huelga decir

que, para que el legislador otorgue una exención para fomentar una actividad, esa actividad no es lo bastante atractiva de por sí.

El principal grupo de exenciones que se refieren al fomento es el de las inversiones financieras. Ésta es una tendencia llamativa de las últimas tres décadas y puede verse como una consecuencia de la larga serie de medidas económicas que asustaron a los inversores locales, a los que el legislador decidió tentar con exenciones para volver a invertir en la Argentina, pese a los riesgos involucrados. Las exenciones están claramente vinculadas al mercado de valores local, pues tienen casi siempre como condición que los depósitos sean en entidades financieras de la Ley 21.526 y que los otros títulos hayan sido colocados por oferta pública (salvo los títulos públicos, que no tienen ese requisito), y se refieren a las personas humanas y sucesiones indivisas. Esto también parece apuntar a una diversificación de los inversores que impida movimientos coordinados por grandes jugadores del mercado. Otra exención vinculada a las MIPYMES es la de las utilidades de los contratos de garantía recíproca. Estas exenciones provienen en su gran mayoría de la década del 90.

Si bien el impuesto sobre los bienes personales no daba exenciones para estas inversiones (salvo para títulos públicos), después del corralito financiero se otorgó una exención a los depósitos bancarios (2001) y después de que la inflación superara el 50% en 2021 se otorgó una exención a las obligaciones negociables, títulos de deuda y certificados de participación en fideicomisos financieros, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros instrumentos destinados a favorecer la inversión, especialmente en las MIPYMES. En todos los casos, la exención es para los instrumentos en pesos argentinos, que suelen dar rendimientos por debajo de la inflación.

En cuanto a las acciones, no tienen un beneficio tan grande como los títulos de renta fija, aun cuando coticen en bolsas y mercados de valores; los dividendos están gravados al 7%, pero la tenencia está sujeta a la alícuota mínima del 0,5% y la ganancia de capital por su enajenación está exenta.

Es llamativo que las medidas del gobierno que pusieron en peligro las inversiones en el mercado de valores local hace años actualmente implican una pérdida de ingresos fiscales, porque el legislador se ve obligado a otorgar exenciones para hacer más atractivas esas inversiones.

El segundo tipo de exención de fomento es el que podría denominarse artístico o cultural. Hay cuatro ejemplos de ello. La exención de las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor (con un máximo que la ha vuelto insignificante), de la comercialización de libros por el propio autor y de las obras teatrales en español. Hay una exención de impuesto sobre los bienes personales para los bienes inmateriales, que es más amplia, pues también abarca marcas y patentes, pero no las ganancias provenientes de la explotación de éstas. En este último caso, la exención parece estar fundada en las dificultades para su valuación y en la incertidumbre respecto a que produzcan ganancias con las cuales pagar el impuesto. Mi opinión se funda en que las rentas por la explotación de bienes inmateriales y las ganancias de capital por su enajenación están gravadas con el impuesto a las ganancias. Es decir, no hay una política pública de favorecerlos.

El tercer tipo de exención de fomento es el geográfico, que en el caso del impuesto a las ganancias y el impuesto sobre los bienes personales solamente existe en la Provincia de Tierra del Fuego. En este caso se debe a su desfavorecida ubicación geográfica, lejana del centro del país, donde por las bajas temperaturas y el clima inhóspito es poco probable que la población se instale y la actividad económica se desarrolle. El régimen de fomento tiene más de medio siglo y, en cuanto a estos dos impuestos, no parece que vaya a desaparecer.

Como se ve en el caso de las exenciones a las ganancias financieras, el legislador es reticente a otorgarlas. Primero las otorgó en el impuesto a las ganancias y después en el impuesto sobre los bienes personales. Algo similar sucede con la exención de impuesto sobre los bienes personales para los inmuebles locados o cedidos en comodato a

los partidos políticos. Es claramente una exención de fomento, por el lugar privilegiado que tienen los partidos políticos, que son “*instituciones fundamentales del sistema democrático*” y el Estado “*contribuye al sostenimiento económico de sus actividades*” (Constitución Nacional, art. 38), pero no hay una exención correspondiente en el impuesto a las ganancias para los alquileres o incluso el canon locativo de estos inmuebles.

Otra serie de medidas son las recientes reducciones de la base imponible del salario de los trabajadores en relación de dependencia (horas extras, bonos por productividad, suplementos del personal militar, guardias en el sistema de salud, ciertos componentes de las remuneraciones del sector petrolero) y que en su enorme mayoría también han sido introducidas en 2021, cuando la inflación superó el 50% y no era acompañada por un aumento correspondiente de los salarios.

Nuevamente se ve acá que las medidas del gobierno que generaron la inflación resultan después en una pérdida de ingresos fiscales, porque el legislador se ve obligado a paliar sus efectos otorgando exenciones a los perjudicados.

La exención del impuesto a las ganancias para las jubilaciones y pensiones es atípica, pues fue creada por una sentencia de la Corte Suprema y afecta a un número relativamente pequeño de personas. En mi opinión, la Corte Suprema lo hizo para resolver un problema que se presentaba por las reiteradas negativas de la ANSES a pagar las jubilaciones y pensiones; después pagaba enormes sumas retroactivas que solían estar gravadas con el impuesto a las ganancias en la alícuota máxima, cuando ni siquiera habrían estado gravadas si se hubieran pagado cuando correspondía. Es decir, es una situación cercana, pero no igual, a la de los trabajadores en relación de dependencia.

La exención de todo impuesto a la casa habitación, que incluye el impuesto a las ganancias sobre el canon locativo, el impuesto sobre los bienes personales sobre su propiedad y el impuesto a las ganancias sobre la ganancia de capital por su venta, es una

posible aplicación del derecho a una vivienda digna del art. 14 bis de la Constitución Nacional, por la cual el Estado no interfiere en la vivienda del contribuyente.

La exención de impuesto a las ganancias de las donaciones, herencias y legados es probablemente una exención “técnica”. Es una consecuencia de que no son deducibles del impuesto para el causante o donante. Por la propia mecánica del impuesto, es lógico que una entrega no deducible para quien la hace no esté gravada para quien la recibe.

Existen varias ganancias exentas de impuesto que son explícitamente indemnizaciones. Se trata de las indemnizaciones por muerte o incapacidad por accidente o enfermedad, la indemnización por conclusión de la relación laboral y otras asimiladas, la indemnización por expropiación por causa de utilidad pública y la indemnización por desaparición forzada o por asesinato a manos de las fuerzas armadas, de seguridad o paramilitares. La exención para los inmuebles que son bienes históricos puede asimilarse a una indemnización, dado que la calidad de bien histórico le restringe notablemente al propietario el uso y goce del bien¹¹¹. Aunque se suele decir que una indemnización no implica una ganancia porque vuelve al contribuyente al estado anterior al de haber sufrido un daño, en la práctica, una indemnización en dinero implica una cierta capacidad contributiva que puede ser gravada. Por lo tanto, parece que las razones subyacentes a las exenciones son distintas.

En algunos casos, es no gravar las indemnizaciones por aquellos daños infligidos por el Estado a la vida (desaparición forzada) o a la propiedad (expropiación o restricciones al uso, goce y disposición).

En otros casos, la causa parece estar en los principios tuitivos del derecho laboral; en este marco se entiende que estén gravadas las indemnizaciones de los cargos directivos que, presume evidentemente el legislador, no

¹¹¹ No podrán ser vendidos, ni gravados ni enajenados por cualquier título o acto, ni modificado su estatus jurídico, sin autorización previa de la Comisión Nacional de Monumentos, Lugares y Bienes Históricos (Ley 12.665, art. 5).

necesitan tanta protección del Estado frente a sus empleadores.

En tercer lugar, creo que conviene distinguir entre la indemnización por muerte, que reciben los derechohabientes, y la indemnización por accidente o enfermedad que cause incapacidad total y permanente, que recibe el propio asegurado. En el primer caso, se puede asimilar perfectamente a una herencia, que está exenta por las razones indicadas más arriba. En el segundo caso, la razón de ser parece no apropiarse de una parte de una suma que recibe alguien que ha sufrido un dolor como la incapacidad de trabajar por un accidente o enfermedad, que probablemente le requiera mayores gastos. La exención a la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos tiene el mismo sentido, porque es justamente cuando se obtiene por haber sufrido el siniestro que esta diferencia está exenta.

Las actualizaciones de créditos y diferencias de cambio están exentas probablemente porque en la Argentina, donde la inflación es un flagelo histórico, estas cifras pueden ser muy altas y afectan a casi todos los contribuyentes. Por lo tanto, el legislador ha querido probablemente evitar discusiones sobre su cálculo, que no es fácil y también es posible que en términos reales (no nominales) el monto de ingresos fiscales por gravarlas fuera menor.

La exención del impuesto sobre los bienes personales para los inmuebles rurales parece tener múltiples causas. Mientras existió el IGMP, los inmuebles rurales estaban gravados, pero la alícuota efectiva era mucho menor y, además, el impuesto a las ganancias podía computarse como crédito fiscal, lo que el impuesto sobre los bienes personales no admite. Por otra parte, existe la impresión de que el valor de estos inmuebles en muchos casos es demasiado grande para la renta que se obtiene de ellos. Además, si bien es cierto que la actividad rural tiene una pesada carga tributaria (por ejemplo, los derechos de exportación), al mismo tiempo existe la política pública de fomentar sus

exportaciones, porque en ellas la Argentina tiene ventajas competitivas a nivel mundial. Como se ve, existen varias razones de distinto orden que pueden confluir en la exención.

Finalmente, las exenciones a las ganancias de fuente boliviana y a los bienes situados en Bolivia, que en verdad son una renuncia de la Argentina a su potestad tributaria por un convenio internacional son un anacronismo que se convirtió en exención por hechos sobrevinientes a la norma. Cuando el convenio se firmó, la Argentina tenía un sistema de renta territorial en el impuesto a las ganancias y de patrimonio territorial en el impuesto sobre el patrimonio neto (antecesor del impuesto sobre los bienes personales). Esa distribución de las potestades tributarias entre la Argentina y Bolivia en 1976 no representaba ninguna renuncia a impuestos que la Argentina recaudara en esa época. Este convenio ha sobrevivido porque es poco usado. Los otros convenios similares que eran mucho más usados (los celebrados con Austria y con Chile) fueron denunciados por la Argentina por la pérdida de ingresos tributarios que causaban.

En conclusión, si bien he reseñado 33 exenciones de impuesto a las ganancias y 16 exenciones de impuesto sobre los bienes personales, varias de ellas pueden ser agrupadas. Según mi análisis, se pueden vislumbrar las siguientes ocho categorías de exenciones: a) relaciones internacionales, b) bienes y servicios al costo (ausencia de capacidad contributiva), c) fomento de ciertas actividades (inversiones en el mercado de capitales, actividades literarias y teatrales y Provincia de Tierra del Fuego), d) reducción de la carga sobre los salarios, e) aplicación de principios constitucionales (intangibilidad de remuneraciones de los magistrados, protección de la vivienda y partidos políticos), f) cuestiones técnicas del impuesto, g) indemnizaciones por daños, h) exenciones sobrevinientes por cambios de normas.

RESIDENCIA FISCAL. REPASO TEÓRICO Y PRÁCTICO A LA LUZ DE RECIENTES PRECEDENTES

Daniela C. Rey

I. Introducción

La residencia fiscal constituye, junto con el concepto de “fuente”, el pilar central sobre el que se basa la tributación de un sujeto en un determinado territorio. Tal es así que la residencia fiscal va a delimitar el alcance con el que una persona, ya sea humana o jurídica, debe hacer frente a sus obligaciones tributarias en un determinado país.

En materia de impuesto a las ganancias, la residencia fiscal argentina implica que una persona deba someterse a tributación en el país tanto por sus ganancias de fuente argentina como por las de fuente extranjera, lo cual se implementa generalmente por medio de la presentación de su respectiva declaración jurada anual y el posterior ingreso del tributo determinado. En cambio, un residente fiscal en el exterior únicamente se encuentra obligado a tributar frente al fisco argentino por sus ganancias de fuente argentina, lo cual se materializa generalmente a través de retenciones en la fuente por parte del sujeto pagador local de la renta o bien, en el caso de ciertas rentas financieras y siempre que el sujeto pagador también sea un no residente, el ingreso del impuesto se materializa por medio de pagos directos del beneficiario del exterior al fisco argentino o a través de determinadas personas residentes en el país que se encuentran debidamente identificadas en la norma.

En Argentina, sin embargo, la relevancia del concepto de “residencia fiscal” se extiende más allá del ámbito del impuesto a las ganancias, toda vez que otros hechos imponible bajo distintos impuestos recurren al concepto de “residencia” plasmado bajo la ley de impuesto a las ganancias (“LIG”). A modo de ejemplo, podemos hacer mención al

caso del impuesto al valor agregado¹, del impuesto sobre los bienes personales², del aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia³ y del impuesto sobre los ingresos brutos⁴.

Por lo expuesto, las múltiples circunstancias que pueden dar lugar a una mudanza internacional de una persona humana no pueden pasar por alto la importancia de la tributación al abandonar un país para radicarse en otro, ello a efectos de evitar escenarios de doble o múltiple tributación. Serán relevantes tanto las normas del actual país de residencia fiscal de la persona, como las del país que lo recibirá en su territorio; deberá evaluarse el mejor momento para que esa pérdida de residencia fiscal y esa adquisición de residencia fiscal en cada uno de los países involucrados tengan efectos dentro del ejercicio fiscal; y deberá también analizarse cómo pasarán a estar gravados los bienes que la persona posee -tanto en Argentina como en el exterior- en el nuevo país de residencia. Y todo ello deberá idealmente evaluarse en forma previa a implementar cualquier decisión.

La relevancia del concepto de “residencia fiscal” y el creciente interés que ha cobrado para las personas humanas en los últimos

¹ En materia de servicios digitales prestados por sujetos del exterior, se consideran como tales a quienes revistan esa calidad a los fines del impuesto a las ganancias (ver al respecto artículo 3° del decreto 354/2018).

² En este sentido, el decreto 99/2019 sustituyó el criterio de “domicilio” hasta entonces imperante en materia de impuesto sobre los bienes personales por el de “residencia” de conformidad a lo previsto en el artículo 116 y siguientes de la LIG.

³ Conforme artículo 2° de la Ley 27.605.

⁴ Principalmente en materia de servicios digitales prestados por sujetos no residentes, muchos Códigos Fiscales provinciales recurren a la definición de “residencia” prevista en la LIG a efectos de determinar dicha cualidad del prestador.

años a raíz de las mudanzas internacionales, considerando asimismo las situaciones excepcionales que se han generado a partir de la pandemia por Covid-19, nos obligan a repasar a continuación los aspectos fundamentales en la materia, atendiendo a los precedentes administrativos y judiciales dictados recientemente en nuestro país.

II. Residencia fiscal argentina: adquisición y pérdida

La LIG considera residentes fiscales en Argentina, entre otros supuestos, a (i) las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes; y a (ii) 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 (siempre que las ausencias temporarias en el país resulten menores a los 90 días, consecutivos o no, dentro de cada período de 12 meses)⁵.

Por su parte, la pérdida de la condición de residente fiscal argentino debe evaluarse en función de dos tests: (i) test de residencia permanente (*i.e.*, haber adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero según las disposiciones vigentes en el mismo en materia migratoria); ó (ii) test de presencia sustancial en el exterior (*i.e.*, presencia en el exterior durante un período de 12 meses)⁶. En este último caso, las presencias temporales en el país que, en forma continua o alternada, no excedan un total de 90 días durante cada período de 12 meses, no interrumpen la permanencia continuada en el exterior.

Desde el punto de vista técnico, las personas humanas que pierden su condición de residente fiscal reciben el tratamiento aplicable a los beneficiarios del exterior, los cuales tributan exclusivamente por sus ganancias de fuente argentina según lo

dispuesto en el Título V de la LIG. Este tratamiento comenzará a regir a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero (test de residencia permanente) o a aquel en el que se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país (test de presencia sustancial en el exterior).

No puede desconocerse que el término “subsiguiente” ha generado debate en su interpretación, por cuanto parte de la doctrina entiende que éste debe entenderse como el mes inmediato siguiente a aquél en el que se produce la pérdida de la condición de residente, mientras que otros autores interpretan que se trata del mes posterior al inmediato siguiente a aquél en el que se produce la pérdida de la condición de residente⁷. Es interesante destacar un precedente administrativo⁸ donde un contribuyente consultó acerca de la residencia fiscal que revestía en enero de 2018 a efectos de darle tratamiento a una indemnización laboral que debía recibir de un empleador del exterior. Si bien la respuesta del fisco consideró que en el mes de enero de 2018 el contribuyente revestía la condición de residente en el país por haber hasta entonces permanecido en el extranjero por un período de 11 meses, la conclusión agregó que “*aun*

⁷ En este sentido, reconocida doctrina sostiene que, en caso de haberse cumplido el test de presencia sustancial en el exterior, la residencia argentina se pierde en el mes número 14 luego de abandonado el país por el modo de contar los plazos que dispone la LIG (conforme REIG, Enrique, GEBHARDT, Jorge y MALVITANO, Rubén, “Impuesto a las Ganancias”, Ed. Errepar, 12a. edición, Buenos Aires, 2010, pág. 140). Cabe recordar que el artículo 119 de la LIG sería coherente con esta interpretación al disponer que el contribuyente que haya perdido su residencia fiscal deberá cumplir con “...las obligaciones correspondientes a las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas en la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio y la finalización del mes siguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia en el exterior...”.

⁸ Consulta Vinculante N° 68/2021 de fecha 10/09/2021.

⁵ Conforme artículo 116, incisos a) y b) de la LIG.

⁶ Según artículo 117 de la LIG.

en la hipótesis de que se hubiera producido la pérdida de la residencia, ésta tendría efectos a partir del 01/02/2018, ello conforme a las disposiciones del artículo citado y del Artículo 122 de la misma Ley según el anterior ordenamiento...”, lo cual coincidiría con la primer postura comentada al inicio de este párrafo.

Una vez perdida la condición de residente fiscal en el país según lo dispuesto por el artículo 117 de la LIG, la persona humana que solicite la cancelación de la inscripción en el impuesto a las ganancias y/o en el impuesto sobre los bienes personales debe cumplir con ciertos pasos a través de la página web de la AFIP⁹, informando, entre otras cuestiones, su domicilio en el exterior y la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del sujeto designado como responsable sustituto a efectos del impuesto sobre los bienes personales. A efectos de que el organismo fiscal proceda la baja solicitada, será condición necesaria que el sujeto informado como responsable sustituto acepte su designación a través del procedimiento indicado en la normativa vigente.

Un aspecto importante a destacar es que la residencia fiscal de las personas humanas inevitablemente comprende cuestiones subjetivas y particulares de cada individuo, que pueden fundarse en la etapa de la vida por la que esté atravesando la persona y/o su familia, y donde el fisco, cuando debe analizar cada situación puntual, puede abstraerse o desconocer esas cuestiones personales y tratar de medir todas las situaciones con un criterio estándar, sin adentrarse en cuestiones intrínsecas de la vida y circunstancias particulares de las personas. La preeminencia de aspectos subjetivos en ámbitos regidos por principios normativos resulta difícil de armonizar en un decisorio final que pueda considerarse ajustado al caso concreto. Seguramente los motivos subjetivos invocados por el contribuyente también sean evaluados bajo la subjetividad del fiscalizador o del juez interviniente, todo lo cual puede llevar a obtener un resultado que no refleje la

real intención del contribuyente con respecto a su particular nexo con el país.

Lo cierto es que, para quienes hayan perdido la condición de residente fiscal en el país, la mayor cantidad de indicios que ayuden a comprobar la intención de permanecer en forma permanente en el exterior será de suma utilidad.

Para ello, se pueden plantear las siguientes preguntas con respecto a bienes y actividades en el país:

- ¿Qué destino se ha dado al inmueble que la persona utilizaba como casa-habitación en Argentina? En caso de haber sido puesto en locación, ¿se puede acreditar la existencia de esa locación y que no han quedado servicios a nombre de la persona? ¿Se ha puesto en venta el inmueble?

- ¿Qué sucedió con las cuentas bancarias argentinas, las tarjetas de crédito emitidas por entidades argentinas y/o las cuentas de inversión de la persona en Argentina? ¿Se han dado de baja o se ha limitado su cantidad y uso?

- ¿Qué destino han tenido otros bienes registrables de la persona en Argentina (e.g., automóviles, embarcaciones, aeronaves)? ¿Se han vendido, se han alquilado o serán próximamente transferidos al exterior al nuevo país de residencia de la persona?

- ¿Quiénes integran el núcleo familiar más cercano de la persona? ¿La persona se ha mudado al exterior junto a su núcleo familiar más cercano?

- Si la persona era empleada de una sociedad argentina y/o director de una sociedad argentina, ¿se ha renunciado a su puesto y/o cargo? ¿Posee la persona matrícula profesional para desarrollar su actividad en el país?

- ¿Se han dado de baja o suspendido las membresías de la persona en clubes u otras fundaciones o asociaciones de carácter social, cultural, profesional, etc. del país?

- ¿Qué ha sucedido con los seguros de la persona que habían sido contratados en el país? ¿Se ha renovado la licencia argentina para conducir en caso de haberse vencido?

- ¿Qué ha sucedido con la cobertura médica con la que contaba la persona en Argentina?

⁹ Conforme artículo 6°, Resolución General AFIP 2322/2007.

Con respecto a bienes y actividades en el otro país, podrían plantearse las siguientes preguntas:

- ¿Se ha adquirido -ya sea como titular, locatario o comodatario- una vivienda permanente en el otro país? ¿Existen servicios de esa vivienda permanente registrados a nombre de la persona? ¿El pago de servicios domiciliarios de la vivienda permanente -e.g., agua, luz, gas, teléfono, televisión por cable- acredita un consumo acorde a la efectiva presencia y estabilidad de la persona en dicha vivienda?

- ¿Existe una actividad económica o empleo desarrollado en el otro país? ¿Existe un contrato de trabajo o de prestación de servicios? A dichos efectos, ¿se han dado las altas de la persona como contribuyente en el otro país por dichas actividades? En caso de requerirse matrícula profesional para desarrollar su actividad, ¿se han tramitado las validaciones necesarias en el otro país para poder desarrollar esas actividades?

- ¿Es titular de un automóvil en el otro país o se ha tramitado una licencia para conducir en el otro país?

- ¿Se han dado de alta membresías de la persona en clubes u otras fundaciones o asociaciones de carácter social, cultural, profesional, etc. en el otro país?

Es importante mencionar que, dado el carácter subjetivo de muchas de estas cuestiones, la ausencia de alguna de ellas no podría considerarse como determinante¹⁰, sino que será una evaluación de carácter global la que termine definiendo cada escenario bajo análisis.

En cualquier caso, un aspecto lógico pero relevante para destacar es que quien haya perdido su residencia fiscal argentina ya no debe presentar declaraciones juradas ante el fisco argentino. Tal accionar ha sido valorado por la jurisprudencia en forma adversa a quien pretendía invocar la pérdida de su residencia

¹⁰ En el caso de cobertura médica, por ejemplo, podrían plantearse diversos argumentos razonables para sostener que se ha decidido preservar la cobertura brindada por prestadores argentinos en lugar de proceder a su baja y posterior contratación de cobertura en el otro país.

fiscal argentina, aun en casos donde existía relevante evidencia que comprobaba la existencia de lazos estrechos con otro país¹¹. También será relevante indicar expresamente el carácter de no residente de la persona cuando sus datos deban reportarse bajo cualquier régimen de información que deba cumplirse ante AFIP por parte de contribuyentes argentinos¹².

III. Doble residencia

Dos cosas deben suceder para que la pérdida de la residencia fiscal argentina no pueda ser objetada por el fisco argentino. En el caso de haberse producido la pérdida de la residencia fiscal por cumplimiento del test de residencia permanente, el requisito a cumplir por parte de la persona humana es que no continúe residiendo de hecho en el país, sino que debe producirse efectivamente su salida del país. Si la pérdida de la residencia se hubiese producido por cumplimiento del test de presencia sustancial en el exterior, lo que no debe ocurrir en la práctica es que la persona humana reingrese al país a fin de permanecer en él.

Si alguna de dichas situaciones se diera en la práctica, la LIG contempla reglas de desempate que actúan a modo de norma anti-elusiva para resolver el escenario fiscal en favor de uno u otro país. Se trata de la disposición prevista en el artículo 122 de la LIG donde se regulan los supuestos de doble residencia¹³. A través de un test secuencial,

¹¹ Ver al respecto: Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Neumeister, Guillermo Luis s/recurso de apelación", sentencia del 06/03/2020.

¹² En este sentido, podría citarse a la Resolución General AFIP 4697 que exige a las personas jurídicas argentinas informar los datos de sus accionistas, directores, gerentes, administradores, síndicos, apoderados, etc.

¹³ El artículo 122 de la LIG establece: "En los casos en que las personas humanas, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o habiendo perdido la condición de residentes en la REPÚBLICA ARGENTINA fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se considerará que tales

esta norma dirime la cuestión en favor de uno u otro país, pasando a analizar distintos

personas son residentes en el país: a) Cuando mantengan su vivienda permanente en la REPÚBLICA ARGENTINA; b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional; c) De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan en forma habitual en la REPÚBLICA ARGENTINA, condición que se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación; d) Si durante el período al que se refiere el inciso c) permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios, cuando sean de nacionalidad argentina. Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, deba considerarse residente en el país a una persona humana, se le dispensará el tratamiento establecido en el tercer párrafo del artículo 1º desde el momento en que causó efecto la pérdida de esa condición o, en su caso, desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país. Si la persona a la que se le dispensase el tratamiento indicado precedentemente, hubiese sido objeto a partir de la fecha inicial comprendida en el mismo, de las retenciones previstas en el Título V, tales retenciones podrán computarse como pago a cuenta en la proporción que no excedan el impuesto atribuible a las ganancias de fuente argentina que las originaron, determinadas de acuerdo con el régimen aplicable a los residentes en el país. La parte de las retenciones que no resulten computables, no podrá imputarse al impuesto originado por otras ganancias ni podrá trasladarse a períodos posteriores o ser objeto de compensación con otros gravámenes, transferencia a terceros o devolución. Cuando las personas a las que se atribuya la condición de residentes en el país de acuerdo con las disposiciones de este artículo, mantengan su condición de residentes en un Estado extranjero y se operen cambios en su situación que denoten que han trasladado en forma definitiva su residencia a ese Estado, deberán acreditar dicha circunstancia y su consecuencia ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS...”

conceptos tales como “vivienda permanente”, “centro de intereses vitales”, “lugar de permanencia habitual”, para luego dar lugar al criterio de “nacionalidad”¹⁴.

Ahora bien, sobre este punto es necesario hacer una aclaración relevante. Para estar sujeto a las reglas de desempate que plantea la norma de doble residencia es necesario, en primer lugar, que se haya verificado la pérdida de la residencia fiscal argentina (i.e., a través del “test de residencia permanente” o del “test de presencia sustancial” en el exterior). En segundo lugar, se requiere que exista una “residencia de hecho” en Argentina o bien que se reingrese al país con la intención de permanecer en él. Si bien no hay definición de qué debe entenderse por “residencia de hecho”, podría asumirse que ello se verificaría si la persona que obtuvo la residencia migratoria de otro país no verifica su efectiva salida del país, lo cual no sería complejo de demostrar por tratarse de un criterio objetivo¹⁵. En el caso de producirse un

¹⁴ La Resolución General AFIP 4236 define a tales conceptos indicando que “vivienda permanente” se refiere al alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros. Esta caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos mencionados en el párrafo anterior, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente -con carácter principal o accesorio- al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza. Quedan excluidos del concepto de vivienda permanente aquellos alojamientos utilizados en estancias de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares.

En lo que respecta a “centro de intereses vitales”, la citada norma considera que es el lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona humana mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta. En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes Estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales.

¹⁵ Vale mencionar aquí que durante la pandemia por Covid-19, esta condición se pudo haber visto impedida o demorada por motivos ajenos a la

“reingreso al país”, la norma recurre a un elemento subjetivo al hacer referencia a la intención de la persona con respecto a tal reingreso.

A diferencia de las personas de nacionalidad extranjera, ni la LIG ni su decreto reglamentario contemplan un mecanismo mediante el cual las personas de nacionalidad argentina puedan acreditar ante la AFIP que su estadía en el país no implica una intención de permanencia habitual¹⁶. Surge el interrogante entonces de cómo debe interpretarse esa intención que motiva el reingreso, para lo cual inevitablemente debería recurrirse a un primer parámetro objetivo razonable, como podría ser la cantidad días de estadía en el país. Siendo el ánimo de permanencia el criterio rector, no podría entenderse que existe una intención de permanecer en el país cuando la presencia de la persona es menor a 180 días¹⁷. La presencia de la persona en el país que exceda de 90 días pero que no llegue a más de 180 días en modo alguno podría reflejar una intención de permanecer en forma permanente en el país -asumiendo, por ejemplo, que esa cantidad de días es inferior a los días de presencia en el país que le otorgó la residencia permanente o que lo considera residente fiscal- toda vez que, en la medida que no se supere el parámetro de 180 días de presencia en el país, la intención de la persona estaría indicando que durante la mayor parte del año calendario elige vivir en otro país.

Asumamos el siguiente ejemplo: una persona de nacionalidad argentina ha perdido la condición de residente fiscal en el país y regresa por motivos que requieren su

persona y derivados de la implementación de medidas sanitarias impuestas por los distintos gobiernos durante ese período excepcional, lo cual no debería llevar a concluir que la intención de la persona haya sido efectivamente continuar residiendo de hecho en el país.

¹⁶ Ver al respecto el artículo 119, inciso b), segundo párrafo de la LIG.

¹⁷ Debería observarse asimismo que la persona haya estado presente en el país que le otorgó la residencia permanente o que lo considera residente fiscal por más días que en Argentina durante el año calendario.

presencia en forma temporal, pero sin que su intención sea permanecer en él (e.g., presencia superior a 90 días determinada por reparaciones en un inmueble de su propiedad que luego desea alquilarlo a terceros). En este caso, ¿deberá considerarse la existencia de residencia fiscal argentina por haberse excedido el plazo de 90 días, sin atender a la intención de la persona? ¿O deberá remitirse a la norma que trata los supuestos de doble residencia? No debería recurrirse al supuesto de doble residencia toda vez que éste aplica a casos en que el reingreso al país sea “a fin de permanecer en él”, cosa que no sucedería en el supuesto planteado. Tampoco parecería lógico suponer la existencia de residencia fiscal argentina por el mero hecho de excederse de los 90 días, ya que la verdadera intención de la persona no justifica tal tratamiento y el parámetro de 90 días no se encuentra mencionado en la normativa vigente como supuesto para asumir una intención de permanecer en forma indefinida¹⁸. En caso contrario, se podrían llegar a dar situaciones absurdas en las que un sujeto vea entorpecido su propósito de estadía temporal en el país por el mero hecho de verificarse una situación objetiva respecto de la cual no puede acreditar -cómo sí lo pueden hacer las personas físicas de nacionalidad extranjera- que su presencia en el país no responde a una real intención de hacerlo en forma permanente.

Existe reciente jurisprudencia donde el voto de la mayoría ha determinado que el hecho de haberse excedido el parámetro de 90 días de presencia en el país implica la readquisición de la residencia fiscal argentina¹⁹. El fallo trató el caso de una persona que en el ejercicio 2002 se había dado de baja como residente fiscal argentino, y que durante el período fiscal

¹⁸ En efecto, el parámetro temporal de 90 días es considerado bajo la normativa vigente como un supuesto concreto para la pérdida de la residencia fiscal en el marco del artículo 117 de la LIG (conforme artículo 283 de su decreto reglamentario), pero en modo alguno se encuentra contemplado para casos de doble residencia bajo el artículo 122 de la LIG.

¹⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, “Monti, Roberto Luis s/recurso de apelación”, sentencia del 08/05/2023.

2006 estuvo presente en el país durante 145 días²⁰. Sostuvo la mayoría que “*los 90 días de permanencia, continua o alternada en el país, constituye una de las tantas presunciones que contiene el régimen tributario respecto de la cual no caben objeciones legales ni constitucionales, [...]; así, en el día 91, la ley presume que la intención de la persona es residir en el país y por ello queda sujeta al régimen de tributación de rentas que tienen los residentes nacionales...*”. Lo cierto es que no existe tal presunción bajo la normativa vigente. La LIG no prevé un plazo expreso para recuperar la residencia fiscal argentina ya que solamente se contempla el parámetro de 90 días para la pérdida de la residencia fiscal argentina en el marco del artículo 117 de la LIG. Cabe destacar que, a pesar de que la persona había estado presente en el país por menos de 180 días, el voto en minoría²¹ entra en el análisis de doble residencia del artículo 122, concluyendo que “*de las probanzas ya aludidas no se evidencia que el Sr. Monti mantenga su vivienda permanente en nuestro país, entendiéndose que se han incorporado constancias que demuestran la “ubicación del centro de intereses vitales” en los Estados Unidos de América [...] a lo que se agrega que, de acuerdo con lo informado por migraciones y de lo que surge del pasaporte, el Sr. Monti por la cantidad de días que permaneció en la República Argentina en 2006, no puede afirmarse que haya tenido vocación de*

permanecer aquí”²². Esta última observación acerca de la cantidad de días es relevante, ya que considera que 145 días de presencia en el país no es un parámetro suficiente para demostrar la intención de permanecer en forma indefinida²³.

A modo de resumen, las pautas secuenciales que deberían darse para que pueda operar la norma relativa a doble residencia son las siguientes:

(i) En primer lugar, debe haber tenido lugar la pérdida de la residencia fiscal argentina (ya sea por cumplirse el test de residencia permanente o el test de presencia sustancial en el exterior);

(ii) En el caso del test de residencia permanente, la persona nunca debe haber materializado su salida del país / en el caso

²² De acuerdo a lo que surge del fallo, el Sr. Monti había aportado prueba debidamente traducida y apostillada que demostraba que la persona tenía tarjetas de seguridad social y declaraciones de beneficios en los Estados Unidos, era titular de automóviles, licencia de conducir de Texas, tarjeta de seguros médicos, presentó declaraciones juradas de impuestos en Estados Unidos por los períodos 1987, 1988, 2005, 2006 y 2007, firmó escrituras de traspaso de inmueble, constitución de garantía sobre bien inmueble y bien mueble, y acreditó asimismo que su esposa poseía permiso de residencia en Estados Unidos (*Green Card*). También acreditó la presentación de las declaraciones juradas y recibos de pago del impuesto sobre los bienes personales por parte de la hermana del recurrente en su carácter de responsable sustituta por los bienes que mantenía en Argentina y por los honorarios percibidos como beneficiario del exterior respecto de la firma Petrobras Argentina por su desempeño como director de la misma, donde se consignaba como su domicilio el de los Estados Unidos de América.

²³ Cabe señalar que, en un fallo del año 2020 donde una persona que invocaba haber perdido su residencia fiscal argentina había permanecido en el país por 109 días durante el período 2006, la misma Sala del Tribunal Fiscal de la Nación -en su mayoría- no recurrió al parámetro de los 90 días como elemento para dirimir la cuestión, sino que se adentró en el análisis del caso bajo el supuesto de doble residencia bajo el artículo 122 de la LIG (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, “*Neumeister, Guillermo Luis s/recurso de apelación*”, sentencia del 06/03/2020).

²⁰ A dichos efectos, la persona planteó en su favor el parámetro de 180 días previsto bajo la normativa migratoria (Ley 25.871 y Disposición Nº 2742/09 de la Dirección Nacional de Migraciones).

²¹ Se trata del voto de la Dra. Edith Viviana Gómez.

del test de presencia sustancial en el exterior, la persona debe haber reingresado al país con la intención de permanecer en él (lo cual debería verificarse recién en caso de haberse excedido los 180 días de presencia en Argentina durante el año calendario).

Fuera de estos supuestos, la norma de doble residencia prevista en el artículo 122 de la LIG no resultaría aplicable, y tampoco debería asumirse que el parámetro de haber excedido los 90 días de presencia en el país constituye un supuesto de readquisición de la residencia fiscal argentina (ya que la ley no contempla dicho supuesto) ni que dicho parámetro temporal es razonable para considerar que existe intención de permanecer en el país (dentro de un año calendario de 365 días, no sería razonable entender que al día 91 -habiendo transcurrido apenas la cuarta parte de los días que componen el año calendario- existe voluntad de permanecer en forma permanente en el país).

IV. Convenios para evitar la doble imposición

En general, el Artículo 4 de los convenios para evitar la doble imposición establece una definición de “residente de un Estado Contratante” con el fin de delimitar a quienes pueden gozar de los beneficios allí previstos. De acuerdo a los comentarios al modelo OCDE²⁴, tal definición se prevé con un triple propósito:

- (i) Para la determinación del ámbito de aplicación subjetivo de un convenio;
- (ii) Para resolver casos de doble imposición como consecuencia de doble residencia;
- (iii) Para resolver casos en los que la doble imposición se produce como consecuencia de la imposición en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o de localización.

El Artículo 1, apartado 1 del modelo OCDE define a la expresión “residente de un Estado contratante” como “*toda persona que, en*

virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales...”²⁵. A su vez, el apartado 2 establece reglas para dirimir casos de doble residencia cuando, en virtud de la definición del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes. Las reglas de desempate pasan así a mencionar los conceptos de “vivienda permanente”, “centro de intereses vitales”, “lugar de permanencia habitual”, “nacionalidad” y un último criterio residual que recurre al procedimiento amistoso para alcanzar un acuerdo entre ambos países contratantes.

La particularidad que se da aquí es que, a diferencia de la norma de doble residencia contemplada bajo el artículo 122 de la LIG, las reglas de desempate bajo los convenios para evitar la doble imposición no requieren que previamente se haya perdido la residencia fiscal argentina, sino que exige que ambos países consideren como residente fiscal a una misma persona bajo lo dispuesto en el apartado 1 del Artículo 4. Frente a un caso en el que ambos países consideren residente fiscal a una misma persona en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del Artículo 4, las reglas de desempate cobran relevancia y debe dirimirse la cuestión analizando cada uno de los criterios (i.e., “vivienda permanente”, “centro de intereses vitales”, “lugar de permanencia habitual”, “nacionalidad”, etc.) en forma secuencial.

Es así que, bajo los convenios para evitar la doble imposición, podría suceder que las reglas de desempate terminen definiendo la residencia fiscal de un sujeto en base a pautas que no necesariamente sean de índole migratoria. Por lo tanto, si un país con el cual Argentina tuviera vigente un convenio para evitar la doble imposición hubiera otorgado la residencia fiscal a una persona residente fiscal en el país y, atento a no haberse producido aún ninguna de las dos circunstancias que

²⁴ Ver al respecto: OECD (2017), “*Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017*”, OECD Publishing, commentary on Article 4, página 105.

²⁵ Conforme al artículo 4, apartado 1 del modelo OCDE.

determinan la pérdida de la residencia fiscal argentina (*i.e.*, test de residencia permanente ó test de presencia sustancial en el exterior), la persona fuera considerada residente fiscal bajo ambas legislaciones domésticas, las reglas de desempate podrían terminar de definir la cuestión en favor del otro Estado y causar que se deba proceder a la baja como contribuyente en Argentina. Por supuesto que debería verificarse que los criterios secuenciales que se deban aplicar bajo las reglas de desempate (*i.e.*, “vivienda permanente”, “centro de intereses vitales”, “lugar de permanencia habitual”, “nacionalidad”, etc.) terminen inclinando la posición en favor del otro Estado contratante. Este es un análisis que debe realizarse caso por caso en función del convenio para evitar la doble imposición de que se trate, de la legislación doméstica del otro Estado contratante y de la situación particular de la persona que lo invoca.

Por lo expuesto, si bien a efectos de la pérdida de la residencia fiscal argentina es irrelevante la calidad de residente fiscal que la persona pueda haber adquirido en otro país, dicho factor podría sin embargo ayudar a definir situaciones de doble residencia fiscal aplicando las normas de desempate previstas bajo un convenio para evitar la doble imposición.

En cualquier caso, a efectos de dirimir cuestiones de doble residencia, las normas previstas bajo un convenio para evitar la doble imposición tienen preeminencia por sobre las disposiciones de la LIG²⁶.

²⁶ Conforme artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional. En consonancia con este principio, la Resolución General AFIP 4236 establece en su artículo 3° que “[e]n las situaciones de doble residencia a que alude el Artículo 125 de la [LIG], deberán considerarse las siguientes pautas: a) De existir un convenio para evitar la doble imposición internacional suscripto entre la República Argentina y el otro Estado interviniente en la cuestión a dirimir, resultarán aplicables las normas que en dicha materia establezca el respectivo acuerdo. b) Caso contrario, se contemplará lo dispuesto por el citado artículo...”.

V. Cambios globales a partir de la pandemia por Covid-19

Las circunstancias excepcionales creadas a raíz de la irrupción de la pandemia por Covid-19 generaron múltiples interrogantes en los contribuyentes que circunstancialmente, o como producto de las medidas excepcionales dictadas en dicho contexto, se vieron en situaciones que potencialmente podrían alterar el estatus de su residencia fiscal. A modo de ejemplo, podría suceder que una persona se haya encontrado temporalmente fuera de su domicilio (*e.g.*, de vacaciones, o de viaje de negocios por unas semanas) y haya quedado varada en esa jurisdicción debido a la pandemia por Covid-19, adquiriendo allí la residencia según la legislación doméstica. También podría darse que una persona haya estado trabajando en una jurisdicción habiendo adquirido el carácter de residente fiscal en la misma, pero que haya regresado temporalmente a su “jurisdicción de origen” debido exclusivamente a la situación generada a partir del Covid-19.

La OCDE emitió oportunamente una guía²⁷ sobre el impacto que había causado la pandemia en distintas situaciones contempladas bajo los convenios para evitar la doble imposición, ello con el objeto de brindar mayor certeza a los contribuyentes que vieron afectadas sus actividades normales y habituales a raíz de esta circunstancia excepcional. Muchas de esas cuestiones versaban sobre la eventual creación de establecimientos permanentes, los cambios de residencia de las personas jurídicas y el estatus de residencia de las personas físicas. En líneas generales, las conclusiones de este documento de la OCDE descartan que las restricciones impuestas en el contexto de la pandemia puedan afectar el estatus de residencia de las personas físicas bajo los convenios para evitar la doble imposición, por tratarse de circunstancias extraordinarias que tendrían carácter temporal y porque las

²⁷ La versión actualizada del documento al 21/01/2021 se puede visualizar en el siguiente link: [Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic.](#)

excepcionales situaciones de hecho que se presentaron habían sido causadas por el propio contexto por el que atravesaba el mundo por dicho entonces.

En nuestro país no se ha dictado normativa específica que contemple cómo resolver situaciones de residencia fiscal bajo esta situación extraordinaria, si bien debería atenderse a la evidencia concreta que puedan presentar los contribuyentes con respecto a los planes que pretendían implementar y que se han visto frustrados en virtud de la situación de fuerza mayor por la que atravesaba el mundo en ese momento.

Claramente el desafío se produjo luego del levantamiento de las medidas restrictivas impuestas por cada país a raíz de la pandemia, ya que muchas personas se vieron motivadas a cambiar hábitos de su vida personal y laboral luego de haber experimentado las posibilidades que la tecnología puede brindar en este sentido, acompañadas a su vez por las necesidades de las empresas de retener a sus talentos o de reclutar a nuevos²⁸. No sólo dichos beneficios implican poder trabajar desde la casa (bajo la modalidad “home office”), sino también trabajar desde otro país para una empresa empleadora o prestar servicios en forma independiente para distintos sujetos.

Desde el punto de vista impositivo, varias son las cuestiones en juego en estos

²⁸ Es interesante la resolución a la consulta V0066-22 planteada por una entidad residente en el Reino Unido ante la Subdirección General de Fiscalidad Internacional de España por un empleado de la entidad inglesa que, como consecuencia de la pandemia del virus Covid-19, quedó temporalmente retenido en España habiendo permanecido en dicho país por más de 183 días durante el año natural 2020 aun después de haber concluido el confinamiento. Allí se trató la eventual configuración de un establecimiento permanente bajo el Artículo 5 del convenio para evitar la doble imposición vigente entre España y Reino Unido fijándose pautas que claramente diferenciaban la situación de confinamiento estricto (durante la cual las reglas debían interpretarse con carácter flexible) de la situación posterior al levantamiento del confinamiento (donde el análisis debía darse caso a caso teniendo en cuenta varios factores).

escenarios, desde la eventual configuración de potenciales riesgos de establecimiento permanente, como las posibilidades de cumplir con los regímenes de pago de retenciones de impuesto a las ganancias y seguridad social por parte de los empleadores, como así también las circunstancias personales de residencia fiscal que pueden verse alteradas como consecuencia de estas modalidades de trabajo. Si bien se requieren cambios y actualizaciones en las normas tributarias que acompañen a estas nuevas tendencias, es lógico concluir que estos cambios en la residencia fiscal de las personas incidirán en la forma de tributación que les resulte aplicable: en la forma de calcular la base imponible sobre la que se aplicará la retención a la persona receptora del pago, en la determinación de la alícuota aplicable, y en la posibilidad o no de computar deducciones.

Desde ya que ello implica asimismo corroborar la existencia de regímenes especiales, sobre todo cuando se trate de traslados de personas con motivos de índole laboral. La LIG contiene una norma especial para las personas de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas, que requieran su permanencia en el país por un período que no supere los cinco años, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen²⁹. En estos casos, dichas personas no serán consideradas residentes fiscales en Argentina y deberán tributar por sus ganancias de fuente argentina de acuerdo a las disposiciones que resulten aplicables a los residentes en el país. Una excepción similar existe con respecto al impuesto sobre los bienes personales, permitiendo a las personas de nacionalidad extranjera que se encuentren en el país por razones de índole laboral debidamente acreditada que requieran una residencia en el mismo que no supere los cinco años, tributar exclusivamente sobre sus bienes situados en el país³⁰.

²⁹ Conforme artículo 123, inciso c) de la LIG.

³⁰ Según artículo 1º, decreto reglamentario de la Ley 23.966.

Si, en cambio, el traslado fuera de una persona residente fiscal en Argentina hacia el exterior, deberá corroborarse la eventual existencia de regímenes similares en el país de traslado³¹, teniendo en cuenta que más allá de toda medida fiscal que pueda resultar aplicable en el exterior, la misma deberá necesariamente armonizarse con la legislación fiscal argentina a efectos de evitar que se pueda configurar una situación de doble residencia fiscal. Y dicho análisis deberá realizarse en forma previa a implementar cualquier decisión.

VI. Conclusiones

La dinámica actual de las mudanzas internacionales requiere de un minucioso trabajo previo de planificación a fin de poder determinar de antemano la mejor alternativa a implementar con el objeto de evitar situaciones de doble o múltiple imposición. La relevancia que poseen los parámetros subjetivos dentro de la normativa argentina relativa a residencia fiscal obliga a prestar atención a los detalles de cada caso concreto a fin de poder alinear los elementos de prueba con la real intención de la persona que decide abandonar el país.

Es así que los individuos que deseen cambiar su estilo de vida y opten por mudar su residencia a otro país, deberán atender a los múltiples factores que evidencien su verdadero propósito de la manera más objetiva posible con el fin de poder explicar su caso en oportunidad de producirse un eventual cuestionamiento del fisco. Por su parte, las empresas que quieran retener talentos o contratar nuevos talentos deberán estar preparadas para atender estos planteos de empleados que en la práctica se están presentando con mayor frecuencia.

Cierto es que los cambios en las modalidades de trabajo que se han venido manifestando durante los últimos años no

fueron acompañados por una actualización en las normas tributarias que reflejen esa nueva realidad, pero sería lógico esperar que esa reacción tenga lugar en los próximos años.

³¹ Por ejemplo, en España, existe un régimen fiscal especial (concebido bajo la denominada "Ley Beckham") para los extranjeros que se trasladen a España por motivos laborales, pudiendo ser considerados no residentes fiscales en dicho país en la medida que se cumplan ciertos requisitos.

GASTOS REALIZADOS POR EL TRABAJADOR PARA LA ADQUISICIÓN DE INDUMENTARIA Y/O EQUIPAMIENTO PARA USO EXCLUSIVO EN EL LUGAR DE TRABAJO. LA RESPONSABILIDAD DEL EMPLEADOR COMO AGENTE DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Alejandro Julián Mora

I. Introducción

A continuación analizaremos la posibilidad de que los empleadores, en su carácter de agentes de retención, controlen la procedencia de las deducciones del Impuesto a las Ganancias (“IG”) informadas por sus empleados, en lo atinente a la adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

En este sentido, intentaremos responder los siguientes interrogantes: (i) si el empleador puede, a su exclusivo criterio, no tomar en consideración las deducciones informadas por sus empleados; (ii) qué responsabilidad tributaria podría tener el empleador en caso de tomar en cuenta deducciones improcedentes informadas por sus empleados; y (iii) si, en caso de que el empleador no tomase en consideración las deducciones informadas, existiría alguna contingencia tributaria.

Abordaremos estas cuestiones a la luz de la normativa aplicable y de los antecedentes existentes al presente.

II. La normativa aplicable

Según surge del art. 111 de la Ley del IG, “*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*” no se encuentra alcanzada por el IG dentro de la renta de cuarta categoría proveniente del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

A su vez, la Resolución General N° 4003-E de la Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”) –que regula el régimen de

retención del IG aplicable a las ganancias de cuarta categoría antes referidas– contempla en su Anexo II (Determinación del importe a retener), punto D (Deducciones), a los “*q) Gastos realizados por la adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo con carácter obligatorio y que, debiendo ser provistos por el empleador, hubieran sido adquiridos por el empleado en virtud de los usos y costumbres de la actividad en cuestión, y cuyos costos no fueron reintegrados*”.

Dicha deducción debe ser informada por el empleado a la AFIP en forma mensual mediante transferencia electrónica de datos del formulario de declaración jurada F. 572 Web a través del “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR”. Los beneficiarios deberán conservar a disposición de dicho organismo la documentación que respalde los datos informados en el formulario de declaración jurada F. 572 Web. (conf. art. 11 inc. b) pto. 2 de la Resolución General N° 4003-E).

En su sitio Web institucional, la AFIP pone a disposición del empleador, en su calidad de agente de retención, la información suministrada por el empleado (incluidas las deducciones informadas) a efectos de que sea tenida en cuenta para la determinación del importe a retener en concepto de IG.

Finalmente, los empleadores deberán conservar la documentación respaldatoria de la determinación de las retenciones practicadas o la que avale las causales por las cuales estas últimas no se practicaron (conf. art. 20 de la Resolución General N° 4003-E).

III. Condiciones para la procedencia de la deducción

Tal como surge de la normativa ya citada, para que un empleado pueda válidamente informar como gasto deducible la adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso en el lugar de trabajo, deben verificarse las siguientes condiciones:

(i) debe ser obligatorio para los empleados el uso en el lugar de trabajo de la indumentaria y/o del equipamiento cuyos gastos de adquisición se pretenden deducir en el IG.

(ii) deben haber sido adquiridos por los empleados en caso de falta de provisión por parte del empleador.

(iii) el empleador no debe haber reintegrado los gastos incurridos.

Respecto del alcance de esta deducción, la AFIP ha sostenido en el “Espacio de Diálogo AFIP – Cámaras Empresariales” llevado a cabo el 4 de abril de 2019 que *“A los fines de la 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.). Es decir que no resulta extensivo a aquella vestimenta destinada a ser usada indistintamente dentro y fuera del ámbito laboral.*

Corresponde traer a colación una actuación de la Dirección de Asesoría Técnica en la que se dijo que el artículo 100 de la ley del impuesto -que dispone que 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 no se encuentra alcanzada por el gravamen- ‘... 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 aquéllos un beneficio personal para el

trabajador, ya que tales prendas son para uso exclusivo en el lugar de trabajo’.

En el caso se 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’ (...)

Cabe aclarar que en el antecedente mencionado, el uso exclusivo en el lugar de trabajo con carácter obligatorio de determinada indumentaria provenía de reglamentos y/o directivas del empleador y no de un Convenio Colectivo de Trabajo”¹.

IV. Control por el empleador de la procedencia de la deducción

No surge de la Resolución General N° 4003-E que el empleador pueda ni deba verificar la veracidad de la información aportada por el empleado en el formulario F. 572 Web.

Según la norma indicada, dicho formulario posee el carácter de declaración jurada, lo que implica que el empleado afirma que todo lo consignado allí es verdadero, haciéndose responsable por cualquier inexactitud o información falsa.

En este sentido, en el marco del “Espacio de Diálogo AFIP – Profesionales de Ciencias Económicas” llevado a cabo el 5 de julio de 2018, se le formularon las siguientes inquietudes a la AFIP con relación a aquellos gastos que abonan los empleados y que son declarados en sus F. 572 Web en “Otras deducciones” bajo el ítem “Cajas Provinciales o Municipales o de Previsión para Profesionales”:

“a) ¿El empleador puede impugnar el mencionado gasto o debe indefectiblemente computar lo declarado en el formulario 572

¹<https://www.afip.gob.ar/EspaciosdeDialogoInstitucional/documentos/Acta-16-Espacio-de-Dialogo-AFI-P-Camaras-Empresariales-04-04.pdf>.

web por su carácter de declaración jurada del empleado?

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

Ante dichas preguntas, la AFIP expresó:

“No surge de los artículos 19 y siguientes –Obligaciones del agente de retención– de la resolución general (AFIP) 4003-E 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”².

Si bien la consulta no era respecto de la deducción de gastos por adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo, entendemos que el criterio allí sentado es aplicable al caso bajo análisis, toda vez que no existe un tratamiento diferencial respecto de las deducciones informadas por el empleado en la normativa involucrada.

Sin perjuicio de lo anterior, destacamos que no se trató de una consulta vinculante, sino de una simple opinión de la AFIP en el marco de un espacio de diálogo, por lo que no podemos descartar que en el futuro el organismo recaudador modifique dicho criterio.

No hemos identificado ningún antecedente en el cual la AFIP se haya pronunciado puntualmente respecto de la deducción de gastos por adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo, ni tampoco antecedentes judiciales en los cuales se haya discutido este punto.

En definitiva, entendemos que el empleador debería considerar todas las deducciones que surgen del F. 572 Web, el cual ha sido completado por el empleado en carácter de

declaración jurada y controlado previamente por la AFIP antes de que esté a disposición del empleador. La Resolución General N° 4003-E establece la obligación del empleador de consultar la “...información suministrada por el beneficiario de la renta a efectos de que sea tenida en cuenta para la determinación del importe a retener” (conf. art. 20 inc. a), lo que implica que necesariamente debe tener en cuenta las deducciones informadas por el empleado y suministradas por la AFIP.

V. Posibles contingencias para el empleador

Sin perjuicio de lo anterior, debemos tener en cuenta que una de las condiciones para la procedencia de la deducción bajo análisis en el marco de la Resolución General N° 4003-E es el carácter obligatorio del uso de la indumentaria y/o equipamiento en el lugar de trabajo (carácter que no surge del art. 111 de la Ley del IG).

En función de ello, quien determina dicho carácter obligatorio es el propio empleador, que, a su vez, debe cumplir con el rol de agente de retención del IG conforme la norma citada. Así, excepto en situaciones de pluriempleo, el empleador estaría en condiciones de saber si la deducción informada por el empleado es procedente o no. Además, el empleador también tiene conocimiento sobre el reembolso o no de los gastos cuya deducción fue informada por el empleado.

Es por tal motivo que no podemos descartar que, respecto de esta deducción en particular, la AFIP pretenda atribuir responsabilidad solidaria al empleador en tanto agente de recaudación por la retención practicada en defecto en caso de que el empleado hubiese informado una deducción improcedente por el concepto analizado.

Recordemos que, tal como se indicó antes, la AFIP descartó la responsabilidad del empleador en ausencia de “*connivencia entre las partes*”.

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, la

²https://www.afip.gob.ar/EspaciosdeDialogoInstitucional/documentos/Acta25_EspaciodeDialogoAFIP_Profesionales_05_07.pdf.

palabra “*connivencia*”³ tiene dos acepciones: (i) “*Disimulo o tolerancia en el superior acerca de las transgresiones que cometen sus subordinados contra las reglas o las leyes bajo las cuales viven*”; y (ii) “*Confabulación*”. Asimismo, cabe tener presente que la tercera acepción del término “confabular” es “*Dicho de dos o más personas: Ponerse de acuerdo para emprender algún plan, generalmente ilícito*”⁴.

En cuanto a la primera acepción del término “*connivencia*”, se hace más difícil determinar si un empleador está tolerando un incumplimiento a la normativa aplicable por parte de sus empleados, especialmente si no tiene a su cargo la obligación de controlar el cumplimiento de las condiciones sustantivas que deben configurarse para la procedencia de las deducciones informadas por estos últimos. A nuestro criterio, solamente podríamos entender que existe tolerancia por parte del empleador si este tuviese a su cargo el deber de controlar determinada situación (la procedencia de las deducciones informadas por sus empleados) y no lo hiciese, que no es lo que sucede actualmente con el régimen de retención previsto en la Resolución General N° 4003-E.

Respecto de la segunda acepción, salvo el supuesto en el cual el empleador aconseje o recomiende a sus empleados que informen en el formulario F. 572 Web gastos impropcedentes de adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo impropcedentes, difícilmente podría sostenerse la existencia de una “*confabulación*” entre empleado y empleador, circunstancia que –a criterio de la AFIP– podría dar lugar a responsabilidad en cabeza del empleador respecto de la deducción en cuestión.

Sentado lo anterior, recordamos que los agentes de retención son responsables por

deuda ajena (conf. art. 6 inc. 1 pto. f de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario), respondiendo en forma personal y solidaria con los deudores del tributo por el importe que omitieron retener, una vez vencido el plazo de 15 días de la fecha en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado (conf. art. 8 inc. c) de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario).

Adicionalmente, también se contempla la responsabilidad solidaria de “*Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines*” (conf. art. 8 inc. f) de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario).

Dado este contexto normativo, cabe plantearse la posibilidad de que la AFIP pretenda efectuar un ajuste al empleador ante el cómputo impropcedente por parte del empleado en el F. 572 Web de una deducción por gastos de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo, argumentando que ello tuvo lugar por culpa o dolo del primero, quien estaba al corriente de la impropcedencia de la deducción ya que es quien fija uno de los requisitos (obligatoriedad) e interviene en otro (falta de reembolso del gasto) para que la deducción sea admisible.

Un eventual reclamo por parte de la AFIP comprendería la diferencia de IG no retenida, con los intereses resarcitorios correspondientes y multa del 100% del

³ Diccionario de la lengua española, RAE, 23.^a edición (2014), disponible en: [connivencia | Definición | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE](#).

⁴ *Ibíd*em, disponible en: [confabular | Definición | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE](#)

impuesto no retenido (conf. art. 45 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario).

En el supuesto de que la AFIP pretenda aplicar responsabilidad solidaria al empleador en virtud del mencionado art. 8 inc. f) de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, debería previamente determinar de oficio el IG y aplicar la multa correspondiente al empleado.

En tal escenario, consideramos que existen argumentos de defensa para rechazar un eventual ajuste por parte de la AFIP, a saber: (i) inexistencia de obligación legal en cabeza del empleador de verificar la procedencia de las deducciones informadas por el empleado conforme la Resolución General N° 4003-E; y (ii) el F. 572 Web no es suministrado directamente por el empleado al empleador, sino que interviene previamente la AFIP, quien debería realizar la correspondiente impugnación a las deducciones informadas de considerarlo necesario.

Por otro lado, en caso de que el empleador decidiera no tener en cuenta la deducción por gastos de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo informada por el empleado en el F. 572 Web, en principio no existirían contingencias tributarias materiales, ya que no habrían sumas dejadas de retener (al contrario, podrían existir retenciones en exceso), sin perjuicio de las posibles contingencias de índole laboral⁵.

VI. Conclusiones

En definitiva, consideramos que, dado el marco normativo actualmente aplicable, no existiría en principio ningún tipo de responsabilidad solidaria por parte del empleador respecto de la deducción de gastos realizados por la adquisición de indumentaria

y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo informada por el empleado, dado que la Resolución General N° 4003-E no establece ninguna obligación específica en cabeza del empleador de verificar el cumplimiento de las condiciones de procedencia de las deducciones (como excepción, solamente podría caberle responsabilidad en caso de que instigue a sus empleados a informar dicha deducción de forma improcedente).

Ello no enerva las facultades de fiscalización y determinación de la AFIP respecto del empleado que haya informado una deducción improcedente y que, además, no haya cumplido íntegramente con su obligación tributaria del IG del período fiscal en cuestión, quien –vale recordar– es el contribuyente del impuesto y el titular de la capacidad contributiva que este busca aprehender.

⁵ En lo que hace a estas contingencias, la normativa laboral no prevé ninguna consecuencia respecto a la actuación del empleador como agente de retención de impuestos. Sin embargo, es posible que el empleado afectado realice un reclamo por diferencias salariales derivadas de una mayor retención del IG por la falta de consideración de la deducción informada en el F. 572 Web.

DEDUCIBILIDAD DE LOS HONORARIOS PAGADOS A DIRECTORES DE SOCIEDADES HOLDING

Facundo A. Fernández Santos

En la presente colaboración abordaremos cuestiones relacionadas con la deducibilidad de los honorarios pagados a miembros del directorio de sociedades de inversión, comúnmente denominadas “sociedades holdings”.

Principalmente, analizaremos las siguientes dos cuestiones:

(i) Si al calcular el monto deducible en concepto de honorarios pagados a directores de una sociedad holding debe realizarse un prorrateo entre gastos computables y no computables por vincularse con: (a) rentas “no computables”, como los dividendos percibidos de las subsidiarias; y/o (b) el Resultado por Inversiones en Entes Relacionados (“RIP”); y

(ii) Si el RIP debe computarse a los efectos de la aplicación del tope del 25% para la deducción de honorarios de directores en la liquidación del Impuesto a las Ganancias.

Cabe aclarar que las temáticas abordadas en la presente colaboración resultan relevantes en la medida en que la sociedad holding obtenga rentas adicionales a la mera percepción de dividendos de las sociedades en las que participa.

I. Cálculo del monto deducible: ¿debe realizarse un prorrateo entre gastos computables y no computables?

I.A. Normativa aplicable

El primer párrafo del artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019, (“LIG”), prevé que: “[p]ara establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.

Por su parte, el tercer párrafo del citado artículo dispone que “[e]n ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con

ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto”.

Luego, el artículo 83 de la LIG, establece que: “[l]os 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 (...)”.

Asimismo, el artículo 187 del Decreto Reglamentario de la LIG, t.o. 2019 (“DRLIG”) dispone que: “[l]a proporción de gastos a que se refiere el artículo 83 de la ley no será de aplicación respecto de las sumas alcanzadas por la exención prevista en el inciso k) del artículo 26 de la ley”.

Cabe resaltar que en su redacción anterior a las modificaciones introducidas por el Decreto 1170/2018, el artículo 187 del DRLIG (en su anterior numeración) contenía un primer párrafo que expresamente disponía: “[a] los efectos de la proporción de los gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 80 de la ley [actual artículo 83], cuando los mismos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, se entenderá que estas últimas comprenden también a los resultados exentos del gravamen.”

Adicionalmente, en lo que aquí interesa, el artículo 68 de la LIG dispone que: “[l]os dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta. A los efectos de la

determinación de la misma se deducirán —con las limitaciones establecidas en esta ley— todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen”.

Finalmente, el artículo 91 de la LIG (complementado por el artículo 222 del DRLIG) establece que son deducibles —con ciertas limitaciones— las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 de la LIG.

De lo anterior, se desprende que:

1) Para determinar la ganancia neta, deberán deducirse aquellos gastos necesarios para obtener, mantener o conservar ganancias gravadas;

2) Entre las deducciones admitidas para los sujetos empresa (entre los cuales se incluyen las “sociedades holding”), se prevé la deducción de honorarios pagados a los directores, dentro de los límites (tope) dispuestos por la reglamentación;

3) En lo que respecta a la determinación de la ganancia de los sujetos empresa, éstos no computarán los dividendos obtenidos de aquellas sociedades en las que participen (conforme artículo 68, 1er párrafo de la LIG), es decir, para los sujetos empresa, los dividendos constituyen rentas no computables a los efectos de la determinación del impuesto;

En virtud de lo anterior, se plantea la duda de si los gastos necesarios para la obtención de dividendos (en este caso, los honorarios del directorio) son deducibles del Impuesto a las Ganancias de una sociedad holding que, además de percibir las utilidades de las sociedades participadas (que revisten el carácter de no computables para la sociedad holding), obtienen otros ingresos, como por ejemplo, rentas por alquileres. Es decir, la cuestión es determinar si los gastos deben prorratearse entre las distintas fuentes de ingresos para determinar su deducibilidad.

A continuación analizaremos la interpretación de la Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”) y de la jurisprudencia sobre la materia.

I.B. La opinión de la jurisprudencia y de la AFIP sobre el prorrateo de gastos vinculados con dividendos.

Teniendo en cuenta el marco normativo resumido en el apartado I.A. (sin perjuicio de ciertas modificaciones ocurridas a través del tiempo y a pesar de diferencias en los hechos de los casos que se mencionan a continuación), existen dos líneas jurisprudenciales, que expondré a continuación.

B.1. Postura a favor de la deducibilidad (no prorrateo)

Los principales fundamentos para admitir la deducibilidad de los gastos relacionados con la obtención de dividendos por parte de una sociedad holding —a los cuales adherimos— han sido los siguientes:

1. Existe una diferencia conceptual entre rentas “no gravadas”, “exentas” y “no computables”, siendo que la restricción a la deducibilidad y el prorrateo de gastos sólo refiere a las primeras dos, y no alcanza a las denominadas “no computables” (justifican la premisa también en el texto del artículo 187 del DRLIG antes de las modificaciones introducidas por el Decreto 1170/2018).

2. Los dividendos, en tanto ingresos no computables para su beneficiario, constituyen rentas en cabeza de quien las obtiene, aun cuando dichas ganancias, por decisión del legislador, no deban ser tenidas en cuenta para determinar la ganancia neta sujeta a impuesto de su beneficiario.

3. La expresión utilizada por el legislador en el artículo 68 de la LIG únicamente alcanza a los beneficiarios de los dividendos, más no significa que esa renta (de tercera categoría) no se encuentre alcanzada por el tributo. Por el contrario, debe entenderse que es la sociedad que distribuye los dividendos la que debe liquidar e ingresar el gravamen correspondiente aplicable sobre ellos, de

modo tal que el beneficiario no los computará en la determinación de su ganancia neta, pues de otro modo, se generaría una doble imposición sobre la misma porción de renta, primero en cabeza de la sociedad y luego en cabeza del beneficiario.

4. Se tiene en cuenta que las exenciones deben consagrarse de manera expresa y que no debe presumirse la imprevisión del legislador, por lo que debe concluirse que éste no quiso acordar a los dividendos el tratamiento de materia exenta o no sujeta a impuesto.

5. Finalmente, y un argumento que se desprende de los antecedentes “Telecom Argentina Sociedad Anónima”, y “HSBC Argentina Holdings Sociedad Anónima”, ambos del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 28/12/2020, y que no había sido explorado en otras sentencias, es el referido a la interpretación del segundo párrafo del actual artículo 68 de la LIG. Esta norma es la que establece la no computabilidad de los dividendos. Dicho artículo en su segundo párrafo, aclara lo siguiente: “...A los efectos de la determinación de la misma se deducirán –con las limitaciones establecidas en esta ley– todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen...”. A partir de esta norma, el Tribunal Fiscal de la Nación interpretó que el legislador admite específicamente la deducibilidad de gastos relacionados con ganancias no computables (tal el caso de los dividendos), en la medida en que no hayan sido deducidos previamente en la liquidación del gravamen.

B.2. Postura en contra de la deducibilidad (obligación de prorratear)

Los principales argumentos para sostener esta postura son los siguientes:

1. A efectos de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto cabe descontar de las ganancias brutas aquellos gastos necesarios para obtenerlas, mantenerlas y conservarlas, por lo que se advierte como irrazonable deducir los gastos en los que se hubiese incurrido para la obtención de una ganancia

que no es computable por el contribuyente y sobre la cual; por ende, no se liquidará el impuesto que ya fue ingresado por otro sujeto.

2. El término “no computable” utilizado por el legislador para calificar a los dividendos percibidos no es una expresión técnica ni jurídica ni implica por ende otorgarle la categoría de “no gravado” o de “exento”. Por el contrario, se trata de un ingreso gravado respecto del cual el accionista que los percibe fue instruido por el legislador a “no computarlo” entre las ganancias por las cuales deberá ingresar el tributo en la medida que aquél ya fue ingresado, previamente, por la sociedad que los distribuyó.

3. En consecuencia, se sostiene que no podrá deducirse un gasto relativo a una ganancia no considerada en la base para el cálculo del impuesto, precisamente porque no se verificaría el vínculo de “necesidad” del gasto para obtener, conservar o mantener una renta por la cual el sujeto tributa.

4. Desde esta perspectiva, el resultado que distribuye la sociedad pagadora por medio de dividendos ya fue objeto del pertinente prorrateo de gastos necesarios para la producción de dicho rendimiento, por lo tanto los mismos ya son los resultados netos que fueron sometidos a gravamen, de manera tal que no corresponde gravarlos nuevamente en cabeza del accionista ni puede pretender aquél deducir los supuestos gastos en los que habría incurrido en tanto percibe una renta que si bien se halla gravada, no es computable entre sus ganancias sometidas al pago del impuesto.

Por otra parte, en una temática como la abordada en la presente colaboración es cita obligatoria el fallo en la causa “INC S.A.”¹ de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“CSJN”).

La CSJN confirmó la resolución de la AFIP que impugnó los intereses y demás gastos financieros derivados del financiamiento obtenido por una sociedad holding y destinado al pago del precio en la adquisición de acciones de una sociedad operativa, que fue posteriormente absorbida casi en forma

¹ CSJN, Fallos 344:1810, del 15/07/2021.

inmediata por la adquirente. En lo que aquí interesa, la CSJN definió que no resultaban deducibles los gastos financieros incurridos por la sociedad absorbente, atento a que el negocio desarrollado exclusivamente con posterioridad a la fusión era la actividad operativa de la sociedad absorbida. Por lo tanto, no podía sostenerse que los gastos financieros estuvieran relacionados con la obtención de las ganancias gravadas del contribuyente. Por lo demás, la CSJN rechazó la aplicación de la tesis de la “universalidad

del pasivo” para los denominados “sujetos empresa”.

Si bien entre los argumentos de las partes se había planteado el referido a la distinción entre ganancias no gravadas, exentas y no computables, en nuestra opinión, la decisión estuvo sellada fundamentalmente por las especiales circunstancias de hecho reseñadas, y no tanto por aquél debate semántico.

Esta postura ha sido abonada por la AFIP en el Dictamen (DAT) N°33/2012.

B.3. Cuadro resumen con el estado de la jurisprudencia (judicial y administrativa) conocida hasta el momento

		Postura a favor de la deducibilidad (no prorrateo)	En contra de la deducibilidad (obligación de prorratear)
AFIP		-	Dictamen (DAT) N°33/2012
TFN	Sala A	-	“Aldrey” (1/08/2016) “Swiss Medical” (8/09/2020)
	Sala B	“Grupo Financiero Galicia” (02/05/2017) ² “Telecom” (28/12/2020) “HSBC Holding” (28/12/2020)	-
	Sala C	-	-
	Sala D	-	“Banco Hipotecario” (1)(19/02/2020) “Banco Hipotecario” (2)(21/12/2021)
CAF	Sala I	“Pampa Energía” (04/04/2018, ADC) “Banco Hipotecario” (1)(23/02/2023)	“Aldrey” (12/06/2018)
	Sala II	-	-
	Sala III	-	“Banco Hipotecario” (2) (30/03/2023) “Banco Mariva” (29/11/2018)
	Sala IV	“Telecom” (23/08/2022) “BBVA Francés” (15/08/2023)	“Blaquier” (9/04/2013)
	Sala V	“Swiss Medical” (12/08/2021) “Grupo Financiero Galicia” (27/11/2018)	-
PGN		“Grupo Financiero Galicia” (14/10/2022)	-

² Si bien en el presente caso no se discutía la deducibilidad de los honorarios de directores, es importante su consideración dado que se analiza la asimilación del concepto “no computable” con el de “no gravado” o “exento”.

I.C. Nuestras reflexiones en lo que respecta al prorrateo de gastos vinculados con los dividendos

Conforme surge de los antecedentes reseñados en el acápite anterior, se trata de una cuestión controvertida en la que incluso se presentan sentencias con criterios contrapuestos en la misma Sala de la Cámara Contencioso Administrativo Federal.

Por lo tanto, siendo clara la posición de la AFIP en el sentido de no habilitar la deducción de honorarios vinculados con ganancias no computables, como primera conclusión, cabe señalar que se trata de una materia que muy probablemente continúe generando controversias entre el Fisco y los contribuyentes.

Asimismo, por el momento la jurisprudencia conocida no otorga mayor certeza y seguridad jurídica sobre la cuestión en debate, pues se presentan resoluciones que van en sentido contrario.

En definitiva, existe una situación de incertidumbre sobre cuáles serían las chances de éxito que podría tener una sociedad holding en caso de que la AFIP le practique un ajuste fiscal con motivo de la deducibilidad de gastos vinculados con ganancias no computables (dividendos de las sociedades participadas).

Sin perjuicio de lo anterior, nos parece importante tener en cuenta otro argumento que en general es considerado por la doctrina especializada para pronunciarse en favor de la deducibilidad de los gastos vinculados a participación en sociedades, y es aquel según el cual este tipo de actividad no sólo es susceptible de generar resultados como dividendos (no computables), sino también, como ganancias de capital por venta de acciones. ¿Podría decirse que hay desconexión absoluta entre el resultado obtenido por la venta de la participación accionaria y el gasto de honorarios de directores que contribuyen a la revalorización del activo? No se nos escapa que la venta de la participación es una situación que puede no darse en un extenso período de tiempo, y que por lo tanto, el argumento quedaría limitado para situaciones muy puntuales.

Otro argumento interesante sería que el honorario pagado por la sociedad holding persigue la maximización de beneficios en las subsidiarias que tributarán el Impuesto a las Ganancias si obtienen rentas gravadas. La toma de decisiones por parte de la sociedad holding respecto de la participación en sus subsidiarias estará direccionada a la obtención de beneficios por parte de estas últimas.

Ahora bien, ¿qué pasaría con este argumento si las sociedades participadas obtienen rentas exentas o no gravadas? ¿Podría decirse que el gasto en la sociedad holding se vincula con la obtención de ganancias que pagaron el impuesto?

II. El prorrateo en el caso del “Resultado por Inversiones en Entes Relacionados”

II.A. Normativa aplicable

En particular, respecto de la deducibilidad de los honorarios pagados a los directores, el artículo 91 de la LIG establece que “[l]as sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el 25 % de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar \$12.500 por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne (...)”

Respecto de lo dispuesto por el inciso i) del artículo 91 de la LIG, la parte pertinente del artículo 222 del DRLIG dispone que: “[l]a deducción por concepto de honorarios de directores, miembros de consejos de vigilancia o por retribución a socios administradores que establece el inciso i) del artículo 91 de la ley, no podrá superar el mayor de los siguientes límites: a) veinticinco por ciento (25%) de las utilidades contables del ejercicio. A tal fin, deberá entenderse por utilidad contable a la

obtenida después de detraer el Impuesto a las Ganancias del ejercicio que se liquida determinado según las normas de la ley y de este decreto reglamentario (...)” (el resaltado es propio).

En virtud de lo expuesto, se plantea la duda de si el RIP debe ser considerado para el cómputo del tope del 25%.

II.B. La opinión de la AFIP sobre la aplicación del tope del 25%

De conformidad con las normas contables el RIP comprende los ingresos y gastos generados por inversiones en sociedades controlantes, controladas o vinculadas, netos del efecto de la inflación³.

Sobre el particular, en el Acta N° 33 del 6/11/2019 de los Espacios de Diálogo Institucional, la AFIP respondió lo siguiente vinculado a una consulta sobre el tope establecido para la deducibilidad de honorarios de directores: “[r]especto a la consulta sobre los honorarios, se reitera lo contestado en el Espacio de diálogo del pasado 2 de mayo, en el sentido que “Tanto el inciso j) del Artículo 87 de la Ley de Impuesto a las Ganancias como el Artículo 142 de su Reglamento mencionan como uno de los topes para la deducción de honorarios de directores al 25 % de la ‘utilidad contable’. **De ello se infiere que tal porcentaje se debe aplicar al resultado positivo que surge del Estado de Resultados que forma parte de los Estados Contables confeccionados conforme a las normas vigentes del período fiscal en cuestión. Por lo tanto estimamos que el balance será histórico o ajustado de acuerdo a lo establecido por las normas contables de aplicación en el período fiscal correspondiente.**”

A partir de esta respuesta de la AFIP y lo que establece la normativa, el interrogante planteado se responde en función a lo siguiente: ¿El RIP impacta en el Estado de Resultados de los Estados Contables de las

sociedades holding de conformidad con las normas profesionales?

Siendo la respuesta al interrogante anterior que el RIP efectivamente se reconoce en el Estado de Resultados de los Estados Contables de las sociedades holding, entonces la conclusión sería que **el RIP puede computarse a los efectos del tope del 25% previsto en la LIG y el DRLIG para la deducibilidad de honorarios a directores.**

II.C. Diferencias con el caso de dividendos

El RIP puede ser una ganancia o una pérdida (según corresponda), que impacta en el Estado de Resultados de la sociedad holding. De allí, se extrae la conclusión según la cual –en nuestra opinión– y en el caso de adecuación con las normas contables profesionales, el RIP debe ser considerado a los efectos del cálculo del tope del 25% conforme indicamos anteriormente.

Ahora bien, aun cuando los resultados impositivos toman de base los resultados contables, sabido es que no existe coincidencia absoluta entre ambos, y por lo tanto, sobre los resultados contables deben realizarse los ajustes necesarios para arribar al resultado impositivo que será la base imponible del Impuesto a las Ganancias que se determine (o del quebranto generado).

En este sentido, el artículo 127 del DRLIG, en la parte pertinente, establece lo siguiente:

“...Los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c), d), e) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley, que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera: a) Al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y **restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto.** Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo...”.

El artículo 127 del DRLIG recepta los denominados “ajustes al resultado contable para arribar a los resultados impositivos”.

³ Conforme Resolución Técnica (F.A.C.P.C.E.) N°9/1987, Capítulo IV - “Estado de resultados”, Capítulo B, punto B.9.

En el caso concreto del RIP, si bien impacta en el Estado de Resultados de las sociedades holding, al confeccionar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias se trata de una renta que se “resta” o una pérdida que no se incluye, en virtud de lo establecido en el citado artículo 127.

En otras palabras, el RIP sería una “ganancia contable” no gravada impositivamente, o bien, una pérdida contable no deducible impositivamente.

Por lo tanto, aquí se presenta un nuevo interrogante, a saber: cuando el artículo 83 de la LIG menciona las rentas “no gravadas” a los efectos del prorrateo de gastos deducibles, ¿se está refiriendo a las ganancias “contables” que no son reconocidas impositivamente conforme se desprende del artículo 127 del DRLIG?

Si la respuesta fuera afirmativa, entonces pareciera que la solución que debería adoptarse es que los honorarios deben prorratearse en función al RIP, tomando este último como una ganancia no gravada, y por lo tanto, disminuyendo la proporción de honorarios deducibles.

La solución anterior llevaría a que, mientras el resultado se reconozca como RIP debe ser tenido en cuenta para el prorrateo, pero al momento en que se distribuye como dividendo (al menos para la jurisprudencia que se ha pronunciado favorablemente), este último no impacta en el prorrateo.

Pareciera que –en el caso del RIP– no es tan clara la posibilidad de hacer uso del argumento del concepto de “no computable” que se utiliza para los dividendos. Sin embargo, en la tesis que sostiene que el dividendo no debe incidir en el prorrateo por su carácter de no computable, sostener que el RIP sí debe prorratearse como una ganancia no gravada implica que el gasto vinculado con esa ganancia es deducible dependiendo el ejercicio en el cual se decida la distribución del dividendo.

III. Conclusiones

Respecto de la primera de las cuestiones planteadas en la presente colaboración

vinculada al prorrateo de dividendos y del RIP para la deducibilidad de honorarios, denota ser compleja dado la diversidad de opiniones sobre la materia.

La opinión de la AFIP es que los dividendos deben computarse como ganancias no gravadas a efectos del prorrateo, y por lo tanto, disminuyen el monto deducible como honorarios del directorio. En el Dictamen DAT N°33/2012, teniendo en cuenta el criterio de la asociación del gasto con las distintas “fuentes productoras de renta”, la AFIP consideró que en el caso de una sociedad eminentemente holding debían atribuirse enteramente a esa fuente, y por lo tanto, no podían deducirse siquiera proporcionalmente con otros negocios “incidentales” desarrollados por la empresa. En opinión de la AFIP, la estructura de gastos de la holding (honorarios del directorio) era indiferente a la obtención de otras rentas marginales, por ejemplo, intereses de préstamos otorgados.

Con respecto al prorrateo en función a los dividendos, tal como expusimos en el cuadro del apartado I.B.III de la presente colaboración, existe jurisprudencia en sentidos contrapuestos. Por ello, y al menos hasta tanto la CSJN resuelva la cuestión, habrá cierta incertidumbre sobre el criterio técnico que prevalecerá.

Por su parte, en lo que respecta a la segunda cuestión que nos hemos propuesto analizar en la presente colaboración, esto es, si el RIP debe computarse para la aplicación del tope del 25% fijado para la deducibilidad de honorarios del directorio, cabría concluir que ello es posible en la medida en que dicho resultado forme parte del Estado de Resultados del Estado Contable de la sociedad holding, preparado de conformidad con las normas profesionales correspondientes.

Situaciones como la analizada en el presente denotan la necesidad de revitalizar los principios de certeza y seguridad jurídica que exigen que las normas tributarias sean claras, lo que a su vez contribuirá a disminuir las situaciones de conflicto entre la AFIP y los contribuyentes.

ALGUNAS NOTAS SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

María Elena Becerra y María Florencia Fontana

I. Introducción

Recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia en autos “La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”¹.

En dicha oportunidad, nuestro Máximo Tribunal –con remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal– revocó por mayoría² la sentencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal –que había confirmado parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación– y dejó sin efecto la resolución n° 209/14 mediante la que se determinó de oficio el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas, con más sus intereses resarcitorios³.

Este precedente, reafirma la vigencia del principio de reserva de ley y propicia la aplicación de las reglas de la sana crítica en la evaluación de los hechos e indicios considerados por el Fisco al tiempo de fundamentar su pretensión en materia de Impuesto a las salidas no documentadas.

En el presente trabajo, nos proponemos examinar algunas notas de este instituto, a partir de los lineamientos trazados en el pronunciamiento indicado.

¹ Fallo de fecha 12 de septiembre de 2023.

² Con disidencia del Dr. Horacio Rosatti.

³ Cabe aclarar que mediante la resolución n° 209/14, el Fisco también aplicó una multa en los términos del artículo 46 de la Ley 11683. Sin embargo, esta sanción, que había sido reducida al mínimo legal por el TFN, fue posteriormente revocada por la Cámara y no resultó materia de pronunciamiento de la Corte Suprema, en atención a que este último Tribunal entendió que resultaba inoficioso pronunciarse sobre la procedencia del recurso de la AFIP en virtud del modo en que había sido resuelta la controversia.

II. El impuesto a las salidas no documentadas

El impuesto a las salidas no documentadas se encuentra actualmente previsto en los artículos 40 y 41 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG) y en el artículo 106 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias (DRLIG).

Al tiempo de los períodos discutidos en el pronunciamiento citado⁴, el ordenamiento jurídico vigente preveía que “[c]uando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo” (art. 37 LIG).

Seguidamente el artículo 38 de la LIG establecía que “[n]o se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior en los siguientes casos:

a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes⁵.

⁴ Se trataba de erogaciones efectuadas durante el período transcurrido entre el 26/7/2007 y el 18/06/2008. Tal como se refirió, actualmente el texto vigente de dichas normas es el contenido en los artículos 40 y 41 de la Ley del impuesto a las ganancias (t.o. 2019), que ha incorporado las modificaciones establecidas por la Ley 27.430.

⁵ Con gran acierto, el Dr. Torres señalaba que la prohibición de deducir contenida en la norma es inoperante en la adquisición de bienes, ya que “[...] en este caso resulta técnicamente absurda la discusión sobre su deducción como gasto porque lo que corresponde es, por ejemplo, activar la erogación y practicar si caben las correspondientes amortizaciones. En estos supuestos, el legislador ha sido coherente (un bien material “se puede rastrear”): no sólo admite todo medio directo de

b) *Cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos- por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario*”.

Por su parte, en lo atinente a erogaciones vinculadas con la prestación de servicios⁶, el decreto reglamentario autorizaba a deducirlas del balance impositivo “[c]uando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas”, sin perjuicio de mantener el pago del impuesto del 35% sobre tales retribuciones (conf. art. 55, segundo párrafo, del entonces DRLIG n° 1344/1998-el texto s/ Decreto 862/2019 conserva esta previsión-).

Es decir, la norma citada preveía una serie de presupuestos –(i) erogación carente de documentación “y” que (ii) no se logre probar por otros medios que por su naturaleza dicha erogación ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas– cuyo acaecimiento ocasiona el nacimiento de la obligación abonar un impuesto equivalente al 35% del monto correspondiente a la erogación efectuada –pago que se considerará como definitivo– y la imposibilidad de deducir dicho monto del balance impositivo (art. 37 ya citado).

Como excepción, y sin perjuicio de las salvedades previstas en el mencionado art. 38 de la LIG, el decreto reglamentario permitía efectuar la deducción de estos conceptos en el balance impositivo “[c]uando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas”, sin perjuicio de mantener el pago del impuesto del 35% sobre tales retribuciones.

Las consideraciones precedentemente expuestas, llevaron a la doctrina a discernir la

prueba en defecto de la documental, sino que excepcionalmente autoriza también el empleo de la prueba indiciaria” (TORRES, Agustín, “Salidas no documentadas”, *Doctrina Tributaria* Errepar, Tomo X, Septiembre 1990), Buenos Aires.

⁶ El texto legal no los menciona expresamente.

naturaleza jurídica de este instituto. Así, parte de la doctrina entendía que se trataba de una norma sancionatoria; mientras que otro sector buscaba responder el interrogante de si realmente se trataba de un hecho imponible del IG o de un tributo independiente, que formaba parte del entramado normativo de la LIG⁷.

No obstante, la CSJN en reiterados precedentes descartó la naturaleza sancionatoria del Impuesto a las salidas no documentadas y lo definió como un instituto “...adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83 (...))”⁸.

⁷En este punto, resulta de utilidad mencionar lo expuesto por Ricardo Gabilondo, en cuanto concluye tras citar reiterados precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que el instituto bajo comentario se trata de un gravamen especial “...por medio del cual se pretende asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación, imponiéndose una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debería estar el pago del impuesto al rédito percibido. En esta inteligencia, Gabilondo sostiene que “[e]n realidad se trata del IG, pero se produce un efecto de sustitución del contribuyente real (me refiero a éste como el que habría obtenido el rédito por la operación, es decir quien percibió la erogación) por quien efectuó el pago, quien opera como responsable sustituto, quedando obligado al pago del IG en donde el contribuyente real no es quien realiza la erogación sino que es un contribuyente sustituto”. (GABILONDO Ricardo, “*El Gravamen a las salidas no documentadas como presunción del beneficiario oculto*”, Capítulo XI, Tomo II, Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional, Diego N. Fraga – Roberto P. Sericano directores, pág. 314). Dicho carácter ha sido consagrado legalmente a partir de la modificación introducida por la ley 27.430.

⁸ CSJN, *in re* “Radio Emisora Cultural S.A. (TF 15144-I) c/ D.G.I.”, sentencia del 9/11/2000, Fallos 232:3376. La naturaleza tributaria de este instituto

En este sentido, resulta sumamente esclarecedor el análisis efectuado por el Dr. Agustín Torres de las normas en cuestión y la naturaleza jurídica del concepto aquí tratado⁹.

Con gran acierto, el destacado jurista señalaba que este instituto se trataba de un impuesto a la ganancia presunta, obtenida por un “beneficiario oculto”, con la particularidad de que por tal circunstancia (permanecer oculto) se presume, además, que este último se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas. Sostenía que como consecuencia de esta circunstancia –la existencia de un beneficiario oculto o desconocido– el legislador constituyó al pagador de la erogación como sustituto tributario, desplazando así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto, que deberá ingresar el pago de lo adeudado por la salida no documentada con carácter definitivo.

Torres entendía que las normas citadas presentaban diversas reglas impositivas conexas. Así, por un lado, respecto de la primera de las consecuencias prevista en la LIG –la prohibición de deducir la erogación en el balance impositivo– explicaba que la norma contenía una presunción legal “*juris tantum*” “(...) de que las erogaciones indocumentadas (vale decir aquéllas que carecen de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que les son propios) no constituyen gastos necesarios para la obtención de ganancias gravadas ni para mantener o conservar la fuente que los produce (...)”¹⁰.

De esta manera, “(...) ante el hecho conocido (inferente) de una erogación sin comprobantes se presume el “*juris tantum*” (regla de la

ha sido recientemente reiterada por el citado Tribunal –con remisión al dictamen de la Procuración Fiscal– en autos “Sicopro SRL c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo”, sentencia del 23 de agosto del 2022.

⁹ TORRES, Agustín, “Salidas no documentadas”. *Doctrina Tributaria*, Errepar, Tomo X, Septiembre 1990), Buenos Aires.

¹⁰ TORRES, Agustín, “Salidas no documentadas”, op. cit. nota al pie n°9.

experiencia asumida legalmente) que la erogación no es un gasto necesario o deducible. Pero, claro está, el carácter mismo de dicha presunción autoriza a emplear por el responsable todos los medios de prueba directos e históricos (vgr. pericial, testimonial, etc.) que permitan demostrar fehacientemente que el gasto es, no obstante carecer de respaldo documental, necesario y por tanto deducible”¹¹.

Por el otro lado, sostenía que la norma contenía una segunda regla jurídica, dependiente de la primera, cual es que en determinadas hipótesis se presumía “*juris et de jure*” que la erogación resultaba íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto.

En efecto, Torres explicaba que “(...) si el concepto de la erogación es la retribución de servicios pueden plantearse tres hipótesis: a) que el responsable acredite fehacientemente por otras pruebas directas el concepto (pago de servicios), la naturaleza de los mismos (en cuyo caso puede descontarse si son tributariamente “necesarios”) y el beneficiario (en cuyo caso no cabe el ingreso de la tasa del 45%¹²); b) que se acredite el concepto y naturaleza del servicio retribuido pero no su beneficiario, en cuyo caso el legislador presume de derecho que éste se encuentra en el punto máximo de la escala de renta; conclusión lógica porque desconociéndose al verdadero contribuyente no cabría prueba alguna sobre su nivel de renta y gastos y c) se conoce el concepto (retribución de servicios), monto, modalidades, etc., de las erogaciones pero aunque se ignora el beneficiario, las características de aquellas erogaciones (la ley alude al “monto”, etc.) ponen en movimiento otra presunción legal particular; que no son ingresos gravados en cabeza del beneficiario oculto (vgr. propinas, servicios de escasa

¹¹ TORRES, Agustín, “Salidas no documentadas”, op. cit. nota al pie n°9.

¹² Tasa conforme al texto de la norma vigente a la época del artículo doctrinario citado.

cuantía por los que usualmente no se entrega recibo, etc.)”¹³.

Como se verá a continuación, en el caso que se resuelve en el fallo “La Segunda ART”, el Fisco pretendió encuadrar su pretensión en el supuesto señalado como punto b), del párrafo precedente.

III. El dictamen de la Procuradora Fiscal

Tal como ha sido puesto de resalto al comienzo del presente comentario, en el pronunciamiento referido, la CSJN, con remisión al tratamiento efectuado por la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, revocó por mayoría la sentencia apelada por la contribuyente y, en consecuencia, dejó sin efecto la determinación de oficio practicada en concepto de salidas no documentadas.

De los antecedentes de la causa reseñados en los precedentes de instancias anteriores – que con acierto da cuenta la señora Procuradora Fiscal en su dictamen–, se desprende que, en el caso, el Fisco no había cuestionado la deducción efectuada como gasto en cuestión –esto es, si los pagos por los servicios de traslados a los trabajadores damnificados fueron necesarios para obtener la renta gravada– sino que su impugnación se centró en sostener que los comprobantes del proveedor Shoshana SA (luego denominado Guedaie SA) no representaban una efectiva prestación de dichos servicios de traslado por parte de la empresa proveedora. Es así que, el organismo fiscal consideró en tales circunstancias, que resultaba aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997), determinando de oficio el impuesto sobre salidas no documentadas sobre las citadas erogaciones, con más intereses resarcitorios y multa en los términos del art. 46 de la Ley N°11683.

En efecto, tal como surge del relato de hechos de la sentencia de Cámara¹⁴ la

fiscalización, “(...) destacó que era de presumirse que la contribuyente debió hacerse cargo de los gastos de los traslados de sus clientes conforme surge de las planillas y detalles adjuntos (vouchers) a las facturas emitidas a nombre de GUEDAIE SA.”. No obstante, señaló respecto del proveedor una serie de presuntas inconsistencias, por lo que concluyó, conforme el informe de inspección, que “...no puede afirmarse que tales traslados hayan sido efectivamente realizados por parte de SHOSHANA SA (hoy GUEDAIE), de quien tampoco pudieron obtenerse datos no obstante las circularizaciones cursadas a los distintos domicilios, tanto propios como de sus integrantes y/o autoridades”.

Tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara de Apelaciones confirmaron la determinación practicada y sus intereses resarcitorios, existiendo discrepancias en cuanto a la procedencia de la multa (el Tribunal Fiscal de la Nación¹⁵ redujo la multa al mínimo legal, en tanto que en el pronunciamiento de la Cámara esta fue revocada).

Con relación a la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, cabe extraer el siguiente considerando como síntesis del fundamento de su resolución en cuanto a la cuestión de fondo, a saber:

“Que, no obstante compartir la tesis que propugna la actora en cuanto sostiene que no puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco Nacional son suficientes para dudar de la realización de las operaciones con el proveedor impugnado, siendo la recurrente la que carga con la prueba de demostrar lo contrario.

¹³ TORRES, Agustín, “Salidas no documentadas”, op. cit. nota al pie n°9.

¹⁴ Sala IV, Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, *in re*, “La Segunda Aseguradora de Riesgos de Trabajo SA c/ Dirección General

Impositiva s/Recurso directo de organismo externo” Causa N° 799966/2018, sentencia del 9/04/2019.

¹⁵Sala B, Tribunal Fiscal de la Nación, *in re*, “La Segunda Aseguradora de Riesgos de Trabajo SA c/ Ganancias Salidas No documentadas” Expte N° 41794-I, sentencia de fecha 5/4/2018.

Cabe destacar que en el caso de marras se presentan concretas y graves impugnaciones que se proyectan sobre aspectos sustantivos que ponen seriamente en duda que dicho tercero haya sido el verdadero proveedor de los servicios involucrados y que se encuentran controvertidos en autos, frente a lo cual la recurrente no puede limitarse a manifestar que los indicios colectados por la fiscalización en su mayoría son imputables a terceros o que no es su obligación verificar el domicilio comercial de sus proveedores”.

Por su parte, la Cámara confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal, señalando, entre otras consideraciones, que:

“En el caso, los instrumentos acompañados por la actora no resultaron aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas con la empresa Guedaie SA, puesto que, tal como señaló el Fisco oportunamente, si bien no se impugnó el gasto efectuado por la actora, no quedó acreditado fehacientemente que dicha empresa haya sido la efectiva prestadora de los servicios de traslado (...)”.

En su dictamen la Procuradora, advierte que la concesión de los recursos extraordinarios –tanto de la actora como de Fisco– lo fueron sólo en lo que respecta a la inteligencia de normas federales¹⁶, por lo que se centra entonces en dilucidar si en el caso concreto resultó correcta la aplicación del instituto de las salidas no documentadas contemplado en el art. 37 de la LIG.

En esta inteligencia y luego de reseñar la doctrina emanada de los precedentes “Radio

Emisora Cultural SA¹⁷” y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.¹⁸” concluyó que, en su parecer, en el caso examinado era posible comprobar la falta de concurrencia de los extremos exigidos por la CSJN en los pronunciamientos citados, lo que impedía la procedencia del referido instituto en la causa.

Así y en lo que resulta materia de interés para el presente comentario, en el dictamen se realizó un exhaustivo análisis de las constancias y hechos comprobados en la causa y un detenido examen de dos cuestiones centrales a los efectos de resolver la controversia: (i) la debida identificación del beneficiario de los pagos por parte del contribuyente y (ii) la realidad y sustancia de la causa de la obligación del gasto.

En relación con el primero de los supuestos señalados, la Procuración ponderó especialmente la modalidad de pago empleada por la contribuyente –aspecto no controvertido en la causa– para la realización de las citadas erogaciones (cheque no a la orden, cruzado y para acreditar en cuenta). En esta línea, entendió que las posteriores cesiones de dichos valores –procedimiento que tampoco había sido impugnado por la demandada en cuanto a su legalidad– resultaban hechos ajenos a la voluntad de la actora carentes de aptitud jurídica para

¹⁷Fallos: 323:3376. En dicho precedente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que aquella previsión ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual “...ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio”.

¹⁸ Fallos: 326:2987. En esta oportunidad, nuestro Máximo Tribunal resolvió que “(...)debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación a los fines de esa norma tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar al tratarse de actos carentes de sinceridad a su verdadero beneficiario.”.

¹⁶ Habiendo sido denegados tanto en cuanto a la existencia de un supuesto de arbitrariedad como cuanto a la gravedad institucional denunciada, sin que se hubiere interpuesto queja alguna a su respecto.

obligarla a cancelar el impuesto a las ganancias del proveedor Shoshana SA.

En este sentido, señaló “(...) Desde esta perspectiva, el argumento del Fisco fundado únicamente en que el 99,46% del importe de los cheques, pese a que fueron emitidos para depositar en cuentas del proveedor, terminaron en mutuales y cooperativas (resolución determinativa de oficio, fs. 278 de los antecedentes administrativos, primer párrafo) muestra, en mi parecer, su endeblez, pues el ente recaudador no especifica, como era menester para fundar su acto administrativo, las reglamentaciones que habría transgredido La Segunda ART al efectuar los pagos a Shoshana S.A. en la forma que lo hizo.

Por el contrario, observó que el contribuyente empleó medios idóneos para individualizar a Shoshana S.A. como verdadero beneficiario de los pagos, identificar a sus eventuales cesionarios (“no a la orden”), asegurar que el cheque sea cobrado por un sujeto que posee cuenta bancaria (“cruzado”) e impedir el pago en efectivo del título, que sólo podía ser abonado por medio de asientos contables (“para acreditar en cuenta”), aspectos finalmente corroborados por la respuesta del Banco BI Creditanstalt S.A., quien confirmó que los cheques que fueron entregados por la firma Shoshana S.A., “...se corresponden a operaciones de cheques negociados por clientes e instrumentados con contratos de cesión” (subrayado, agregado).

(...) Bajo este prisma, no habiendo sido cuestionada la corrección del instrumento (cheque no a la orden, cruzado y para acreditar en cuenta) empleado por La Segunda ART para individualizar al beneficiario de sus pagos, la ulterior cesión de los valores por parte de este último -procedimiento cuya legalidad tampoco ha sido objetada- resulta un hecho posterior y ajeno a la voluntad del actor, carente de aptitud jurídica para obligarlo a cancelar el impuesto a las ganancias que corresponde a su proveedor (arg. Fallos: 275:83 y 323:3376, entre otros”.

Seguidamente, en el acápite VIII la señora Procuradora Fiscal se abocó a detallar los aspectos de la controversia que se vinculan

con la demostración de la causa de la erogación y el cumplimiento por parte de Shoshana SA de las normas vigentes sobre emisión de facturas, su inscripción como contribuyente y su sujeción a los regímenes de retención y percepción que, asimismo enumeró.

En este punto, se evidencia el análisis lógico y razonado de la Procuración, que frente a las circunstancias acreditadas -detalle al que nos remitimos en mérito a la brevedad-, arriba a la conclusión contraria a la sostenida por el Fisco -convalidada en las instancias anteriores- demostrando punto por punto las razones por las cuales los hechos de la causa no califican como salidas no documentadas en virtud de la falta comprobada de los presupuestos que hacen a su procedencia.

Así, concluyó en que “(...) las constancias obrantes en los propios antecedentes administrativos no sólo individualizan nominalmente al beneficiario de los pagos, sin dejar dudas sobre su identidad e inscripción ante la AFIP, sino que también permiten colegir la realidad y sustancia de los servicios que la ART actora está obligada a prestar a los empleados de sus clientes, como lo concluyeron los propios inspectores actuantes (art. Fallos: 326:2987, cons. 17°).”

Asimismo, resulta de utilidad traer al presente comentario el análisis efectuado a continuación, en el que se analizaron los restantes elementos señalados por el Fisco en apoyo de su pretensión, adelantando que los mismos resultaban insuficientes para aplicar el art. 37 de la LIG, esto es, demostrando también su falta de aptitud para constituir circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente, permitieran justificar su postura.

Así, se rebatieron cada uno de los indicios considerados por la AFIP, tales como las manifestaciones respecto a que la firma Shoshana S.A. no poseía inmuebles, ni rodados, que no tenía cuentas bancarias ni declaraba empleados, dictaminando que “(...) tales circunstancias no autorizan a concluir, indefectiblemente, que una agencia de remises carece de capacidad operativa o económica para ejercer el comercio y ejecutar

la actividad del transporte de pasajeros cuando su desarrollo es acreditado por otros medios.”

Con relación a lo señalado respecto al circuito financiero seguido por los cheques emitidos por “La Segunda ART” en el sentido de que dichos valores no habrían sido incorporados al patrimonio de “Shoshana SA” adquiriendo bienes o insumos destinados a la realización de la actividad, se expresó que “ (...) omito el Fisco considerar que, según lo acreditado en autos, Shoshana S.A. entregó esos valores “para gestionar su cobro”, lo que conduce, precisamente a la solución opuesta, esto es, que los importes allí consignados se incorporaron a su patrimonio luego del descuento practicado por Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. en concepto de gastos generales por tal gestión”.

En vinculación con la detección por parte del Fisco de inconsistencias en la enumeración de las facturas del proveedor, comprobantes duplicados y la circunstancia de que la última declaración jurada presentada por el proveedor data del año 2007 sin constancia de pago a la AFIP –entre otras– en el dictamen, se descarta que dichas irregularidades puedan imputables a La Segunda ART. En efecto, sostiene la Dra. Monti que “...nada encuentro en la LIG -ni tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de aplicar el instituto de las salidas no documentadas a un contribuyente por el solo hecho de que se detecte la falta de presentación y pago de las declaraciones juradas de su proveedor o incumplimientos formales de éste en las facturas emitidas a otros clientes”.

Más aún, agregó, en apoyo de dicha conclusión, que Shoshana S.A. no estaba incluida en la base de facturas apócrifas de la AFIP-DGI y las facturas emitidas contaban con los códigos de autorización de impresión otorgados por el ente recaudador.

Es así como finalmente, el dictamen concluye en que las vicisitudes experimentadas por el proveedor Shoshana S.A. luego de transcurridos tres años de las operaciones

observadas (modificaciones en el domicilio fiscal o comercial, inscripción ante la AFIP, cambio de actividad desarrollada) carecían de aptitud para generar consecuencias jurídicas a su contratante, La Segunda ART, quien no estaba obligada a supervisar el comportamiento fiscal o comercial de sus proveedores una vez finalizadas las prestaciones contratadas.

Por el contrario, sostener lo contrario importa –en el entendimiento de la Procuración Fiscal, y luego de la CSJN al compartir los fundamentos del dictamen– subvertir el alcance del principio de reserva de ley, liberando al Fisco de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de dicha responsabilidad hacia un tercero, sin ley que lo autorice.

IV. Reflexiones finales

Sin duda, el pronunciamiento traído al presente comentario configura un importante precedente para la correcta caracterización del instituto bajo examen.

En dicha oportunidad, nuestro Máximo Tribunal, haciendo propios los fundamentos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, limitó la aplicación del Impuesto a las salidas no documentadas sobre la base de la regla de la sana crítica, en la ponderación de los hechos y en la evaluación de indicios en materia presuntiva, y del principio de reserva de ley, como valladar infranqueable frente a la aplicación desmedida de cualquier instituto tributario.

Esta doctrina, resulta de suma trascendencia a poco que se repara en el protagonismo que ha ganado en nuestra materia los métodos presuntivos de determinación fiscal sustentados en indicios que, tal como ha señalado la doctrina y la jurisprudencia, requieren de la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que analizadas en una articulación coherente, evidencien una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados, así como también un procedimiento racional para estimarlos.

Al respecto el pronunciamiento bajo comentario establece punto por punto las razones por las cuales los indicios valorados por el Fisco no configuraban pautas razonables para tener por verificada la procedencia del Impuesto a las salidas no documentadas en el caso.

Dicho examen, que concluyó en la comprobación de la falta de concurrencia de los presupuestos básicos de este instituto (la indebida identificación del beneficiario de los pagos y la desconexión de la causa de la erogación con los medios necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas) imponen a la autoridad fiscal la obligación de efectuar una indagación detenida y una evaluación consecuente de las circunstancias de cada caso, conllevando así a una aplicación fundada del instituto en cuestión cuando ello lo amerite, sin extender su alcance más allá del texto legal al pretender responsabilizar automáticamente al contribuyente fiscalizado por circunstancias ajenas a su voluntad y control, en lugar de ejercitar sus amplias facultades de verificación y fiscalización sobre el tercero que incumple con sus obligaciones fiscales.

LA EXIGENCIA DE PROPÓSITO DE NEGOCIOS COMO REQUISITO ADICIONAL EN LAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES LIBRES DE IMPUESTOS

Corina P. Laudato; Juan M. Iglesias y
Leonel M. Palomares

I. Introducción

En el centro de toda discusión tributaria existe una tensión entre, por un lado, el derecho del contribuyente a manejar sus negocios y limitar sus impuestos al mínimo legal¹ y, por otro lado, el deber de contribuir al sostenimiento económico del Estado en función de su capacidad contributiva.

Dicha tensión se acrecienta con la necesidad constante de los Estados de incrementar la recaudación fiscal para hacer frente al gasto público en un contexto de necesidades de financiamiento cada vez mayores, donde la renuncia a recaudar impuestos, por la razón que fuere, es pasible de cuestionamientos de las más variadas índoles.

Las reorganizaciones empresariales libres de impuestos no son la excepción. Es un principio universalmente aceptado que frente a una reorganización empresarial la legislación impositiva debe buscar la consecución de la neutralidad fiscal², por cuanto en ellas no se verifica una realización o enajenación sino la continuidad empresarial bajo otra forma jurídica. Al mismo tiempo, las distintas legislaciones fiscales adoptan recaudos para evitar que las reorganizaciones empresariales sean empleadas como un medio para eludir o evadir el pago de impuestos en ventas o transferencias onerosas de bienes y activos.

En el caso de Argentina, ya medio siglo atrás, las jornadas de la Bolsa de Comercio de

1968³ supieron impulsar la incipiente

³ Integración del Intal. *Boletín*, Agosto de 1968, pág. 449. Entre sus conclusiones se expuso que “La creciente importancia del factor tecnológico en el mundo moderno, halla su equivalencia en un creciente volumen de inversión. De allí la extrema diversificación de las funciones de la empresa que exige, por un lado, una necesaria síntesis operativa y, por el otro, una creciente integración. La economía actual se caracteriza por la rigidez de los costos contra una demanda general menos rígida, lo cual implica un riesgo mayor para la empresa que, frente a las variaciones del mercado, busca su supervivencia a través de formas varias, entre las cuales está, justamente, la concentración horizontal, la concentración vertical y la conglomeración integrativa.

[...] La legislación comercial y fiscal no debe, pues, ser impedimento para la realización de las operaciones de fusión; antes bien, debería favorecerlas toda vez que se presenten como convenientes para la mayor eficiencia del sistema económico, limitándose a una equilibrada defensa de los intereses de accionistas disidentes y de acreedores cuya protección no impida operaciones beneficiosas al interés general. [...] La actual legislación fiscal y los criterios de la DGI para su interpretación hacen muy costosa y, a veces directamente imposible, la realización de fusiones que resultarían absolutamente convenientes desde todo punto de vista. Análogamente a lo que se ha hecho en la legislación de otros países con economía didáctica y en progreso, deberían favorecerse las fusiones mediante exenciones de impuesto de sellos y otros inherentes a los actos formales a cumplir para la realización del traspaso de patrimonios y emisión de acciones o a través de la postergación del impuesto a los réditos sobre beneficios o dividendos que aparente realizarse en el acto de la fusión y que sólo se hacen efectivo en el desarrollo de la empresa absorbente y, finalmente, admitiendo la compensación del quebranto fiscal. Naturalmente deberán establecerse las normas necesarias para evitar abusos y evasiones”.

¹ CSJN, Fallos 241:210; 308:215; 340:1513.

² BARA, Ricardo E., “Los principios económicos de la tributación”, en *Tratado de tributación*, Buenos Aires, AAEF, 2003, vol. I, p. 83. Allí el autor refiere a que las reglas generales sólo podrían aspirar a lograr un “second best” frente a un mundo real que por su propia naturaleza es imperfecto.

legislación nacional en materia de reorganizaciones existente frente a la impronta de un contexto económico determinado por la época pero que, en la actualidad, frente a un escenario más globalizado y de constante digitalización de la economía, presentaba similares desafíos a los actuales.

La legislación argentina, contenida principalmente en la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) y su Decreto Reglamentario (DR LIG), se ha mantenido -en comparación a otros institutos tributarios- ciertamente estable desde la sanción del Decreto Ley 18.527, con escasas modificaciones posteriores (i.e. Leyes 21.604, 21.911, 21.894 y 25.063), algo que es en general respetado y valorado.⁴

A la fecha, no existe una exigencia normativa específica del “propósito de negocios” en materia de reorganizaciones. Sin perjuicio de ello, más allá de la existencia de requisitos específicamente estipulados en la LIG y el DR LIG, en distintas oportunidades, tanto las autoridades fiscales como la doctrina y la jurisprudencia, han intentado condicionar el acceso a la neutralidad fiscal al cumplimiento de un supuesto requisito implícito, y adicional, no previsto normativamente, de que exista un “propósito empresarial” o “propósito de negocios” válido.⁵

⁴ Sin embargo, la estabilidad de la legislación fiscal argentina sobre el tema no se encuentra exenta de críticas sobre una casuística asistemática y a veces contradictoria (cfr. HALADJIAN, Alejandro N., *Tratado de las reorganizaciones fiscales de empresas, en el marco de precedentes administrativos y jurisprudenciales de la Argentina y de los Estados Unidos*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pág. 3).

⁵ Tal es así, que incluso se ha propuesto analizar la incorporación de un “propósito de negocios” como requisito expreso en la legislación [KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A., *Régimen impositivo de las reorganizaciones empresariales*, Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2005, pág. 71; ASOREY, Rubén, (2012) “Cuestiones pendientes de certidumbre en el régimen de reorganización empresarial libre de impuestos” en *Periódico*

En la presente colaboración, pretendemos analizar si bajo nuestra legislación fiscal vigente corresponde indagar o no sobre el motivo o propósito detrás de una reorganización empresarial para acceder al régimen libre de impuestos, o si, por el contrario, resulta suficiente observar el cumplimiento de los requisitos taxativamente previstos en la normativa aplicable.

Adelantamos nuestra opinión en el sentido de que el cumplimiento objetivo de los requisitos específicamente contemplados en la legislación permite acceder al régimen de reorganizaciones libres de impuestos, sin que deba exigirse un propósito o motivo válido como requisito adicional a los expresamente tipificados.

Dicho de otro modo, creemos que el cumplimiento de los recaudos específicamente contemplados por la normativa permite considerar que la reorganización en cuestión no posee propósitos exclusivamente fiscales.

Con ello no queremos decir que, en los procesos de reorganización, no deba indagarse sobre el cumplimiento de los recaudos establecidos por la normativa (i.e., su sustancia). Al contrario, el escrutinio sobre el cumplimiento de los requisitos específicamente establecidos, y su sustancia, permiten calificar a la reorganización como libre de impuestos o no. Además, ya existen en nuestra legislación herramientas que le permiten a los revisores desconocer las estructuras adoptadas por contribuyentes cuando fueren manifiestamente inadecuadas, sin que sea necesario hacer uso de doctrinas ajenas a nuestra tradición jurídica.

II. El régimen de reorganización libre de impuestos. Su justificación y finalidad

Preliminarmente, cabe recordar y preguntarse cuál es la justificación y finalidad de la existencia de un régimen de reorganizaciones libres de impuestos, y si la

Económico Tributario, 2012 (octubre-500)Buenos Aires, La Ley, 2012, pág. 5.]

política tributaria debe fomentar o desalentar las reorganizaciones.

Esta preocupación ha sido objeto de estudio de la economía y del derecho pero desde la perspectiva fiscal se ha dicho que *“La legislación tributaria puede incentivarlos o desalentarlos, pero también puede operar como una herramienta neutra frente a los procesos económicos que involucran todas las reorganizaciones”*.⁶ Al respecto, REIG sostenía que *“...desde un punto de vista extrafiscal no resulta conveniente que la legislación tributaria interfiera en la organización y reorganización de los negocios, impidiendo la existencia de una reagrupación, disociación, etc., de los factores productivos, pues sólo de esa manera y sin que medien para ello factores fiscales habrán los negocios de organizarse de modo que se optimice su eficiencia. Sin embargo, la preocupación por liberalizar el tratamiento de las reorganizaciones debe cuidar el no crear vías indirectas para evasiones de impuestos...”*.⁷

La neutralidad sería una respuesta que pretende equilibrar la enorme tensión entre el interés de los contribuyentes y la protección de la renta pública, pues habrá procesos de reorganización que quedarán fuera de imposición en la medida que se cumplan con determinados requisitos previstos en el ordenamiento legal, dirigidos a impedir que las reorganizaciones tengan propósitos exclusivamente fiscales.⁸

⁶ IFA, *“48 Congreso de la International Fiscal Association”*, Toronto, Canadá, 1994.

⁷ REIG, Enrique J., *“La reorganización de sociedades o fondos de comercio y su tratamiento en el impuesto a los réditos”*, *Anales AAEF*, Buenos Aires, 1968/69, p. 291.

⁸ El Mensaje o Exposición de Motivos del Decreto-Ley 18.527 destacaba: *“Dentro de los objetivos vinculados con la eficiencia del sector privado, juega un papel importante el hecho de que las empresas logren una dimensión apropiada a la producción en gran escala en algunos casos y aprovechen la ventaja de la especialización en otros. El sistema tributario argentino en muchos casos obstaculiza la reorganización de empresas, dándole el carácter de operación gravada e impidiendo de ese modo que -por razones de costo fiscal- se realicen reorganizaciones cuyo resultado*

En distintos ámbitos académicos y profesionales, se ha recomendado que las legislaciones domésticas favorezcan la neutralidad de la imposición sobre los genuinos procesos de reorganización empresariales, nacionales e internacionales.

En el ámbito de la *International Fiscal Association* se destacan los Congresos de

podría ser el mejoramiento de la productividad. El propósito central de las reformas vinculadas con este punto consiste en facilitar estos procesos de reorganización, impidiendo de ese modo que las tendencias del mercado a la optimización del rendimiento de los factores productivos sean obstaculizadas por razones impositivas. Se han adoptado por otra parte, algunos recaudos para impedir que las reorganizaciones tengan propósitos exclusivamente fiscales, ya que en tal caso no se lograría el objetivo deseado.”

1961⁹, 1963, 1994¹⁰, 2000¹¹, entre otros. El informe general del Congreso de la IFA celebrado en París en 1963 destacó la conveniencia de que las legislaciones internas de cada país adopten una actitud de neutralidad frente a los procesos de reorganizaciones; sugiriendo la eliminación de los gravámenes que podían constituir un incentivo a la concentración, al igual que las exenciones sobre los diversos hechos

⁹ IFA, "Congreso de la International Fiscal Association", Jerusalén, Israel, 1961. Allí se recomendó la desgravación de los mayores valores de las acciones, valores societarios y bienes involucrados en las transacciones de liquidaciones de subsidiarias, fusiones o concentraciones empresarias. Asimismo, se trató la posibilidad del traslado de quebrantos impositivos a las empresas subsistentes (cfr. Tema II, "La tributación de las sociedades vinculadas económicamente")

¹⁰ IFA, "Congreso de la International Fiscal Association", Toronto, Canadá, 1994. Se destacó el consenso sobre la conveniencia de evitar la tributación sobre las distribuciones de acciones involucradas en estos procesos y en donde la neutralidad en la imposición debía alcanzar tanto a las empresas que se escinden como a las empresas resultantes y a los accionistas, contemplándose distintos supuestos que se plantean en las escisiones empresarias con accionistas nacionales y extranjeros, así como cuando las sociedades que se escinden y las resultantes fueran alternativamente nacionales y extranjeras.

¹¹ IFA, "Congreso de la International Fiscal Association", Múnich, Alemania, 2000. Se trataron las complejidades derivadas de la realización de reorganizaciones en los Estados de la fuente (de base territorial) frente a las derivadas de las reorganizaciones verificadas en el Estado de la residencia (de renta mundial), y los efectos entre ambos Estados. Es así que podrían existir reorganizaciones en el Estado fuente que resulten gravadas en el Estado de residencia de los titulares de las empresas y viceversa. En tanto no existan normas o acuerdos internacionales, el reconocimiento de efectos fiscales de reorganizaciones realizadas en el Estado de la fuente respecto del Estado de la residencia, y viceversa, puede y debe ser resuelto por cada legislación local

imponibles que se configuren en las reorganizaciones.¹²

El Informe Carter, también es uno de los antecedentes destacados en la materia¹³.

A nivel latinoamericano, y ya con otros avances en el desarrollo de recomendaciones, se destacan la II Jornadas Tributarias del Mercosur celebradas en San Pablo en octubre de 1997¹⁴ y las XXV Jornadas

¹² IFA, "Congreso de la International Fiscal Association", París, Francia, 1963.

¹³ ASOREY, Rubén y ASOREY, Fátima, *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2021, pág. 6. En particular el autor destaca "La propuesta de este informe consiste en no considerar como disposición y, consecuentemente, no dar lugar a la estimación de una ganancia o pérdida en caso de cambios de acciones y transferencias de bienes con motivo de reorganizaciones. La interferencia fiscal en el tema es expresada de la siguiente forma: 'Admitimos que es necesario con cierta frecuencia modificar la forma de la propiedad de una empresa o una cosa, o recurrir a una nueva orientación o a una reorganización de la sociedad, por razones de negocios, y si el Fisco tomase toda modificación o reorganización como una disposición efectuada por el accionista, por la sociedad o por los dos, esta actitud podría producir efectos inhibitorios y provocaría una falta de agilidad lamentable en la estructura de las sociedades. Puesto que consideramos a la sociedad como un intermediario y que, a fin de cuentas, los impuestos deberán ser soportados por las personas físicas, creemos que algunas reorganizaciones de sociedades de esta clase y algunas transferencias, que modifican la forma de la propiedad sin alterar, en definitiva, el beneficio resultante, no deberían ser sometidas al gravamen'" (cfr. "Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad", Canadá, 1966. Edición en español del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975, vol. II, ps. 405, 406 y 425, vol. III, p. 17.)

¹⁴ Al respecto, sobre el Tema II "La tributación de la renta en el Mercosur (personas físicas y jurídicas)" se recomendó "5) En el caso de reorganizaciones empresariales, debiera imponerse la liberalización del pago de impuestos en la transferencia de bienes y otros atributos fiscales (tales como quebrantos trasladables, franquicias e incentivos, métodos de valuación, etc.). Los mismos debieran

Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) celebradas en Cartagena, 2010¹⁵.

La jurisprudencia argentina no es ajena a este principio, habiendo reconocido que el régimen de reorganizaciones libre de impuestos prevé “un supuesto de neutralidad fiscal, que tiene por objeto no gravar las rentas que pudieren generar estas operaciones entre compañías, en pos de no entorpecer las decisiones empresarias”.¹⁶ En el

tener alcance similar en las reorganizaciones dentro de un mismo conjunto económico, así como en cuanto a las fusiones, escisiones, asociaciones temporarias o joint ventures, al igual que en las transferencias de establecimientos permanentes, como también de acciones o cuotas partes de capital. Esta armonización de los principios aplicables en las reorganizaciones de empresas, debe alcanzar tanto a aquellas que se realicen extrafronteras como dentro de un mismo territorio jurisdiccional de los países miembros y comprender a todo tipo de sociedades o empresas y no sólo a aquellas que califiquen como sociedades de capital”.

¹⁵ Allí se recomendó que: “2) el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales debe abarcar tanto a las operaciones nacionales como a las internacionales; [...] 12) En las reorganizaciones empresariales internacionales el principio de neutralidad impositiva se deberá aplicar a la luz de lo previsto en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición y las disposiciones aplicables a los no residentes;

13) Promover acuerdos bilaterales entre estados en procura de regímenes uniformes sobre operaciones susceptibles de ser consideradas fiscalmente neutras. Asimismo, se recomienda que, a través de convenios multilaterales, se procure la uniformidad de tratamiento entre los diferentes países, a fin de no quebrar el principio de competencia; 14) El establecimiento de un procedimiento especial facultativo para el contribuyente para que la autoridad fiscal se pronuncie en forma previa y en un plazo breve sobre los efectos de las reorganizaciones empresariales propuestas por el contribuyente.”, así como otras recomendaciones vinculadas al principio de neutralidad en la imposición sobre los procesos de reorganización a las que nos remitimos para un mayor estudio.

¹⁶ CNACAF, Sala III, “Mercedes Benz Argentina”, 19/08/2020; “Agco Argentina SA”, 07/03/2023.

mismo sentido, se ha dicho, y confirmado muy recientemente, que “el objetivo que persigue la norma es que el impuesto a las ganancias sea neutro en las reorganizaciones y no exista incidencia impositiva, porque no se da el concepto de realización al que refieren los primeros artículos de la ley, sino la mera reorganización.”¹⁷

Sobre la base de lo anterior, podemos decir que existe unanimidad en que la finalidad y justificación del régimen de reorganizaciones libre de impuestos radica en el principio de neutralidad tributaria, es decir, en la eliminación de los obstáculos a los que estos procesos se encontrarían sometidos bajo la legislación tributaria (i.e., gravabilidad de las transferencias y operaciones, en los distintos niveles de empresas intervinientes).

Ahora bien, justificada la existencia del régimen de reorganizaciones libre de impuestos y demostrada su finalidad, corresponde preguntarse si para que un proceso de reorganización empresarial sea encuadrado bajo el régimen libre de impuestos y goce del beneficio de la neutralidad, basta con el cumplimiento de los requisitos taxativamente previstos en la legislación fiscal o, por el contrario, corresponde en cada caso, además, exigir la existencia de un propósito empresarial o de negocios válido que permita excluir la existencia de propósitos exclusivamente fiscales.

III. La exigencia de un “propósito de negocios” en reorganizaciones. Origen, evolución y actualidad

La exigencia de un propósito de negocios como criterio anti-abusivo en materia de reorganizaciones libre de impuestos parece encontrar su origen en el conocido pronunciamiento de la justicia estadounidense

¹⁷ CNACAF, Sala I, “Swiss Medical SA”, 23/06/2020, Sala II, “Becton Dickinson del Uruguay SA”, 10/12/2009; “Blaistein SA”, 18/10/2017; Sala III, “Massalin Particulares SA”, 14/05/2013; Sala IV, “Merno SA”, 27/12/2016.

en la causa “*Gregory v. Helvering*”¹⁸, en el que se sostuvo que si bien el contribuyente llevó adelante una serie de operaciones que encuadraban como reorganización bajo el texto legal¹⁹, éstas habían sido llevadas a cabo únicamente con el propósito de acceder a los beneficios fiscales del régimen y, en consecuencia, no se cumplía con la finalidad de la ley norteamericana²⁰. Específicamente, la Suprema Corte de EE.UU. sostuvo que “*Cuando la ley habla de una transferencia de activos de una empresa a otra se refiere a una transferencia realizada ‘en cumplimiento de un plan de reorganización empresarial’ y no a una transferencia de activos en cumplimiento de un plan que no tiene relación con la actividad empresarial*”²¹ y que en el caso concreto, pese

¹⁸ *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), *aff’d* sub nom. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935)

¹⁹ Gregory era propietaria exclusiva de *United Mortgage Corporation*, una empresa accionaria de otra compañía, *Monitor Securities Corporation*. Gregory quería vender las acciones de esta última sociedad. Para vender dichas acciones, Gregory llevó adelante una serie de operaciones a partir de las cuales redujo el monto de impuestos. Gregory creó una nueva corporación, *Averill*. *United Mortgage Corporation* transfirió las acciones de *Monitor* a *Averill* y Gregory recibió, a su vez, todas las acciones de *Averill*. Gregory encuadró esta transacción como una reorganización que debía ser considerada exenta de impuestos bajo las provisiones de la *Revenue Act*. Tres días después, *Averill* fue liquidada y Gregory recibió las acciones de *Monitor* como el activo exclusivo de *Averill*, vendiéndolas inmediatamente, y afirmando que había recibido las acciones de *Monitor* de parte de *Averill* como un dividendo de liquidación. Así, Gregory evitaría pagar mayores impuestos como ingresos ordinarios.

²⁰ “*While the plan conformed to the terms of the statute, there was no reorganization within the intent of the statute*”.

²¹ “*When subdivision (B) speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made “in pursuance of a plan of reorganization” [§ 112(g)] of corporate business, and not a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a plan having no relation to the business of either, as plainly is the case here*”.

a cumplirse los requisitos previstos taxativamente en la ley “*la operación en sí misma no se ajusta a la intención de la ley*”.²²

El análisis del citado caso se centró en la existencia, en abstracto, de una razón o lógica empresarial que justificara la serie de operaciones llevadas a cabo para lograr el acceso al régimen de reorganización, a fin de determinar si en el caso concreto se cumplía con el propósito o requisito implícito de las normas tributarias. En otras palabras, los tribunales indagaron sobre la existencia objetiva de un propósito de negocios (i.e., su razón de ser), más que en la motivación (i.e., minimizar la carga fiscal) del contribuyente. Así, entendieron que en el caso concreto no existía ninguna lógica empresarial que justificara la operación al margen de los beneficios fiscales al que accedería el contribuyente por aplicación del régimen de reorganizaciones libre de impuestos, por lo que la operación no respondía a la finalidad del régimen.

Destacamos que la legislación tributaria americana no contemplaba (ni contempla) una cláusula general anti-abuso como el principio de la realidad económica que rige en el sistema tributario argentino (Ley 11.683, art. 2). La doctrina del “propósito de negocios” nació, en aquel entonces, de manera jurisprudencial para limitar operaciones llevadas a cabo por contribuyentes que, si bien encuadraban en la literalidad de la norma, implicaban, en los hechos, un abuso de las formas por cuanto su elección por parte del contribuyente no respondía a una razón o propósito de negocios genuino distinto a acceder a los beneficios fiscales del régimen.

Luego de su aparición pretoriana, la doctrina del “propósito de negocios” se incorporó específicamente en la reglamentación de la *Internal Revenue Service* (IRS) en los siguientes términos: “*A plan of reorganization must contemplate the bona fide execution of one of the transactions specifically described as a reorganization in section 368(a) and for*

²² “*the transaction, upon its face, lies outside the plain intent of the statute*”.

the bona fide consummation of each of the requisite acts under which nonrecognition of gain is claimed. Such transactions and such acts must be an ordinary and necessary incident of the conduct of the enterprise and must provide for a continuation of the enterprise. A scheme, which involves an abrupt departure from normal reorganization procedure in connection with a transaction on which the imposition of tax is imminent, such as a mere device that puts on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the object and accomplishment of which is the consummation of a preconceived plan having no business or corporate purpose, is not a plan of reorganization”.

La doctrina del “propósito de negocios” también la encontramos expresamente legislada en la Unión Europea, en la que la directiva sobre reorganizaciones empresariales libre de impuestos permite a un Estado miembro negarse a aplicar las disposiciones cuando la reorganización “tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal”.²³ Volvemos a destacar que esta exigencia se incorporó en una Directiva del Consejo de la Unión Europea, que abarca a países con diferentes legislaciones y regulaciones respecto de los cuales no todos prevén normas anti-abusivas generales.

La conveniencia o no de incorporar específicamente la exigencia de un “propósito de negocios” a la legislación doméstica ha sido tratada y discutida en distintos ámbitos. Por ejemplo, en el informe general del 48º Congreso de la IFA, celebrado en Toronto en

1994²⁴ se sostuvo que “The general anti-avoidance rule used most frequently in domestic tax law is the requirement for the existence of a good business reason for the demerger. This means that the demerger must be intended to achieve higher productivity, efficiency and profitability, due to specialization of production, services or administration, the increase in sales or the reduction of costs. Some countries define “abuse of tax law” as obtaining of tax benefits by using unusual structures having no business reasons other than the tax benefit. There must be a real non-tax business purpose for the demerger. The demerger must not be considered to be a “device” for a distribution of corporate earnings to the shareholders”.

Por el contrario, las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario llevadas a cabo en 2010²⁵ han recomendado que la exigencia de “motivos económicos válidos” no puede erigirse en condiciones para establecer los efectos fiscales de las reorganizaciones empresariales; por lo tanto, se recomendó que las legislaciones domésticas no la incorporen como causa legitimadora de tales procesos de reorganización.

Por último, corresponde hacer mención al Plan de Acción BEPS²⁶ de la OCDE por cuanto vino a establecer, a nivel internacional, un estándar mínimo contra el abuso²⁷ en materia

²⁴ RÄDLER, Albert J., “IFA: General Report”, Toronto, Canadá, 1994.

²⁵ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), “XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, Cartagena de Indias, Colombia, 2010.

²⁶ OECD/G20, “Base Erosion and Profit Shifting Project. Final Reports”, 2015, disponible en

²⁷ SEPÚLVEDA, Francisco, *El uso de paraísos fiscales en la era post-BEPs* en “LUCHESSI, Mariano y SERRANO ANTÓN, Fernando (Directores), Tax compliance y planificación internacional en la era post BEPS”, Navarra, Thompson Reuters Aranzadi, 2021, pág. 624-629. Allí el autor señala que, sin perjuicio de que el proyecto BEPs se refirió a la utilización de CDIs, muchas de las consideraciones incluidas en sus reportes permiten construir una idea, *in abstracto*,

²³ Véase la Directiva del Consejo de la Unión Europea 2009/133, artículos 11.1 y 15.

de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDIs). Entre las medidas exigidas como estándar mínimo, se encuentra la adopción de una norma antiabuso que permita a un Estado contratante denegar los beneficios de un CDI cuando *“sea razonable concluir a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación era la obtención de un beneficio en virtud del convenio”*. En los Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE se prevé que *“una mera comprobación de los efectos del acuerdo u operación generalmente no permitirá extraer conclusiones válidas sobre sus propósitos”* y que *“cuando la única explicación racional de la existencia de un acuerdo sea que éste permite el acceso a un beneficio del convenio, se podrá*

de lo que constituiría un abuso para la OECD, la que podría ser utilizada para identificar cuando una planificación fiscal es abusiva. Así, sostiene que el traslado de beneficios no es de por sí abusivo, a menos que sea artificial [i.e., *“No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it”*]. (OECD, *Public Discussion Draft, BEPS Action 6: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Action 6: 2014 Deliverable. Paris, Marzo 2014, p.10*).

En este sentido, la idea de artificialidad en un estrategia *profit shifting* se asocia a la configuración de determinados parámetros para quedar dentro del rango de la norma general convencional anti-abuso plasmada por la OECD en los siguientes términos *“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention”* [OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2014 Deliverable, (Paris: Septiembre 2014), p. 66.*]

concluir que uno de sus propósitos principales era la obtención de dicho beneficio”.

Como podrá apreciarse, al igual que la doctrina sobre el “propósito de negocios” en materia de reorganizaciones, el test del “propósito principal” del Plan de Acciones BEPS está dirigido a denegar beneficios fiscales (i.e., los previstos en un CDI) cuando de las circunstancias concretas del caso se demuestre que las operaciones realizadas por el contribuyente tuvieron como propósito principal acceder a dichos beneficios, sin que existan otras razones objetivas para llevar adelante tales operaciones.

IV. La exigencia de un “propósito de negocios” en la doctrina argentina

La cuestión por determinar, según las diversas posiciones doctrinarias, es si una reorganización que cumple con los requisitos establecidos por la LIG y su DR LIG es suficiente para ser calificada como susceptible de aplicar el tratamiento previsto en el régimen o si, por el contrario, además debe exigirse un requisito adicional, implícito, no previsto normativamente, de que persigan un propósito empresarial o de negocios válido.

Recordamos que para que un proceso de reorganización sea encuadrable bajo el régimen de reorganizaciones libre de impuestos se exige el cumplimiento de determinados requisitos taxativamente previstos en la legislación, entre los que no se encuentra la exigencia de un propósito empresarial o de negocios particular:

Requisitos		Fusiones y escisiones -art. 80, incs. a) y b)-	Ventas y transferencias en conjunto económico -art. 80, inc. c)-
Inscripción en el registro público de comercio y publicidad (Ley 19.550)		√	√ para fusiones y escisiones bajo inc. c) X (otras modalidades)
Participación	Mantenimiento dos años antes (quebrantos)	√	√
	Al momento de la reorganización	√	√
	Mantenimiento dos años después	√	√
Actividades	Vinculadas para atrás (12 meses)	√	X
	Empresa en marcha	√	X
	Mantenimiento dos años después	√	√
Comunicación a la AFIP		√	√

En un extremo, se encuentran quienes sostienen que el régimen de reorganizaciones libre de impuestos es un terreno eminentemente formal en el que el legislador ha consagrado un tratamiento específico basado en aspectos predominantemente formales, sin que sea posible impugnar reorganizaciones que cumplen de modo estricto con los requisitos establecidos por aplicación de doctrinas como el propósito de negocios o la realidad económica.²⁸ Destacamos que en este sentido se pronunció la minoría en la sentencia de la cámara de apelaciones en el caso ya citado “Gregory v. Helvering”: “una norma tan minuciosamente redactada debe ser interpretada como una expresión literal de la política fiscal y deja sólo pequeñas dudas a la consideración judicial”.²⁹

En una posición intermedia, si bien no rechazan la idea subyacente de un propósito de negocios, destacados autores consideran que el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa confirma el propósito

comercial de la reorganización y asegura que ella no ha sido realizada con el único propósito de aprovechar los beneficios de la ley, sin que corresponda exigir indagar sobre los motivos de negocios u otras razones de realidad económica.³⁰

³⁰ TARSITANO, Alberto, *La elusión fiscal*, Ciudad de Buenos Aires, Astrea, 2021, págs. 181 y 182. FREYTES, por su parte, acepta el requisito del propósito empresarial, pero considera que una reorganización puede acceder al régimen aunque tenga como principal objetivo la reducción de la carga tributaria, pues los requisitos establecidos por el original Decreto-Ley 18.527 serían los que fueron establecidos por el legislador a los fines de que la neutralidad no beneficie a quienes tienen propósitos exclusivamente fiscales. Al respecto, sostiene su postura diciendo que “En este sentido, somos de la opinión que un proceso de reorganización cuyo principal objetivo sea la reducción de la carga tributaria total debe quedar alcanzado con la neutralidad establecida en los arts. 77 y 78 de la ley del impuesto a las ganancias, siempre y cuando cumplan con los requisitos exigidos por la ley y su decreto reglamentario. Si un conjunto de empresas que pertenece al mismo grupo empresario y desarrolla operaciones entre ellas decide fusionarse en una sola empresa. La eficiencia empresarial y la optimización de los factores de la producción se lograrían básicamente por la reducción de la carga fiscal derivada de los impuestos sobre los ingresos brutos y sobre créditos y débitos bancarios que recae en todas las operaciones intragrupo que se realizan, sin perjuicio de una simultánea reducción de cargas

²⁸ GOTLIB, Gabriel, “Disolución y transformación de sociedades: la realidad económica y la forma”, *Errepar*, Agosto, 1996; GOTLIB, Gabriel, *Vicios y Mitos de la interpretación tributaria*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 47 y siguientes.

²⁹ “A statute so meticulously drafted must be interpreted as a literal expression of the taxing policy, and leaves only the small interstices for judicial consideration”.

Del otro lado, se posicionan aquellos que exigen la existencia de un requisito adicional, implícito, que subyace todo el régimen de reorganizaciones, de que para acceder a los beneficios los procesos no pueden tener únicamente un fin o propósito exclusivamente fiscal, sino que debe existir un propósito de negocios válido³¹. Así proponen la inaplicabilidad del régimen fiscal de reorganización cuando la única finalidad es el

administrativas y contables” (FREYTES, Roberto O., "Desarrollo previo y continuación de actividades vinculadas en los procesos de reorganización", Revista Derecho Fiscal, N° 3, julio-agosto 2007).

³¹ ASOREY, Rubén y ASOREY, Fátima, *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2021. pág. 4. Los autores sostienen que “Sin duda que la reorganización fiscal, según veremos en el desarrollo de esta obra, tiene exigencias legales para poder ser calificada como tal y obtener los beneficios fiscales inspirados en la neutralidad. No obstante, uno de ellos constituye una premisa básica que hace al concepto de reorganización fiscal el cual es que la reorganización fiscal para gozar de tal tratamiento no puede tener únicamente un fin tributario.”

En este sentido, HALADJIAN también considera que si bien, desde el punto de vista económico, toda reorganización puede tener un fin exclusivamente fiscal, cuando el objetivo sea dicho fin, no podrá calificar para beneficiarse con el régimen fiscal libre de impuestos (cfr. HALADJIAN, Alejandro N., *Tratado de las reorganizaciones fiscales de empresas*, Buenos Aires, La Ley, 2002, pág. 4, aunque se refiere a la exigencia del objetivo fiscal como principio general.

Por su parte, KRAUSE MURGIONDO, sostiene que “la existencia de un propósito comercial, industrial o empresarial surge con la necesidad de evitar las reorganizaciones con exclusivos propósitos fiscales. La existencia de reorganizaciones con sólo propósitos fiscales es considerada prima facie en la doctrina como un medio de elusión tributaria que, dependiendo de las circunstancias, es indeseable. Es por ello que se considera también requerimiento de dicho propósito comercial, industrial o empresarial como integrando el tipo de reglas que se denominan ‘antiabuso’” (KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo A., *Régimen impositivo de las reorganizaciones empresariales*, Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2005, pág. 47).

propósito fiscal, aunque tal requisito no deba utilizarse como una presunción.³²

Como podrá apreciar el lector, la posición de la doctrina Argentina no es unánime, y existen posturas que van desde la total prescindencia de un propósito de negocios en materia de reorganizaciones hasta su exigibilidad como requisito implícito para acceder a los beneficios del régimen, pasando por aquellos que sostienen que el cumplimiento de los requisitos tipificados taxativamente en la normativa evidencian la existencia de un propósito de negocios válidos sin que sea necesario exigir más que el cumplimiento de dichos requisitos.

V. La exigencia de un “propósito de negocios” en las opiniones de AFIP

Observamos que en varios pronunciamientos administrativos la AFIP ha exigido la existencia de propósitos comerciales o de negocios genuinos como presupuesto necesario para acceder al régimen de reorganizaciones libres de impuestos, bajo el entendimiento de que “la fiscalidad no debe operar como un obstáculo en la toma de decisiones de las empresas” siempre que “se plantean reestructuraciones con motivos económicos válidos”.³³

Entre otros pronunciamientos, la AFIP expresó que las normas bajo análisis están orientadas “incuestionablemente a marginar

³² ASOREY, Rubén y ASOREY, Fátima, *Reorganizaciones empresariales libres de impuestos*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2021. pág. 464. En este sentido los autores entienden que es conveniente que el requisito de que toda reorganización fiscal para gozar de los beneficios del régimen pertinente debe tener un motivo económico válido, se plasme expresamente en la legislación. Lo que lleva a considerar que el condicionamiento de que la reorganización no tenga una mera finalidad fiscal (constituye una interpretación teleológica de la LIG, donde los intérpretes se han encontrado con una apreciación clara e inequívoca de la voluntad del legislador.

³³ Dictamen DI ATEC 18/2018, 13/2020, DI ATEC 2/2022, DI ATEC 5/2022.

de la tributación las operaciones y los resultados de las mismas, cuando fueran consecuencia de decisiones empresariales conducentes a una nueva adecuación de sus estructuras”.³⁴

Así, la AFIP ha llegado a sostener que el régimen permite proteger reorganizaciones a partir de las cuales “se obtengan mejores condiciones de producción y eficiencia”³⁵, avanzando en su función de revisión. Por aplicación de este criterio, en un caso concreto en que una sociedad dedicada a la venta de ropa, calzados y accesorios absorbía a otra sociedad que alquilaba locales de su propiedad a la primera, la AFIP discutiblemente rechazó la reorganización porque “la explotación de los inmuebles que realizaba la sociedad absorbida [contaba] con una estructura operativa y una composición de riesgos disímil a la actividad de venta de ropa, calzados y accesorios ejercida por la absorbente”.³⁶

En otros casos, la AFIP consideró que “debe haber una modificación patrimonial que apunte a beneficiar efectivamente la actividad de las empresas”.³⁷ Bajo este criterio, la AFIP rechazó el encuadre de una escisión de una empresa estatal realizada con el fin de separar la actividad desarrollada por la sociedad en distintas unidades operativas para su transferencia al sector privado, porque en el caso “no se da cumplimiento a la finalidad perseguida por el artículo 77, esto es optimizar el negocio empresario”. Observamos un avance sobre una área no objeto de incumbencia o revisión.

En este sentido, se observa que en distintos pronunciamientos, la AFIP ha condicionado la aplicación del régimen de reorganizaciones libre de impuestos y el acceso de los beneficios a la existencia de motivos económicos válidos o propósitos de negocio

genuinos, que pese a no estar normativamente previstos ni definidos, fueron interpretados atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso, generando un margen amplio de discrecionalidad en la interpretación según la visión de la AFIP.

VI. La exigencia de un “propósito de negocios” en la jurisprudencia argentina. La opinión de la Corte Suprema

Como se hizo referencia con anterioridad, la exigencia de propósito de negocios en materia de reorganizaciones libre de impuestos tiene su origen en los pronunciamientos de la justicia estadounidense en la causa “Gregory v. Helvering”³⁸.

Nuestros tribunales también han indagado sobre la finalidad del régimen de reorganizaciones libres de impuestos y la existencia de propósito o razones de negocios válidas para acceder a los beneficios. En distintos pronunciamientos, se ha invocado los propósitos expuestos por el Poder Ejecutivo

³⁴ Dictámenes DALyTT 23/1988, DAT 6/2008, DI ATEC 6/2012, DI ATEC 24/12, DI ATEC 22/2018.

³⁵ Dictámenes DAT 53/1994, 90/1995, DAT 54/2005, DAT 71/2007, DAT 72/2007, DI ATEC 42/2008, DAT 89/2011, entre otros.

³⁶ Dictamen DAT 82/2023.

³⁷ Dictámenes DAT 15/2001, DAL 31/2003

³⁸ Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), aff’d sub nom. Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)

en el mensaje de elevación³⁹ del proyecto de Ley 18.527 para resolver casos concretos.⁴⁰

En otros casos, siguiendo a la doctrina especializada⁴¹, la CNACAF ha incluso elevado la exigencia del propósito de negocios y entendido que *“los distintos supuestos de reorganización empresarial libres de impuestos tienen, como requisito implícito, que la reorganización tenga como finalidad un propósito empresarial y económicamente válido, es decir, que no constituya un artificio para asignar de modo arbitrario los activos y pasivos pertenecientes a empresas diversas que integran un mismo grupo económico, al solo fin de eludir el pago del gravamen. Ello es así porque la previsión legal dispensa a determinados resultados que, de otro modo, quedarían alcanzados por el gravamen, con el propósito exclusivo de promover la eficiencia*

³⁹ *“Dentro de los objetivos vinculados con la eficiencia del sector privado, juega un papel importante el hecho de las empresas logren una dimensión apropiada a la producción en gran escala en algunos casos y aprovechen las ventajas de la especialización en otros. El sistema tributario argentino en muchos casos obstaculiza la reorganización de empresas, dándole el carácter de operación gravada e impidiendo de ese modo que – por razones de costo fiscal – se realicen reorganizaciones cuyo resultado podría ser el mejoramiento de la productividad. El propósito central de las reformas vinculadas con este punto, consiste en facilitar estos procesos de reorganización, impidiendo de ese modo que las tendencias del mercado a la optimización del rendimiento de los factores productivos sean obstaculizadas por razones impositivas. Se han adoptado, por otra parte, algunos recaudos para impedir que las reorganizaciones tengan propósitos exclusivamente fiscales, ya que en tal caso no se lograría el objetivo deseado.”*

⁴⁰ CSJN, “Papelera Pedotti”, 1971, “Frigorífico Paladini”, 2011; Cámara Federal de Córdoba, Sala B, “La Esperanza del Sur”, 2018; TFN, Sala D, sala D, “Instituto Rosenbusch SA”, 1999, “Ormas SAICIC”, 2003; entre otros.

⁴¹ Krause Murguiondo, Gustavo, *Régimen Impositivo de las Reorganizaciones Empresariales*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, ps. 41 a 49, 65 a 71, y 115.

en la organización empresarial de la que se trata”.⁴²

Yendo a la interpretación que ha dado nuestro máximo tribunal sobre la exigencia de este requisito adicional “implícito” de que las reorganizaciones tengan un propósito de negocios, se destaca principalmente el fallo dictado por la CSJN en la causa “Turismo Doss”.⁴³ El caso involucró una transferencia de fondo de comercio, realizada cumpliendo con los lineamientos de la Ley 11.867 (que rige en materia comercial las transferencias de fondo de comercio), entre dos sociedades que compartían los mismos accionistas en la misma proporción, con las siguientes particularidades:

(i) los accionistas aumentaron el capital social de la vendedora capitalizando aportes irrevocables previos,

(ii) en paralelo, se firmó el acuerdo de transferencia de fondo de comercio entre vendedora y compradora bajo el cual el precio se pagaría en 360 días,

(iii) como la vendedora dejaría de tener actividad, los accionistas aprobaron una reducción de capital, que previamente habían aumentado, que se materializó mediante la cesión por parte de la vendedora a sus accionistas del crédito que tenía contra la compradora por la transferencia de fondo de comercio,

(iv) los accionistas hicieron un aporte irrevocable en la compradora, con la cesión del crédito por parte de la vendedora, y finalmente

(v) la compradora canceló el precio por la transferencia de fondo de comercio mediante entrega de acciones a los accionistas.

La AFIP rechazó el encuadre de la transferencia de fondo de comercio bajo el régimen de reorganizaciones libre de impuestos porque (i) la vendedora (antecesora) no continuó con actividades luego de la transferencia, y (ii) se pactó un

⁴² CNACAF, Sala V, “BBVA”, 2014, “Turismo Doss”, 2017.

⁴³ CSJN, “Turismo Doss”, 2021.

precio de dinero en vez de entrega de acciones.

El juez de primera instancia hizo lugar a la demanda y revocó el rechazo de AFIP, bajo el entendimiento de que (i) no resultaba exigible a la antecesora continuar con la actividad transferida, y que (ii) la operatoria entre los accionistas (reducción de capital, cesión de crédito, aporte de capital) acredita el efecto neutro para las sociedades, en tanto todo se mantiene en manos de los mismos accionistas en las mismas proporciones.

Es destacable que en la sentencia en primera instancia el juez tuvo expresamente en consideración que *“la utilización de esta figura no es para lograr beneficios económicos”* y que en el caso concreto se verificaba la neutralidad que *“resulta suficiente para configurar la exención del impuesto a las ganancias”*.

La AFIP apeló a la CNACAF quien, si bien coincidió en que no resultaba exigible que la antecesora continúe con actividad y que el precio no puede ser en dinero (no objeto de esta discusión), revocó la sentencia de primera instancia y confirmó el rechazo de la reorganización bajo el entendimiento de que (i) *“para poder acceder a los beneficios que establecen los artículos 77 y 78 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es requisito esencial que existan dos o más sociedades que se reorganizan con el propósito exclusivo de promover la eficiencia en la organización empresarial”*, (ii) *“es necesario que la reorganización tenga como finalidad un propósito empresarial y económicamente válido”* y que (iii) en el caso, no existió una *“reorganización de empresas”* porque *“por medio de la sucesión de actos y de manera elíptica prácticamente la totalidad del precio recibido por la transferencia del fondo de comercio terminó en el patrimonio de los accionistas”*.

La empresa interpuso recurso extraordinario en el que cuestionó que la Cámara creó *“un supuesto requisito “implícito” que no está contemplado en la ley”* y aun en el caso de que dicho requisito sea exigible, la reorganización estaba justificada en términos negociables dado que la *“finalidad perseguida*

por los integrantes de ambas sociedades era la concentración de su capital”.

La CSJN hizo lugar al recurso extraordinario, dejó sin efecto la sentencia de Cámara y ordenó se dicte nueva sentencia. La CSJN fundó su decisión en que *“surge con nitidez que el recaudo exigido por la cámara... que existan dos o más sociedades que se reorganizan ‘con el propósito exclusivo de promover la eficiencia en la organización empresarial de la que se trata’ no se encuentra establecido en ninguno de los párrafos del texto legal”*, por ello *“la sentencia apelada impuso un recaudo que no surge prescripto por el legislador... y por lo tanto, la decisión del a quo en cuanto rechazó la reorganización libre de impuestos... carece del necesario respaldo normativo”*.

Vueltos los expedientes a la Cámara, otra Sala distinta (Sala IV) dictó nueva sentencia haciendo lugar a la reorganización. En particular, destacamos que la Cámara expresó que *“la reorganización no implicó un traslado de beneficios a terceros”* en tanto los accionistas mantuvieron misma participación y que no *“resultan atendibles las manifestaciones efectuadas por la recurrente respecto a que la reorganización persiguió exclusivamente ventajas de tipo fiscal o reducción de la carga fiscal en conjunto, toda vez que se limitó a realizar esta aseveración sin especificar cuál sería la maniobra efectuada por la actora en el caso concreto que hubiese implicado un perjuicio fiscal”*.

VII. Nuestra opinión: improcedencia de la exigibilidad de demostración de un propósito de negocios para acceder al régimen de reorganizaciones libre de impuestos

En materia impositiva rige el principio y garantía constitucional de legalidad o de reserva de ley por medio del cual la aplicación de las normas fiscales debe hacerse con apego a la ley, sin que sean admisibles interpretaciones que prescindan del texto legal y que pretendan agregar condiciones o requisitos para el ejercicio de derechos o acceso a beneficios que no estén

expresamente previstos en el ordenamiento legal.

Este principio se erige también como garantía de previsibilidad de las reglas en materia impositiva. Los contribuyentes deben conocer con precisión cuál es el alcance de las normas fiscales para poder encauzar sus negocios y actividades y contar con seguridad respecto a las consecuencias jurídicas aplicables. Las autoridades fiscales, por su parte, deben ejercer sus facultades de verificación, fiscalización y determinación de impuestos dentro del marco legal y los jueces deben resolver las controversias concretas con apego a la ley.

Por otro lado, nuestro ordenamiento legal cuenta con las herramientas e institutos necesarios para desconocer y recalificar estructuras adoptadas por los contribuyentes cuando resulten abusivas. En nuestro país existe, desde 1946⁴⁴, el principio de la realidad económica, que permite a la autoridad fiscal y a los tribunales prescindir de las formas adoptadas por el contribuyente cuando dichas formas “no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes”. Es decir, en Argentina ya existe una norma que permite a la AFIP denegar beneficios fiscales (i.e., aplicación del régimen de reorganizaciones libre de impuestos) cuando las formas (i.e., fusión, escisión o transferencias en conjunto económico) sean utilizadas como disfraz para ocultar su carácter real (i.e., venta a un tercero, liquidación de sociedad).

En este contexto, no creemos conveniente aplicar en Argentina doctrinas, principios o fórmulas adoptadas en el derecho comparado o a nivel internacional, sin considerar la legislación vigente como también los antecedentes que motivaron la incorporación de dicha legislación.

Los antecedentes internacionales referidos a la exigencia de “propósito de negocios” como

medida anti-abusiva deben ser interpretados en función a los ordenamientos jurídicos a los que pertenecen. La extrapolación directa de la doctrina del propósito de negocios al sistema tributario argentino desconocería aquellas particularidades y diferencias que lo hacen distinto.

En este sentido, consideramos que la exigencia de un “propósito de negocios” o “propósito empresarial válido” como requisito implícito para acceder al régimen de reorganizaciones libre de impuestos importa la creación de requisitos adicionales no previstos por el ordenamiento legal, sobre todo para aquellos procesos en los cuales existe un conjunto económico.

No desconocemos que detrás del régimen subyace la idea de que lo que se pretende beneficiar son reorganizaciones genuinas con propósito empresarial. En efecto, en el mensaje de elevación del proyecto que antecedió a la Ley 18.527, el Poder Ejecutivo nacional expresó que el propósito de la reforma era “*facilitar estos procesos de reorganización, impidiendo de ese modo que las tendencias del mercado a la optimización del rendimiento de los factores productivos sean obstaculizadas por razones impositivas*”. Ahora bien, también es cierto que fueron el propio Poder Ejecutivo y, con posterioridad, el legislador, quienes a fin de evitar abusos de la figura adoptaron “*recaudos para impedir que las reorganizaciones tengan propósitos exclusivamente fiscales, ya que en tal caso no se lograría el objetivo deseado*”. Es decir, para asegurarse de que las reorganizaciones beneficiadas sean efectivamente aquellas que persiguen un fin empresarial, se establecieron distintos requisitos específicos que se deben verificar en el caso concreto para acceder al régimen: participación antes, al momento y con posterioridad a la reorganización, actividades vinculadas antes y con posterioridad, fecha efectiva, publicidad, inscripción.

De lo anterior se desprende que el cumplimiento de los requisitos previstos en el ordenamiento legal implica también la verificación en el caso concreto de la finalidad

⁴⁴ Decreto 14.341/1946, ratificado por ley 12.922, modificatorio de la Ley 11.683.

económica tenida en miras por el legislador, pues tales recaudos han sido adoptados justamente para lograr que dicho propósito se cumpla.

Creemos que el cumplimiento de los requisitos taxativamente previstos en el ordenamiento jurídico otorga a los contribuyentes el derecho de acceder a los beneficios del régimen, no correspondiendo indagar sobre sus motivaciones al estructurar los procesos de reorganización. El legislador ha definido expresamente los supuestos de reorganizaciones sujetos al régimen y ha detallado concretamente los requisitos aplicables. Indagar sobre la existencia de un propósito empresarial o motivaciones económicas válidas en un supuesto en que se cumplen los requisitos exigidos en la normativa implica apartarse tanto de la ley como de la intención del legislador.

En definitiva, ha sido el propio legislador el que ha establecido los mecanismos apropiados para detectar e identificar desviaciones en la aplicación del régimen y uso de los beneficios fiscales. Por lo tanto, el cumplimiento de los recaudos establecidos presume la verificación en el caso concreto del propósito del legislador. Las formas adoptadas por el contribuyente podrán ser eventualmente cuestionadas por AFIP únicamente mediante la aplicación al caso concreto de las herramientas previstas en el ordenamiento legal, esto es, mediante la aplicación del principio de la realidad económica previsto en el art. 2 de la Ley 11.683 en un caso de abuso por parte del contribuyente. Pero para ello, la AFIP deberá hacer uso exhaustivo de sus facultades de verificación y fiscalización, no bastando simplemente con alegar la inexistencia de “razones de negocios” en la reorganización para desandar el camino seguido por el contribuyente al instrumentar la reorganización.

Las motivaciones de los contribuyentes al llevar adelante un proceso de reorganización pueden ser muy variadas, y no puede desconocerse que el propósito de reducir la carga impositiva no sea un propósito empresarial válido que permite la

“optimización del rendimiento de los factores productivos” en los términos expuestos en el mensaje de elevación de la Ley 18.527. En este sentido, creemos que, por ejemplo, la absorción mediante fusión de una sociedad que detenta atributos fiscales (quebrantos, saldos a favor, entre otros) por parte de otra del mismo grupo económico con posición pagadora con la finalidad de optimizar la posición fiscal, no resulta objetable y podrá acceder al régimen en la medida en que se cumplan con los requisitos previstos en la normativa. Máxime cuando en nuestro país no existe un régimen de consolidación fiscal.

No coincidimos con aquellos que rechazan la aplicación del régimen de reorganizaciones libres de impuestos como alternativa para instrumentar un ahorro impositivo o disminuir la carga fiscal, en la medida en que se cumpla con los requisitos exigidos por el ordenamiento legal. El hecho de que la motivación del contribuyente sea alcanzar una estructura fiscalmente eficiente no es óbice para acceder a los beneficios si los requisitos se cumplen, es decir, si (i) ha existido un mantenimiento de la participación con anterioridad a la reorganización que permita el traslado de quebrantos, (ii) se verifica los porcentajes de participación requeridos al momento de la reorganización, (iii) se verifica el mantenimiento de actividades, tanto con como con posterioridad (según el caso), (iv) se obtienen las registraciones e inscripciones necesarias, de corresponder, y (v) se comunica la reorganización en tiempo y forma.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la exigencia de un propósito de negocios como requisito “implícito” genera incertidumbre y hasta la necesidad de invocar motivaciones ficticias en la documentación comercial al momento de implementar una reorganización, situación que se observa diariamente en la práctica. Dicha exigencia también contribuye a crear un espacio de discrecionalidad a la hora de auditar las operaciones de reorganización y resolver en un caso concreto si los beneficios son aplicables o no.

Resulta ilustrativo el caso “Turismo Doss”, donde la CNACAF denegó los beneficios del régimen porque no existía un “propósito

empresarial y económicamente válido”, pero que de las constancias de la causa se desprendía que se estaba en presencia de un evidente de conjunto económico, en el que no existieron transferencias a terceros, no hubo generación de valor o riqueza como consecuencia de la reorganización, la misma actividad se mantuvo en manos de los mismos accionistas, se cumplieron con todos los requisitos previstos en la ley y el fisco había objetado la reorganización únicamente por la forma en que se pactó la contraprestación sin indicar cuál había sido el supuesto perjuicio fiscal concreto.

Por lo tanto, creemos que exigir que las reorganizaciones tengan un propósito empresarial válido o que no puedan tener un propósito exclusivamente fiscal en el sentido de ahorro impositivo, implica un apartamiento del ordenamiento legal vigente en la medida en que conlleve a desconocer el otorgamiento de beneficios fiscales en supuestos donde se han cumplido todos los requisitos taxativamente preestablecidos en la legislación aplicable.

Por ello, celebramos el fallo de la CSJN en “Turismo Doss” por cuanto reafirma la vigencia y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria y garantiza la previsibilidad de las normas tributarias.

ALCANCE DE LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN MATERIA DE DEDUCIBILIDAD DE LA CARGA FINANCIERA

Valeria Estathio

I. Introducción

En este trabajo se analizan los alcances de la jurisprudencia en materia de deducibilidad de gastos de sujetos empresa, fundamentalmente, a partir del dictado del fallo "Inc."¹ por la CSJN con fecha 15/7/2021.

Para ello consideramos necesario repasar en primer término los requisitos previstos en la Ley del Impuesto a las Ganancias ("LIG") que habilitan la deducción de gastos por parte de sujetos empresa, ya que ese es el eje del que no debemos apartarnos para interpretar dicho precedente y determinar, en nuestra opinión, sus aciertos y desaciertos a la luz de la jurisprudencia de los últimos años en esta materia.

Partiendo de dicha base analizaremos en primer término la aplicación del principio de la universalidad del pasivo a los sujetos empresa versus la aplicación del principio de afectación específica. Vinculado con el principio de afectación específica, abordaremos la prueba idónea para su demostración. Seguidamente en lo que hace a uno de los temas de mayor trascendencia en esta temática, examinaremos la caracterización de los dividendos y otras rentas que puedan derivarse de la tenencia de acciones a los fines de la deducibilidad de la carga financiera. Todo ello, con el objeto de dilucidar con qué alcance debemos interpretar el fallo "Inc." dictado por la CSJN.

II. Principios generales para la deducibilidad de gastos

El principio general relativo a la deducibilidad de los gastos se establece en el artículo 23 de la LIG, en cuanto 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.

Por su parte, el art. 83 de la LIG reafirma tal principio general al disponer que *"Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina (...)".*

Si bien se ha suscitado un gran número de controversias en torno del alcance de estas normas, consideramos que la CSJN, en la causa "Pan American Energy", resuelto con fecha 19/2/2014, ha fijado una pauta que puede ser extrapolada a todo el universo de casos.

En dicho fallo, la CSJN sostuvo que toda vez que la primera fuente de interpretación de las leyes es su letra, y puesto que el texto de los artículos 17 y 80 de la LIG² resulta suficientemente claro, corresponde inferir que el principio general reposa en la facultad del contribuyente de deducir la totalidad de los gastos que ha efectuado para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas. Pero agregando una precisión a nuestro juicio importantísima, al señalar que las restricciones a esta regla general deben estar "expresamente" legisladas.

En tal sentido, el Máximo Tribunal afirmó que la LIG *"... no mantuvo un criterio riguroso -particularmente en las ganancias de 3° o categoría- en cuanto al carácter 'necesario' de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de los mismos..."*.

¹ CSJN, in re "INC SA (TF 24.746 – I) c/ DGI", sentencia del 15 de julio de 2021, Fallos: 344:1810.

² Actuales artículos 23 y 83 de la LIG conforme el texto ordenado Decreto 824/2019.

Quiere decir entonces que mientras que las erogaciones estén relacionadas con la obtención de renta gravada, no cabe efectuar restricción alguna a su deducibilidad a menos que exista una norma que establezca expresamente dicha limitación o prohibición.

Este principio aplica a todo tipo de gastos, incluidos los intereses por préstamos en cualquiera de sus formas.

En relación con los gastos de financiamiento, el artículo 85 de la LIG complementa el principio general antes referido, estableciendo en su parte pertinente que: *“De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir: a) Los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas”*.

Agrega la misma norma que: *“En el caso de personas humanas y sucesiones indivisas la relación de causalidad que dispone el artículo 83 se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial. En tal virtud sólo resultarán deducibles los conceptos a que se refiere el párrafo anterior, cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas. No procederá deducción alguna cuando se trate de ganancias gravadas que, conforme a las disposiciones de esta ley, tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo”*.

A su vez, el artículo 190 del Decreto Reglamentario de la LIG, en relación con el supuesto de la deducción de intereses por parte de sujetos empresa, establece que: *“...cuando posean distintos bienes y parte de éstos produzcan ganancias exentas y/o no gravadas, se deducirá del conjunto de los beneficios sujetos al gravamen, la proporción de intereses que corresponda a la ganancia gravada con respecto al total de la ganancia (gravada, exenta y no gravada). A los efectos de determinar esta proporción no se computará la ganancia de fuente extranjera. Cuando no existan ganancias exentas, se*

admitirá que los intereses se deduzcan de una de las fuentes productoras de ganancias, siempre que con ello no se altere el resultado final de la liquidación”.

Es a partir las normas citadas precedentemente -vinculadas en forma específica a la deducción de intereses- que se ha generado un debate relativo a la aplicación del principio de la universalidad del pasivo a los sujetos empresa que, a nuestro juicio, fue zanjado por la CSJN en el fallo “Inc.” en el sentido que explicaremos más adelante.

III. Principio de universalidad del pasivo versus principio de afectación específica

Como ya adelantamos, existe una discusión sobre la aplicación del principio de universalidad del pasivo a los sujetos empresa.

Según una de las posiciones dicho principio aplica tanto a personas humanas y sucesiones indivisas como también a los sujetos empresa. Para otra posición, dicho principio aplica exclusivamente a las personas humanas y sucesiones indivisas, no así a los sujetos empresa.

Quienes defienden la aplicación del principio de la universalidad del pasivo a los sujetos empresa sostienen que en materia de intereses no es necesario realizar una atribución específica a un tipo de ganancia, sino que corresponde efectuar directamente el prorrateo.

La idea que justifica este criterio es la fungibilidad del dinero. Se sostiene así que: *“los préstamos no financian una actividad en particular del ente, sino que están destinados a la totalidad de las tareas desarrolladas por él, o lo que es lo mismo, el conjunto del pasivo financia el conjunto de los activos y actividades que hacen al giro de la empresa”* (cfr. “Hoteles Argentinos SA s/recurso de apelación”, TFN, Sala A de fecha 20/4/2012, entre otros³).

³ En el mismo sentido, pueden citarse como ejemplo los precedentes: “Swift Armour” (TFN, Sala A, 25/10/2005 y CNCAF, Sala I, 6/5/2010);

Asimismo, se interpreta que debido a la redacción del artículo 85 de la LIG en cuanto establece que *“En el caso de personas humanas y sucesiones indivisas la relación de causalidad que dispone el artículo 83 se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial”*, debe entenderse que el principio de afectación patrimonial aplica únicamente a las personas humanas y sucesiones indivisas. Ello, en la comprensión de que por no haber sido mencionados los sujetos empresa en dicho párrafo, corresponde excluirlos de dicho principio rector.

La posición contraria es la que encontramos avalada por la CSJN en *“Inc.”* -y en toda la jurisprudencia de tribunales inferiores- contraria a la aplicación del principio de la universalidad del pasivo⁴.

Merece la pena citar textualmente los considerandos del fallo *“Inc.”* que se refieren puntualmente a este respecto ya que explican concretamente la fundamentación de esta posición.

Sostuvo el Máximo Tribunal que: *“...la aplicación del citado ‘principio de pertenencia’ o ‘principio de afectación patrimonial’ en materia de deducción de gastos que surge del inc. a del art. 81 no queda limitada a las personas físicas y sucesiones indivisas -que tributan según la teoría de la ‘fuente’, es decir, sobre aquellos rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación-, sino que también se aplica a los sujetos ‘de la tercera categoría’ o ‘empresa’ -que tributan según la teoría del ‘balance’, es decir, sobre todos los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos obtenidos, cumplan o no el*

requisito de ‘habitualidad’ que implique la permanencia de la fuente y su habilitación-, los que, en consecuencia, no se encuentran autorizados para deducir sus gastos en forma promiscua según lo propone la tesis de la ‘universalidad del pasivo’.

En efecto, la referida norma fue introducida en la ley del impuesto -en el inc. a, del art. 74 del ordenamiento entonces vigente, antecedente originario del actual inc. a, del art. 81- por la ley 23.260. Surge del mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó el respectivo proyecto que la incorporación expresa del principio de ‘afectación patrimonial’ se circunscribió al caso de la ‘imposición personal’ o a ‘los contribuyentes del impuesto personal’ -en la terminología empleada por el citado mensaje- en la inteligencia de que respecto de estos -es decir, de las personas físicas y sucesiones indivisas- la regulación del impuesto entonces vigente ‘no exige relación de causalidad con las rentas gravadas’ para la deducción de los intereses de deudas. En el referido informe se entendió que tal situación en muchos casos representaba ‘verdaderas desgravaciones’, lo cual constituía una ‘excesiva liberalidad’, que carecía de ‘justificación técnica’ y que no estaba respaldada ‘por consideraciones de carácter económico o social’, por lo cual se propuso restringir esa posibilidad (confr. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1985, 27ª reunión - 4 de septiembre de 1985, pág. 4178).

En tales condiciones -y al margen del acierto o del error de la consideración del aludido mensaje en cuanto a que las normas del tributo entonces vigentes permitieran a las personas físicas y sucesiones indivisas deducir los intereses con la referida amplitud- lo cierto es que la norma introducida por la ley 23.260, dirigida a la mencionada categoría de sujetos del impuesto, tuvo como inequívoco propósito el de hacer explícita respecto de ellos la aplicación de la ‘relación de causalidad’ que surge del art. 80 -como regla general para que sea admisible la deducción de intereses- estableciendo que se lo haría, específicamente para tales sujetos, ‘de acuerdo con el principio de afectación patrimonial’; es decir, mediante

“Tetra Pak” (TFN, Sala A, 23/9/2011); *“Hoteles Argentinos”* (TFN, Sala A, 20/4/2012); *“Ivax”* (TFN, Sala B, 30/3/2016), entre otros.

⁴ Esta postura fue adoptada, por ejemplo, en los siguientes precedentes: *“Entertainment Depot S.A.”* (TFN, Sala B, 30/3/2007 y CNCAF, Sala I, 7/9/2010); *“Tetra Pak”* (CNCAF, Sala I, 11/7/2013); *“Terminales Río de la Plata S.A.”* (TFN, Sala A, 9/9/2014); *“Litoral Gas S.A.”* (CNCAF, Sala II, 17/4/2008), entre otros.

la demostración de que las erogaciones en cuestión se originan en deudas contraídas por la concreta adquisición de bienes o servicios afectados al fin aludido. En consecuencia, carece de todo sustento afirmar que la norma reseñada -el inciso a del art. 81- haya derogado o alterado el principio general de deducción mencionado en el art. 80 para los 'sujetos empresa'".

A partir de ello, la CSJN entendió que: "... de las normas transcriptas, y de una consideración sistémica de la regulación del impuesto, se extrae como conclusión que los gastos cuya deducción admite la ley -en todos los casos, y con independencia del concepto de ganancia que se aplique a los sujetos del impuesto para determinar el gravamen respectivo, según la teoría de la 'fuente' o según la teoría del 'balance'- son aquellas erogaciones dirigidas a la obtención de ganancias gravadas o al mantenimiento o conservación de su fuente. Así resulta claramente de lo establecido en los arts. 17, 80 y 81, inc. a, de la ley del tributo".

Sobre esa base, la CSJN se apartó del criterio que había sostenido la Procuradora Fiscal, sosteniendo que:

"...esta Corte no comparte el criterio expresado en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal en cuanto allí se sostiene que no cabe concluir que la operación realizada pueda considerarse ajena al giro comercial de la actora y que, en consecuencia, los gastos que ella irrogó -los intereses devengados por el pasivo asumido para realizarla- no puedan ser deducidos en el balance fiscal de la firma, por lo que resultarían inatendibles los argumentos del Fisco en cuanto a que los referidos gastos no poseen la vinculación necesaria con la fuente productora de beneficios, o bien que los ingresos obtenidos como consecuencia de tales pasivos no fueron volcados al capital de trabajo o a actividades generadoras de beneficios gravados..."

Consideramos que el análisis que efectúa la CSJN específicamente en relación con la aplicación del principio de afectación específica a los sujetos empresa es correcto.

Ello, sin perjuicio de que entendemos que el fallo resulta cuestionable por otros aspectos que señalaremos más adelante.

Coincidimos con que la regla a aplicar a los sujetos empresa es el principio de afectación patrimonial y que solamente cabe aplicar el "principio de universalidad del pasivo" cuando no resulte posible acreditar la vinculación directa de los fondos a la actividad gravada. Esa es la conclusión que se deriva del requisito previsto en las normas de la LIG antes transcriptas en cuanto a que los gastos deban encontrarse relacionados con la obtención de ganancias gravadas para poder ser deducibles.

En otras palabras, únicamente ante dicha imposibilidad de atribución directa es que el legislador ha previsto la posibilidad de deducir la proporción de intereses que corresponda a la ganancia gravada con respecto al total de la ganancia (gravada, exenta y no gravada).

Cabe aclarar que, contrariamente a lo que generalmente se asume, dicha interpretación no siempre perjudica la postura del contribuyente.

En efecto, si asumimos el supuesto de una empresa que obtiene ingresos gravados y exentos de distintas fuentes productoras y puede acreditar que el financiamiento tuvo como finalidad financiar exclusivamente la fuente que genera la actividad gravada, no sería correcto aplicar el "principio de universalidad del pasivo" ya que ello redundaría en una menor deducción por efecto del prorrateo cuando, en rigor, el contribuyente se encuentra legalmente autorizado a deducir la totalidad de la carga financiera.

Por lo demás, el fallo de la CSJN en "Inc." también nos parece acertado por cuanto recurre a los antecedentes de la Ley 23.260 para comprender el sentido de la reforma, tal como desarrollaremos más adelante.

IV. La prueba idónea para demostrar la afectación específica

La mayor dificultad que se presenta cuando se pretende defender la aplicación del

principio de afectación directa respecto de los gastos de financiamiento incurridos por los sujetos empresa es precisamente acreditar dicha afectación. Nos enfrentamos aquí al problema de la fungibilidad del dinero, que precisamente es la razón invocada como fundamento para la aplicación del “principio de universalidad del pasivo”.

Así, cierta jurisprudencia ha sostenido categóricamente que *“...las deudas pueden financiar activos, gastos o disposiciones (liberalidades o reducciones de capital), pero siendo el dinero el bien fungible por excelencia no puede efectuarse un seguimiento preciso del destino del capital a una determinada aplicación, desechándose así la asignación específica. En efecto, para los sujetos empresa, al ser todas las ganancias que obtengan de tercera categoría, todos los gastos deben deducirse de todas las ganancias brutas, siempre que se hayan efectuado para obtener, mantener o conservar alguna de ellas”* (cfr. “Hoteles Argentinos S.A., TFN Sala A, 20/4/2012).

Al mismo tiempo, cuando el propio contribuyente sostuvo la aplicación del principio de afectación patrimonial, la jurisprudencia rechazó solapadamente esa pretensión por considerar que la empresa no había logrado acreditar la trazabilidad de los fondos y su vinculación con la fuente productora de ganancias gravadas⁵.

De ello se desprende que, si bien se reconoció “en teoría” la procedencia del principio de afectación directa, al adherir al criterio fiscal de que no es materialmente posible probar la trazabilidad del dinero a través de la contabilidad, ello equivalió a avalar la aplicación del principio de la universalidad del pasivo, de manera elíptica.

Del análisis de esta jurisprudencia observamos que no se ha medido con la misma vara las situaciones en las cuales el principio de afectación directa beneficiaba al contribuyente y al Fisco.

Así, pareciera que cuando un contribuyente intenta acreditar la vinculación de un préstamo con la obtención de ganancias gravadas la fungibilidad del dinero aparece, en la práctica, como un obstáculo insalvable.

Mientras que cuando el Fisco pretende ligar el préstamo a operaciones vinculadas a la compraventa de acciones, distribución de dividendos o rescate de acciones, el principio de fungibilidad cede y dicha relación es admitida por los tribunales sin requerir una acreditación igual de rigurosa que la que se exige en el otro caso.

En nuestra opinión, a los fines de acreditar la vinculación del préstamo con la fuente productora de rentas gravadas resulta fundamental el valor probatorio de la contabilidad no impugnada, ya que si dicha prueba no es admitida ello implica tanto como desconocer en los hechos el principio de la afectación directa prevista en la ley y reconocida por la CSJN en el fallo “Inc.”.

Ello es lo que ha sucedido en los casos en que el Fisco “dice” avalar el principio de afectación directa; pero acto seguido desliza expresiones del estilo de que ni el más sagaz de los peritos ni la mejor contabilidad podrían afirmar o exteriorizar los destinos que pueden ser receptores de fondos que una empresa obtiene de sus préstamos.

De adoptar el Fisco -y la jurisprudencia de instancias inferiores- esta tesitura, ello implica tanto como anular la posibilidad de aplicar el principio de afectación directa a los sujetos empresa, posición que no compartimos y que es contraria a la jurisprudencia de la CSJN (basada a su vez en los antecedentes de la Ley 23.260, a los que referiremos con más detalle más adelante).

Por ello, creemos que cuando razonablemente el contribuyente se encuentre en condiciones de probar a través de la contabilidad llevada en legal forma la relación entre el financiamiento y la fuente productora de ganancias gravadas, ello debería ser suficiente para admitir la deducción.

Desde esta óptica, a los fines de establecer la procedencia de la deducción de intereses -e incluso de otros tipos de gastos- en el caso de los sujetos empresa resulta fundamental

⁵ Sentencia dictada en la causa “S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia” (TFN, Sala A, 17/11/2011).

determinar el carácter de la renta generada por la fuente a la que se pretende asociar el financiamiento. A ello nos referimos seguidamente.

V. Caracterización de los dividendos -y otras ganancias provenientes de la tenencia de acciones- como ganancia no gravada o exenta a los fines de la deducibilidad de la carga financiera

En el análisis sobre la deducibilidad de la carga financiera que proponemos en los puntos anteriores resulta fundamental determinar qué tipo de renta generan las acciones. Ello, porque en la gran mayoría de los precedentes sobre esta cuestión, el financiamiento fue contraído para la compra de acciones, el pago de dividendos o el rescate de acciones.

En las sentencias que han confirmado los ajustes practicados por el Fisco, se sostiene, a nuestro juicio erróneamente, que los dividendos, pese a tener el carácter de “no computables”, deben ser asimilados a ganancias no gravadas o exentas a los fines del cómputo de los gastos.

Se recoge así la posición esgrimida por el Fisco basada, casi exclusivamente, en un antiguo precedente del Tribunal Fiscal (“Santa Marta”, del año 1970) en el cual se sostuvo, al tratar un tema de gastos relacionados con dividendos, que resultaba indiferente el carácter de “exenta” o “no computable” de una renta ya que en ninguno de los dos casos debía considerarse a los gastos incurridos para su generación como gastos necesarios deducibles.

Dicho precedente fue invocado asimismo en el Dictamen (DAT) 65/04 que es citado en gran parte de las determinaciones de oficio practicadas por el Fisco en esta materia.

En nuestra opinión, el fallo “Santa Marta” ha sido superado por jurisprudencia de la CSJN en materia de deducibilidad de gastos -en particular, por la doctrina del fallo “Pan American Energy” citado precedentemente- y, por lo tanto, no corresponde mantener su doctrina en la actualidad. Ello, sin perjuicio de

señalar que aun a la luz de la legislación vigente al momento del dictado de “Santa Marta”, dicho precedente resultaba asimismo cuestionable.

Los dividendos son utilidades gravadas y el carácter de “no computables” que les asigna el artículo 68 de la LIG sólo es indicativa de la modalidad particular que escogió el legislador para diseñar la tributación de la renta empresaria en sus distintos niveles: corporativo y del accionista.

Es el mismo artículo 68 el que dispone, en su segundo párrafo, que a los efectos de la determinación de la ganancia neta resultan deducibles todos los gastos necesarios para la obtención de los dividendos.

La norma establece textualmente:

“Los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta.

A los efectos de la determinación de la misma se deducirán -con las limitaciones establecidas en esta ley- todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen”.

No es objeto de este trabajo detenernos en la evolución que ha seguido el tratamiento de los dividendos a lo largo de los años y de las sucesivas reformas implementadas a este respecto. Una reseña pormenorizada de dicha evolución puede encontrarse en el reciente fallo de la Sala IV de la CNCAF en autos “Telecom Argentina S.A.” de fecha 23/8/2022, al cual nos remitimos.

De un análisis de dicha evolución surge en forma clara que considerar que los dividendos constituyen ganancias no gravadas o exentas está en pugna con la realidad económica ya que, si bien el artículo 68 establece que los dividendos recibidos por esas sociedades no se computan en el cálculo de la ganancia neta de sus accionistas, ello de ninguna manera equivale a decir que éstos no reciban ganancias gravadas.

Como tiene dicho la CNCAF: *“...la expresión utilizada por el Congreso Nacional en el artículo 64 de la LIG [actual artículo 68] no significa que esa renta (de tercera categoría) no se encuentre alcanzada por el tributo. Por el contrario, debe entenderse que es la sociedad la que debe liquidar e ingresar el gravamen correspondiente aplicable sobre los dividendos, de modo tal que el beneficiario no los computará en la determinación de su ganancia neta. De lo contrario, se generaría una doble imposición sobre la misma porción de renta, primero en cabeza de la sociedad y luego en cabeza del beneficiario (cfr. Sala V, in re “Grupo Financiero Galicia SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 27/11/18 y Sala II en autos “HSBC Argentina Holdings SA - TF 48911-I c/ c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 1º/07/22)”* (el destacado es nuestro).

Es claro que no es lo mismo sostener que una renta se encuentra exenta o fuera del alcance del impuesto que decir que dicha renta ya fue alcanzada y que su exclusión en cabeza de otro sujeto únicamente obedece a la finalidad de evitar que se la vuelva a gravar.

Considerar que los dividendos constituyen renta gravada es lo que permite, además, justificar la creación del denominado Impuesto de Igualación por la Ley 25.063 (derogado por la Ley 27.430).

En efecto, la finalidad de dicho impuesto era gravar en cabeza del accionista la porción de dividendos que no proviniera de ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de la LIG en cabeza de la sociedad, lo cual sucedía, por ejemplo, cuando la renta generada por dicha sociedad gozaba de alguna exención prevista en la misma LIG.

En este sentido sostuvo la Sala IV de la CNCAF en la causa “Telecom” ya citada que el dividendo recibido por una sociedad ha tributado a la tasa máxima del gravamen por cuanto, en la cadena que puede formarse en la distribución de dividendos, las utilidades se han gravado en la cabeza de la primera sociedad por sus utilidades impositivas y, en la sociedad receptora, mediante la aplicación de la tasa máxima de retención del tributo sobre

el exceso de utilidades contables distribuidas respecto de las impositivas de corresponder.

Pero más allá de la contundencia de dicho argumento, la habilitación a la deducción de gastos relacionados con la obtención de dividendos que se prevé en el segundo párrafo del artículo 68 de la LIG no deja ningún lugar a dudas en cuanto al carácter de renta gravada de los dividendos.

Como también se señala en la causa “Telecom”, asignar el carácter de exento o no gravado a los dividendos implica desconocer o “no hacerse cargo”, según las palabras de la Cámara, de que el legislador incorporó una nueva categoría de renta y determinó el tratamiento aplicable a sus gastos asociados.

Sostuvo así la Sala IV que: *“...la ratificación del criterio fiscal equivaldría a desoír y deslegitimar la letra de la ley en cuanto dispone que “(...) se deducirán -con las limitaciones establecidas en esta ley- todos los gastos necesarios para obtención del beneficio”, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación del gravamen”*.

A partir de ello, la Sala IV concluye en forma inequívoca que:

“... la definición empleada por la LIG al calificar a los dividendos como ganancia ‘no computable’ adquiere relevancia respecto a la deducción de gastos -y aun cuando podría sostenerse que la referida calificación no implica per se la habilitación a deducirlos puesto que el legislador decidió consignarlo de modo expreso-, lo cierto es que el segundo párrafo del art. 64 de la LIG [actual artículo 68]: (i) despeja toda duda con relación a las ganancias de tercera categoría y (ii) ratifica la improcedencia de asimilar la renta ‘no computable’ a la ‘renta exenta’ o ‘no alcanzada’ en materia de gastos; todo lo cual conduce a rechazar el recurso interpuesto” (el destacado es nuestro).

Coincidimos plenamente con el análisis y la conclusión arribada en el precedente “Telecom” en el entendimiento de que la asimilación de la categoría “no computable” a la de no gravados o exentos es contraria a derecho y no reconoce la mecánica del

impuesto que el legislador adoptó para dicho tipo de renta.

VI. Los alcances del fallo “Inc” de la CSJN

Llegados a este punto intentaremos delimitar el alcance con el que entendemos debería ser interpretado el precedente “Inc.”; único caso en el que el Máximo Tribunal se ha expedido sobre el fondo de la cuestión de la deducibilidad de la carga financiera vinculada a la compra de un paquete accionario.

El tema a decidir en la causa “Inc.” era si el financiamiento incurrido por Supermercados Norte para la adquisición del paquete accionario de CASSA, primero a través de un préstamo que luego se financió mediante la emisión de obligaciones negociables, se encontraba vinculado a la obtención, mantenimiento o conservación de renta gravada, requisito ineludible para admitir su deducción.

La CSJN decidió confirmar la pretensión fiscal -en contra del criterio esgrimido por la Procuradora General- entendiendo fundamentalmente que el principio de afectación patrimonial también aplica para la deducción de intereses por parte de sujetos empresa.

Para arribar a dicha conclusión recurrió a los antecedentes que precedieron el dictado de la Ley 23.260.

Vale la pena destacar el Considerando 7° del fallo en el cual se sostuvo que:

“En tales condiciones —y al margen del acierto o del error de la consideración del aludido mensaje en cuanto a que las normas del tributo entonces vigentes permitieran a las personas físicas y sucesiones indivisas deducir los intereses con la referida amplitud— lo cierto es que la norma introducida por la ley 23.260, dirigida a la mencionada categoría de sujetos del impuesto, tuvo como inequívoco propósito el de hacer explícita respecto de ellos la aplicación de la ‘relación de causalidad’ que surge del art. 80 —como regla general para que sea admisible la deducción de intereses— estableciendo que se lo haría, específicamente para tales sujetos, ‘de acuerdo con el principio de afectación

patrimonial’; es decir, mediante la demostración de que las erogaciones en cuestión se originan en deudas contraídas por la concreta adquisición de bienes o servicios afectados al fin aludido. En consecuencia, carece de todo sustento afirmar que la norma reseñada —el inciso a del art. 81— haya derogado o alterado el principio general de deducción mencionado en el art. 80 para los ‘sujetos empresa’” (el destacado es propio).

Por las razones que expusimos en el punto 2 del presente trabajo, entendemos que se trata de una conclusión acertada, que se desprende de una correcta hermenéutica de las normas involucradas.

Sin perjuicio de ello, consideramos que el fallo resulta cuestionable en cuanto rechaza la deducción de los intereses en el entendimiento de que los gastos de financiamiento no se encontraban vinculados a la obtención, mantenimiento y conservación de renta gravada por el hecho de que el destino fue la compra de un paquete accionario.

Cabe ahondar en este aspecto por cuanto la situación de hecho analizado en “Inc.” reviste ciertas particularidades que pueden ser de utilidad para comprender el pronunciamiento de la CSJN, aunque podamos no compartir el análisis y sus conclusiones.

En el caso, luego de la compra apalancada de las acciones de la sociedad operativa, se llevó a cabo una fusión por la cual la sociedad adquirente inversora absorbió a la sociedad operativa; permitiendo a la sociedad continuadora imputar las deducciones de los intereses del financiamiento contra la ganancia generada por la sociedad operativa; siendo esta circunstancia especialmente ponderada por la Corte.

En efecto, en el Considerando 10° del fallo, se hace hincapié en que la compra del paquete accionario no integró el conjunto de operaciones o negocios generador de ganancias, destacándose que siete meses después de la adquisición se produjo la fusión por absorción antes mencionada.

Ello llevó a la CSJN a concluir que: “...el endeudamiento incurrido por Supermarkets

Acquisition S.A. no tuvo por finalidad llevar a cabo operaciones dentro del giro comercial efectivamente desplegado por Supermercados Norte S.A., consistentes en generar ganancias gravadas a través de la explotación de supermercados, ni la de mantener o conservar su fuente, sino la de abonar el precio de compra de las acciones de CADESA a su anterior dueño”.

Tanto de los considerandos transcriptos como de la lectura integral del fallo se sigue que la Corte ha omitido abordar específicamente la naturaleza de la renta que las acciones adquiridas mediante el financiamiento eran susceptibles de generar.

Así, desafortunadamente, se perdió la gran oportunidad de que la CSJN se expida en forma clara y expresa respecto de la naturaleza de los dividendos a los efectos de la deducibilidad de los gastos asociados.

Asimismo, también se omitió analizar otras clases de renta que pueden generar las acciones, soslayándose que la venta de las acciones genera indudablemente renta gravada y que el mismo tratamiento aplica en caso de una eventual disolución de la sociedad y adjudicación de las acciones a sus accionistas.

Es por ello que consideramos que la sentencia resulta incompleta y de fundamentación deficiente. Se arriba a la conclusión de que el financiamiento no se vincula con ganancias gravadas sin analizarse si los dividendos revisten el carácter de renta gravada y sin reparar en los otros tipos de renta que también pueden generarse a partir de la adquisición de acciones.

Podría interpretarse que tácitamente la Corte ha adoptado la posición de que los dividendos deben asimilarse a ganancia no gravada o exenta a los fines de la deducibilidad de los gastos.

Pero teniendo en cuenta que se trata de una cuestión que se ha desarrollado in extenso en precedentes de tribunales inferiores, resulta llamativo que la CSJN no haya dedicado una sola línea a tratar este aspecto, que resulta determinante no sólo para la resolución del caso concreto de Inc., sino para los numerosos pleitos actualmente en trámite en los que se

discute la procedencia de la deducción de la carga financiera vinculada a la compra apalancada de acciones, al pago de dividendos y al pago por rescate de acciones.

Es precisamente la falta de un pronunciamiento que trate específicamente esta cuestión lo que nos lleva a considerar que la solución arribada por la CSJN en “Inc.” esté basada fundamentalmente en el hecho de que, con motivo de la fusión por absorción, se cancelaron las acciones que habían sido adquiridas a través del financiamiento y, por lo tanto, la potencial generación de ganancias gravadas vinculadas a dichas acciones devino de imposible cumplimiento.

En otras palabras, el Máximo Tribunal parecería haber interpretado que, a los efectos de la deducibilidad, no es suficiente que las acciones adquiridas mediante el apalancamiento financiero fueran susceptibles de generar ganancia gravada si, en el caso concreto, dicha ganancia no podría haber sido generada con motivo de su cancelación producto de la fusión⁶.

Si esa fuera la exégesis correcta del fallo de la CSJN, ello nos permitiría esperar que en un caso en el cual no se verifique la misma situación de hecho, es decir, en el que no se anulen las acciones como potencial fuente de ganancia gravada, se debería arribar a una conclusión distinta, habilitando el cómputo de la deducción de la carga financiera.

Para ello, claro está, sería necesario que la Corte admita sin cortapisas que los dividendos no constituyen ganancias no gravadas o exentas y que también considere en el análisis los otros tipos de renta gravada que pueden generar las acciones.

Entendemos que esta interpretación del fallo “Inc.” permitiría conciliar las distintas normas que regulan la deducibilidad de gastos y resultaría consistente con la propia jurisprudencia de la CSJN en esta materia.

Además, el análisis que proponemos de la causa “Inc.” no solo echaría luz sobre los

⁶ En sentido similar ver SKIARSRKI, Enrique M., “Deducción de intereses por deudas originadas en las compras apalancadas mediante fusión”, *Doctrina Tributaria Errepar*, 2021.

futuros fallos en aquellos casos en los que se cuestionó la deducción de intereses en el supuesto de la compra apalancada de acciones sino que sería asimismo muy útil en las causas en las que el Fisco ha impugnado la deducibilidad de gastos -no sólo financieros- incurridos por sociedades inversoras (*holdings*) con el argumento de que la actividad principal de estas vehículos es poseer inversiones en otras sociedades.

En este sentido, insistimos en que la caracterización de los dividendos como ganancia gravada, así como la existencia de otras ganancias gravadas originadas por la disposición de las acciones, también resultan determinantes para habilitar la deducción de los gastos incurridos por este tipo de sociedades.

VII. Algunas consideraciones vinculadas al régimen de Obligaciones Negociables que surgen del fallo “Inc.”

Apartándose del dictamen de la Procuradora Fiscal en el caso “Inc.” la CSJN sostuvo que los intereses tampoco resultarían deducibles en el caso concreto según la ley de obligaciones negociables.

La Corte sostuvo que: *“... la pretensión de la empresa actora tampoco resulta viable bajo la ley de obligaciones negociables pues, tal como se expone a continuación, y contrariamente, a lo expresado en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, la deducción efectuada no se ajusta a las disposiciones del citado régimen legal, en razón de que el destino de los fondos obtenidos mediante el mecanismo de financiamiento allí contemplado se aparta de los fines tenidos en cuenta por el legislador al momento de su sanción”*.

Para arribar a dicha conclusión, el Máximo Tribunal se basó en el informe emitido por las Comisiones de Finanzas, de Presupuesto y Hacienda y de Legislación General de la Cámara de Diputados al analizar el entonces proyecto finalmente aprobado como Ley 23.576, en el que se hacía referencia al destino del empréstito y a la orientación del

régimen de las obligaciones negociables hacia “actividades productivas”.

También se citan en el fallo las exposiciones de legisladores que participaron del debate y que hicieron referencia a “la patria productiva” y al objetivo de que se capte ahorro nacional para “financiar inversiones productivas”.

A partir de ello, la CSJN, atendiendo a la finalidad perseguida por el legislador al sancionar el artículo 37 de la Ley 23.576, concluye que en el caso de “Inc.” la deducción de intereses resulta inadmisibles por cuanto los fondos no fueron aplicados a la refinanciación de pasivos afectados al desarrollo de actividades productivas sino a cancelar el precio de compra de las acciones.

En este aspecto discrepamos con el razonamiento de la Corte. El método de interpretación que atiende a la finalidad de la ley aplica en el caso de que la letra de la ley sea oscura o ambigua.

En la situación que nos ocupa, las distintas normas aplicables de la ley de obligaciones negociables autorizan la deducción de intereses y otros gastos vinculados a la emisión de dichas obligaciones sin requerir que el financiamiento haya estado vinculado a actividades productivas. Más allá de haber sido analizada e introducida en el debate parlamentario, dicha exigencia no quedó plasmada en el texto legal finalmente sancionado.

En función de ello, consideramos que también a la luz de la ley de obligaciones negociables la deducción debió haberse admitido.

Esta interpretación, además de estar en línea con la legislación vigente, implica una armonización en la aplicación de las normas que regulan la deducibilidad de la carga financiera independientemente de la modalidad de financiamiento que escoja el sujeto empresa.

VIII. Conclusión

Con respecto a la deducción de intereses por parte de sujetos empresa, consideramos que la vinculación con ganancias gravadas resulta

indispensable a la luz de las normas aplicables de la LIG y de la jurisprudencia de la CSJN.

La doctrina que sienta la CSJN en el fallo “Inc.”, en cuanto interpreta que el principio de afectación directa es aplicable a dichos sujetos, está en línea con dicho principio fundamental en materia de deducibilidad de gastos y, por lo tanto, resulta acertada.

Sin perjuicio de ello, al dictarse el precedente “Inc.” se perdió una gran oportunidad de clarificar la naturaleza tributaria de los dividendos, cuestión que resulta trascendental para dilucidar la gran mayoría de las controversias que se han generado en torno a la deducibilidad de la carga financiera y que se derivan de endeudamiento contraído para la compra apalancada de acciones, el pago de dividendos o el rescate de acciones.

Dado que existen sobrados argumentos que sustentan la asimilación de ganancia no computable a ganancia gravada, una posible interpretación del fallo “Inc.” sería que la solución arribada por la CSJN sólo resulta aplicable a situaciones de hecho como las del caso -básicamente compra financiada de acciones seguida de una fusión por absorción que implica la cancelación de dichas acciones-, pero que no resulta extrapolable a situaciones en las que las acciones no se cancelen y resulten susceptibles de generar ganancias gravadas, incluyendo dentro de esta categoría, a los dividendos, a las ganancias de capital y al resultado gravado por la adjudicación de las acciones a los accionistas en un supuesto de disolución social.

LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD DEL PASIVO O AFECTACIÓN PATRIMONIAL. LA POSICIÓN DE LA CSJN EN LA CAUSA “INC. S.A.”

Fernando M. Vaquero

I. Introducción

En este artículo se comenta el fallo dictado por la CSJN en la causa “Inc. S.A.”¹ sobre la deducción de intereses para los sujetos empresa y la aplicación del principio de afectación patrimonial o el de universalidad del pasivo.

Los hechos que dieron origen a la controversia fueron los siguientes:

Supermarkets Acquisition S.A. (SASA) adquirió con fecha 29/11/1996 casi la totalidad del capital accionario de la firma Compañía Americana de Supermercados S.A. (CADESA). SASA (que luego modificó su denominación social por “Supermercados Norte S.A.”) suscribió distintos contratos de préstamo.

En 1997 y dentro del marco de la Ley de Obligaciones Negociables, Supermercados Norte S.A. emitió obligaciones negociables. El producido neto de la colocación de las obligaciones negociables fue utilizado, entre otros destinos, para la cancelación de los contratos de préstamo.

Ese mismo año Supermercados Norte S.A. llevó adelante un proceso de reorganización societaria en los términos del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias con “CADESA”. Esta reorganización adoptó la figura de “fusión por absorción”, en donde Supermercados Norte S.A. absorbió a “CADESA”. Supermercados Norte S.A. prosiguió, en su carácter de entidad continuadora de “CADESA”, con las operaciones comerciales a partir del 1/7/1997.

La Administración determinó de oficio la obligación tributaria de Supermercados Norte

S.A. en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1998 y 1999, ajustó los quebrantos declarados en 2000 y 2001, liquidó intereses resarcitorios y aplicó multa en los términos del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) por el período fiscal 1999.

La posición del Fisco Nacional se fundó en considerar que el contribuyente había deducido improcedentemente intereses y gastos originados en la emisión de obligaciones negociables, en los términos de la Ley 23.576 —con las modificaciones introducidas por la Ley 23.962—, porque según el criterio del organismo la operación no se encontraba destinada a obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Para ello tuvo en cuenta que los fondos obtenidos mediante la colocación de los referidos títulos habían sido aplicados a la refinanciación de la deuda que el contribuyente había contraído previamente para cancelar el precio de compra de la totalidad del paquete accionario de “CADESA”.

Uno de los argumentos del contribuyente para sostener que los intereses eran deducibles era la regla del prorrateo que introducía el artículo 120 del Decreto Reglamentario aplicable a las sociedades y empresas que son contribuyentes de la tercera categoría porque reflejaba el principio de universalidad del pasivo y la fungibilidad del dinero.

II. Normativa aplicable

II.A. Deducción de gastos

El artículo 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (“LIG”), aplicable a los períodos analizados, establecía el principio general en

¹ CSJN, in re “INC SA (TF 24.746 – I) c/ DGI”, sentencia del 15 de julio de 2021, Fallos: 344:1810.

materia de deducción de gastos, en estos términos:

“Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y 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.

Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras”.

El artículo 117 del Decreto N° 1344/98 y sus modificaciones, establecía en materia de prorrateo de gastos que “[a] los efectos de la proporción de los gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 80 de la ley, cuando los mismos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, se entenderá que estas últimas comprenden también a los resultados exentos del gravamen....”.

II.B. Deducción de intereses

Con relación a los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las deudas, la LIG regulaba su deducibilidad en una norma específica. El artículo 81 inciso a) de la LIG establecía que “[d]e las ganancias del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir: a) Los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

En el caso de personas físicas y sucesiones indivisas la relación de causalidad que dispone el artículo 80 se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial. En tal virtud sólo resultarán

deducibles los conceptos a que se refiere el párrafo anterior, cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas. No procederá deducción alguna cuando se trate de ganancias gravadas que, conforme a las disposiciones de esta ley, tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo.”.

Por su parte, el artículo 120 del Decreto Reglamentario establecía un prorrateo en materia de intereses: “[e]n los casos de los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, la deducción prevista en el artículo 81, inciso a), de la misma, cuando posean distintos bienes y parte de éstos produzcan ganancia exenta, se deducirá del conjunto de los beneficios sujetos al gravamen, la proporción de intereses que corresponda a la ganancia gravada con respecto al total de la ganancia (gravada y exenta). A los efectos de determinar esta proporción no se computará la ganancia de fuente extranjera.

Cuando no existan ganancias exentas, se admitirá que los intereses se deduzcan de una de las fuentes productoras de ganancias, siempre que con ello no se altere el resultado final de la liquidación.”

III. Deducción de intereses: Afectación patrimonial – universalidad del pasivo

El tratamiento de la deducción de los intereses en el impuesto se ha analizado desde la Ley de Impuesto a los Réditos que contenía una norma similar al primer párrafo del artículo 81 inciso a) de la LIG aplicable en el caso “Inc. S.A”. En ese momento se plantearon dos posturas.

Una postura sostenía que la deducción de intereses tenía un tratamiento distinto a la de los gastos comprendidos en el artículo 80 de la LIG. Esta postura mantenía que las deducciones admitidas en el artículo 81 eran auténticas franquicias específicamente establecidas por la ley, cualquiera fuere la

fuente de la ganancia (intereses, primas de seguros, donaciones, etc.)².

Otra posición entendía que resultaba de aplicación el principio de causalidad entre renta y gasto, pero adecuado a la característica de los intereses y que el reglamento a través de la regla del prorrateo reflejó esa particularidad y descartó la posibilidad de imputar un gasto financiero con un bien en particular. En este sentido, se sostenía que el procedimiento del prorrateo no significaba renunciar al principio de la relación causa entre renta y gasto, sino que por el contrario era una forma de aplicarlo³.

Recién con la norma introducida en el segundo párrafo del -entonces- inc. a) del art. 74 de la LIG por la Ley 23.260 (B.O. 11/10/85) se introdujo en la normativa la exigencia de una relación de causalidad del cómputo de los gastos financieros con las rentas gravadas, pero solamente para el caso de las personas físicas y las sucesiones indivisas.

Así se dispuso que: “[e]n el caso de personas físicas y sucesiones indivisas, cuando no pueda demostrarse que los conceptos a que se refiere el artículo anterior resultan atribuibles a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas, la deducción sólo procederá respecto de la proporción que corresponda al patrimonio que genere ganancia gravada en relación al patrimonio total más los bienes dispuestos o consumidos”.

En el mensaje de elevación del proyecto de ley que introdujo dicha reforma se señala: “[e]n cuanto a la deducción de los intereses y actualizaciones pasivos por parte de los contribuyentes del impuesto personal, corresponde destacar que en la actualidad ese cómputo no exige relación de causalidad con

las rentas gravadas, se propone restringirlo condicionando la deducción al principio de causalidad y previendo, frente a las dificultades que supone la constatación del destino dado a los capitales recibidos en préstamo, la aplicación supletoria del principio de afectación patrimonial, que autoriza en ese supuesto el cómputo de la proporción que corresponda a la parte del patrimonio que genera renta gravada, establecida a través de un prorrateo que considere a dicho patrimonio, al que produce rentas no gravadas y/o exentas y a la renta consumida”.

Este segundo párrafo de la norma fue, posteriormente, sustituido por la Ley 23.760 (B.O. 18/12/89). Sin embargo, su redacción no se modificó y era la vigente en los períodos fiscales objeto del ajuste.

De acuerdo con el texto del artículo 81 inciso a)⁴, para las personas físicas la deducción de los intereses se regía por el principio de afectación patrimonial. Los intereses son deducibles cuando el contribuyente acredite que estos se originaron en deudas contraídas para la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de la ganancia gravada.

Dado que para las personas físicas y sucesiones indivisas se estableció el principio de afectación patrimonial para la deducibilidad de los gastos financieros, se planteó si este principio era también aplicable para los denominados sujetos empresa, o si, por el contrario, la regla limitativa para estos

⁴ “Art. 81: a) Los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas. En el caso de personas físicas y sucesiones indivisas la relación de causalidad que dispone el artículo 80 se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial. En tal virtud sólo resultarán deducibles los conceptos a que se refiere párrafo anterior cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas. No procederá deducción alguna cuando se trate de ganancias gravadas que, conforme a las disposiciones de esta ley, tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo”.

² JARACH, Dino, “Impuesto a las Ganancias, la deducción de intereses en la determinación de la ganancia neta”, *La Información*, T° XXXVII, 1978, p. 163 y sgtes.

³ LOPEZ, Alberto T., “Deducibilidad de los intereses de prórrogas en la liquidación del Impuesto a los Réditos”, *Derecho Fiscal*, T° XV, pág. 217 y sgtes.; FERRO, Manuel, “Tratamiento de los intereses pagados en la liquidación del Impuesto a los Réditos”, *Derecho Fiscal*, T° XV, pág. 107.

contribuyentes se encontraba en el artículo 120 del decreto reglamentario que establecía la regla del prorrateo entre rentas gravadas y no gravadas.

Este criterio específico previsto por el decreto reglamentario para la deducción de intereses difiere del principio general previsto para la deducción de otros gastos antes señalado, ya que en materia de intereses no sería necesario efectuar una atribución específica a un tipo de bien o servicio, sino que correspondería efectuar directamente el prorrateo⁵ que reflejaría el principio de universalidad del pasivo y reconoce la fungibilidad del dinero⁶.

Al respecto se ha dicho⁷ que *“el principio de la universalidad’ del pasivo es un postulado contable y financiero fundamental. Sostiene que el conjunto de las deudas de cualquier ente económico (pasivo) financia la totalidad de los gastos y costos vinculados con sus activos (bienes) y que no es posible saber, al menos en este campo, la medida en que un pasivo o deuda está financiando a algún bien del activo en particular. Así, todo el pasivo tiene como contrapartida indivisible a la totalidad del activo y no existen relaciones directas entre sus partes componentes. Ello se debe a una característica del dinero, que es su ‘fungibilidad’. El peso es una medida de valor que no tiene individualidad propia, cada moneda o billete es perfectamente intercambiable por otra moneda o billete del mismo valor: se consideran bienes de la misma especie y calidad. Por lo tanto, se hace muy difícil controlar el destino de los fondos y aunque se formalice un contrato que establezca una vinculación específica, la relación real puede ser otra”*.

⁵ BRANDT, María Ines y BATALLE, Mariana, “Principio de Universalidad del Pasivo”, *Doctrina Tributaria Errepar*, T° XXXVII, ERREPAR, Septiembre 2016.

⁶ GONZÁLEZ, Marcos, “Impuesto a las Ganancias. Principio de universalidad del pasivo. Jurisprudencia destacada”, *La Ley Checkpoint*.

⁷ PREMUDA, Omar F., “Deducción de gastos financieros en el impuesto a las ganancias”, IMP: 1996-B, 2562.

La cuestión técnica sujeta a discusión era si una sociedad o una empresa debía considerar el principio de afectación patrimonial establecido en el artículo 81 de la LIG o el artículo 120 del reglamento⁸.

El criterio del Fisco lo encontramos en los Dictámenes DAT N° 65/2004 y 21/2006. Donde el Fisco sostuvo que el prorrateo sólo debía aplicarse cuando las rentas gravadas y no gravadas provienen de idéntica fuente, es decir, cuando se tornan indivisibles los bienes afectados a uno u otro crédito. Como en el caso, se trataba de la deducción de los intereses de un préstamo para adquirir acciones, el Fisco entendió que los intereses no eran deducibles del impuesto. Cuestión que también es objeto de controversia entre el Fisco y los contribuyentes si aun cuando se aplique el criterio de afectación patrimonial, los intereses de un préstamo afectado a la compra de acciones son deducibles del impuesto⁹. El mismo criterio se sostuvo en el Dictamen DAT 21/2006.

Esta discusión tomó un nuevo impulso en razón de distintas formas de financiamiento que fueron adoptando las empresas: préstamo contraído para cancelar una reducción de capital¹⁰, emisión de obligaciones negociables cuyos fondos se destinaron al rescate de acciones y pago de dividendos¹¹, préstamos obtenidos para la cancelación de dividendos¹²

⁸ EDELSTEIN, Andrés, “Endeudamiento con entidades vinculadas del exterior”, *Consultor Tributario*, ERREPAR, julio 2011, pág. 33.

⁹ MALAMUD, Javier, “Deducibilidad de gastos relacionados con dividendos/acciones”, *Doctrina Tributaria Errepar*, T° XL, Errepar, Junio 2019, pág. 605.

¹⁰ TFN, Sala A, *Swift Armour S.A.*, Sentencia del 25 de octubre de 2005; TFN, Sala C, *Swift Armour S.A.*, Sentencia del 18 de febrero de 2010; CNACAF, Sala III, *Swift Armour S.A.*, Sentencia del 29 de noviembre de 2011; CNACAF, Sala I, *Swift Armour S.A.* Sentencia del 6 de mayo de 2010.

¹¹ TFN, Sala D, *Alto Paraná S.A.*, Sentencia del 10 de diciembre de 2009; CNACAF, Sala I, *Alto Paraná SA (TF 31074-I) c/DGI*, Sentencia del 28 de diciembre de 2012.

¹² CNACAF, Sala III, *Kimberly Clark S.A. (TF 36115-I)*, Sentencia del 13 de abril de 2022;

y préstamos obtenidos para financiar la compra de acciones¹³ (y fusión posterior entre la sociedad que tomó el préstamo y la sociedad cuyas acciones fueron adquiridas)¹⁴.

Tanto el Tribunal Fiscal como la Cámara han tenido oportunidad de analizar el tema. Mientras que en el Tribunal Fiscal encontramos antecedentes en favor del criterio de afectación patrimonial y el del prorrateo, en la Cámara prevalecía el criterio de afectación patrimonial. Los distintos criterios, en algunos precedentes, se daba porque la situación fáctica era diferente entre los casos a resolver, y cambios en la integración de las distintas Salas¹⁵. La síntesis de los distintos criterios se puede apreciar en estos antecedentes.

La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia de fecha 25/10/2005, sostuvo que la LIG no prevé el principio de afectación patrimonial para las personas jurídicas cuando sí lo prevé expresamente para las personas físicas y sucesiones indivisas. Dicha sentencia fue confirmada por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con fecha 6/5/2010¹⁶. En el mismos

sentido, la Sala A sostuvo que “en materia de intereses, gastos y diferencias de cambio, provenientes de endeudamientos deducibles por sujetos de tercera categoría, la LIG prescinde del principio de afectación patrimonial directa, previendo específicamente el mecanismo de prorrateo de rentas exentas y gravadas... Ello implica que las deudas pueden financiar activos, gastos o disposiciones (liberalidades o reducciones de capital) pero siendo el dinero el bien fungible por excelencia no puede efectuarse un seguimiento preciso del destino del capital a una determinada aplicación, desechándose así la asignación específica. En efecto, para los sujetos empresa, al ser todas las ganancias que obtengan de tercera categoría, todos los gastos deben deducirse de todas las ganancias brutas siempre que se hayan efectuado para obtener, mantener o conservar alguna de ellas”¹⁷.

La Sala I de la Cámara, en sentencia de fecha 28/12/2012 entendió que “si bien el supuesto contemplado en el inciso a), primera parte, del artículo 81 de la ley del impuesto prevé que con relación a los gastos de endeudamiento de personas físicas y sucesiones indivisas se regirán de acuerdo con el principio de ‘afectación patrimonial’, ello no permite inferir a contrario sensu que las personas jurídicas puedan apartarse del principio rector en la materia... Por lo tanto, y en atención a las normas que gobiernan la cuestión, no es razonable propiciar una aplicación ‘automática’ del principio de ‘universalidad del pasivo’”¹⁸.

Esta posición fue reiterada por la Sala I en la sentencia de fecha 11/07/2013¹⁹ en la que indicó que “si bien parte del inciso a) del artículo 81 prevé que con relación a los gastos de endeudamiento de personas físicas o indivisas se regirán de acuerdo con el principio de ‘afectación patrimonial’, ello no permite

Armour S.A., Sentencia del 29 de noviembre de 2011.

¹⁷ TFN, Sala A, *Hoteles Argentinos S.A.*, Sentencia del 20 de abril de 2022.

¹⁸ CNACAF, Sala I, *Alto Paraná SA (TF 31074-I)*, Sentencia del 28 de diciembre de 2012.

¹⁹ CNACAF, Sala I, *Tetra Pak SRL (TF 33279-I)*, Sentencia del 11 de julio de 2013.

CNACAF, Sala I, *Tetra Pak S.R.L. (TF 33279-I)*, Sentencia del 11 de julio de 2013.

¹³ TFN, Sala B, *Grupo Financiero Galicia S.A.*, Sentencia del 2 de mayo de 2017; CNACAF, Sala V, *Grupo Financiero Galicia S.A. (TF 37108-I)*, Sentencia del 27 de noviembre de 2018. TFN, Sala A, *Terminales Río de la Plata S.A.* Sentencia del 9 de septiembre de 2014. CNACAF, Sala II, *Funarg S.R.L.*, Sentencia del 26 de mayo de 2020.

¹⁴ CNACAF, Sala I, *Entertainment Depot S.A.*, Sentencia del 7 de septiembre de 2010; TFN, Sala A, *Terminales Río de la Plata S.A.*, Sentencia del 9 de septiembre de 2014; TFN, Sala B, *IVAX Argentina SA s/recurso de apelación*, Sentencia del 30 de marzo de 2016.

¹⁵ ZICCARDI, Horacio y CUCCHIETTI, Miguel J. en comentario al fallo “Tetra Pak SRL (TF 33279-I)”: “Ganancias. Deduciones. Intereses. Universalidad del pasivo en el caso de empresas”, *Doctrina Tributaria Errepar*, Nº 402, ERREPAR, septiembre 2013.

¹⁶ TFN, Sala A, *Swift Armour S.A.*, Sentencia del 25 de octubre de 2005; CNACAF, Sala III, *Swift*

colegir a contrario sensu que las personas de existencia ideal puedan apartarse del principio rector en la materia, tal como lo pretende la actora y lo sostuvo el tribunal de origen".

En el caso Inc. S.A. (antes Supermercados Norte S.A.)²⁰, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que: "Que en el mismo texto del art. 81 inc a) puede observarse que el legislador ha matizado el principio de pertenencia de la deuda con relación a las personas físicas y sucesión indivisas, mientras que en las personas jurídicas parece haber prescindido de ello, existiendo solamente limitaciones en base a proporciones al monto del pasivo y del patrimonio neto.

Que esta interpretación se compadece con el criterio amplio que en materia de deducción de intereses tuvo como principio la Ley del Impuesto a las Ganancias, restringido a posteriori. (Reig, Enrique Jorge, *Impuesto a las Ganancias*, pág. 290, 7° edición agosto 1979, Ed. Contabilidad Moderna; Giuliani Fonrouge, Carlos M., Navarrine, Susana Camila, *Impuesto a las Ganancias*, Págs. 594, 595, 4° edición Noviembre 2007, Ed Lexis Nexis Argentina S.A.; Jarach, Dino, *Impuesto a las Ganancias*, pág. 8°8, Editorial Cangallo, Bs. As. 1980)". La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación fue confirmada por la Cámara²¹.

La Procuración también tuvo oportunidad de pronunciarse sobre el tema. La Procuradora Laura Monti emitió dictamen, opinando que cabía confirmar la sentencia apelada. A tal fin, la Procuradora destacó que el principio general es que los contribuyentes pueden deducir todos los gastos, en tanto hayan sido efectuados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas -que en el caso de los sujetos empresas, son todas-, siendo que las restricciones a esta regla general deben estar expresamente legisladas²².

Finalmente, si bien había varios antecedentes sobre el tema, la CSJN se expidió en el caso "Inc. S.A."

V. La sentencia de la CSJN en la causa Inc. S.A.

La CSJN, en el caso "Inc. S.A.", se inclinó por la aplicación del criterio de afectación patrimonial. Contrariamente a la conclusión a la que había arribado el Tribunal Fiscal y confirmada por la Cámara, la CSJN sostuvo que la aplicación del principio de afectación patrimonial en materia de deducción de intereses que surge del inc. a del art. 81 no queda limitada a las personas físicas -que tributan por la teoría de la fuente- sino que también se aplica a los sujetos "de la tercera categoría" o "empresa" -que tributan según la teoría del "balance"-.

La CSJN sostuvo que la reforma de la Ley N° 23.260 tuvo como propósito el de hacer explícita respecto de las personas físicas la aplicación de la "relación de causalidad" que surgía del artículo 80 de la LIG -como regla general para que sea admisible la deducción de intereses- estableciendo que se lo haría, específicamente para tales sujetos, "de acuerdo con el principio de afectación patrimonial". Es decir, mediante la demostración de que las erogaciones en cuestión se originan en deudas contraídas por la concreta adquisición de bienes o servicios afectados a generar ganancias gravadas. En consecuencia, la CSJN sostuvo que el inciso a del art. 81 no había derogado o alterado el principio general de deducción mencionado en el art. 80 para los "sujetos empresa".

De acuerdo con la CSJN, los gastos cuya deducción admite la ley -en todos los casos, y con independencia del concepto de ganancia que se aplique a los sujetos del impuesto para determinar el gravamen respectivo, según la teoría de la "fuente" o según la teoría del "balance", son aquellas erogaciones dirigidas a la obtención de ganancias gravadas o al mantenimiento o conservación de su fuente. Así resultaba de lo establecido en los arts. 17, 80 y 81, inc. a, de la LIG.

²⁰ TFN, Sala B, *Supermercados Norte. S.A.*, Sentencia del 18 de noviembre de 2009.

²¹ CNACAF, Sala V, *Inc. S.A.*, Sentencia del 20 de abril de 2011.

²² Dictamen de la Procuración de fecha 22 de diciembre de 2014.

En general, la doctrina planteó una postura crítica respecto del fallo y sus fundamentos²³ en cuanto a la aplicación del principio de apropiación patrimonial para los sujetos empresa. Asimismo, se generó una incertidumbre sobre si la solución adoptada por la CSJN se debe a la particularidad de la operación que tuvo que analizar y que quiso desalentar²⁴ o si se aplicará para el resto de los casos.

En el mismo sentido, se entendió que la duda que ha planteado la sentencia de la Corte Suprema es si se ha rechazado la aplicación del criterio de universalidad del pasivo y, por ende, se debe analizar frente a cada endeudamiento el origen y la aplicación de fondos. Al respecto se concluyó que *“lo que la Corte Suprema ha dicho es que se presume que el endeudamiento de una empresa es para el desarrollo de su actividad, pero si hubiera un caso que se deba entender como un abuso, el mero recurso al principio de la universalidad del pasivo no es un escudo protector”*²⁵.

En algún caso, las conclusiones del fallo fueron consideradas adecuadas, pero, una vez más, por las características de la operación. Se coincidió con que el principio de universalidad del pasivo no era aplicable en el caso porque el pasivo contraído que originó los intereses deducidos no había sido destinado a la financiación de activos generadores de ingreso sino a la adquisición, por parte de la empresa

inversora, de las acciones de la empresa que luego fue absorbida²⁶.

VI. Conclusiones

La CSJN se ha pronunciado sobre la deducción de intereses en una situación de hecho particular que, posiblemente, haya querido desalentar ya que comprendía no solo la compra de las acciones de una sociedad operativa sino la posterior fusión de la sociedad holding con la operativa.

El interrogante que se plantea es si el criterio adoptado por la CSJN también se aplicará a operaciones de financiamiento distintas a las que se plantearon en el caso o si, causas con aristas diferentes, podrían ser resueltas de otro modo.

²³ MARTÍN, Julián, “El fallo ‘INC. S.A.’ frente al principio de universalidad de pasivos”, *Errepar*, Octubre 2021.

²⁴ CAMBRA, Santiago A., “Primera y preocupante sentencia de la CSJN respecto de la deducción de intereses de deudas por compra de acciones por parte de personas jurídicas”, *IMP - Práctica Profesional*, 2021-CV, 54.

²⁵ MALUMIÁN, Nicolás; RAMÍREZ OYHANARTE, Juan, “La deducción de intereses de obligaciones negociables en un leveraged buyout y la no aplicación de la universalidad del pasivo”, *La Ley*, 06/12/2021.

²⁶ SKIARSKI, Enrique M., “Deducción de intereses por deudas originadas en las compras apalancadas mediante fusión”, *Errepar*, septiembre, 2023.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL A LA IMPOSICIÓN LOCAL PLENA

Patricia García

I. Introducción

La figura del establecimiento permanente de una empresa del exterior (en adelante, EP o establecimiento permanente) nos traslada, en primer término, al ámbito tributario internacional por encontrarse vinculada a la tributación de los sujetos no residentes a los fines fiscales; sin embargo, la determinación de su existencia erige la excepción a la regla del principio de la imposición directa en el país de residencia de tales sujetos, constituyéndose en una entidad de vital importancia para definir la potestad tributaria del país de la fuente generadora de los ingresos o importador de capitales (en adelante, país fuente o jurisdicción fuente). En este trabajo, abordaremos el caso en el que el EP se sitúe en Argentina con el objeto de precisar cuáles serían sus obligaciones tributarias.

En efecto, los beneficios empresariales de un sujeto del exterior son susceptibles de someterse plenamente a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicho sujeto cuente con un establecimiento permanente ubicado en ese mismo territorio, respecto de las rentas que le resulten imputables. Entonces, considerando la naturaleza de país fuente que caracteriza a la República Argentina, la existencia de EP genera que el mismo asegure su soberanía tributaria sobre los beneficios empresariales obtenidos en su jurisdicción por un sujeto extranjero, alcanzando, como ya lo veremos, no solo a las rentas de fuente argentina, sino también a las de fuente extranjera.

Por el contrario, de no determinarse la existencia de EP, la gran diferencia respecto de la situación anterior se producirá en relación a la imposición directa, esto es, en el

Impuesto a las Ganancias; en ese sentido, el sujeto extranjero, cuando tribute en el país, lo hará mediante una retención a beneficiarios del exterior del referido gravamen solo por sus rentas de fuente argentina, en muchos casos limitada por las previsiones de los convenios para evitar la doble imposición, mientras que la potestad tributaria plena será conservada por su país de residencia, que, en su mayor parte, corresponde a los países proveedores de capital o desarrollados, o bien, a aquellos de menor tributación.

Ante este escenario, surge la problemática del traslado de las empresas multinacionales a las referidas jurisdicciones de menor carga impositiva, sujetos que cuentan con más recursos para dicha movilidad, en detrimento de los ingresos estatales y de las pequeñas y medianas empresas, que se ven perjudicadas, en términos económicos y competitivos.

Para abordar la temática, en primer lugar, efectuaremos un análisis conceptual de la figura, detallando sus características y alcances, según surge del marco normativo internacional y local, así como sus dificultades y limitaciones ante los avances tecnológicos, para precisar, luego, el efecto tributario respectivo, una vez que se determine su existencia en el país.

II. Marco normativo

A efectos de determinar si las características del negocio constituyen un EP local, en primer lugar, resulta necesario verificar si el país al que pertenece el sujeto del exterior acordó con la República Argentina un convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI) que se encuentre vigente en el

período bajo análisis¹. En caso afirmativo, de conformidad con la supremacía legal de los tratados internacionales -según lo previsto por el inciso 22 del artículo 75 de la Constitución Nacional-, cabe atenerse a las previsiones relativas al concepto de establecimiento permanente que se encuentren contempladas en el artículo 5 del CDI de que se trate². De no mediar CDI, corresponde considerar la normativa local, cuyas disposiciones se encuentran comprendidas en la Ley de Impuesto a las Ganancias (t. o. en 2019 y modificaciones - en adelante, LIG), introducidas con la modificación instaurada por la Ley N° 27.430 (B.O.: 29/12/2017) de reforma tributaria, para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/2018, que incorporó una definición amplia de establecimiento permanente en el artículo 22, similar a las contenidas en los CDIs.

El principio de la gravabilidad en el país de residencia, cuya excepción se plasma en la existencia de EP, surge del artículo 7 de los CDI con términos similares a los que se exponen a continuación:

“1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a: a) ese establecimiento permanente...”

Este artículo resulta aplicable luego de verificar que las rentas en cuestión no tengan un tratamiento específico en el CDI de que se

trate. Sin embargo, no corresponde la retención limitada de dividendos (artículo 10), intereses (artículo 11) y regalías (artículo 12) que se paguen desde el país, en el caso de que el beneficiario efectivo de tales rentas pasivas, residente del exterior, ejerza en Argentina una actividad empresarial por medio de un EP situado en el territorio, en cuyo caso la potestad tributaria plena quedará a nivel local.

II.A. Tratados internacionales

De manera general, los CDIs suscriptos por Argentina se basan en el Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos³ (en adelante, MOCDE o Modelo de OCDE), tomando determinados puntos del Modelo de convenio de la Organización de las Naciones Unidas⁴ (en adelante, MONU o Modelo de ONU), tendiente este último a favorecer la potestad tributaria de los países en desarrollo, es decir, la tributación en la jurisdicción fuente.

A continuación, abordaremos las características generales del concepto efectuando una comparación entre ambos modelos y el citado artículo 22 de la LIG.

El MOCDE establece en el artículo 5 las características del EP, en ocho apartados, según se expone seguidamente:

¹ Listado de CDIs vigentes disponible en la página web institucional del Ministerio de Economía (autoridad competente en materia de esos tratados): [Tributación internacional | Argentina.gob.ar](http://Tributación_internacional_|Argentina.gob.ar)

² A excepción del CDI suscripto entre Argentina y Bolivia que sigue el criterio de tributación en el país fuente, según el Modelo del Pacto Andino.

³ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión Abreviada 2017*, París (Francia), OECD Publishing/ Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2019. Disponible en: [Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017 | OECD iLibrary](http://Modelo_de_Convenio_Tributario_sobre_la_Renta_y_sobre_el_Patrimonio:_Versión_Abreviada_2017_|OECD_iLibrary)

⁴ NACIONES UNIDAS, *Modelo de Convenio sobre doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo*, Nueva York (EE.UU.), Naciones Unidas, 2021. Disponible en: <https://financing.desa.un.org/es/node/3001>.

APARTADO	DESCRIPCIÓN
1.	Definición general.
2.	Lista positiva: ejemplos.
3.	Obra o proyecto de construcción o instalación si su duración excede de doce meses.
4. y 4.1.	Lista negativa, con regla anti-fragmentación por vinculación estrecha.
5.	Agente dependiente.
6.	Agente independiente.
7.	Control.
8.	Definición de vinculación estrecha.

Por su parte, el MONU también dispone en el artículo 5 las referidas características, aunque con ciertas diferencias que, como se verá, tienden a la constitución más temprana de EP o incluyen actividades que el MOCDE no contempla a tales efectos, circunstancias que derivan en la ampliación de la soberanía tributaria de los países fuente, las que se encuentran resaltadas a continuación:

APARTADO	DESCRIPCIÓN
1.	Definición general.
2.	Lista positiva: ejemplos.
3.	(a) Obra, proyecto de construcción, montaje o instalación o actividades de supervisión relacionadas con los mismos, pero sólo si dicha obra, proyecto o actividades duran más de seis meses ; (b) Prestación de servicios , incluidos servicios de consultoría, por una empresa a través de empleados u otro

APARTADO	DESCRIPCIÓN
	personal contratado por la empresa para tal fin, pero sólo si las actividades de esa naturaleza continúan dentro de un Estado contratante durante un período o períodos que sumen más de 183 días en cualquier período de 12 meses que comience o termine en el ejercicio fiscal de que se trate.
4. y 4.1.	Lista negativa con regla anti-fragmentación por vinculación estrecha. No incluye a las entregas de bienes o mercancías.
5.	Agente dependiente. Incluye a la persona que regularmente efectúe entregas de bienes o mercancías por cuenta de la empresa.
6.	Seguros.
7.	Agente independiente.
8.	Control.
9.	Definición de vinculación estrecha.

Corresponde agregar que, a los fines del análisis de este tipo de tratados, es propicio remitirse a los comentarios realizados a los Modelos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) relativos al Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio para evitar la Doble Imposición, por constituir ambos una eficaz guía utilizada a nivel internacional como medio de interpretación complementaria –según lo dispone el artículo 32 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados del año 1969, aprobada en el país por la Ley Nº

19.865 (B.O.: 11/01/1973)-, por lo que se hará referencia a tales previsiones en determinados puntos.

Al respecto, si bien la mayor parte de los CDIs suscriptos por Argentina se suscribieron antes de la fecha de los comentarios a los que se hará referencia (2017 y 2021, según se trate de OCDE u ONU, respectivamente), cabe considerar lo establecido por el tercer párrafo de los comentarios al artículo 5 del Modelo OCDE, cuando señala que estos también resultan aplicables para interpretar las cláusulas correspondientes a tratados suscriptos previamente:

“3. En 2017 se introdujeron una serie de cambios en los Comentarios. Algunos de ellos tenían por objeto aclarar la interpretación del artículo y, como tales, deben tenerse en cuenta para interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que responden al consenso de los países miembros de la OCDE en cuanto a la interpretación correcta de las disposiciones existentes y su aplicación a situaciones específicas...”

Por otra parte, y antes de introducirnos en las particularidades de cada apartado, cabe mencionar que la OCDE emitió, conjuntamente con el Grupo de los Veinte (G20), un Informe Final que contiene un conjunto de recomendaciones a los gobiernos relativas a normativa e instrumentos nacionales e internacionales sobre las 15 áreas centrales en las que se basa el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés de *Base Erosion and Profit Shifting*).

La Acción 7 del referido informe corresponde a la elusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente y presenta cambios en la definición del concepto de EP recogida en el MOCDE y contenida en el artículo 5, de cara a evitar la articulación de ciertas estrategias con fines elusivos, más concretamente, que tiendan a evitar tener una presencia fiscalmente imponible en un determinado país en virtud de las disposiciones de los convenios fiscales, los

que serán referidos en los apartados respectivos⁵.

Adicionalmente, cabe mencionar que, si bien a la fecha no se encuentra vigente en Argentina, se desarrolló la Convención Multilateral (MLI, por sus siglas en inglés) sobre la base de la Acción 15 del proyecto BEPS, a los fines de introducir de forma rápida y eficiente estas recomendaciones en los más de 3000 tratados vigentes en el mundo, sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos. Las cuestiones referidas a la elusión del estatus de establecimiento permanente se introdujeron en los artículos 12 a 15.

Al momento de firmar la referida Convención, los países debían presentar su posición, identificando los convenios que querrían enmendar a través del convenio multilateral y las cláusulas que deseaban adoptar; de existir coincidencia entre dos partes de un tratado, este se vería modificado. Argentina firmó la Convención Multilateral el 07/06/2017, aunque aún no cuenta con la correspondiente aprobación parlamentaria para que pueda entrar en vigor. Sin embargo, de producirse la entrada en vigencia, cabría verificar los efectos relativos a la temática en trato respecto de cada uno de los CDIs.

II.B. Normativa local

Como se adelantó, si el país al que pertenece el sujeto del exterior no suscribió un CDI con Argentina o si, de haberse acordado, el mismo no se encuentra vigente, corresponde dar cumplimiento a la normativa local, cuyas disposiciones se encuentran en el artículo 22

⁵ OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris (Francia), 2016. Disponible en: [Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015 | Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios | OECD iLibrary](#) .

de la LIG, aplicable para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/1/2018⁶.

Este artículo presenta una definición amplia de establecimiento permanente, similar a las contenidas en los CDIs, tomando previsiones del artículo 5 del MONU, por lo que sus disposiciones, respecto de MOCDE, también tienden a la constitución más temprana de EP o consideran actividades no contempladas a tales efectos en este último Modelo, de manera de ampliar la soberanía tributaria como país fuente, las que se encuentran resaltadas seguidamente:

PÁRRAFO	DESCRIPCIÓN
1°	Definición general
2°	Lista positiva: ejemplos.
3° y 4°	<p>(a) Una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionadas con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a seis (6) meses.</p> <p>Cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas las actividades mencionadas en el párrafo anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.</p> <p>(b) La prestación de servicios por parte de un sujeto del</p>

⁶ Respecto de los períodos anteriores, el instituto de EP se encontraba reglado por el artículo 128 de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 (texto ordenado en 1997 y modificaciones) y por el inciso h) del artículo 2° de la Ley N° 25.063, de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

PÁRRAFO	DESCRIPCIÓN
	<p>exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.</p> <p>Para efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del artículo 18 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.</p>
5°	Lista negativa. No incluye a las entregas de bienes o mercancías.
6°	<p>Agente dependiente. Incluye al sujeto que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - efectúe entregas de bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior; - asuma riesgos que correspondan al sujeto del exterior; - actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior; - ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades;

PÁRRAFO	DESCRIPCIÓN
	- perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
7°	Agente independiente.

Del detalle expuesto se puede observar que en el 6° párrafo del artículo 22 de la LIG, tanto respecto del MOCDE como del MONU, se exponen con mayor precisión las pautas para determinar la existencia de “agente dependiente”, que, como se verá más adelante, constituye un EP en el país. Si bien estas previsiones surgen de los comentarios de ambos modelos respecto del agente dependiente e independiente, no se encuentran en el texto del artículo 5 propuesto en cada uno.

A continuación, luego de ver las diferencias más relevantes, profundizaremos las disposiciones de cada uno de los apartados con el objeto de verificar la posible constitución de EP según las características del negocio de que se trate, debiendo resaltar que, como se habrá advertido, requiere de un análisis caso a caso, en función de las características aplicables al período que se encuentre bajo análisis y no a las que concurren en un período anterior o posterior (apartado 8 de los comentarios al artículo 5 del MOCDE).

Asimismo, a efectos de ejemplificar ciertos aspectos que se abordarán, se hará referencia en los puntos pertinentes a determinados casos de jurisprudencia internacional y a uno local (al respecto, es de considerar que en Argentina es el único litigio, a la fecha, en el que se abordó la cuestión de fondo de la constitución de EP).

III. Características

III.A. Definición general

Las disposiciones del apartado 1 del artículo 5 de los Modelos de OCDE y ONU y del primer párrafo del artículo 22 de la LIG

establecen la definición general de establecimiento permanente.

Así, pueden distinguirse tres requisitos que deben estar presentes para determinar si un sujeto del exterior constituye un EP en el país. Tal como se señala en los comentarios al artículo 5 del MOCDE, a los que se remiten los comentarios del MONU, debe verificarse:

1) la existencia de un **lugar de negocios**, es decir, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;

2) dicho lugar debe ser **fijo**, esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia; y

3) a través de aquel debe **llevarse a cabo la actividad de la empresa** del exterior, al menos en parte. En el punto 6 de los comentarios al referido apartado 1 del Modelo OCDE se aclara que esto significa habitualmente que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

A.1. Lugar de negocios

Respecto del primero de los requisitos, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en el párrafo 10 y siguientes de los comentarios al artículo 5 (a los que adhiere ONU), indica que la expresión **lugar de negocios** abarca los locales, instalaciones o equipos utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin, incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio, por lo que también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Estas previsiones también se encuentran en el artículo 59 del Decreto Reglamentario de la LIG.

En este sentido, la doctrina⁷ entiende que se trata de un requisito amplio, en el cual “lo verdaderamente relevante será la efectiva y mera disposición de un determinado espacio físico para el desarrollo de la actividad. El término ‘place of business’ es por tanto un término que puede abarcar diversidad de posibilidades, desde las clásicas oficinas, hasta espacios como sería el ubicado en un centro de negocios. También se incluirá en este término el espacio que pudiera ser cedido por una empresa a otra de su grupo que fuera no residente para el desarrollo de la actividad de esta última, aunque esta cesión fuese gratuita y no estuviese formalizada en ningún contrato.”

De la misma manera, se expresó el Tribunal Supremo de España, con sede en Madrid, mediante la sentencia correspondiente a *Dell Products LTD.*⁸ (residente de Irlanda) del año 2016, en relación a la flexibilidad de la expresión:

“Reflejando el alto grado de flexibilidad que se otorga a la expresión lugar fijo de negocios, no sólo desde el punto de vista material, sino en razón del título por el que se dispone, incluyendo, como se recoge expresamente, el que se encuentre en las instalaciones de otra empresa; a lo que cabe unir, con igual alcance abierto, que la puesta a disposición incluye, por el criterio expansivo de la normativa aplicable, a la actuación por cuenta de la empresa. Sin que pueda perderse de vista, en atención a la función y finalidad que prestan estos Convenios, que trata de regular aspectos de la fiscalidad internacional, la nueva realidad y globalización mercantil que necesariamente exige una interpretación de la normativa aplicable adaptada a esta nueva

realidad, en la que resulta imprescindible atender a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial.”.

De las previsiones transcriptas, surge, entonces, que lo importante es la disposición de un determinado espacio físico en el territorio, sin necesidad de indagar sobre los aspectos formales del referido acceso; no obstante, cabe resaltar que, si bien se trata de un concepto amplio y flexible, uno de los elementos fundamentales para la constitución de EP es la territorialidad, ya que se exige la presencia física.

A.2. Lugar fijo

En segundo lugar, la definición requiere que el lugar de negocios sea fijo. De conformidad con lo indicado en los comentarios del MOCDE (apartados 21 y 22 del artículo 5), se indica que “normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar determinado”. Es decir, lo vincula con una locación, que debe constituir “una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto a la actividad económica en cuestión”.

Desde esta perspectiva, se evalúa la coherencia temporal que implicaría que un lugar de negocios pueda entenderse como fijo, y al respecto, se aclara que deberá interpretarse como tal aquel lugar que tenga cierto grado de permanencia. Y en este sentido, no se establece un límite o umbral temporal concreto, sino que los comentarios lo definen de acuerdo a su afinidad con la naturaleza de las actividades que se están llevando a cabo. De hecho, remarcan las diferencias que han surgido al respecto en las prácticas internas de las jurisdicciones.

Entonces, es preciso destacar, que, en este sentido y sobre lo reseñado hasta este punto, para que exista un EP, ni el MOCDE ni el MONU ni la normativa local exigen que deba superarse un límite temporal concreto. La condición de lugar de negocios fijo, desde su

⁷ GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, Carlos, “El concepto tributario de establecimiento permanente” en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Nº 30, número especial, Madrid (España), Uría Menéndez Abogados S.L.P., 2011, págs. 229-235.

⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sede Madrid (España), Sección 2, *DELL Products Ltd. sobre Recurso de casación*, STS 2861/2016, Sentencia del 20 de junio de 2016.

perspectiva temporal, se deberá evaluar de acuerdo al grado de permanencia en el territorio del país, de conformidad con la naturaleza propia de las actividades en cuestión y su vinculación con el lugar donde se lleven a cabo.

No obstante, los comentarios al artículo 5 del MOCDE consideran, en el párrafo 28, un período de 6 meses como práctica generalizada:

“Aunque las prácticas adoptadas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales han diferido, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe establecimiento permanente en aquellas situaciones en las que la actividad económica se desarrolla en un país a través de una sede que se mantiene durante menos de seis meses...”.

Sin embargo, a su vez, los referidos comentarios contemplan, en sus apartados 28 a 31, excepciones a ese aspecto temporal admitiendo que un lugar de negocios puede constituir un EP, aunque en la práctica exista únicamente durante un período muy corto, como en las actividades de naturaleza recurrente por los aspectos específicos del negocio de que se trate o en aquellas que constituyen una actividad económica explotada únicamente en el país considerado.

Así, tales comentarios se expresan en los siguientes términos:

“Las actividades de naturaleza recurrente han constituido una excepción a esta práctica generalizada; en tales casos, cada período durante el que se utiliza el lugar de negocios tiene que considerarse conjuntamente con el número de veces en las que se utiliza dicho lugar (que puede prolongarse durante varios años). [...] [D]ada la naturaleza de las operaciones propias del negocio en ese lugar, podría considerarse que se cumple el requisito temporal para la existencia de un establecimiento permanente debido a la naturaleza recurrente de la actividad con independencia de que las presencias continuadas sean inferiores a seis meses; el requisito temporal se podría cumplir de manera similar en el caso de períodos

recurrentes más cortos, circunstancia que vendría determinada por la naturaleza específica del negocio de que se trate. Otra excepción a esta práctica general ha sido la de las actividades que constituirían un negocio explotado exclusivamente en ese país; en esta situación, la actividad puede ser de duración breve debido a su naturaleza, pero dado que se lleva a cabo en su totalidad en ese país, su vinculación al mismo es más fuerte”.

En cuanto a las interrupciones temporales que puedan producirse, los puntos 32, 44 y 55 de los referidos comentarios -también considerados en el Modelo de ONU- indican que las mismas no implican que deje de existir un EP, si bien las actividades deben realizarse de una manera regular.

Entonces, a modo de resumen, en concordancia con los referidos comentarios, para la constitución de EP se requiere la existencia de un lugar fijo de negocios, esto es, un lugar determinado que corresponda a una unidad comercial y geográfica coherente con respecto a la actividad económica en cuestión. Desde la óptica temporal, se considera coherente a aquel lugar que tenga cierto grado de permanencia, sin establecer un umbral específico concreto, sino que se hace referencia a la práctica de presencias continuadas de más de seis meses y a las excepciones a tal continuidad que pueden darse por los siguientes motivos:

- Según la naturaleza de las actividades, debido a su carácter recurrente;
- Por la naturaleza específica del negocio de que se trate, con períodos recurrentes más cortos;
- Por tratarse de un negocio explotado exclusivamente en el país de que se trate.

Asimismo, la referida permanencia no se verá afectada por interrupciones temporales, siempre que las actividades se efectúen de manera regular.

Como ejemplo de la aplicación práctica de una de estas excepciones, resulta interesante mencionar un antecedente judicial de la Corte Suprema de la India del año 2017, “Formula One World Championship Ltd vs. Commissioner of Income Tax, International

Taxation”⁹, en el que se analizó la existencia de un establecimiento permanente por actividades desarrolladas en un corto período de tiempo (tres días), aunque reiteradas veces durante varios años. Resumidamente, en dicho caso, la empresa “Formula One World Championship Limited” (FOWC), sociedad residente del Reino Unido, a quien la “Federation Internationale de l’Automobile” (FIA) le había concedido los derechos para la explotación comercial del campeonato de la Fórmula 1, se encontraba autorizada para contratar con terceros a fin de acoger, promover y organizar los eventos. Para aquel que se iba a desarrollar anualmente en India (“Grand Prix” de India), específicamente en el “Circuito de Buddh”, FOWC contrató con la sociedad residente de India “Jaypee Sports International Limited” (Jaypee), cediéndole ciertos derechos de explotación durante cinco años -con la posibilidad de extenderlo por el mismo período-, a partir del año 2011.

En lo que aquí interesa, sobre la base del apartado 1 del artículo 5 del CDI firmado entre India y el Reino Unido y respecto de la permanencia necesaria para configurar el EP, la Corte señaló que su existencia debía ser evaluada considerando que FOWC tuvo acceso y control sobre el Circuito durante las dos semanas previas al inicio del evento, así como durante la semana siguiente a la finalización del mismo, considerando además la recurrencia de la actividad (duración del contrato de cinco años). Bajo ese entendimiento, la Corte Suprema de India falló a favor de la existencia del EP de la sociedad extranjera, pese a que el evento por el cual se había suscripto el contrato tenía una duración efectiva de tres días por año, considerando, en primer lugar, que para evaluar la duración del evento debía tenerse en cuenta todo el

período durante el cual la sociedad extranjera tenía acceso al lugar de negocios (el Circuito de Buddh), y por el otro, que, incluso, más allá de que no se trataba de un período extenso, lo fundamental del caso era la recurrencia con que dicho evento se iba a realizar año tras año, así como el plazo de vigencia acordado en el contrato.

En definitiva, como surge de este antecedente y de los comentarios citados, el lugar fijo de negocios también exige la presencia física como pilar para la constitución de EP, aunque cabe considerar dos puntos relevantes:

- Desde el aspecto territorial, se trata de un concepto amplio que apunta a la vinculación con un lugar determinado, presentando cierto grado de movilidad según la coherencia comercial y geográfica;

- Desde la perspectiva temporal, resulta de fundamental importancia la recurrencia de la actividad en el territorio o la exclusividad.

A.3. Actividad de la empresa

La tercera y última característica esencial del EP se refiere a que, a través de aquel lugar fijo de negocios, debe llevarse a cabo la actividad de la empresa, total o parcialmente. Es decir, el espacio debe ser efectivamente utilizado para el desarrollo de la actividad empresarial del sujeto del exterior.

El primer aspecto a abordar es el significado del término empresa. Considerando que esta definición no se encuentra en los CDI, es necesario recurrir a lo que establezca al respecto la normativa interna de cada país. A nivel doméstico, la LIG contempla tal previsión en el artículo 58 del Decreto Reglamentario:

“A los efectos del artículo 22 de la ley se entenderá que el término ‘empresa’ refiere al desarrollo de una actividad industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole, utilizando para el desarrollo de esta, la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención de beneficios el riesgo propio de la actividad que desarrolla.”

⁹ Suprema Corte de la India, Apelación Civil, Nueva Delhi, *Formula One World Championship Ltd vs. Commissioner of Income Tax, International Taxation*, Expedientes 3849/2017, 3850/2017 y 3851/2017, Sentencia del 24 de abril de 2017. Disponible en: <https://main.sci.gov.in/jonew/judis/44818.pdf>.

Luego, en cuanto a las diferentes modalidades de ejercicio de la actividad del referido sujeto, los comentarios del MOCDE (párrafos 39, 40 y 41) indican que puede ser en forma directa, a través del personal, o indirecta, mediante personas que reciban sus instrucciones o subcontratistas, o equipos automáticos:

“Para una empresa, existen diversas formas de ejercer su actividad. En la mayor parte de los casos, es el empresario o personas con una relación laboral con la empresa (el personal) quienes realizan la actividad. Este personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes dependientes) [...]. Una empresa puede ejercer también su actividad a través de subcontratistas que intervengan solos o junto con empleados de la empresa.

También puede existir un establecimiento permanente cuando las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos y la actividad del personal se limita a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos.”

Sentado ello, corresponde advertir que tampoco resulta necesario para la configuración de EP el carácter productivo de la actividad. Al respecto, el apartado 7 y el 35 de los comentarios al artículo 5 del MOCDE señalan:

“Cabría argumentar quizá que la definición general debiera mencionar la otra característica del establecimiento permanente que se ha considerado importante en el pasado, a saber, el carácter productivo de su actividad, esto es, su contribución a los beneficios de la empresa. La definición actual no sigue este criterio. Es en efecto evidente que, en el marco de una organización empresarial bien dirigida, cada parte contribuye a la productividad del conjunto. De lo que no se infiere necesariamente que, por el hecho de que un establecimiento particular tenga un “carácter productivo” en el marco general de la organización, deba considerársele como un establecimiento permanente al que puedan atribuírsele

beneficios a efectos de la imposición en un territorio determinado.”

En cuanto al inicio de las actividades de la empresa, los citados comentarios entienden, en el párrafo 44, que un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia su actividad por medio de un lugar fijo de negocios, lo que ocurre desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, la actividad para la que este servirá permanentemente.

Respecto del cierre del EP, el punto 44 de los referidos comentarios del MOCDE establece que el establecimiento permanente dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de las actividades; esto es, cuando finalicen todas las actuaciones y medidas vinculadas a la actividad anterior del establecimiento permanente (liquidación de las operaciones comerciales, mantenimiento y reparación de las instalaciones). Sin embargo, una interrupción temporal de las operaciones no puede considerarse como cierre.

En este punto, cabe considerar específicamente la actividad de que se trate atento a las cuestiones particulares que se pueden presentar, como, por ejemplo, la existencia de un EP respecto de las industrias extractivas. Al respecto, cabe traer a colación lo mencionado en el Capítulo 1 del Manual de las Naciones Unidas sobre Cuestiones de Fiscalidad de las Industrias Extractivas en los países en desarrollo¹⁰, en el que se indica que los costos suelen surgir antes de la creación de un establecimiento permanente o después de que este haya dejado de existir. Los costos preparatorios pueden incluir los costos de planificación o exploración. Los costos posteriores pueden surgir debido al desmantelamiento o a las actividades asociadas a otras responsabilidades.

¹⁰ NACIONES UNIDAS, *United Nations Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries by Developing Countries*, Nueva York, Naciones Unidas, 2018, traducción propia, pág. 31. Disponible en: <https://digitallibrary.un.org/record/3801187?ln=es>.

En este sentido, cabría verificar si estas actividades deberían ser tomadas en cuenta dentro del cómputo de la existencia del EP.

De lo expuesto deriva que es de fundamental importancia considerar las particularidades de la actividad respectiva para determinar la fecha de inicio y de cierre del EP que se constituya.

En resumen, a efectos de considerar la existencia de establecimiento permanente, en el lugar fijo de negocios, deben desarrollarse las actividades propias del sujeto del exterior, cuya constitución se considera desde el inicio de las mismas y hasta el cierre del EP, independientemente de su carácter productivo, mediante sus empleados u otras personas que reciban instrucciones de dicho sujeto, así como también a través de subcontratistas o dependientes de estos últimos o por medio de equipos automáticos, lo que demanda también un análisis caso a caso.

III.B. Lista positiva. Ejemplos.

En el apartado 2 del artículo 5 del MOCDE, del MONU y en el segundo párrafo del artículo 22 de la LIG se consigna un listado de ejemplos que podrían constituir EP, sin embargo, en cualquier caso, corresponde efectuar la comprobación del cumplimiento conjunto de las tres características analizadas en el punto precedente.

En ese sentido, el artículo 22 de la LIG dispone:

“... el término 'establecimiento permanente' comprende en especial:

- a) una sede de dirección o de administración;*
- b) una sucursal;*
- c) una oficina;*
- d) una fábrica;*
- e) un taller;*
- f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera”.*

Los Modelos de OCDE y de ONU presentan la lista positiva de manera similar, aunque sin

mencionar expresamente a las sedes de administración ni a los lugares relacionados con la exploración y explotación de recursos naturales (solo constan aquellos relativos a la extracción de recursos naturales); tampoco se efectúa aclaración alguna referida a la actividad pesquera, a la que se refiere también el artículo 60 del Decreto Reglamentario de la LIG. No obstante, los comentarios del MOCDE, en el punto 47, aclaran que *“[l]a expresión 'cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales' debe interpretarse en un sentido amplio.”*

Así, en relación a aquellas actividades que implican el traslado frecuente entre ubicaciones próximas, que, de hecho, pueden abarcar el territorio de más de un país, los citados comentarios (punto 23) apuntan a la unidad geográfica y comercial respecto de la actividad de que se trate, en los siguientes términos:

“Es obvio que una mina constituye un lugar de negocios único, aunque las actividades relacionadas con dicho negocio se trasladen de una ubicación a otra dentro de lo que podría ser una mina de grandes dimensiones, dado que constituye una sola unidad geográfica y comercial con respecto a la actividad minera”.

III.C. Obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y supervisión.

En estos casos en particular, se exige un período específico de duración para la posible constitución de EP, según se puede observar en el apartado 3 del artículo 5 del MOCDE, del inciso a) del mismo apartado del MONU, y en el tercer párrafo, inciso a), del artículo 22 de la LIG, umbral debajo del que, en relación con los contratos de menor duración, no se constituye establecimiento permanente.

En el MOCDE se establece una duración superior a doce meses, contemplando únicamente una obra o un proyecto de construcción o instalación, mientras que en el MONU y en la LIG se dispone una duración superior a 6 meses y se agregan el proyecto

de montaje y las actividades de supervisión como susceptibles de constituir EP.

En relación a los CDIs suscriptos por Argentina, que se encuentran vigentes, todos contemplan un plazo superior a 6 meses, a excepción del acordado con Italia que establece un plazo de más de 9 meses para la constitución de EP por este concepto.

De lo expuesto, y en relación con el MOCDE, se puede observar que tanto el MONU como la legislación local favorecen la constitución de EP más temprana e incluyen actividades en forma taxativa como pasibles de constituir EP, a las que el primer modelo solo refiere en los comentarios.

En esta inteligencia, se debe tener en cuenta que no deben considerarse separadamente los contratos, como si fuesen proyectos diversos, cuando las actividades desarrolladas se refieren o se relacionan con el mismo fin. Aquello se vincula con la “coherencia comercial” que fuera mencionada anteriormente, dado que no debe darse lugar a casos en los que, artificioosamente, se pretenda burlar el umbral de tiempo establecido, a través de la segmentación de contratos de corta duración (párrafos 51 y 52 de los comentarios al artículo 5 del MOCDE).

En este sentido, la OCDE agrega ciertos factores que resultan relevantes a la hora de analizar la coherencia comercial del proyecto total, en función de las diversas actividades desarrolladas (punto 53 de los comentarios al artículo 5):

- Si los contratos referidos a las distintas actividades se celebraron con la misma persona o personas vinculadas;
- Si la celebración de contratos adicionales con una persona es la consecuencia lógica de un contrato previo firmado con dicha persona o personas vinculadas;
- Si de no mediar consideraciones para llevar a cabo una planificación fiscal las actividades hubieran sido objeto de un único contrato;
- Si la naturaleza del trabajo que implican los distintos contratos es la misma o similar;
- Si son los mismos empleados quienes realizan las actividades previstas en los distintos contratos.

Del mismo modo, con referencia a un proyecto de construcción o de instalación que puede obligar al contratista a desplazar su actividad constantemente, o al menos de vez en cuando, a medida que el proyecto avanza (por ejemplo, la construcción de una carretera o el montaje de una plataforma marítima), estas operaciones se inscriben en el marco de un proyecto único, que debe considerarse como un establecimiento permanente si las actividades duran, en su conjunto, más del umbral establecido, siendo indiferente que los trabajadores no estén presentes durante el plazo establecido en un determinado emplazamiento (párrafo 57 de los comentarios al artículo 5 del MOCDE).

Por otra parte, la legislación local incluye explícitamente los casos en los que el sujeto del exterior subcontrate las actividades en trato con otras empresas vinculadas (según las previsiones del artículo 18 de la LIG y del artículo 14 de su Decreto Reglamentario), disponiendo que los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán para el cómputo del plazo mencionado. Similares previsiones se encuentran en el punto 54 de los comentarios al artículo 5 del MOCDE, con la diferencia de que no se requiere vinculación con el subcontratista, en forma concordante con los comentarios citados en el punto A.3. Actividad de la empresa, y se agrega que el propio subcontratista tendría un EP si la duración de sus actividades en la obra excede el citado umbral.

Por su parte, la legislación local, mediante los artículos 61 y 63 del Decreto Reglamentario de la LIG, contempla la cuestión del cómputo de plazos respectivos, especificando los momentos de inicio y cierre del EP por obras y proyectos, así como las interrupciones que puedan tener lugar, en el mismo sentido que los comentarios ya expuestos.

En relación con este tópico, es interesante mencionar brevemente, y solo respecto de lo aquí tratado, el fallo de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante, TFN) del año 2022 en los autos “Solvay Indupa S.A.I.C.

s/apelación-Impuesto a las Ganancias” y su acumulado¹¹, en el que se encontraba en discusión la existencia de un establecimiento permanente por parte de la firma belga Solvay S.A. por la obra de expansión de la capacidad de producción de las instalaciones para la fabricación de diversos productos de la planta de Solvay Indupa S.A.I.C. en Argentina y por la prestación de determinados servicios técnicos a los fines de la expansión mencionada, así como de mejoras continuas y de un constante asesoramiento en cuanto a la aplicación de las modificaciones a los procesos fabriles y otros relativos a asistencia técnica y “know-how”, suscribiéndose diversos contratos con vigencia por varios años; para la obra, fue contratada la empresa argentina Techint Compañía Técnica Internacional S.A.C.I., cuya responsabilidad y cuál fue la empresa que la contrató también fueron temas que discutió la apelante.

El TFN, por su parte, señaló que, además de que la obra había sido realizada por la empresa local, se llevó a cabo en períodos anteriores a los que estaba llamado a resolver, por lo que no se expidió sobre el fondo del tema en discusión, sin precisar si la firma del país había actuado en carácter de subcontratista, bajo la supervisión de la compañía del exterior, o si lo había hecho como responsable principal, esto es, sin recibir instrucciones de la sociedad belga y bajo su propio riesgo.

Dirimir estos hechos, relativos a la obra, a efectos de la posible determinación de la existencia de EP, podría constituir un factor de relevancia para definir el carácter de los servicios relacionados, cuya resolución por parte del Tribunal abordaremos en el punto siguiente.

Entonces, a modo de resumen de este punto, para las actividades de obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y

supervisión se exige un umbral de tiempo determinado de duración para la constitución de EP debiendo considerar en forma conjunta los contratos orientados al mismo fin, bajo el precepto de la coherencia comercial, y computar los días utilizados por los subcontratistas, los que podrían constituir su propio EP si las actividades respectivas superan el citado umbral, verificación que también demanda el análisis de cada caso en particular.

III.D. Prestación de servicios

La constitución de EP por prestación de servicios se encuentra contemplada en el apartado 3, inciso b), del MONU y en el tercer párrafo, inciso b), del artículo 22 de la LIG, también con un período específico de duración para su posible constitución de 183 días y 6 meses, según se encuentra expresado respectivamente, pero sin la exigencia del lugar de negocios fijo.

Asimismo, se observa el plazo de 6 meses para la constitución de EP por prestación de servicios en la mayor parte de los CDIs suscriptos por Argentina que se encuentran vigentes a la fecha (o 183 días en el caso del acuerdo con Chile), excepto por el CDI convenido con Rusia, en el que se dispone un mes por este concepto. Los tratados que no incluyen estas previsiones son los firmados con Alemania, Australia, Brasil, Francia e Italia.

A mayor abundamiento, procede mencionar que determinados CDIs suscriptos por Argentina contemplan similares plazos para las actividades de exploración o explotación de recursos naturales, según se detalla:

- 6 meses: CDIs acordados con Bélgica, España, Finlandia, Países Bajos y Reino Unido.
- 3 meses: Noruega y Dinamarca (solo actividad pesquera).
- 30 días: Suecia (incluye actividad pesquera).

Por su parte, el CDI suscripto con Chile incluye la operación de un equipo grande o valioso por un plazo de más de 183 días y el acordado con Noruega contempla la

¹¹ Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala B, “Solvay Indupa S.A.I.C. s/apelación-Impuesto a las Ganancias”, Expediente Nº 36.513-I y su acumulado N.º 43.461-I, sentencia de primera instancia, 20/05/2022.

prestación de servicios técnicos por más de 3 meses, ambos como elementos constitutivos de EP.

Respecto del MOCDE, si bien no reconoce esta figura del EP de servicios en el artículo 5, ya que únicamente considera en su apartado 3 el caso especial de EP de obra, en el año 2008 incorporó una disposición dentro de sus comentarios, relativa al EP de servicios, siguiendo los cambios que se habían realizado en el MONU en la década de 1980, con el mismo umbral específico de 183 días y sin hacer referencia al lugar de negocios fijo.

Así lo expresan los comentarios al artículo 5 del MOCDE en el párrafo 146, en el que se indica:

“Esta disposición tiene por efecto el que se considere que existe un establecimiento permanente en casos en los que no existiría según la definición dada en el apartado 1 y en los ejemplos del apartado 2; por lo que se aplica con independencia de esos apartados. Como en el caso del apartado 5 del artículo, esta disposición determina otro criterio por el que se puede determinar que una empresa dispone de un establecimiento permanente en un Estado. Puede aplicarse, por ejemplo, cuando un consultor presta servicios durante un largo período en un país, pero desde distintos emplazamientos que no satisfacen las condiciones del apartado 1 para considerar que constituyen uno o más establecimientos permanentes. Si puede demostrarse que la empresa tiene un establecimiento permanente en el sentido de los apartados 1 y 2 (con sujeción a lo dispuesto en el apartado 4) no es necesario aplicar esta disposición a fin de determinar su existencia. Dado que la disposición simplemente determina la existencia de un establecimiento permanente que no existiría de otro modo, no constituye una definición alternativa del concepto de establecimiento permanente y, obviamente, no puede limitar el ámbito de la definición del apartado 1 ni de los ejemplos del apartado 2”.

Entonces, el EP de servicios requiere los siguientes requisitos para su configuración:

1) Aspecto personal: el servicio debe ser prestado en forma directa (LIG) o por

intermedio de los empleados de la empresa o de personal contratado a tal fin (MONU y LIG);

2) Aspecto territorial: dentro del territorio del Estado de que se trate, aunque sin exigir el requisito del lugar fijo; y

3) Aspecto temporal: se requiere una duración mínima.

Es claro, entonces, que la incorporación del EP de servicios constituye una ampliación del concepto de EP del apartado 1, eliminando ciertos requisitos de este último, aunque se sostiene la presencia física en el territorio del país respectivo y cierto grado de permanencia o recurrencia de la prestación. De esta forma, el precepto flexibiliza la definición de EP tradicional, y considera prestaciones que no permitirían que fueran encuadradas en la definición clásica del primer apartado.

En este sentido, un EP de servicios puede configurarse sin que exista el lugar fijo de negocios del apartado 1, sin que se trate de los ejemplos que enumera el apartado 2 (oficina, taller, minas, etc.) o sin que encuadre en el apartado 3, inciso a) (EP de obra o proyecto), por lo que la tributación de los servicios en la fuente aún es posible cuando no puedan ser atribuidos a un lugar fijo de negocios, siempre y cuando exista presencia física del prestador del servicio en el país de la fuente¹².

Por otro lado, del mismo modo que para el caso de EP de obra o proyecto, la legislación local refiere al cómputo de plazos en forma conjunta si las actividades son realizadas por sujetos entre los que exista algún tipo de vinculación, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.

En este sentido, la OCDE refiere a proyectos relacionados, agregando una serie de factores que pueden resultar pertinentes con miras al análisis de coherencia comercial en el contexto de proyectos distintos realizados por

¹² FRASCHINI, Juan Ignacio, “La prestación de servicios y el establecimiento permanente”, en *Revista de Derecho*, Volumen 6 N.º 12, Uruguay, Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo, 2007, págs. 51-67. Disponible en: revista.de.la.Universidad.de.Montevideo.derecho/article/view/821.

una empresa (punto 162 de los comentarios al artículo 5):

— Si los proyectos están reunidos en un único contrato marco;

— Si los proyectos corresponden a distintos contratos: si se han celebrado con la misma persona o con personas vinculadas y si era razonable esperar la conclusión de los contratos adicionales en el momento de concluir el primer contrato;

— Si la naturaleza de los trabajos realizados en virtud de los distintos proyectos es la misma;

— Si las mismas personas físicas prestan los servicios requeridos en el marco de los distintos proyectos.

Al igual que para el caso de EP de obra, estas previsiones tienen como objetivo impedir que se pierda la condición de EP por la fragmentación artificial de contratos en varios de menor duración a la del umbral fijado o con distintos prestadores como si se tratara de proyectos disímiles.

Desde el aspecto administrativo, en el apartado 133 de los comentarios del Modelo de la OCDE se señalan las dificultades que se podrían presentar para computar el tiempo de permanencia y la fecha de inicio de las actividades del EP:

“Dado que, con carácter general, las normas diseñadas al efecto se basan en el tiempo de permanencia en un Estado, tanto las administraciones tributarias como las empresas deben contabilizar el tiempo que pase en un país el personal de las empresas de servicios, quienes se enfrentarán al riesgo de tener un establecimiento permanente en circunstancias no previstas cuando sean incapaces de determinar por anticipado cuánto tiempo estará presente su personal en un país dado (por ejemplo, cuando esta presencia deba alargarse debido a dificultades imprevistas, o cuando así se lo solicite el cliente). Estos casos generan notables dificultades de cumplimiento, pues obligan a la empresa a cumplir retroactivamente con una serie de requisitos administrativos asociados al establecimiento permanente, entre otros, la

obligación de llevar libros y registros contables, la imposición de las rentas de los empleados (por ejemplo, la obligación de practicar retenciones en la fuente en otro país), así como otras obligaciones no relacionadas con el impuesto sobre la renta.”

No obstante, consta en el apartado 138 de los comentarios del mismo Modelo, que los Estados que incorporan estas previsiones en sus tratados consideran que estas dificultades no justifican exonerar de imposición los beneficios de todos los servicios que los sujetos del exterior presten en sus territorios.

Respecto del cómputo de plazos, a nivel doméstico, el artículo 62 del Decreto Reglamentario de la LIG establece que el período comenzará a contarse desde el día de inicio efectivo de la prestación del servicio, sin distinción de si el servicio es prestado por empleados del sujeto del exterior, por una persona vinculada o por personal contratado por alguno de ellos a tales fines, refiriendo en el artículo 63 del mismo texto legal que las interrupciones temporarias no ocasionarán que deje de considerarse al EP como tal.

Refiriendo nuevamente al fallo del TFN correspondiente a “Solvay Indupa S.A.I.C.”, respecto de los servicios técnicos a los fines de la expansión de la planta en Argentina, así como aquellos tendientes a mejoras continuas y al asesoramiento en cuanto a la aplicación de las modificaciones a los procesos fabriles y otros relativos a asistencia técnica y “know-how”, el Tribunal se ciñó a la cantidad de días de presencia en el país, los que no alcanzaban el umbral requerido en el CDI suscripto con Bélgica, sin expedirse sobre la posibilidad de que tales servicios pudieran cumplimentar los tres requisitos del apartado 1 del artículo 5 del tratado aplicable (1. Lugar de negocios; 2. Lugar fijo y 3. Actividad de la empresa), en cuyo caso, de acuerdo con las previsiones relevadas, la cantidad de días de presencia física en el país no sería relevante.

En resumen, el EP de servicios se ha agregado en el MONU y en los comentarios del MOCDE, para flexibilizar la definición de EP del primer apartado del artículo, figura que

ha sido tomada por la legislación local. Es decir, se amplió el concepto de EP tradicional, para aquellos casos en los que los servicios no se prestan a través de un lugar fijo de negocios estipulado en el apartado 1, aunque sí con presencia física en el país. Asimismo, cabe considerar lo siguiente:

- Las previsiones de EP de servicios determinan la existencia de un establecimiento permanente que no existiría de otro modo;

- El EP de servicios se aplica con independencia de la definición tradicional de establecimiento permanente y sus ejemplos (apartados 1 y 2 de los Modelos o primer y segundo párrafos del artículo 22 de la LIG), por lo que no corresponde verificar los requisitos de la referida definición general;

- El concepto de EP de servicios no resulta aplicable si se determina la existencia de EP tradicional, es decir que, ante la existencia de EP por el cumplimiento de los requisitos de los apartados 1 y 2 de los Modelos o primer y segundo párrafos del artículo 22 de la LIG (con sujeción a lo dispuesto en la lista negativa que veremos a continuación), no es necesario verificar el cumplimiento de las características del EP de servicios en cuanto a su aspecto temporal, dado que ya estaría cumplido el requisito de permanencia por el lugar fijo de negocios.

Se desprende de todo lo expuesto, también en este punto, que el análisis de la situación a los efectos de determinar la existencia de EP requiere de una verificación de cada caso en particular.

III.E. Lista negativa. Tareas preparatorias o auxiliares.

El apartado 4 del artículo 5 de ambos Modelos y el quinto párrafo del artículo 22 de la LIG contemplan una lista negativa de EP, que limita la definición genérica del apartado 1 o del primer párrafo -según la disposición de la que se trate-, ya que excluye del concepto de establecimiento permanente las actividades que correspondan a las denominadas tareas preparatorias o auxiliares. Es decir, si las actividades del sujeto del

exterior que se desarrollan en un lugar fijo de negocios tienen el carácter de preparatorias o auxiliares, no se produce la constitución de EP aunque se cumplan los tres requisitos de la definición genérica.

En el MOCDE, las referidas tareas se vinculan a la utilización de instalaciones o mantenimiento de depósitos con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa en la medida en que tales actividades tengan un carácter preparatorio o auxiliar, mientras que, en el MONU, si bien resulta casi coincidente, no se incluye a las entregas de bienes o mercancías. Con esto último, para ONU, un lugar en el que se efectúen entregas puede constituir un establecimiento permanente por considerar que las actividades respectivas no revisten carácter preparatorio o auxiliar.

Por su parte, el quinto párrafo del artículo 22 de la LIG recepta la misma lista negativa que contiene el MONU, por lo que las entregas de bienes o mercancías no se consideran bajo tal precepto como tareas preparatorias o auxiliares que puedan soslayar la constitución de EP.

De esta manera, las actividades auxiliares o preparatorias no deben considerarse como EP. Como lo señala el comentario al apartado 4 del artículo 5 del MOCDE, si bien dichos lugares pueden perfectamente contribuir a la productividad de la empresa, los servicios que prestan están tan alejados de la obtención del beneficio que resulta difícil asignarles parte del mismo (punto 58).

Así, señalan los referidos comentarios que el criterio decisivo para distinguir el carácter preparatorio o no de las actividades consiste en determinar si constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa o una actividad de apoyo, no subsumida por esa parte principal, sirviendo como pauta la proporción de los activos o de los trabajadores de la empresa requeridos para el desarrollo de la actividad en su conjunto (párrafos 59 y 60).

Dadas sus características, se interpreta que esta lista, según conste en la disposición aplicable, es taxativa ya que restringe el

alcance de la definición tradicional de EP, limitando considerablemente su alcance; en consecuencia, procedería considerarla en sentido restrictivo.

En los comentarios se mencionan distintos tipos de actividades dando ejemplos para su consideración a estos efectos: instalaciones de cables o conductos que atraviesan el territorio de un país (párrafo 64), suministro de información (punto 69), asistencia en la ejecución de contratos de patentes o de cesión de conocimientos prácticos ("know how") u oficinas de dirección (ítem 71).

Respecto de las industrias extractivas, si bien no abordan el tema los mencionados comentarios, sí lo hace el ya citado Manual de las Naciones Unidas sobre Cuestiones de Fiscalidad de las Industrias Extractivas¹³, que sostiene que este tipo de actividades suelen desarrollarse durante un largo período de tiempo, dividiendo dichas labores en las siguientes etapas principales: i) negociación de contratos; ii) actividades de exploración y evaluación; iii) desarrollo de la infraestructura; iv) extracción, producción y exportación; y v) abandono y desmantelamiento. En ese sentido, se indica en el Manual que la empresa extractiva debe asumir que al final de su ciclo de vida, debe abordarse el desmantelamiento de una instalación extractiva de forma que se eviten los daños medioambientales y los efectos adversos sobre las poblaciones locales. De lo expuesto, se desprende que las actividades de cierre y desmantelamiento de la instalación forman parte de la actividad principal, por lo que no cabría considerarlas como tareas auxiliares, criterio que, según consta en el referido Manual, surge de la opinión del *Tax Rulings Directorate of Canada* -con fecha 16/01/2017- citando al autor alemán Klaus Vogel, quien indicó que dentro

del concepto de EP también quedan comprendidas las tareas de demolición, limpieza y desmantelamiento de la planta, aun cuando el contratista subcontrate a terceros para la realización de dichas tareas ya que ejerce, sobre estos últimos, tareas de supervisión.

Por último, sobre la base de las recomendaciones BEPS del año 2015 y considerando las estrategias utilizadas a efectos de eludir esta figura, consistente en la exclusión artificiosa del estatus de EP por acogimiento a estas excepciones específicas de actividades preparatorias o auxiliares, se incorporó en ambos modelos una regla anti-fragmentación, mediante el apartado 4.1., con el objetivo de impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente vinculadas fragmenten una actividad cohesionada en numerosas operaciones menores para así alegar que cada una de ellas tiene carácter meramente preparatorio o auxiliar.

III.F. Agente dependiente e independiente

Esta figura se encuentra prevista en el apartado 5 del artículo 5 de ambos Modelos y en el sexto párrafo del artículo 22 de la LIG, y conceptualmente se refiere a aquel sujeto (persona humana o jurídica) que realiza en el país (residente o no), en forma habitual, actividades que generarán obligaciones que habrá de cumplir un sujeto del exterior, constituyendo para este último un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en el país como EP -aunque no disponga de un lugar fijo de negocios en el sentido de la definición general-, a menos que el referido sujeto del país realice esas actividades en el marco de una actividad independiente.

El Modelo de OCDE refiere únicamente a los sujetos que actúan en el país con la finalidad de la celebración habitual de contratos por cuenta del sujeto del exterior de tal manera que los contratos relativos a una transferencia de dominio o una concesión de uso o una prestación de servicios sean ejecutados por este último y no por el sujeto que actúa por su

¹³ NACIONES UNIDAS, *United Nations Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive Industries by Developing Countries*, Nueva York, Naciones Unidas, 2018, traducción propia, págs. 32, 41 y 95. Disponible en: [United Nations handbook on selected issues for taxation of the extractive industries by developing countries](#)

cuenta, y que las operaciones constituyan la actividad propia del sujeto extranjero.

En ese sentido, a raíz de las recomendaciones BEPS¹⁴, considerando que muchos casos de contratos de comisionista y de estrategias análogas se habían constituido fundamentalmente para erosionar la base imponible del Estado en el que las ventas tuvieron lugar, se aclararon los siguientes conceptos:

- Que una persona realiza actividades por cuenta de una empresa en un Estado contratante cuando esa persona implica a la empresa hasta cierto punto en las actividades empresariales desarrolladas en dicho Estado;

- Que la frase **celebra contratos** se refiere a situaciones en las que, según la legislación contractual aplicable, un contrato se considera haber sido concluido por una persona; no obstante, si esa persona negocia en un Estado todos los elementos y detalles de un contrato que vincula a una empresa, puede sostenerse que se ha concluido el contrato en dicho Estado, aunque dicho contrato sea firmado por otra persona fuera de ese país. Es decir, la referencia a la legislación contractual se complementó con un “test” enfocado en actividades sustantivas que tengan lugar en un Estado, para abordar los casos en los que la celebración de contratos es claramente el resultado directo de dichas actividades aunque las reglas aplicables de la legislación contractual dispongan que técnicamente la conclusión de un contrato tiene lugar fuera de ese Estado; serían supuestos en los que dichos contratos son rutinariamente concluidos sin una modificación sustancial por parte de la empresa, en los que, si bien la

persona no puede modificar los términos de dichos contratos, su celebración es el resultado directo de las actividades que la persona ejecuta por cuenta de la empresa, convenciendo al cliente para aceptar esos términos estándar, siendo el elemento crucial que lleva a la conclusión de los referidos contratos. Estas prescripciones fueron receptadas en la normativa local mediante el artículo 64 del Decreto Reglamentario de la LIG.

En cuanto a la habitualidad, el párrafo 98 del MOCDE aclara que la actividad del agente debe ser más que meramente transitoria para poder considerar una presencia gravable en el Estado de que se trate, sin definir un criterio preciso sobre la frecuencia, aunque remite a las pautas que cabe considerar para definir la permanencia del lugar fijo de negocios.

Estas previsiones no serán aplicables si las actividades ejercidas por el sujeto en el país por cuenta de la empresa las efectúa como agente independiente o si se trata de tareas auxiliares o preparatorias, excepciones que también surgen del artículo 64 del Decreto Reglamentario de la LIG.

En este último punto, vuelven a surgir diferencias entre las disposiciones del Modelo de ONU y la legislación local respecto del Modelo de OCDE, ya que las primeras incluyen a las entregas de bienes y mercancías por parte de un agente dependiente como actividades susceptibles de constituir EP, mientras que OCDE considera a esa actividad como preparatoria o auxiliar.

Adicionalmente, en el Modelo de OCDE se marcan algunas pautas para verificar la constitución de un EP (párrafos 104 a 110 de los comentarios), indicando que:

- El estatus de independiente será menos probable si las actividades de esa persona son realizadas exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o empresas estrechamente relacionadas;

- La determinación de que una persona actúa como agente independiente o no de la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones con esa empresa; no puede considerarse independiente si recibe

¹⁴ OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – 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, París (Francia), 2016, pág. 18. Disponible en: [Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015 | Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios | OECD iLibrary](#)

instrucciones detalladas o está sometida a un control global, o si el riesgo empresarial debe ser soportado por la empresa del exterior;

- El número de empresas que el agente representa es otro factor a tener en cuenta para determinar la dependencia de dicho agente. Es poco probable que se pueda establecer la independencia del agente si sus actividades las realiza exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio o durante un largo período de tiempo;

- Una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, de acuerdo con todos los hechos y circunstancias relevantes, una tiene el control sobre la otra o ambos están bajo el control de las mismas personas o empresas.

Las referidas pautas fueron plasmadas taxativamente en el artículo 22 de la LIG, el que presenta cuatro supuestos adicionales de constitución de EP por parte un agente dependiente, que se configuraría cuando dicho agente:

- Asuma riesgos que correspondan al sujeto del exterior;

- Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;

- Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades;

- Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

En contraposición, respecto del agente independiente, en los apartados 6 del MOCDE y 7 del MONU, así como en el séptimo párrafo del artículo 22 de la LIG, se aclara que no se considerará que un sujeto constituye un EP por la mera realización de actividades en un país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario, siempre que estos actúen en forma independiente. Asimismo, se aclara el concepto de agente independiente indicando que corresponde a aquel sujeto que actúa en el curso habitual de sus propios negocios y, en sus relaciones comerciales o financieras, con condiciones

acordes a las utilizadas por partes independientes, salvo que actúe total o parcialmente por cuenta de sujetos vinculados, en cuyo caso no se considerará un agente independiente con respecto a esos sujetos. Respecto de esta última excepción, el artículo 64 del Decreto Reglamentario de la LIG dispone que no se considerará independiente, en el caso de sujetos residentes en el país, a aquel agente cuyos ingresos brutos del período fiscal obtenidos por el desarrollo de actividades por cuenta de un sujeto del exterior, o de varios de estos vinculados entre sí, representen más del 75% de sus ingresos brutos totales de ese período.

Por otra parte, al igual que ante el análisis de un EP de servicios, si se determina la existencia de EP tradicional por el cumplimiento de los requisitos de los apartados 1 y 2 de los Modelos o primer y segundo párrafos del artículo 22 de la LIG (con sujeción a lo dispuesto en la lista negativa de actividades preparatorias o auxiliares), no es necesario verificar el cumplimiento de las características del EP por agente dependiente.

Respecto de esta última interpretación, cabe volver a citar la sentencia del Tribunal Supremo de España correspondiente a “Dell Products LTD.” (residente de Irlanda) del año 2016, según la cual el supuesto del apartado 1 es distinto de aquel relativo al agente dependiente, siendo el análisis del primero prioritario, en los siguientes términos:

“Estamos, pues, ante supuestos distintos, no ante requisitos acumulativos, por lo que basta que concurra uno de los dos supuestos para entender la existencia de establecimiento permanente a los efectos del Convenio y a los efectos fiscales derivados. La Sala de instancia, como se observa entra a analizar ambos, alterando el orden que parece indicar el precepto visto. Si el segundo posee carácter secundario, lo correcto es analizar los supuestos por el orden y prioridad a los que invita el precepto. En el buen entendimiento, además, que identificado el establecimiento permanente del apartado 1, resulta inútil y

superfluo entrar sobre el segundo, excepto que se haga a mayor abundamiento. Razones las anteriores que han de llevarnos a que alteremos el orden seguido en la sentencia y propuesto por la parte recurrente y entremos en primer lugar a analizar el caso concreto en referencia al apartado 1.”

Asimismo, en relación al agente dependiente, en la misma sentencia se refiere a un análisis de las actividades efectuadas por la empresa, así como de las funciones y los riesgos, concluyendo que se trata de un agente dependiente que constituye un EP en España:

“La Administración Tributaria ha negado la aplicación del artículo 5.7 del Convenio al apreciar dependencia entre DESA (Dell Computer S.A. - España) y DPI (Dell Products, LTD - Irlanda), basada en las siguientes circunstancias: a) DESA sigue las instrucciones de DPI, b) DPI debe autorizar precios y comisiones, c) DPI acepta o rechaza las solicitudes de entrega, d) DESA debe rendir informes periódicos a DPI, e) DPI tiene derecho a inspeccionar los registros y locales de DESA, f) DESA necesita autorización de DPI para compra de productos, y g) DPI ostenta el control sobre los derechos de propiedad intelectual.

Existe, además, dependencia orgánica por pertenecer ambas a un grupo, y encontrarse por ello bajo un único poder de dirección. La intermediación de DESA es esencial para la comercialización y distribución de los productos DELL, que constituye el objeto social de DPI.

[...]Dados los extensos poderes de supervisión y dirección que corresponden a DPI sobre DESA no puede afirmarse que esta última opere como agente independiente. Existe independencia en la venta de los productos locales, pero ello implica un porcentaje mínimo de las ventas, como expresamente resulta de la demanda -también de la liquidación-, y sólo respecto de tal actividad asume el riesgo.”

En igual sentido, sobre la existencia de EP por parte de un agente dependiente se había expedido el mismo Tribunal en dos sentencias

anteriores: en la causa relativa a la entidad *Borax Europe LTD.*¹⁵ del año 2014 y en el caso de *DSM Nutritional Products Europe LTD.* (antes, *Roche Vitamins Europe LTD.*)¹⁶ de 2012, señalando en esta última que la localización del riesgo empresarial resulta un factor relevante para medir el grado de independencia.

Entonces, según se desprende de las previsiones expuestas, así como de las sentencias citadas, cabe resaltar en este punto los siguientes aspectos:

- La celebración de contratos no se toma con sentido literal, sino que se apunta a verificar las circunstancias para concluirlo, aunque se suscriba en otro país, de lo que se desprende que prima la sustancia de las actividades sobre las formalidades de la documentación;

- Estas actividades deben ser ejercidas con habitualidad, adquiriendo relevancia, para ello, el grado de permanencia, al igual que para determinar el lugar fijo de negocios;

- Se exige una presencia económica del sujeto del exterior, a través del agente dependiente, desdibujándose la presencia física en sí misma;

- Se apunta a la vinculación económica, sin considerar los aspectos formales o legales, lo que demanda un análisis fáctico de las actividades y riesgos de cada parte;

- Del mismo modo que respecto del concepto de EP de servicios, las prescripciones del agente dependiente no resultan aplicables si se determina la existencia de EP tradicional por el cumplimiento de los requisitos de los apartados 1 y 2 de los Modelos o primer y segundo párrafos del artículo 22 de la LIG (con sujeción a lo dispuesto en la lista

¹⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sede Madrid (España), Sección 2, *BORAX EUROPE Ltd. sobre Recurso de casación*, STS 2680/2014, 18/06/2014.

¹⁶ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sede Madrid (España), Sección 2, *DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD.* (antes, *Roche Vitamins Europe LTD.*) *sobre Recurso de casación*, STS 201/2012, 12/01/2012.

negativa de actividades preparatorias o auxiliares).

III.G. Seguros (MONU)

La constitución de establecimiento permanente por parte de las empresas de seguros se encuentra en forma taxativa solo en el Modelo de ONU en el caso de que tales entidades recauden primas en el territorio de un país determinado o aseguren riesgos allí situados a través de una persona -salvo reaseguro-, sujeto a la excepción del agente independiente analizado en el punto precedente.

Por su parte, el MOCDE, si bien no lo menciona taxativamente en el artículo, indica en el párrafo 114 de los comentarios al artículo 5 que la decisión de incluir o no una disposición de este tipo en un convenio dependerá de la situación de hecho y de derecho existente en los Estados contratantes. Asimismo, agrega que, entendiendo que los cambios introducidos en 2017 en los apartados de agente dependiente e independiente resultarían suficientes para paliar algunas preocupaciones relativas a la temática, no se incluye una disposición en este sentido en el Modelo de Convenio.

En los CDIs suscriptos por Argentina no se hace referencia a la constitución de EP en el artículo 5 por actividades de seguros, como tampoco en el artículo 22 de la LIG, aunque cabe considerar que el artículo 12 de la misma ley establece que son de fuente argentina los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el país, por lo que tales operaciones ya se encuentran alcanzadas por tal disposición. Sin embargo, en varios CDIs vigentes, se observan determinadas limitaciones en la soberanía tributaria local respecto de este tipo de actividades en el artículo 7 de beneficios empresariales.

III.H. Control y vinculación estrecha

En los apartados 7 y 8 del MOCDE y 8 y 9 del MONU del artículo 5 de cada Modelo, se efectúan aclaraciones ante la existencia de control y de vinculación estrecha, respectivamente.

Desde el aspecto del control, las referidas disposiciones aclaran que el hecho de que una sociedad residente de un Estado controle a una sociedad residente del otro Estado contratante, o esté controlada por esta, o de que realice actividades económicas en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otro modo), no convierte por sí solo a ninguna de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra. En el mismo sentido, los apartados 116 y 117 de los comentarios al artículo 5 del MOCDE indican que la existencia de una filial no convierte automáticamente a la misma en EP de la matriz, sino que dicha determinación dependerá del cumplimiento de las condiciones de los apartados anteriores, cuyo análisis debe efectuarse separadamente para cada sociedad del grupo.

Esta aclaración no se encuentra plasmada en el artículo 22 de la LIG, aunque, de todos modos, es necesario verificar el cumplimiento de los supuestos enunciados para la constitución de EP en cada caso en particular.

En cuanto a la vinculación estrecha, ambos Modelos la definen como aquella que se produce entre dos empresas cuando una posee más del 50 por ciento de los derechos de participación en los beneficios de la otra o del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad o si una tercera persona o empresa tiene, directa o indirectamente, más del 50 por ciento de los derechos de participación en los beneficios o del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad.

En ese sentido, la LIG también establece un umbral de más del 50% para definir la existencia de control mediante el artículo 127. Sin embargo, difiere en cuanto al concepto de vinculación, ya que dispone un alcance amplio

contenido en el artículo 18, sin umbrales, que se encuentra reglamentado por el artículo 14 del Decreto Reglamentario de la LIG, el cual contiene “n)” incisos que intentan abarcar todos los casos posibles de vinculación económica, como, por ejemplo, aquellos que surgirían de que un sujeto realice actividades de importancia para otro al punto de que justifiquen su existencia.

III.I. Comercio electrónico

La presencia física exigida para la configuración de EP (o económica a través del agente dependiente), concebida en el marco de transacciones comerciales de carácter tradicional, se torna inadecuada ante los avances de la digitalización de la economía y su intangibilidad, ya que, con el comercio electrónico y otros modelos nuevos de negocios, los sujetos del exterior pueden generar grandes beneficios a partir de las operaciones con los clientes ubicados en la jurisdicción fuente sin presencia física alguna en ese país.

Si bien el Modelo de OCDE contiene algunos comentarios relativos al comercio electrónico (párrafos 122 a 131) vinculados a la ubicación del equipo informático, a la fecha se está trabajando en el seno de esa Organización, a modo de solución global, sobre la implementación, por un lado, del Pilar 1, que contempla nuevas reglas de nexos y atribución de renta para alcanzar las ganancias provenientes de los mercados en los que operan las empresas multinacionales sin presencia física en los países respectivos, y, por otro, del Pilar 2, que introduciría nuevas reglas que alcancen a las rentas que no hayan tributado, en las jurisdicciones de residencia, un impuesto mínimo global acordado.

Este tipo de operaciones, entonces, atento a la exigencia de la presencia territorial para la configuración de EP, quedan fuera de las previsiones de la entidad bajo análisis.

IV. Atribución de beneficios

El artículo 7 de ambos Modelos dispone que, una vez que se constituye un EP en el país

fuente, los beneficios de la empresa que lo instaure pueden someterse a imposición en ese Estado, “... pero sólo en la medida en que sean atribuibles a ese establecimiento permanente.”.

En este sentido, en los comentarios al artículo 7 del Modelo de la OCDE, párrafo 12, se expresa que “... la potestad tributaria del Estado en el que está situado el establecimiento permanente no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado que no sean atribuibles al establecimiento permanente.”

De manera más favorable a los países en desarrollo, los comentarios al artículo 7 del Modelo de la ONU, en el párrafo 4, incluyen la doctrina de la fuerza de atracción, que permitiría al país fuente gravar, no solo los beneficios atribuibles al EP, sino también otros beneficios de la empresa del exterior por actividades en el territorio no comprendidas en la figura, limitada a productos de la misma especie o similares a los vendidos a través del EP u otras actividades comerciales iguales o similares a aquellas efectuadas por el EP, lo que funciona como una regla anti-elusión¹⁷. Se expresan en los siguientes términos:

“Según el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, sólo los beneficios atribuibles al establecimiento permanente pueden someterse a imposición en el país de origen. El Modelo de Convenio Fiscal de las Naciones Unidas amplía este principio de atribución mediante una norma de fuerza de atracción limitada, que permite que la empresa, una vez que ejerce su actividad a través de un establecimiento permanente en el país de origen, sea gravada por algunos beneficios empresariales en ese país derivados de transacciones de la empresa en el país de

¹⁷ NACIONES UNIDAS, *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*, Nueva York, Naciones Unidas, Editado por Alexander Trepelkov, Harry Tonino y Dominika Halka, 2015, pág. 238. Disponible en: [la administración de convenios de doble tributación](#) .

origen, pero no a través del establecimiento permanente.“.

A nivel local, la determinación de los beneficios atribuibles al EP se rige por el artículo 7 del CDI de que se trate, que, en varios casos se observa la doctrina de la fuerza de atracción limitada con distintos matices –ver los CDIs suscriptos con México, Australia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, España, Finlandia, Noruega, Países Bajos, Rusia, Suecia-, y, en caso de no mediar tratado, por aplicación de la legislación doméstica, cuyas previsiones abordaremos a continuación.

V. Tributación local

En primer lugar, es importante tener en cuenta que la LIG considera a los establecimientos permanentes como residentes del país, según surge del último párrafo del artículo 116:

“Los establecimientos permanentes comprendidos en el inciso b) del artículo 73 tienen la condición de residentes a los fines de esta ley y, en tal virtud, quedan sujetos a las normas de este título por sus ganancias de fuente extranjera.”.

En ese sentido, cabe recordar que el artículo 1º de la LIG establece que los residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el extranjero, mientras que, los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias, correspondientes a los beneficiarios del exterior.

Así, una vez definida la existencia de EP de un sujeto del exterior, ya sea en el marco del CDI que corresponda o de la legislación doméstica, atento a considerarse residente del país, pasa a tributar como un sujeto local, esto es, por sus rentas de fuente argentina y también por sus rentas de fuente extranjera.

Por otra parte, cabe tener presente que mediante el inciso b) del artículo 73 de la norma se prevé que *“Los establecimientos*

permanentes definidos en el artículo 22 quedan sujetos a la escala del inciso a) precedente”, es decir, que sus ganancias netas imponibles tributan por la misma tasa que las sociedades de capital locales.

Entonces, respecto del Impuesto a las Ganancias, mientras los beneficiarios del exterior tributan únicamente por sus rentas de fuente argentina, mediante una retención de pago único y definitivo sobre sus rentas netas presuntas, según lo establecido por los artículos 102 a 104 de la LIG, limitada, de corresponder, por las disposiciones del CDI que resulte aplicable, el EP se encuentra alcanzado sobre sus rentas netas (determinadas de forma cierta) de fuente argentina y de fuente extranjera, como los sujetos de existencia ideal del país.

Para la determinación de esas rentas, mediante el primer párrafo del artículo 16 del texto legal se aclara que el EP debe llevar contabilidad separada, en los siguientes términos:

“Las sucursales y demás establecimientos permanentes de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos permanentes o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.”.

Adicionalmente, el tercer párrafo del mismo artículo introduce el “test del operador independiente” aplicable a las transacciones del EP con sus sujetos vinculados:

“Las transacciones entre un establecimiento permanente, a que refiere el artículo 22 [...] con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes [...]. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del

mercado entre entes independientes, serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 17.”.

Por su parte, el artículo 57 del Decreto Reglamentario de la LIG establece que corresponde efectuar la atribución de las ganancias al EP en función de las actividades desarrolladas, los activos involucrados y los riesgos asumidos.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, las operaciones del EP también se encuentran alcanzadas, tal como surge de los artículos 1° a 4° de la Ley N.º 23.349 (t.o. en 1997 y modificaciones), del mismo modo que los sujetos locales.

Asimismo, el EP en el país también debe cumplimentar sus obligaciones de Seguridad Social -en caso de corresponder- y del resto de los gravámenes existentes a nivel nacional, provincial y municipal, al igual que, desde la óptica administrativa, se constituye como sujeto responsable de los deberes de registro e inscripción que correspondan, según la actividad y la estructura empresarial de que se trate.

VI. Conclusiones

La determinación de la existencia de un EP en el país constituye la excepción a la regla del principio de la imposición directa en el país de residencia de los sujetos del exterior, constituyéndose en una entidad de vital importancia para definir la potestad tributaria de Argentina, como país fuente.

En ese sentido, los beneficios empresariales del EP son susceptibles de someterse plenamente a gravamen en el país, respecto de las rentas que le resulten imputables, alcanzando a las rentas netas de fuente argentina y de fuente extranjera.

Por el contrario, de no determinarse la existencia de EP, el referido sujeto, cuando tribute en el país, lo hará mediante una retención a beneficiarios del exterior del Impuesto a las Ganancias, solo por sus rentas de fuente argentina, en muchos casos limitada por las previsiones de los convenios para evitar la doble imposición, mientras que la

potestad tributaria plena será conservada por su país de residencia, que, en su mayor parte, corresponde a los países proveedores de capital o desarrollados, o bien, a aquellos de menor tributación.

A efectos de determinar si las características del negocio constituyen un EP local, cabe atenerse, en primer lugar, en virtud de la supremacía legal, a las previsiones relativas al concepto de establecimiento permanente que se encuentren contempladas en el artículo 5 del CDI que resulte aplicable, en caso de corresponder (salvo el CDI suscripto con Bolivia). De no mediar CDI, procede considerar la normativa local, cuyas disposiciones se encuentran comprendidas en el artículo 22 de la LIG y en los artículos 57 a 64 de su Decreto Reglamentario.

Respecto de su constitución, cabe resumir los aspectos más relevantes de la figura:

- La definición tradicional de EP exige tres requisitos: 1) la existencia de un lugar de negocios; 2) dicho lugar debe ser fijo; y 3) a través de aquel debe llevarse a cabo la actividad del sujeto del exterior, al menos en parte. La verificación de estas condiciones es prioritaria en relación al resto, con sujeción a lo dispuesto en la lista negativa de actividades preparatorias o auxiliares.

- Como elemento subyacente y fundamental surge la territorialidad, ya que se exige la presencia física o económica mediante el agente dependiente.

- La condición de lugar de negocios fijo, desde su perspectiva temporal, se deberá evaluar de acuerdo al grado de permanencia en el territorio del país -sin exigirse un umbral específico concreto-, de conformidad con la naturaleza propia de las actividades en cuestión, según su carácter recurrente, y su vinculación con el lugar donde se lleven a cabo, como una unidad comercial y geográfica coherente respecto de la actividad económica de que se trate.

- En cuanto a las actividades de la empresa del exterior, en el lugar fijo de negocios, deben desarrollarse las actividades propias de dicho sujeto, cuya constitución de EP se considera desde el inicio de las mismas

y hasta el cierre del establecimiento permanente, independientemente de su carácter productivo, mediante sus empleados u otras personas que reciban instrucciones de la empresa, así como también a través de subcontratistas o dependientes de estos últimos o por medio de equipos automáticos.

- Las actividades auxiliares o preparatorias no deben considerarse como EP.

- Se requiere un período específico de duración solo para los casos de obra o proyecto (incluyendo supervisión) y para aquellos relativos a prestación de servicios, siempre considerando la coherencia comercial de los contratos de que se trate.

- Para el EP de servicios no se exige un lugar de negocios fijo, aunque sí se requiere la presencia física en el territorio, y se aplica con independencia de la definición tradicional de establecimiento permanente, por lo que no corresponde verificar los requisitos de la referida definición general. En el mismo entendimiento, si se determina la existencia de EP tradicional, no resulta necesaria la verificación del EP de servicios.

- El agente dependiente constituye un EP de un sujeto del exterior si realiza en el país actividades habituales que generarán obligaciones que habrá de cumplir dicho sujeto, aunque no disponga de un lugar fijo de negocios. Al igual que respecto del EP de servicios, si se determina la existencia de un EP tradicional, no deviene necesaria la verificación del carácter del agente.

- En cualquier circunstancia, para determinar la existencia de EP, se requiere un análisis pormenorizado de cada caso en particular con el respaldo probatorio respectivo.

Como consecuencia de todo lo expuesto, se observa una gran limitación dada por la condición fundamental de presencia física o económica en el territorio. Al respecto, si bien se vislumbra una flexibilización en varios puntos del concepto de EP, acompañando en cierta forma la evolución de los negocios que se realizan en un territorio determinado (perspectiva amplia del lugar de negocios,

extensión de la definición tradicional de EP para contemplar los casos de prestación de servicios, incorporación de la figura de agente dependiente con presencia económica apuntando a la sustancia de las actividades sobre las formas), la entidad deja fuera de su alcance a las operaciones relativas a la digitalización de la economía, que se llevan a cabo sin presencia física alguna.

También, quedan manifiestas otras cuestiones complejas como el pormenorizado análisis que se requiere de cada caso en particular y su probanza ante un litigio, las que pueden incluir, por ejemplo, la información relativa a las fechas de ingreso, permanencia y egreso de personas extranjeras y su relación con un determinado sujeto del exterior, así como también la revisión de contratos y su efectiva prestación, la vinculación con otros contratos, las responsabilidades reales de cada parte y los riesgos que asume cada una, entre otros aspectos.

No obstante, más allá de las limitaciones y dificultades referidas y aquellas que se podrían presentar, y considerando asimismo que, de determinarse la existencia de un establecimiento permanente en Argentina, el sujeto del exterior quedaría alcanzado respecto de las actividades que aquí se realicen adquiriendo la condición de residente local y, en consecuencia, pasaría a tributar por sus rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, la constitución de un EP redundaría en el beneficio de que el país pueda ejercer la soberanía tributaria plena, sobre todo considerando aquellos casos en los que el beneficiario del exterior no tribute o lo haga mediante una retención de pago único y definitivo limitada por aplicación de un CDI.

BASE IMPONIBLE SOBRE EL IMPUESTO DE LOS BIENES PERSONALES. VÍAS DE HECHO Y EJERCICIO ILEGÍTIMO DE FACULTADES LEGISLATIVAS EN EL CÁLCULO DE LA VALUACIÓN FISCAL DE INMUEBLES RADICADOS EN LA CABA

Horacio Cardozo y Cristian Durrieu

El conflicto en análisis está dado por la intención de la AFIP de multiplicar la valuación fiscal homogénea por la unidad de sustentabilidad contributiva, en una actuación que desconoce el texto del Código Fiscal de la CABA, y de esta manera multiplica por cuatro en forma arbitraria la base imponible a tener en cuenta para liquidar el impuesto de referencia.

La cuestión anunciada en el epígrafe se encuadra en la creativa e arbitraria interpretación plasmada en el dictamen nº 1/2022 DI, por el cual se modifica el criterio de su homólogo dictamen 1/2018 DI y se multiplica por cuatro la base imponible de los impuestos prediales de la CABA, ello a los efectos incrementar la base imponible del impuesto sobre bienes personales.

Haciendo abstracción de las abundantes y confusas citas doctrinarias a lo que cabe agregar las afirmaciones dogmáticas en relación al *thema decidendum* se puede afirmar la arbitrariedad del organismo recaudador a saber: las vías de hecho en relación a la elaboración del dictamen y su aplicación, y el ejercicio prohibido de facultades legislativas.

Las facultades de interpretación de la AFIP para el dictado de normas interpretativas obligatorias con alcance general se encuentran regladas en el artículo 8 del decreto 618/97 de aplicación obligatoria por el organismo recaudador.

Para tener el carácter de obligatorias con alcance general, las interpretaciones deben necesariamente ser emitidas por las autoridades superiores de la AFIP con competencia para ello e instrumentadas por acto administrativo formal que además habilita inexcusablemente un recurso administrativo contra la misma, ante el Ministro de Economía.

Dicho recurso es de suma importancia dado que, aún con un resultado adverso, con él se agota la vía administrativa y se habilita el acceso a la jurisdicción.

El dictamen 1/2022 (DI ALIR) no cumple ninguno de los requisitos emergentes del decreto aludido y como consecuencia de ello, a lo sumo, puede tener el carácter de instrucción interna para los integrantes del organismo, la que de ninguna manera obliga a los contribuyentes.

Esta amañada práctica se complementa con otro proceder ilegítimo mediante el cual se transforma arbitrariamente una mera instrucción interna en una norma de cumplimiento obligatorio para los contribuyentes.

Ello es así, atento a que el aplicativo para el impuesto sobre bienes personales multiplica las valuaciones fiscales homogéneas por cuatro (unidad de sustentabilidad contributiva) sin permitir ninguna opción al contribuyente. De esta manera se configuran las vías de hecho por cuanto la AFIP exige imperativamente la aplicación de una interpretación que no tiene el carácter de obligatoria, comprometiendo de esta manera la garantía del debido proceso y de defensa en juicio de los contribuyentes.

La segunda objeción al dictamen está constituida en relación al sustento material y doctrinario de la interpretación en crisis.

La confusa dogmática y los inadecuados métodos de interpretación pueden ser impugnados con unos pocos argumentos básicos que dejan sin sustento las conclusiones del organismo.

La doctrina, las normas positivas y la jurisprudencia son contestes en que la base imponible en su carácter de elemento esencial de los tributos sólo se puede establecer por medio de normas emanadas del Poder

Legislativo conforme al principio de reserva de ley.

Consecuencia de ello es que la base imponible (VFH) en el caso que nos ocupa debe ser de interpretación estricta dado que de otra manera se habilitaría el uso de facultades legislativas por parte del Poder Ejecutivo por la vía de interpretación.

Es así que el concepto de base imponible –valuación fiscal homogénea es inexcusablemente la que surge de los artículos 365 “...se percibirán anualmente de acuerdo al avalúo asignado a tal efecto...”, y 373 “...la valuación fiscal homogénea no podrá exceder del 20% del valor de mercado de las propiedades siendo la misma base imponible de los tributos del presente título” ambos del Código Fiscal de la CABA.

La afirmación en el dictamen de que la valuación fiscal se debe interpretar como el producto de la valuación fiscal homogénea por la unidad de sustentabilidad contributiva resulta violatoria de la expresa regulación del Código Fiscal y de esta manera en contradicción con el principio de reserva de ley.

A mayor abundamiento, el concepto de unidad de sustentabilidad contributiva plasmada en el artículo 376 “*La unidad de sustentabilidad contributiva (USC) es el coeficiente utilizado para modificar con carácter general la magnitud del tributo conforme las políticas tributarias implementadas por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a efectos de contar con una herramienta que posibilite en razón de políticas tributarias afecta el quantum de los tributos del presente título*”, no hace ninguna referencia a la base imponible y carece de antecedentes en la legislación, la doctrina y la jurisprudencia que permitan atribuirle una función de actualización de valuaciones fiscales. Muy por el contrario, es claro que se refiere al tributo resultante del cálculo del impuesto en el caso concreto. Se advierte así que la unidad de sustentabilidad contributiva no incide sobre las valuaciones fiscales sino sobre el tributo, lo que deja huérfano de todo sustento el criterio interpretativo sustentado por el organismo.

A continuación, se demostrará que muy por el contrario de lo que interpreta el dictamen, la unidad de sustentabilidad contributiva no es un mecanismo de actualización de la valuación fiscal homogénea y que la supuesta identidad con el criterio en otras jurisdicciones locales es inexistente.

El Código Fiscal de la CABA en su artículo 375, tercer párrafo “*La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos remitirá, antes del 31 de julio de cada año, los valores de incidencia y de valor real de edificación que utilizará para el ejercicio fiscal siguiente a la Legislatura...*”, y “*...la metodología fijada por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos deberá ser publicada...*”, establece imperativamente un mecanismo por el cual todos los años se confeccionan “ex novo” nuevas valuaciones fiscales que no dependen de las establecidas en periodos anteriores. Esta norma tiene su correlato en la resolución A.G.I.P. 12/21, la que en su artículo 1 establece la metodología para el cálculo de la valuación fiscal homogénea para el periodo 2021. De esta manera se comprueba que existe con base legal la generación de nuevas valuaciones fiscales por cada ejercicio anual, lo que deja sin sentido alguno la pretensión de actualizarlas paralelamente o superpuestamente con el índice de unidad de sustentabilidad contributiva.

Por otra parte, la aludida interpretación sobre la base de criterios adoptados en otras jurisdicciones es incompatible con la realidad. A diferencia de la valuación fiscal homogénea en la CABA que se genera nuevamente todos los años, el resto de las jurisdicciones establecen revalúos con carácter general y establecen valuaciones fiscales para todos los inmuebles previéndose una vigencia de muchos períodos fiscales. En estos casos, la permanencia en el tiempo de dichas valuaciones autoriza y justifica los índices de actualización, que no tienen sentido en el ámbito de la CABA.

De esta manera la distinta regulación de la CABA en relación al resto de las jurisdicciones hace inaplicable la comparación como sustento de la interpretación en crisis, a lo que cabe agregar que, en el supuesto de ser

viable, se está en presencia de una interpretación analógica prohibida para un elemento esencial del tributo.

En cualquier caso, la comparación es improcedente por cuanto las provincias aplican la ley nacional de catastro 26.209 del 2007, tomando como base leyes locales de catastro, criterios técnicos y homogeneidad en las valuaciones, regulación esta que es omitida absolutamente en el ámbito de la CABA.

II. USO DE PRESUNCIONES EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN POR INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS DERIVADA DEL INGRESO DE FONDOS PROVENIENTES DE PAÍSES DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN

Luis Marcelo Núñez

I. Introducción

Este trabajo busca delinear el derrotero que se ha recorrido producto del valladar ineludible determinado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fijar doctrina en la causa “Treas S.A. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”. En particular me refiero a la reforma legislativa inspirada en tal precedente que data del año 2003 -hoy 2do. artículo agregado a continuación del artículo 18 de la ley 11.683- y a recientes pronunciamientos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal a 20 años de tal reforma.

II. La posición de la CSJN en el fallo “Treas”

Antes de comenzar con el desarrollo de la doctrina sentada en recientes pronunciamientos de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal sobre el tema propuesto, se requiere primero que nada hacer un poco de historia.

En tal sentido, corresponde abordar el citado precedente “Treas” resuelto por la CSJN el 14 de septiembre de 1993. En dicha oportunidad, se discutió la procedencia de la determinación de oficio en el Impuesto a las Ganancias por los períodos correspondientes a los años 1979 a 1984, derivada de no haberse admitido que los aportes de capital efectuados desde el exterior por una sociedad domiciliada en el principado de Liechtenstein -principal accionista de Treas S.A.- justificaran el incremento patrimonial que se produjo en la entidad accionante. En consecuencia, el fisco aplicó la presunción de falta de justificación de tal incremento establecida a la sazón en el artículo 25, inciso e. de la Ley 11.683.

En lo que aquí interesa, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación al considerar que la actora había acreditado el ingreso de los fondos del exterior e individualizado a sus aportantes, de acuerdo con lo que disponía la ley argentina¹. Ante la ausencia de sustento normativo, la Cámara entendió que la circunstancia de que la sociedad inversora tuviera su domicilio en un “paraíso fiscal” no autorizaba a exigir prueba que acreditara que los fondos invertidos se hubiesen generado en actividades o capitales provenientes de extraña jurisdicción.

Arribada la discusión ante los estrados de nuestro Máximo Tribunal,, los magistrados que integraron el voto mayoritario se pronunciaron sobre el punto y sostuvieron que la legislación argentina no establecía otras exigencias para justificar los incrementos patrimoniales derivados de aportes de capital provenientes del exterior que la acreditación de su ingreso y la individualización de los aportantes, y que aquélla no requiere que a tales fines, se deba probar que los fondos invertidos se hubiesen generado en

¹ Al respecto, es útil señalar que el Tribunal Fiscal de la Nación, sostuvo que para enervar la presunción del art. 25, inc. e, de la ley 11.683 debía probarse el efectivo ingreso de los fondos y que éstos provenían de actividades o capitales que no hubieran estado sujetos a imposición en jurisdicción nacional. Tuvo por acreditado el primero de los extremos, más no así el segundo. Al respecto, ponderó que se desconocía a los integrantes de la sociedad extranjera aportante de los fondos, así como la actividad que le producía beneficios; a lo que añadió que el hecho de que los capitales pudieran provenir de un “paraíso fiscal” robustecía la presunción de la falta de justificación del origen de tales ingresos.

actividades o capitales provenientes de extraña jurisdicción. Agregaron que el hecho de que la sociedad aportante de los fondos tuviese su domicilio en un Estado al que se calificó de "paraíso fiscal" no constituía un elemento decisivo para desvirtuar la conclusión arribada.

El doctor Antonio Boggiano, sostuvo, según su voto y con especial énfasis en un entendimiento claro del vigor del principio de reserva de ley en materia tributaria que “[l]a introducción de una exigencia probatoria adicional, fundada en la circunstancia del lugar de origen de los fondos, no constituye una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias de la causa. Traduce, en cambio, consideraciones de política legislativa en materia económica conducentes a prescindir de las decisiones que, por acción u omisión, adopte el Poder Legislativo”.

Más aún, añadió que “...la determinación de un eventual tratamiento impositivo diferente para las inversiones provenientes de determinados países -aunque sea en lo referente a la prueba de su origen- constituye una decisión de política económica que incumbe al Congreso [arg. art. 67, incs. 1) y 2), CN], y no a la Dirección General Impositiva o al Tribunal Fiscal de la Nación, máxime considerando la afectación de las relaciones de nuestro país con otros Estados extranjeros que podría derivarse de aquella discriminación [arg. arts. 67, inc. 19), y 86, inc. 14), CN].”

Así, llevó la discusión al núcleo central del sistema republicano y defendió al sistema de independencia de poderes consagrado en nuestra Constitución Nacional y afirmó -en palabras que, por cierto, encuentro de plena vigencia: “...si no se respetase la competencia de los órganos respectivos podría suceder que las decisiones adoptadas por aquéllos, por ejemplo, disponiendo una política de apertura para los capitales extranjeros (...) resultasen frustradas por resoluciones administrativas o jurisdiccionales que no hacen sino expresar un criterio de política legislativa precisamente opuesto.”

La discusión fue zanjada conforme a derecho. La normativa legal debía, en todo caso, reformarse. 10 años después de dictado el fallo así ocurrió.

III. La ley 25.795 de reforma al régimen de procedimiento tributario

En el marco de un proyecto de reforma a la Ley 11.683² que propiciaba, según el mensaje de elevación que hace más de 20 años firmaban el entonces presidente Kirchner, su jefe de gabinete Alberto Fernández y el a la sazón ministro de Economía Roberto Lavagna “...incorporar una serie de normas tendientes a perfeccionar los procedimientos y mecanismos que regulan las disposiciones de la citada ley, en el entendimiento de que tales modificaciones permitirán mejorar el cumplimiento de los responsables con su consecuente impacto positivo en los recursos fiscales”, se impulsó el cambio legislativo que la CSJN había señalado.

Así, en el mensaje se indicaba que se agregaban dos artículos a continuación del artículo 18, el primero de los cuales tendría “...la finalidad de otorgarle a la Administración una herramienta efectiva para evitar las maniobras de evasión fiscal que se materializan a través de jurisdicciones de nula o baja tributación. En tal sentido, se dispone que el ingreso de fondos proveniente de las mismas, salvo prueba en contrario, será considerado incremento patrimonial no justificado con más el DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, monto que servirá de base para determinar el impuesto a las ganancias omitido y, en su caso, las ventas omitidas en los impuestos al valor agregado e internos”.

En el debate en Cámara de Diputados realizado el 3 de septiembre de 2003³, la diputada por la Provincia de Mendoza, Sra

² Mensaje de elevación Nro. 221 de fecha 17 de junio de 2003.

³ Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 15va reunión - (continuación), 6ta. sesión ordinaria, septiembre 3 de 2003, período 121.

contadora pública Elsa Haydée Correa, se refirió a la gravedad en que se encontraba el panorama de nuestra sociedad frente a una serie de fenómenos tales como las nuevas formas de organización empresarial, los nuevos circuitos de comercialización internacional, la existencia de nuevos delitos de “cuello blanco”, aplicaciones tecnológicas diversas y, en general, el fracaso en la instalación de una “cultura de cumplimiento tributario”⁴. Con ese objetivo fue que se encaró, entre otras, la incorporación de la presunción de incremento patrimonial no justificado respecto de los ingresos provenientes de los paraísos fiscales.

Luego, en Cámara de Senadores⁵, el senador por la provincia del Chaco, Sr. Capitanich, afirmó que la reforma “...plantea una modificación respecto a los ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación. En ese sentido, cualquier ingreso proveniente de un país de baja o nula tributación presupone, naturalmente, un mecanismo donde no exista justificación de origen. Por lo tanto, se presupone el incremento patrimonial correspondiente y también está sujeto a los mecanismos de presunción respecto de la base imponible del impuesto a las ganancias. Este mecanismo que se establece respecto de aquellos ingresos provenientes de fondos del exterior tiene que ver con una interpretación, una corrección desde el punto de vista de la AFIP en virtud de un fallo de la Corte Suprema de Justicia -el caso Trevas (sic)-, que no identificó la presunción por parte de la AFIP como adecuada o correcta. En este sentido, con esta legislación vamos a admitir con precisión que aquellos ingresos que no hayan sido debidamente justificados, salvo admisión de prueba en contrario, inexorablemente se tomarán como incremento patrimonial no justificado”⁶.

⁴ Diario de Sesiones citado en nota 4., pág. 2614.

⁵ Diario de Sesiones, Cámara de Senadores de la Nación, 27va reunión, 16va. sesión ordinaria, 29 de octubre de 2003.

⁶ Diario de Sesiones citado en nota 6, pág. 179 y siguientes.

Con esa intención y espíritu se sancionó la Ley 25.795⁷. El artículo -en ese momento agregado inmediatamente a continuación del artículo 18- quedó redactado de la siguiente manera: “Cuando se tratase de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación —a que alude el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)— cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local. Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos. No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados”.

IV. Las determinaciones de oficio sobre base presunta

A esta altura, es útil señalar que en ocasión de la celebración de las “II Jornadas Rioplatenses de Tributación” que tuvieron lugar los días 6 y 7 de agosto de 1987 en la ciudad de Montevideo, en la que se abordó el tema “Determinación sobre base presunta”⁸, se acordaron las siguientes recomendaciones:

⁷ B.O. 17.11.03.

⁸ Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XIV (1987), Número 79, página 335.

“1) La determinación de la obligación tributaria sobre bases presuntas constituye un instrumento de carácter subsidiario, de aplicación cuando se carezca de pruebas que permitan una determinación sobre base cierta.

2) Las dificultades de la Administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones no deben ser suplidas o remediadas mediante el empleo de presunciones legales para fundar determinaciones tributarias, ni originar la creación de tributos sobre bases presuntas, por constituir ello una desvirtuación técnica inaceptable de la que puede resultar la violación de los principios constitucionales aplicables en la materia.

3) En ningún caso la determinación tributaria sobre base presunta debe utilizarse como instrumento punitivo encubierto.

4) Las bases ciertas, aun parciales, deben ser tomadas en consideración a los efectos de la determinación de la obligación tributaria.

5) El proceso de determinación sobre base presunta de la obligación tributaria debe estar regulado por el principio inquisitivo, debiendo utilizarse y admitirse todas las fuentes y los medios de prueba de aplicación en el Derecho”.

A más de 35 años de emitidas tales recomendaciones, advertimos la importancia que éstas revistieron a la luz de la vigencia que la temática allí abordada exhibe hasta la actualidad, conforme lo evidencian los pronunciamientos sobre el particular de la jurisprudencia nacional y las opiniones de la doctrina que en enorme medida se han alineado fuertemente a las consignas señaladas.

Tal como ha afirmado Teresa Gómez⁹ “...la utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible del contribuyente ha sido, y será, un tema que necesitó y necesitará la imposición de límites por parte de la doctrina y la jurisprudencia”.

⁹ GÓMEZ, Teresa, “Los métodos presuncionales relegan la verdad real, priorizando la verdad administrativa”, *Doctrina Penal Tributaria y Económica* N° 2, Julio de 2007, página 72.

Según reseña Asorey¹⁰, a ello se suma que “...los pronunciamientos latinoamericanos de jornadas científicas sobre el tema existentes desde hace varias décadas, se han pronunciado sobre los aspectos fundamentales referidos a la aplicación de las presunciones, ficciones y al proceso de determinación tributaria”.

Con cita a Pérez de Ayala, Navarrine y Asorey refieren al concepto de presunción como aquél “acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”. Agregan estos últimos: “Por consiguiente, ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume -presunciones *iuris tantum*-, mientras que otras -*iuris et de iure* (de derecho y por derecho), no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido”¹¹.

Con ello en mente, y como bien lo recuerdan Daniela C. Rey y María C. Calosso en su artículo “La presunción de incremento patrimonial no justificado y su tratamiento jurisprudencial aplicado a nuevos escenarios”¹², en materia de determinación y percepción de tributos nacionales, nuestro régimen tributario adopta, como principio general, el sistema de autoliquidación de tributos. Este es el sistema del que parte la Ley 11.683 para que, sobre la base de

¹⁰ ASOREY, Rubén, “La determinación sobre base presunta en Latinoamérica”, *Impuestos* 2009-22, 1829. En este sentido, además de hacer referencia a las Recomendaciones emitidas en las II Jornadas Rioplatenses de Tributación de 1987, el autor menciona a las III Jornadas Luso-Hispano Americanas de Estudios Tributarios de 1968, las VII Jornadas Luso-Hispano Americanas de 1976, las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del ILADT de 1996 y las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de 2000.

¹¹ NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, R., “Presunciones y ficciones en el derecho tributario”, Ed. Depalma, pág. 2.

¹² *Doctrina Tributaria Errepar*, T. XLIV, pág. 871, octubre de 2023.

declaraciones juradas (artículos 11 y concordantes de dicho cuerpo normativo), cada sujeto cumpla con su deber de liquidar y, eventualmente, pagar los tributos correspondientes en la forma y plazo que para tal fin fije la AFIP.

Para los supuestos donde no se hayan presentado declaraciones juradas o, de haberse presentado, resulten impugnables, la Ley 11.683 diseña el procedimiento -de excepción a la regla de la autoliquidación conforme a derecho- mediante el cual el fisco verificará y, de ser apropiado desde el punto de vista fáctico y jurídico, determine de oficio supuestas diferencias de tributos nacionales a su favor.

En ese esquema de determinación de oficio de las obligaciones fiscales, nuevamente nos encontramos con una regla y con una excepción, siendo que, por principio, el ajuste deberá realizarse sobre “base cierta” y, en su defecto, sobre base presunta (conf. artículos 16 y siguientes de la Ley 11.683).

Sostiene al respecto con acierto la citada doctrina¹³ que “[s]i bien esta regla ya había sido reconocida y sostenida por numerosa jurisprudencia, la reforma tributaria de fines del año 2017 llevada a cabo mediante la sanción de la ley 25.795 incorporó expresamente a la ley 11683 un artículo que prevé los supuestos donde un Juez administrativo podrá determinar los tributos sobre base presunta”.

En definitiva, tal como expone Carolina Calello¹⁴, “[e]xiste consenso doctrinario y jurisprudencial en considerar que la determinación presuntiva es subsidiaria, es decir, el Fisco debe realizar en primer lugar la determinación sobre base cierta, y solo frente a la imposibilidad, recurrir a la estimación”.

Ello ha llevado a Bertazza¹⁵ a expresar que “[e]s por ello que la materia imponible

reconstruida a la luz de las presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente, esto es, los signos de presunción deben permitir el control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto”.

Vale decir que las presunciones son, efectivamente, la excepción a la regla y en particular este tipo de presunciones que son una herramienta para que el fisco pueda llegar a medir la genuina capacidad contributiva, pero siempre considerando el esquema diseñado por el legislador al efecto. Máxime considerando, como es lógico remarcar, que el objetivo que toda Administración tributaria debe perseguir es la correcta medición de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Es en esta tarea magistral y celadora de los derechos y garantías contenidos en nuestra Constitución Nacional a ser luego imitada por los tribunales inferiores que nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación ya hace tiempo ha consagrado pautas y delimitado alcances en el uso de las presunciones en materia tributaria en línea con las recomendaciones antes referidas.

Una de las pruebas más cabales de ello es el fallo de la CSJN dictado el 15 de junio de 2010 en la causa “Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25063 s/proceso de conocimiento”¹⁶, oportunidad en la que el máximo Tribunal se refirió a la implementación de las presunciones en materia tributaria -refiriéndose, en el caso, a la creación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta como tributo que trataba, según su concepción, de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía sin admitir prueba en contrario- y remarcó la prudencia y excepcionalidad con la que esta herramienta provista por el Congreso Nacional debe ser concebida y utilizada.

¹³ REY, Daniela y otra, ob. cit. en Nota 12.

¹⁴ CALELLO, Carolina, en obra colectiva “Ley 11.683 de procedimiento tributario comentada”, Thomson Reuters La Ley, 2da edición, pág. 153 y siguientes.

¹⁵ BERTAZZA, Humberto, “Algo más sobre la determinación cierta y la presuntiva”, Práctica Profesional 2012, 177-17; TR LALEY AR/DOC/5523/2012.

¹⁶ Fallos:333:993.

Dijo la Corte en esa oportunidad: “...como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen”.

Agregó al respecto el más Alto Tribunal que “...la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que requieren un uso inteligente, concreto y racional”.

Es en el supuesto de las presunciones denominadas “iuris et de iure”, en el que la cuestión adquiere “su mayor dramatismo”, pues hay veces que el legislador “para simplificar”, acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. (...) Que, en este orden de ideas, es pertinente recordar que esta Corte ha justificado la existencia de esta clase de mecanismos presuntivos, pero al así hacerlo, ponderó la existencia de excepcionales circunstancias”.

Resulta alentador que nuestra Corte Suprema haya examinado, en ocasión de resolver los litigios que han llegado a su conocimiento, temáticas como las que nos ocupa en esta ocasión con una óptica acorde con las sugerencias y opiniones que desde los ámbitos científicos y académicos se hayan dado a conocer.

Y, en esta línea, resulta ineludible tener en cuenta las palabras del recordado profesor José Casás¹⁷ para quien, en el ámbito procesal y contencioso tributario, el derecho constitucional de defensa, en su sentido más

lato, consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional, el derecho de propiedad, recogido por los arts. 14 y 17, el principio de reserva de ley en materia tributaria que exaltan los artículos 4, 17, 52, 99 inc. 3, entre otros, en conexión con el principio de legalidad que somete a la Administración al derecho, conforme al art. 19 del mismo ordenamiento, y la supremacía de la verdad jurídica objetiva a que apunta como programa, conducen a que la actuación de la Administración en la determinación de oficio de prestaciones patrimoniales coactivas y en la sustanciación de sumarios, deba siempre dar lugar al “debido proceso adjetivo”.

En forma coherente con ello, el principio de la verdad material consagrado tanto en la Ley 19.549¹⁸ como en la propia Ley 11.683¹⁹ cobra total protagonismo, al ser el objetivo primordial a ser perseguido.

¹⁸ El artículo 1, inciso f, apartado 2 de la ley 19.549 establece: “Las normas del procedimiento que se aplicará ante la Administración Pública Nacional centralizada y descentralizada, inclusive entes autárquicos, con excepción de los organismos militares y de defensa y seguridad, se ajustarán a las propias de la presente ley y a los siguientes requisitos: (...) inc. f) (...) 2) De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio”.

¹⁹ El artículo 164 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) establece: “El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediere la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda. Cuando se allanare, el Fisco deberá hacerlo por resolución fundada”.

¹⁷ CASÁS, José O, “El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario”, en “El procedimiento tributario”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, pág. 41.

En efecto, en el contencioso tributario, existe un mandato dirigido específicamente al Tribunal Fiscal de la Nación contenido en el artículo 164 de la ley 11.683, que dice “el Tribunal Fiscal impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes”. Y, conforme a ello, en el artículo 177 se faculta a los Vocales a dictar medidas para mejor proveer cuando así lo estimen oportuno.

Este principio de oficialidad y de búsqueda de la verdad material es en un todo consistente con el hecho de que lo que allí se discute “...son cuestiones vinculadas a la obligación tributaria y la potestad sancionadora de la Administración, materias ambas en donde prima el interés público y no el interés privado de las partes”²⁰.

Específicamente con referencia a la reforma tributaria introducida por la ley 25.795 que analizamos, Jorge Postiglione²¹ anticipó: “Una interpretación literal (...) implicaría que las pruebas mencionadas en el mismo son, taxativamente, aquellas que el contribuyente puede arrimar a los fines de destruir la presunción de que el ingreso de los fondos del exterior constituye un IPNJ. Obviamente que si se considera que el texto legal no deja margen para la utilización de otro tipo de pruebas, y dada la dificultad que, en ciertos casos, la acreditación de estos extremos puede conllevar, esto convertiría a tales pruebas como 'de imposible producción' pudiendo entonces justificar un planteo de inconstitucionalidad por convertir este último párrafo la "presunción" del Art.18.1 en una 'ficción' tributaria. Algunos autores, por el contrario, señalan que, a pesar de que una lectura literal del último párrafo del Art. 18.1 pareciera limitar la posibilidad de revertir la presunción contenida en sus párrafos primero y segundo, la presunción del Art. 18.1

consiste en realidad en una norma de carácter procesal y no sustantiva, que no impide al contribuyente acercar otras probanzas que lleven al juzgador al convencimiento de que los fondos ingresados no se han originado en actividades que hubiesen debido estar sujetas a tributación en la República Argentina.”

Con este telón de fondo de legislación, opiniones doctrinarias y jurisprudenciales presente, y a sabiendas, especialmente, de que el objetivo del legislador fue corregir la ausencia de norma expresa que pudiera activarse de ser necesario a fin de combatir maniobras delictivas de evasión fiscal como las expresadas en el seno del Congreso Nacional en el año 2003, llegamos al análisis focalizado en reciente jurisprudencia que aborda esta temática.

V. La reciente jurisprudencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

Recientemente, la Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, se abocó al examen de la aplicación de la presunción aquí tratada en autos “Geopark Argentina Limited, Sociedad extranjera s/recurso directo de organismo externo”²², sentencia del 19 de octubre de 2023. En dicha oportunidad, se discutía la procedencia de un ajuste en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009 efectuados oportunamente a la firma Geopark Argentina Limited Sociedad Extranjera.

¿En qué se basan esos ajustes? Pues en que la recurrente había recibido transferencias de dinero provenientes del exterior en concepto de aportes de capital y préstamos de las firmas Geopark Holding Limited y de Geopark Argentina Limited, ambas con domicilio en Bermudas. Ello llevó a la AFIP a considerar aplicable la presunción del entonces art. 1 sin número agregado a continuación del art. 18 de la Ley 11.683, en tanto los fondos provenían de sociedades radicadas en un país de baja o nula tributación y la actora no justificó, en su opinión, que dichos fondos se

²⁰ ALTAMIRANO, Alejandro, ob. cit.

²¹ POSTIGLIONE, Jorge R., “Incrementos patrimoniales no justificados. Presunción del primer artículo agregado a continuación del art. 18 de la Ley de Procedimiento Tributario”, Práctica Profesional 2014-228,21.

²² Expediente Nro. 27387/2023.

hayan originado en actividades efectivamente realizadas por la contribuyente o por terceros en dicho país, o que provinieran de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

Así, del relato de hechos surgía que la controversia se suscitó específicamente en relación con la aplicación de la presunción en cuestión; el organismo fiscal consideraba que la *"...operatoria no encuadra[ba] dentro de las previstas legalmente para desvirtuar la presunción aplicable. Ello sin perjuicio de lo expresado con relación a que no se encuentra debidamente acreditado en autos el origen genuino de los fondos receptados por la firma local"*, mientras que "Geopark" sostenía que se trataba de una presunción que trasladaba a los contribuyentes la carga de la prueba sobre el origen de los fondos.

El Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de apelación presentado por el contribuyente respecto al punto principal en discusión: el origen de los fondos recibidos desde Bermudas durante los años 2007, 2008 y 2009, en concepto de préstamos y aportes de capital. A partir del resultado de la prueba producida, el Tribunal Fiscal reconoció que se encontraba justificado el origen de los fondos en el entendimiento de que la presunción del "incremento patrimonial no justificado" había quedado desvirtuada mediante la prueba en contrario aportada por la Sociedad.

Disconforme con ello, la AFIP apeló el pronunciamiento reseñado, motivo por el cuál intervino la Cámara de apelaciones. A su turno, la Sala IV confirmó la conclusión del Tribunal Fiscal en cuanto a que los fondos en cuestión efectivamente se habían originado en distintos procesos de colocación de acciones. Por otra parte, la Alzada también abordó el tema referido a la interpretación del sentido y alcance de la presunción aplicada por el fisco. Al respecto, apoyándose expresamente en el debate parlamentario que antecedió la sanción de la norma, la Cámara concluyó que si bien en el caso, *"...los medios probatorios producidos por la actora acreditaron que el origen de los fondos comprometidos en los*

préstamos y en los aportes de capital fueron las colocaciones de acciones por parte de Geopark Holdings Limited efectuadas fuera de la jurisdicción de Bermudas (...) supuesto no (...) subsumible en ninguno de los tres escenarios mencionados por el tercer párrafo del artículo 18.1. (...) lo cierto es que, frente a la inversión de la carga de la prueba que deriva del instituto en cuestión, la actora demostró que los fondos receptados **no** provienen de actividades o capitales gravados por la legislación argentina que pudieran haber generado utilidades no declaradas, hipótesis sobre la cual se asienta la presunción, tal como surge del debate parlamentario que tuvo lugar en oportunidad de incorporarla en la ley de rito."(el destacado pertenece al original).

Mas aun, la Cámara profundizó en lo que consideró es la correcta interpretación de la norma fiscal al afirmar que *"[e]n nada modifica lo expuesto la alegada 'interpretación literal' a la que refiere la demandada puesto que una lectura apegada a la letra de la norma permite colegir que los tres escenarios allí descriptos resultan taxativos en cuanto a su carácter vinculante y mandatorio para el Fisco Nacional ya que la configuración de cualquiera de ellos obliga al organismo recaudador a considerar que el incremento patrimonial está justificado. **No obstante, aquella directriz no puede ser entendida como una restricción al derecho de probar en contrario con que cuenta el contribuyente incido y a la correlativa potestad de la Administración de valorar las pruebas que se acompañen para justificar el incremento patrimonial detectado;** interpretación que no solo se corresponde con los términos empleados por la previsión examinada sino que -además- resulta compatible con las motivaciones y la finalidad explicitadas por el legislador al sancionar la ley 25.795, la clase de presunción incorporada, las garantías constitucionales de los contribuyentes y el principio de razonabilidad consagrado en la Carta Magna"*.

Por otra parte, cabe también traer al presente trabajo lo resuelto por la Sala I de la

Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “González, Silvana Cristian -TF 37.294-I”²³.

En la citada causa, la Sala I descartó cualquier tipo de inconstitucionalidad del agregado a continuación del art. 18 de la ley 11.683 por la ley 25.795 con invocación del precedente “Hermitage” antes comentado, y en la convicción de que *“la lectura del contenido de la norma muestra que ésta admite prueba en contrario. Aquí, no se advierte ni se ha demostrado la irrazonabilidad que le adjudica la recurrente”*.

Habiendo dicho ello, en el entendimiento de la Cámara, y por aplicación del régimen revisor con los alcances previstos en el artículo 86 de la Ley 11.683, no correspondía -en el caso- apartarse de la apreciación efectuada por el TFN de las circunstancias fácticas de la causa a menos que se hubiera probado que aquél hubiese incurrido en un error en la apreciación de los hechos. Así, agregó la Alzada que *“[l]os agravios que la parte actora sostiene para intentar rebatir el pronunciamiento apelado sólo comportan una diferente valoración de los hechos, puesto que la recurrente no logró demostrar de un modo concreto e indubitable que los fondos remesados por la empresa radicada en las Islas Vírgenes Británicas se originario en: 1) actividades efectivamente realizadas por la recurrente o por terceros en dicho país, o 2) colocaciones de fondos oportunamente declarados por aquella.”*

Mención aparte merece la revocación de la multa aplicada en dichos autos, sobre la base de la doctrina sentada en la causa “San Jaime S.A. (TF 28250-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”²⁴, basada en que la sanción tuvo origen en los ejercicios fiscales 2005 y 2006, lo cual permite corroborar que, a la fecha de la

sentencia, transcurrieron dieciocho años aproximadamente desde su ocurrencia.

Ninguno de los dos pronunciamientos de Cámara que comentamos están firmes, por lo que existe la posibilidad de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se aboque a su conocimiento y arroje más luz sobre esta temática.

VI. Observaciones finales

Tal como ha quedado evidenciado, la presunción por incrementos patrimoniales no justificados derivada del ingreso de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, como método presuntivo para determinar la materia imponible en el Impuesto a las ganancias, ha atravesado un sinuoso camino hasta quedar receptada normativamente en el año 2003 a partir de la modificación legislativa introducida en los artículos a continuación de sistema indiciario que contiene el artículo 18 de la Ley 11.683.

Calificada doctrina²⁵ explica que las presunciones permiten inferir hechos desconocidos a partir de otros hechos que son conocidos. Estas, facilitan la tarea de la Administración en la determinación de los elementos constitutivos de la obligación fiscal, a la par que permiten derribar estrategias de ocultación sobre la existencia y cuantía de hechos imponibles ya configurados; esta facilitación -prosigue el autor- no debe prescindir o relativizar aquellos criterios que hacen a la razonabilidad.

En la actualidad los pronunciamientos reseñados no se encuentran firmes. De habilitarse la máxima instancia de discusión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación posiblemente deberá abocarse al examen de lo decidido por ejemplo, por la Sala IV en cuanto valoró especialmente la prueba aportada por la contribuyente mediante la que se consideró demostrado que los fondos

²³ Sala I, CAF, “González Silvana Cristian -TF 37294-I c/DGI s/Recurso directo de organismo externo” Número de expediente 22900/2023, sentencia del 26 de octubre de 2023.

²⁴ Doctrina reiterada en la causa “Bingos Platenses S.A.”, CNACAF, Sala I, sentencia del 25 de agosto de 2022.

²⁵ ALTAMIRANO, C. Alejandro, Presunciones, discrecionalidad y legalidad, Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional, Roberto P. Sericano y Diego N. Fraga directores, 1a. edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ed. La Ley, año 2004, pág. 82 y sig.

sobre los que se fundó el ajuste no provenían de actividades o capitales gravados por la legislación argentina.

Considero fundamental el aporte que los especialistas hagamos desde los distintos ámbitos de incumbencia para que en materia de la aplicación de este tipo de presunciones, se tienda siempre a respetar el derecho de defensa y demás derechos fundamentales que rigen en materia fiscal y, por cierto, penal tributaria, aplicando con mesura y criterio pautas de razonabilidad que preserven los principios constitucionales y reglas aplicables para la interpretación del plano normativo y, en definitiva, arribar a la verdad objetiva.

En definitiva, tal como advierte Bertolino, *“la preocupación por la justicia y la verdad resultan, sin dudas, metas universalmente reconocidas en el mundo jurídico contemporáneo”*²⁶. A ello debe tender una correcta administración tributaria que tenga en cuenta esos principios y demás normas legales vigentes.

²⁶ BERTOLINO, Pedro J., “La verdad jurídica objetiva”, Segunda Edición revisada, ampliada y actualizada, Lexis Nexis, pág. XXII.

III. IMPACTO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN LA TRIBUTACIÓN NACIONAL

UNA APROXIMACIÓN AL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NON FUNGIBLE TOKENS (NFTs)

Leonel M. Palomares

I. Introducción

La irrupción de las nuevas tecnologías, su desarrollo y adopción suelen poseer una evolución diferente a su recepción normativa. Nuestros legisladores se debaten en determinar el grado de regulación o fomento que debe guiar a la industria.

En la actualidad, no existe una uniformidad global para el tratamiento fiscal de los “Non Fungible Tokens” (“NFT”)¹. La carencia o variaciones en su tratamiento fiscal por parte de los distintos países impide a los principales actores del mercado tener presente si la creación de un NFT o su enajenación posterior tiene implicancias fiscales y, en su caso, cuáles serán y en qué medida.

El principal problema que se plantea es determinar ¿qué es un NFT? y, en particular, ¿qué se proporciona cuando se crea o vende un NFT? Las posturas oscilan entre asimilarlos a activos (i.e., en forma similar a Bitcoin) o focalizarse en la prestación de un servicio involucrado, lo que podría conllevar la aplicación de las reglas referidas a los

servicios digitales². En España, por ejemplo, mediante la Consulta Vinculante V0486/22³ se sostuvo que corresponde gravar con el IVA español a las operaciones realizadas por empresarios, profesionales o artistas españoles por la creación y venta de NFTs.

¹ Los legisladores de distintos países se han centrado en determinar el ámbito de aplicación y el alcance en sus sistemas tributarios respecto de los cryptoactivos que pretenden funcionar como medios de pagos (i.e., Bitcoin). Igual sentido tiene la orientación en el marco de cooperación multilateral en donde un ejemplo de ello se observa en el reporte de la OECD (2020) “*Taxing Virtual Currencies. An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues*”. Disponible en: [Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues - OECD](#). Última consulta en fecha 16/09/2023.

² Así, por ejemplo, en Argentina, la ley del impuesto al valor agregado [cfr. inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3] define a los servicios digitales como aquellos prestados a través de internet o a través de una red electrónica, cuya naturaleza hace que su suministro sea esencialmente automatizado, con una mínima intervención humana y que no pueda realizarse en ausencia de las tecnología de la información y comunicación (TICs). Su implicancia en el impuesto al valor agregado, así como en las legislaciones provinciales que adoptan similar criterio o definición -con ánimo de alcanzar a la digitalización de la economía mediante el impuesto sobre los ingresos brutos (sin perjuicio de la existencia de sus cuestionamientos desde el principio de territorialidad)- es un tema a analizar que puede vislumbrarse a partir de esta postura.

³ Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España, “Consulta Vinculante V0486/2022”, del 10.03.2022, disponible en [Consultas vinculantes](#) (Última consulta en fecha 16/09/2023). Asimismo, se destacan las Consultas Vinculantes V2274-22 y V1753/23 emitidas por el mismo órgano consultivo, disponibles en: [Consultas vinculantes](#) y en [Consultas vinculantes](#) (Última consulta en fecha 16/09/2023).

En Chile, Bravo Burnier⁴ sostiene que “...estamos muy lejos de considerar a la transferencia de un NFT como la prestación de un servicio y menos un servicio digital. En primer lugar, porque en la transferencia de un NFT no se verifica una ‘acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración’, sino realmente la transferencia de un bien que consta en un certificado de autenticidad respaldado por la tecnología blockchain. Recordemos que la Ley Fintech los sigue calificando como activos y no servicios. Y, luego, la Ley de IVA define expresamente 4 casos de servicios digitales en su artículo 8 letra n), con hechos gravados bastante específicos. Sería muy difícil encuadrar a los NFTs ahí, por ser dicha norma taxativa, sumado a la naturaleza misma del NFT bajo la ley chilena que acabamos de comentar”.

En Colombia, la DIAN⁵ le otorga a los NFT la naturaleza de criptoactivos y, en consecuencia, los trata impositivamente. En materia de tributación indirecta, se afirma que toda vez que el tributo alcanza la venta o cesión de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial (cfr. literal b, art. 420 del Estatuto

⁴ BRAVO BRUNIER, Pablo “Tributación de los NFTs en Chile: Preguntas aún sin resolver para el presente y futuro”, *Tax Latam*. Disponible en: [Tributación de los NFTs en Chile: Preguntas aún sin resolver para el presente y futuro - TAXLATAM](#) (Última consulta en fecha 16/09/2023). Vinculado a esta temática puede analizarse el Oficio n° 1422 del 10.05.2023 emitido por el Servicio de Impuestos Internos de Chile, el que trató sobre la tributación aplicable a la venta de non fungible tokens. Disponible en: [Ley de Impuesto a la Renta - 2023](#) (Última consulta en fecha 16/09/2023).

⁵Se destacan las siguientes opiniones de la DIAN: Oficio 904106 del 07.05.2021, disponible en: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/pdf/oficio_dian_904106_2021.pdf; Oficio 913889 del 10.11.2021, disponible en: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/pdf/oficio_dian_913889_2021.pdf; y Oficio 915014 del 14.11. 2022, disponible en: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/pdf/oficio_dian_915014_2022.pdf (últimas visitas: 16.09.2023)

Tributario), la venta o cesión de NFTs no se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas.

En Australia, la autoridad Fiscal de Australia (ATO⁶) emitió en su página web una guía sobre el tratamiento tributario de los NFT en el impuesto a la renta y en el “Good and Services Tax” (GST), por la que explica podría alcanzar a los NFT en tanto se cumplan los requisitos de gravabilidad.

Similar criterio posee el fisco de Bélgica en el impuesto al valor agregado; mientras que, en materia de tributación directa, la venta de los NFTs puede encontrarse alcanzada por el impuesto sobre ganancias de capital, como si de una criptomoneda se tratara⁷.

En EEUU, a nivel estadual, Washington emitió una declaración de orientación provisional⁸ que somete a los NFTs a un impuesto sobre las ventas del 6,5 % y a un impuesto comercial y de ocupación del 0,471%⁹.

La administración tributaria Noruega considera que un NFT es un activo y, por lo tanto, las reglas fiscales son las mismas que para cualquier otro activo virtual¹⁰.

En la India, la Ley de Finanzas 2022 contempla una reforma de la Sección 2(47A) de ley del impuesto sobre la renta que incluye al NFT en la categoría de activo digital virtual¹¹, reflejando que quien adquiere un

⁶ ATO. “Non-fungible tokens”, disponible en: [Non-fungible tokens | Australian Taxation Office](#) (últimas visitas: 16.09.2023).

⁷ EU VAT treatment on Non-Fungible Tokens (NFTs), disponible en: [EU VAT treatment on Non-Fungible Tokens \(NFTs\)](#) (últimas visitas: 16.09.2023).

⁸ Interim statement regarding the taxability of non-fungible tokens (NFTs), disponible en: [Interim statement regarding the taxability of non-fungible tokens \(NFTs\) | Washington Department of Revenue](#) (última visita: 16.09.2023).

⁹ Washington first state to extend sales taxes to NFT sellers and retailers, disponible en: [US Washington Non-Fungible Tokens subject to sales tax - vatcalc.com](#). (última visita: 16.09.2023).

¹⁰“NFT”, disponible en: [NFT - The Norwegian Tax Administration](#) (última visita: 16.09.2023).

¹¹ Entendido como “(a) cualquier información o código o número o token (que no sea moneda india o moneda extranjera), generada a través de medios

NFT está interesado en un activo digital, el “TokenID”, que le brinda certeza de que dicha obra fue realizada por el artista, es decir, se está comprando un enlace a ella.

De acuerdo al enfoque que se le brinde a los NFTs, las consecuencias impositivas pueden ser disímiles y más aún si se trata de operaciones internacionales en donde los distintos estados involucrados pueden tener diferentes criterios.

Estas cuestiones motivan estas líneas sin pretender abarcar todo el espectro existente sino, al contrario, ser una aproximación al tratamiento tributario de los NFTs en los impuestos nacionales para una persona humana residente argentina.

II. Impacto social, económico y jurídico

El impacto social del “blockchain” no es menor y por el auge de las criptoactivos y NFTs, cada vez es más necesaria una regulación normativa que otorgue previsibilidad.

La introducción del concepto de escasez al mundo digital con los NFTs trastoca el concepto fungible de un criptoactivo. Si bien en su origen no era visto con un propósito de lucro concreto sino más bien como algo coleccionable o distinto (i.e., “Colored Coins” o “Bitcoins” con características únicas), actualmente, sus usos en el Metaverso y en la industria del “Gaming”¹² alcanzaron

criptográficos o de otro modo, por cualquier nombre que se llame, proporcionando una representación digital del valor intercambiado con o sin contraprestación, con la promesa o representación de tener un valor inherente, o que funciona como una reserva de valor o un unidad de cuenta, incluido su uso en cualquier transacción financiera o inversión, pero sin limitarse a un plan de inversión; y que puede ser transferido, almacenado o comercializado electrónicamente; (b) un token no fungible o cualquier otro token de naturaleza similar, cualquiera que sea su nombre”. Disponible en: [THE FINANCE BILL, 2022](#) (última visita: 16/09/2023).

¹² Un interesante análisis plantea Alfredo Collosa respecto a los juegos criptográficos en su reciente publicación en el blog del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (cfr. COLLOSA,

transacciones por USD 69 millones (i.e., la obra del artista “Beeple “Everydays: the first 5000 days”) que llaman la atención de las administraciones tributarias de distintos países.

Los variados usos de los NFTs, como ser el coleccionismo o aquella aplicación vinculada con una utilidad específica asociada, la veracidad, transparencia, eliminación de intermediarios y su vinculación con el concepto de escasez digital, hacen que sus aplicaciones impliquen un salto cualitativo donde se utilicen. Estimaciones privadas¹³ informan que en 2022 se han producido ventas por u\$s 25.000 millones¹⁴.

No obstante, la regulación legal e impositiva de los NFTs es inmadura y debería tener presente las diferencias con otros criptoactivos (i.e., “Bitcoin”, “Ethereum”, etc.). Un NFT es un criptoactivo que no puede ser sustituido por otro, no puede ser divisible (i.e., más allá de que en la evolución de los NFTs se hable de NFTs divisibles o NFTs dinámicos) y, en consecuencia, posee la característica o función de ser único; incorporándose aquí el concepto de escasez digital al representar un

Alfredo, CIAT, *Los juegos criptográficos y su tributación*, disponible en: [Los juegos criptográficos y su tributación | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias](#) (última visita: 16.09.2023).

¹³ Se puede acceder al *Best NFT Marketplaces*, disponible en: [Best NFT Marketplaces | DappRadar](#) (última visita: 16.09.2023). En igual sentido, el reporte “NFTs: el futuro de la economía digital” de EY es sumamente propicio respecto al futuro de este mercado, disponible en: [NFTs: el futuro de la economía digital](#) (última visita: 16.09.2023).

¹⁴ Bloomberg Línea “El mercado de los NFT generó alrededor de 25.000 millones de dólares en volumen de negociación en 2022”, disponible en: [El mercado de los NFT generó alrededor de 25.000 millones de dólares en volumen de negociación en 2022](#) (última visita 16.09.2023). Mas recientemente la publicación del reporte por Citi GPS: *Global Perspectives & Solutions*, titulado “Money, Tokens, and Games. Blockchain’s Next Billion Users and Trillions in Value” arroja una idea clara del potencial de la tecnología blockchain con un apartado dedicado a los NFTs. Cfr. [Money, Tokens, and Games](#) (última visita: 16.09.2023).

bien único e irreplicable cuyo valor dependerá de múltiples factores (i.e., objetivos y subjetivos)¹⁵ y de la existencia de personas dispuestas a pagar por él¹⁶.

El debate sobre su naturaleza jurídica se presenta en considerarlo un activo virtual o focalizarlo con una prestación de un servicio.

III. Criptoactivos

III.A. Definición y categorías.

Un criptoactivo puede ser definido como una anotación digital desarrollada en una red de registro distribuido (DLT) protegida criptográficamente que, de acuerdo a la funcionalidad dispuesta en su código de programación puede funcionar como un medio de pago, una inversión, un acceso al consumo de ciertos bienes y servicios o una combinación de ellos.

Una clasificación sencilla y simplificada sería aquella que distingue los *tokens* según su función: de pago¹⁷; instrumentos financieros¹⁸;

¹⁵ El valor de ese token único dependerá de múltiples factores, como el status del autor, la popularidad que adquiera en redes sociales, su asociación a famosos e *influencers*, la utilidad específica en ciertas plataformas, como así también la cotización de la criptomoneda asociada, entre otros.

¹⁶ *Be (in) Crypto*, “Bill Gates: Crypto and NFTs are Based on ‘The Dumbest Theory’” disponible en: [Bill Gates: Crypto and NFTs are Based on ‘The Dumbest Theory’ - BelnCrypto](#) (última visita: 16.09.2023).

¹⁷ Están en el origen del ecosistema *crypto* (i.e., *Bitcoin*). El problema de este tipo de criptoactivos es que engloba diversas subclases, entre ellas muchas sin proyecto a desarrollar, ni pretensión alguna más allá de aquella puramente especulativa. Debe tenerse en cuenta que estos *tokens* no son reconocidos como dinero en la mayoría de los países. Asimismo, cada proyecto requiere identificar qué valor incorpora al token, existiendo muchas clases *crypto* que podrían estar en esta clasificación, como *Ethereum* y similares que cumplen otras funciones como servir de medio de liquidación para desarrollar aplicaciones en la red de la cual son nativas.

¹⁸ “Tokens” que están respaldados por el correspondiente subyacente, caracterizado por tratarse de instrumentos financieros, por tanto, emitidos en masa y negociables, como acciones,

de utilidad¹⁹; de gobernanza²⁰; de “basic attention”²¹; de *gaming*²²; y los NFTs²³.

III.B. Non Fungible Tokens (NFTs).

Concepto y clasificación.

Los NFTs no tienen una definición única, aunque tal vez sea por sus características técnicas la mejor manera de conceptualizarlos. Así, se tratan de un activo, intangible, digital, único o no fungible, programable, anotado en una “blockchain” o DLT protegida criptográficamente²⁴ que certifica su autenticidad²⁵ y que no es posible identificarlo con una moneda de curso legal o que pretenda funcionar como medio de pago.

Teniendo en cuenta su programabilidad, las funcionalidades dependerán de su código de programación. Como bien señala Iñigo Egea Pérez-Carasa²⁶, con gran claridad, “Como

bonos, participaciones en fondos de inversión, los que representan inversiones de distinta naturaleza (inmobiliaria, energía, etc.).

¹⁹ Generan un derecho contra la emisora a un bien o servicio y están delimitados por el uso concreto al que se aplican, aunque también pueden ser negociables en plataformas paralelas. Pueden, a veces, confundirse con los instrumentos financieros.

²⁰ Permiten a los usuarios participar en la gobernanza de un proyecto, de una entidad, de una *blockchain*, etc.

²¹ Incorpora derechos a ser remunerado por una actividad promocionada por la emisora, como por ejemplo la publicidad digital.

²² Tokens para participar, jugar, tomar decisiones, gastar en uno o varios juegos que, en algunos casos, también pueden ser negociables.

²³ Tokens con un estándar no fungible que debería incorporar derechos sobre activos digitales o físicos no fungibles. Pero también puede ser utilizado como identidad digital u otras tantas aplicaciones siempre que el subyacente se caracterice por ser único, identificable e irreplicable.

²⁴ Que se crea bajo estándares específicos tales como “ERC” en el caso de “Ethereum” o de “BEP” en el caso de Binance y que poseen la utilidad de que cualquier plataforma pueda usarlos sin importar el formato.

²⁵ En octubre de 2022 un Tribunal de Singapur emitió un fallo donde considera que los NFT certifican propiedad Cfr. [\[2022\] SGHC 264](#) (última visita: 16.09.2023).

²⁶ PEREZ CARASA, Iñigo Egea, “Guía del tratamiento tributario de los NFTs (Tokens No

códigos inscriptos en una blockchain, los tokens se crean o emiten a través del despliegue y ejecución de smart contracts en dicha cadena, los cuales siguen unos determinados estándares técnicos aceptados por la comunidad y aprobados previamente que regulan las características del token. En el caso de Ethereum, los estándares ERC (siglas que responden a Ethereum Request for Comments) son un conjunto de funcionalidades comunes acordadas por la comunidad Ethereum que permiten que los tokens definidos a través de los mismos tengan propiedades comunes y sean interoperables entre ellos. Estos estándares ofrecen a los desarrolladores la garantía de que los criptoactivos se comportarán de una manera específica y describen exactamente cómo interactuar con la funcionalidad básica de estos”.

La importancia del estándar utilizado, permite identificar las funcionalidades y, a partir de estas, determinar dentro de qué categoría es posible o no encasillar un token. En lo que a los NFTs se refiere, los estándares más comunes son:

a) “ERC-721”: De diseño básico y sencillo, identifica al dueño del activo y permitir su movilización en la blockchain proporcionando un mapeo de identificadores únicos en las direcciones que permiten rastrear la propiedad del token. Asimismo, poseen un código para transferencias, aunque su principal problema radica en los costes de transacción asociados a su transmisibilidad. Su caso más utilizado es el de los “Cryptokitties”.

b) “ERC-1155”: Posee la capacidad de almacenar bajo su control y en un mismo “Smart contract”, tokens que pueden actuar como si fueran un token ERC-20 o ERC-721, o

Fungibles) en España (Parte I)” . Cuaderno de Derecho y Comercio 77, Fundación Notariado. Enero-Junio 2022. En este sentido, el autor destaca dos tipos de estándares empleados en la “Blockchain” de “Ethereum”, a saber: a) El más habitual es el “ERC-20”, utilizado para crear tokens fungibles, intercambiables entre unos y otros; y b) el “ERC-721”, que se utiliza para los NFTs, con características únicas e irrepetibles.

ambos al mismo tiempo bajo una misma dirección, aportando una idea de semifungibilidad. Además, contiene nuevas funcionalidades tales como permitir transferencias masivas, describir la existencia y funcionamiento de múltiples tokens en un mismo contrato al mismo tiempo, o de detección de la interfaz del token y adaptación del comportamiento. Su uso más conocido está en el juego “Minecraft”.

c) “ERC-2309”: Creado como extensión del “ERC-721”, permite crear múltiples de ellos a un bajo costo transaccional, aunque bajo los mismos limitantes.

d) Otros: “ERC-998” o el “ERC-721R” que permite la opción de reembolso a los NFTs.

Conociendo las funcionalidades de los tokens nos permitirán distinguir el tipo de NFT involucrado, pudiendo distinguirse según el elemento subyacente al que están vinculados (i.e., NFTs de activos físicos, NFTs de activos virtuales o digitales, NFTs referenciados a derechos o NFTs híbridos) o también clasificarlos en función del sector en que se utilizan (i.e., Entre los principales casos de usos de NFTs, encontramos²⁷: “Digital Artwork”²⁸; “Music NFTs”²⁹; “Video clips” y

²⁷ De acuerdo al *Blog Coinpayments.net* [Types of NFTs by CoinPayments | 30 comments](#) (última visita: 16.09.2023).

²⁸ Son los más populares y se los puede pensar como la versión digital de las pinturas físicas, dibujos o fotografías que mediante una *proof of authenticity and ownership* permiten verificar a los inversores su trazabilidad. Entre los más famosos destaca “Beeple’s Everyday: The First 5000 Days” que fue vendido por USD 69 millones.

²⁹ Permite a los artistas tener una relación directa con sus seguidores, beneficiándose de la venta de música sin intermediarios o riesgos de piratería, permitiéndoles obtener regalías cada que se utilizan o escuchan sus canciones comercialmente. Artistas como “Kings of Leon”, “Deadmau5”, “Grimes” o “3Lau” son ejemplos de quienes han incursionado en este tipo de NFT.

“GIFs”³⁰; “Memes”³¹; “Avatars/PFPs”³²; “Video games items”³³; “Trading Card”³⁴; “Metaverse Land”³⁵; “Virtual Fashion”³⁶; “Dominios NFT”³⁷; “Text-Based NFTs”³⁸; “Tickets” y membresías NFTs³⁹; Activos del mundo real⁴⁰; Educación e

³⁰ Pueden ser la versión en movimiento de pinturas o dibujos digitales o momentos importantes del deporte. Por ejemplo, en febrero de 2021, el clip de 22 segundos “LeBron James’s Kobe Bryant tribute dunk” fue vendido por USD 387.600. Asimismo, la plataforma “NBA Top Shot” permite a los fans comprar, coleccionar e intercambiar determinados videoclips licenciados habiendo alcanzado más de un 1 millón de usuarios y alcanzado más de USD 700 millones en ventas.

³¹ “Doge meme” por ejemplo fue vendido por 4 millones de dólares.

³² “Profile pictures collections” (PFPs) a menudo tienen miles de “avatars” único que varían en su rareza. Ejemplos: “Bored Apes”, “CryptoPunks”, “Lazi Lions” y “Hashmasks”, entre otros.

³³ Algunos videojuegos en blockchain permiten a sus jugadores comprar, coleccionar e intercambiar NFTs en múltiples formas tales como personajes, creaturas, armas virtuales, ropas o pieles y otros accesorios a través de certificados digitales de propiedad. “Axie Infinity” se convirtió en el juego más popular en 2021.

³⁴ La evolución de las tarjetas coleccionables con la posibilidad de utilizarlas en el juego o como coleccionables. Ejemplo: “God’s Unchained” y “Sorare”.

³⁵ El metaverso permite a los usuarios interactuar en un ecosistema virtual donde pueden comprar, vender, intercambiar y adquirir su propio inmueble virtual. Ejemplo: “Decentraland” y “The Sandbox”.

³⁶ Consideran a este tipo de NFTs como la vestimenta en la vida virtual. Ejemplo: “Adidas”, “Balenciaga” y “Ralph Lauren”.

³⁷ “Budweiser” pagó USD 100.000 por el NFT domain “beer.eth”.

³⁸ Desde trabajos literarios a mensajes de textos, cualquier cosa escrita puede ser un NFT. Ejemplo: “Twitter” CEO Jack Dorsey vendió su primer “tweet” por 2.9 millones de USD.

³⁹ Entradas o entradas conmemorativas para eventos físicos. Los asistentes al “Super Bowl LVI” recibieron una entrada conmemorativa en NFT.

⁴⁰ Cualquier cosa en el mundo físico puede ser representada por un NFT permitiendo a los inversores a través de una “proof of ownership” otorgar liquidez a subyacentes físicos en gran medida ilíquidos. Este tipo de tokenización del mundo físico introduce flexibilidad y un registro de propiedad (autos, casas, tierra y otros).

investigación⁴¹.

Sin embargo, Iñigo Egea Pérez-Carasa⁴² destaca una clasificación más técnica a los fines del análisis jurídico y tributario, pues los NFTs al tratarse de códigos informáticos registrados en una “blockchain” cuya característica común es que se configuran como la representación digital (de algo) registrada en la cadena (“on chain”), tal representación digital puede ser el (i) el activo digital en sí mismo; (ii) los derechos de propiedad sobre dicho activo o derecho subyacente, o (iii) metadatos que describen el objeto que se encuentra físicamente en otro lugar, es decir fuera de la cadena (“off chain”), y así se puede distinguir entre:

(i) NFTs que constituyen el activo digital subyacente, documentado en una red “blockchain” o “DLT”;

(ii) NFT que contienen los derechos de propiedad del activo subyacente, los cuales se encuentran en la cadena de bloques y forman parte del propio NFT.

NFTs que constituyen un archivo de metadatos vinculado criptográficamente con el activo o derecho subyacente: Este último resulta el más común de todos y se caracteriza por ser un archivo de metadatos que representa el activo o derecho subyacente y señala su *localización*, diferenciándose el NFT y su subyacente. El NFT no es el activo, sino un código inscripto en la *blockchain* con los

⁴¹ La tokenización de logros y certificados educativos alcanzados constituyen un avance en la transparencia para la educación, empresas y los profesionales en general. Así como la tokenización de certificados permite tener por acreditada la autenticidad de documentos emitidos por terceros, los autores de libros, investigaciones, entre otros, pueden protegerse a través de los NFTs.

⁴² PEREZ CARASA, Iñigo Egea, “Guía del tratamiento tributario de los NFTs (Tokens No Fungibles) en España (Parte I)” . *Cuaderno de Derecho y Comercio 77, Fundación Notariado*. Enero-Junio 2022. En este sentido, el autor destaca dos tipos de estándares empleados en la Blockchain de Ethereum, a saber: a) El más habitual es el “ERC-20”, utilizado para crear tokens fungibles, intercambiables entre unos y otros; y b) el “ERC-721”, que se utiliza para los NFTs, con características únicas e irrepetibles.

metadatos que vinculan el NFT con el subyacente. Así, el citado autor expresa "Este archivo de metadatos contiene la combinación única de token ID y la dirección del contrato que vinculan al NFT con el activo o derecho que representan, así como una descripción de dicho elemento subyacente, sus características, y, en algunos casos (si el activo subyacente es un activo digital almacenado en la red), su localización. En definitiva, los metadatos se utilizan para proporcionar información descriptiva para un ID de token específico [...] al margen del token ID y la dirección del contrato (que son los dos elementos básicos de todo NFT), los metadatos adicionales a incluir son amplios y varían de un NFT a otro, siendo los más frecuentes (i) el nombre del NFT, (ii) los atributos (características) del elemento subyacente; (iii) un enlace al lugar donde está alojado el activo digital subyacente (por ejemplo, una obra en formato digital), (iv) identificación del autor, (v) una breve descripción, o (vi) cualquier otro dato que se desee.

Habiendo efectuado un repaso general de las características y tipos de NFTs, cabe tener presente, más allá de su tratamiento posterior, la definición brindada por la Dirección General de Tributos española⁴³ (DGT española) los define como "...certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología blockchain se asocia a un único archivo digital. Por tanto, los NFT actúan como activos digitales únicos que no se pueden cambiar entre sí, ya que no hay dos iguales y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente tales como una imagen, un gráfico, un vídeo, música o cualquier otro contenido de carácter digital, incluso obras de arte como pueden ser, en su caso, las que son objeto de consulta.

Asimismo, en cuanto al proceso de creación de un NFT, la DGT española explica que

"...parece que una vez generado el correspondiente archivo digital (imagen o video, por ejemplo), se subiría este a una plataforma, en la que, a través de la tecnología blockchain, tiene lugar la generación del NFT. De esta forma, parecen existir dos activos digitales con entidad propia, esto es, por un lado, el archivo digital subyacente y, por otro, el 'token no fungible' o NFT que representaría la propiedad digital del archivo digital subyacente. [...] Cabe destacar, no obstante, que lo que va a ser objeto de transmisión, a través de las correspondientes plataformas en línea, es el propio NFT y no el archivo digital subyacente".

En sentido similar, el Servicio de Impuestos Internos de Chile⁴⁴ entiende que "los denominados NFT no se encuentran definidos ni regulados en nuestra legislación. Luego, en términos muy generales puede entenderse que consisten en certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología blockchain, se utilizan para registrar la propiedad de un activo. Por tanto, los NFT actúan como activos digitales únicos que no se pueden cambiar entre sí, ya que no hay dos iguales, y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente, por ejemplo, una imagen, un gráfico, un video, música o cualquier otro contenido de carácter digital."

La complejidad y variedad de NFTs en el mercado aconseja análisis caso por caso, debiéndose evitar brindarles un tratamiento generalizado que descuide aquellas particularidades de cada uno de los NFTs.

III.C. NFTs, marco legal y regulatorio. Principales actores

El ilustrativo informe de PwC sobre "Non-Fungible Tokens (NFTs): Legal, tax and accounting considerations you need to

⁴³ Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España, "Consulta Vinculante V0486/2022" del 10.03.2022, disponible en [Consultas vinculantes](#) (última visita: 16.09.2023).

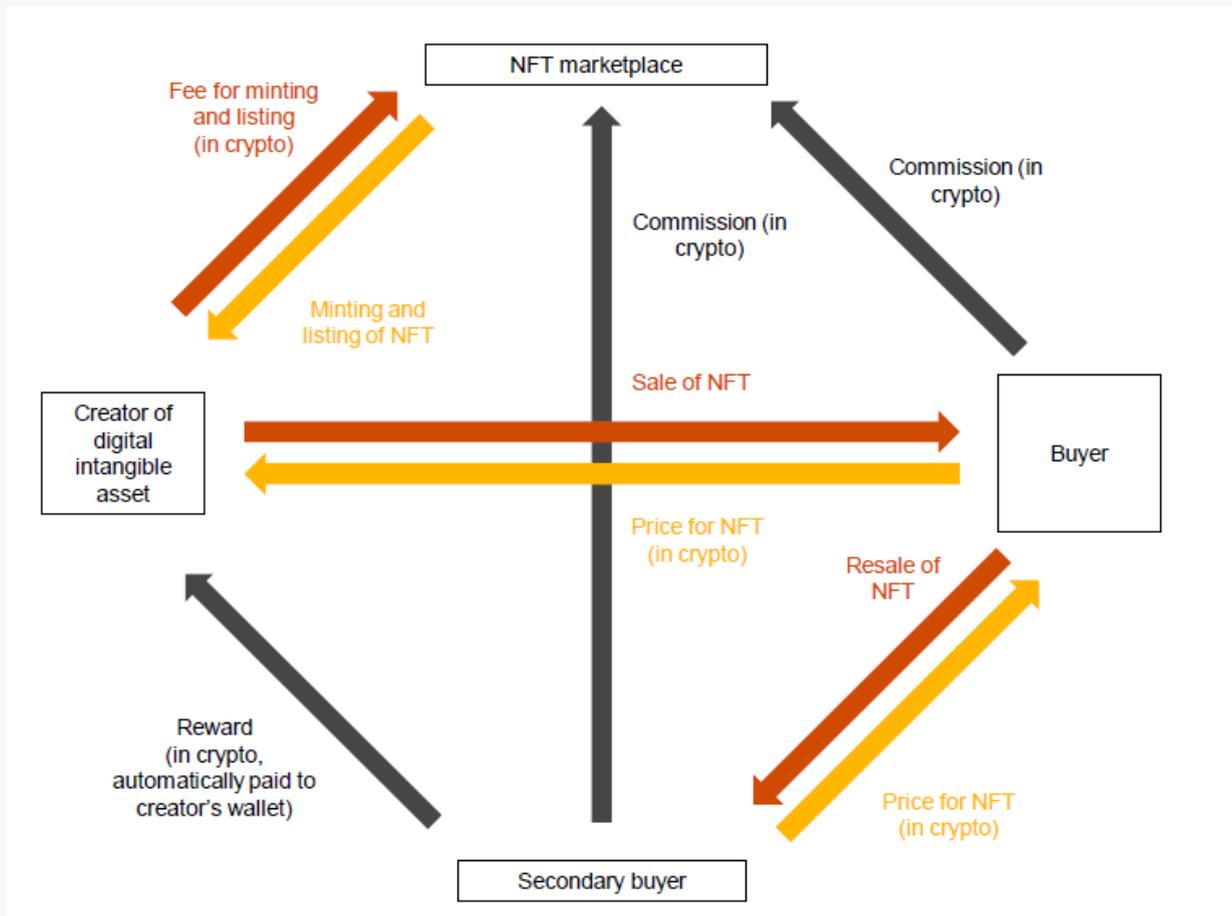
⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos de Chile, "Oficio n° 1422" del 10.05.2023, por el que se trató sobre la tributación aplicable a la venta de non fungible tokens. Disponible en: [Ley de Impuesto a la Renta - 2023](#) (última visita: 16.09.2023).

know”⁴⁵ recoge aquellos aspectos sobre los que debería focalizarse una potencial legislación (i.e., propiedad intelectual⁴⁶, aspectos contractuales y regulatorios⁴⁷, contables y fiscales). Asimismo, recoge gráficamente quienes son los principales actores involucrados pudiendo extraerse el siguiente esquema de rentas, servicios y operaciones:

⁴⁵ PwC, “Non-Fungible Tokens (NFTs): Legal, tax and accounting considerations you need to know”, disponible en [Non-Fungible Tokens \(NFTs\): Legal, tax and accounting considerations you need to know](#) (última visita: 16.09.2023).

⁴⁶ Así, en el plano de la propiedad intelectual se focaliza sobre los derechos vinculados a las características programables de los NFTs que podrían encontrarse protegidos bajo las normas de software (i.e., Copyrights o derechos de autor), marcas (i.e., moda y el metaverso) e, incluso, patentes (i.e., emisión de NFTs) en el caso de que la estructura de emisión contenga una solución técnica innovativa y califique como invención.

⁴⁷ Desde los aspectos contractuales, la protección de los derechos del creador del NFT, los términos de venta o licencias de uso también poseen sus particularidades (i.e., flexibilidad) que se trasladan a los aspectos regulatorios y, en particular, si bajo el “Howey Test” un NFTs podría constituir un security sobre el cual derivarían obligaciones de cumplimiento de normas de prevención y control de lavado de dinero y financiamiento del terrorismo (AML). De interesante novedad será seguir el impacto que posee la regulación MICA (“Markets in Crypto Assets Regulation”) de la Unión Europea sobre emisores y prestadores de servicios relacionados con NFTs. Asimismo, y vinculado a lo anterior, será lo relativo a la regulación de las operaciones de un “Marketplace” y el cumplimiento de normas AML y de “know your customer”.



Fuente: PwC Report on “Non-Fungible Tokens (NFTs): Legal, tax and accounting considerations you need to know” [PwC releases report on nonfungible tokens](#).

De acuerdo con el informe, en los aspectos contable podemos centrarnos en la perspectiva de los creadores, inversores o del marketplace de NFTs:

- **Creadores:** Aquí la identificación de qué se está comercializando será determinante en tanto se trate de un activo previamente reconocido en los estados contables o bien se trata de una licencia de uso sobre un bien intangible. Igualmente importante será determinar si el creador tiene la obligación de alojar (i.e., “Host”) el NFT o bien debe proveer de otros bienes o servicios relacionados.
- **Inversores:** Dependiendo de los derechos y obligaciones y su sustancia comercial, un NFT podría ser contabilizado como un activo intangible, un activo financiero, inventario o una licencia.

- **“Marketplace”:** en general, sus ingresos derivarían de “fees” vinculados con el listado de un nuevo activo, su transferencia, custodia o cobros a usuarios por el uso de la plataforma o pueden existir servicios asociados de publicidad y análisis de datos y su monetización; todos los cuales calificarían como simples transacciones a los fines contables.

Los aspectos fiscales, por su parte y en lo que aquí interesa, traen incertidumbres ante la ausencia de legislaciones y criterios interpretativos de las administraciones tributarias cuya amplitud roza los límites derivados del principio de reserva de ley:

- **Creadores:** nuevos retos se presentan en torno a la imposición indirecta, si existe un servicio gravable, donde se localizan, quienes son las partes, quién y cómo se llevarán a cabo las tareas de administración y

recaudación del tributo (i.e., declaración, pago y recaudación), entre otros; mientras que en el impuesto a la renta, dos son los tipos de ingresos que podrían derivarse: (i) la enajenación primaria del NFT o (ii) rentas pasivas o comisiones en razón de futuras enajenaciones secundaria. Otras incógnitas se derivan frente a transacciones internacionales, en torno a:

- La caracterización del ingreso y su fuente.
- La existencia de retenciones en la fuente y, en su caso, quien debe retener e ingresar el impuesto al fisco; y
- La relación entre la legislación doméstica de un país y la red de convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI), entre otras cuestiones.
 - Inversores: desde la perspectiva de la imposición indirecta, se plantea si la transmisión del NFT puede ser vista como la provisión de servicios o no, de acuerdo con la legislación doméstica aplicable; en lo que a la tributación directa se refiere, muchas jurisdicciones pretenden alcanzar estas operaciones a través de la inclusión de los NFTs como criptomonedas, identificándolo con una propiedad a fin de alcanzar las ganancias de capital. De igual importancia tendrá la calificación del ingreso y su fuente según el sistema tributario involucrado (i.e., territorial o de renta mundial).
 - “Marketplace”: dada la condición de intermediarios y proveedores de servicios con valor agregado incorporadas en una jurisdicción pero cuya actividad principal puede ser llevada a cabo en jurisdicciones distintas a la de los usuarios de la plataforma, las normas de alocación de ingresos, precios de transferencias, inversión de capital, investigación y desarrollo y de “tax compliance” se vuelven de principal relevancia⁴⁸.

Una conclusión evidente es que los distintos aspectos vinculados con los NFTs confluyen en la necesaria adopción de un marco legislativo claro que permita su desarrollo y

no asfixie los distintos casos de uso y aplicaciones que trae esta tecnología.

IV. La visión de otros países sobre los NFTs

A través del presente, se busca destacar la dirección que otras jurisdicciones han tomado respecto a los NFTs en otras jurisdicciones, para simplemente incluirlas en el debate hacia una futura legislación⁴⁹ e, incluso, la dificultad de lograr un tratamiento flexible de acuerdo a sus particularidades.

IV.A. Chile

A la fecha de elaboración del presente trabajo no se han dictado normas específicas sobre los NFTs que regulen su tratamiento impositivo.

No obstante, el Servicio de Impuestos Internos de Chile se ha pronunciado sobre la tributación aplicable a la venta de “non fungible tokens” en donde una entidad sin fines de lucro consulta sobre el tratamiento tributario de poner, a través de una plataforma online, una edición limitada de NFTs (los que consisten en representaciones inequívocas de activos, tanto digitales como físicos) en la red blockchain y que, además, se venderán a cambio de unidades de una criptomoneda, a través de una “wallet”, pudiendo ser los adquirentes empresas o personas residentes en Chile o en el extranjero. Asimismo, el Servicio de Impuesto Chileno posee opiniones interpretativas vinculadas a las criptomonedas⁵⁰.

En particular, teniendo presente que la fundación no resultaría ser el respectivo inventor y autor y siendo, por tanto, irrelevante para el Servicio de Impuestos Internos conocer si la venta del NFT involucra o no una obra de arte digital subyacente, se afirma que el

⁴⁹ Se recomienda el informe de PwC, *Annual Global Crypto Tax Report 2022* (disponible en: [PwC Annual Global Crypto Tax Report 2022](#) – última visita 16.09.2023) donde se puede apreciar el distinto enfoque que tienen los países frente a esta nueva realidad.

⁵⁰ Servicio de Impuesto Internos de Chile. Oficios N° 963-2018, 36-2019, 1371-2019, 1474-2020, 3014-2021, 3029-2021, 276-2022, 979-2022, 1466-2022 y 1803-20222, disponibles en: [Jurisprudencia administrativa](#).

⁴⁸ Cabe destacar que el presente trabajo no busca efectuar un análisis de tales cuestiones, dada su extensión.

mayor valor obtenido en la venta del NFT constituye un incremento patrimonial para su enajenante, sujeta a tributación (i.e., en este caso afectándose con impuesto de primera categoría e impuestos finales, según corresponda).

Las particularidades del caso no permiten hacer una extensión a otros supuestos pero, sin lugar a dudas, constituye un avance frente a la incertidumbre. Al respecto, Bravo Burnier⁵¹ destaca que la pregunta a responder para la Ley de Impuesto de Renta es si estamos frente a la venta de bienes o a prestaciones de servicios. Asimismo, se plantea el interrogante sobre la existencia de fuente chilena o no, en caso de enajenación de un NFTs.

El autor entiende que, si de la venta de un bien inmaterial se trata, la regla general de fuente de la ley del gravamen no sería aplicable, ni tampoco los supuestos especiales contenidos en ella⁵² referidos a la propiedad intelectual ya que en principio un NFT no otorgaría derechos de propiedad intelectual sobre la obra o bien subyacente. En tal sentido, alerta sobre las posibles consecuencias que podrían tener transacciones en donde no residentes chilenos efectúan compraventas de NFTs creados en Chile, pues al no haber fuente chilena tales operaciones no estarían alcanzadas.

Por el contrario, el autor plantea que de ser considerados como la prestación de un servicio (i.e., proveer el NFT), su venta en Chile estaría cubierta por el artículo 10, Ley de Impuesto a la Renta de Chile, por ser una

actividad desarrollada en Chile⁵³ y, en consecuencia, estaría gravada.

Pablo Mahu⁵⁴, por su parte, entiende que la dicotomía bien/servicio se traduce al plano internacional y a determinar si frente a la aplicabilidad de un CDI corresponde aplicar el artículo 13, párrafo final, Modelo OCDE relativo a las ganancias de capital o el artículo 21, Modelo OCDE, sobre otras rentas; supuestos en los que -normalmente- se acuerda la facultad de gravar exclusivamente al estado de residencia del enajenante.

IV.B. Colombia.

Los NFTs han sido definidos por la autoridad tributaria (DIAN) como “tokens criptográficos desarrollados mediante tecnología blockchain que representan activos digitales únicos, limitados y verificables”⁵⁵ y, en consecuencia, se les otorga el tratamiento fiscal de cualquier otro criptoactivo.

Lo anterior implica para Catalina Márquez Jaramillo⁵⁶ que los NFTs “(i) son bienes inmateriales que forman parte del patrimonio de un contribuyente, (ii) son susceptibles de generar un ingreso gravable al momento de su enajenación, (iii) deben ser declarados por su valor patrimonial, y (iv) no cuentan con el

⁵³ Cabe tener presente que el proyecto de Ley Fintech chileno incluiría a los NFTs como activos financieros virtuales o criptoactivos, con lo cual existiría una contradicción evidente.

⁵⁴ MAHU, Pablo, “Chile: Tratamiento tributario de los NFTs sobre obras de arte digital y similares”, Tax Latam, 2022, disponible en: [Chile: Tratamiento tributario de los NFTs sobre obras de arte digital y similares - TAXLATAM](https://taxlatam.com/noticias/tributacion-de-los-nft-s-en-chile-preguntas-aun-sin-resolver-para-el-presente-y-futuro) (última visita: 16.09.2023).

⁵⁵ DIAN. Oficio 915014 del 14.10.2022, disponible en [Compilación de la doctrina tributaria vigente relevante en materia de criptoactivos](https://www.dian.gov.co/compilacion-de-la-doctrina-tributaria-vigente-relevante-en-materia-de-criptoactivos) (última visita: 16.09.2023).

⁵⁶ MARQUEZ JARAMILLO, Catalina, “Activos criptográficos: Una realidad tributariamente inalcanzable” y “¿Criptoactivos o criptomonedas?”, Taxlatam, 2022, disponible en: <https://taxlatam.com/noticias/activos-criptograficos-una-realidad-tributariamente-inalcanzable/> y [¿Criptoactivos o criptomonedas? - TAXLATAM](https://taxlatam.com/noticias/criptoactivos-o-criptomonedas/) (última visita: 16.09.2023). Cfr. <https://taxlatam.com/noticias/criptoactivos-o-criptomonedas/> (última visita: 16.09.2023).

⁵¹ BRAVO BURNIER, Pablo (2022), Taxlatam, “Tributación de los NFTs en Chile: Preguntas aún sin resolver para el presente y futuro”, disponible en: <https://taxlatam.com/noticias/tributacion-de-los-nft-s-en-chile-preguntas-aun-sin-resolver-para-el-presente-y-futuro> (última visita: 16.09.2023).

⁵² Cfr. Art. 10 y 11, Ley de Impuesto a la Renta de Chile.

respaldo de algún banco central.” Sin embargo, aclara que en ningún momento se entienden transferidos los derechos patrimoniales y morales sino que el adquirente de un NFT obtiene una certificación de que posee una versión única del activo criptográfico involucrado.

IV.C. España.

Si bien ya se destacó la “Consulta Vinculante V0486-22” respecto a la gravabilidad de los NFTs en el IVA, vale tener presente que habiéndose considerado a los NFTs como certificados digitales de autenticidad que mediante la tecnología blockchain se asocian a un único archivo digital y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente (i.e., imagen, gráfico, vídeo, música o una obra de arte), los NFTs otorgan al comprador derechos de uso pero en ningún caso los derechos subyacentes a la propiedad de la obra⁵⁷.

La “Consulta V0486-22” emitida por la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España del 10 de marzo de 2022 trata sobre los siguientes hechos *“una persona física que se dedica a la venta de ilustraciones transformadas mediante Photoshop (transformación de fotografías elaborando piezas únicas) mediante una subasta por internet. No obstante, el objeto de la venta no son las ilustraciones en sí sino NFT, esto es, tokens no fungibles que otorgan al comprador derechos de uso pero en ningún caso los derechos subyacentes a la propiedad de la obra”* y plantea la cuestión respecto a su tributación en el impuesto sobre el valor añadido español por los servicios prestados por el consultante.

Entre los puntos a destacar de la Consulta, se resaltan:

- La definición de los NFTs: como *“...certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología blockchain se asocia a un único archivo digital. Por tanto, los NFT actúan como activos digitales únicos que no se pueden cambiar entre sí, ya que no hay dos iguales y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente tales como una imagen, un gráfico, un vídeo, música o cualquier otro contenido de carácter digital, incluso obras de arte como pueden ser, en su caso, las que son objeto de consulta.*

- El proceso de creación de los NFTs: se explica que *“...una vez generado el correspondiente archivo digital (imagen o video, por ejemplo), se subiría este a una plataforma, en la que, a través de la tecnología blockchain, tiene lugar la generación del NFT. De esta forma, parecen existir dos activos digitales con entidad propia, esto es, por un lado, el archivo digital subyacente y, por otro, el 'token no fungible' o NFT que representaría la propiedad digital del archivo digital subyacente. [...]”*

- Los NFTs no son criptomonedas o divisas digitales en el ámbito europeo: pues no participan de la naturaleza de las criptomonedas y demás divisas digitales al no configurarse como divisas ni tratarse de bienes fungibles. Sin embargo, entiende que los NFTs al igual que las criptomonedas son activos digitales.

- El objeto de la transacción: en el caso en consulta resulta ser el certificado digital de autenticidad que representa el NFT y no el archivo digital subyacente y, por tanto, no podría entenderse que existe una entrega bienes; razón por la que lleva a analizar la existencia de la prestación de un servicio a efectos del IVA español.

- Servicio prestado por vía electrónica: La Consulta entiende que estamos ante un servicio prestado por vía electrónica conforme la definición apuntadas por el artículo 69.Tres,

⁵⁷ Cfr. Cabe aclarar que lo expuesto puede tener una distinta consideración en función del tipo de NFT involucrado. Quien desee profundizar en el tratamiento de los NFTs en España, se recomienda el estudio de PEREZ CARASA, Íñigo Egea, disponible en [Cuadernos de Derecho y Comercio](#) (parte 1) y [Cuadernos de Derecho y Comercio](#) (Parte 2) (última visita: 16.09.2023).

ordinal 4º, de la Ley 37/1992⁵⁸ la que guarda relación con el anexo II, de la Directiva 2006/112/CE y su Reglamento 282/2011 que, en lo que aquí interesa, establece que las prestaciones de servicios efectuada por vía electrónica “abarcarán los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información”.

▪ La Consulta concluye que “...en el supuesto objeto de consulta no existe un encargo por parte del cliente de la obra que implique la personalización de un determinado diseño o fotografía sino que se trata de fotografías que, en su caso, son objeto de transformación por el artista mediante un programa informático y que son objeto de venta si bien, por la propia tecnología blockchain utilizada, se convierten en bienes digitales únicos y originales, puesto que no existe otro activo digital idéntico, siendo objeto de transmisión, además, no el propio archivo digital de la fotografía, sino el certificado digital de autenticidad que representa el NFT. [...] En definitiva, los servicios denominados de arte digital que se concretan en la venta del NFT objeto de consulta se podrían calificar como servicios prestados por vía electrónica que, en caso de entenderse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, deben tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.”

▪ Determinación de la ubicación territorial del adquirente del NFT: mediante la aplicación de las normas españolas para supuestos de prestación de servicios efectuados por vía electrónica:

- Servicios brindados a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio,

en el lugar de instalación de la línea fija terrestre;

- Servicios prestados a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.

La consulta, por su detalle, trae importantes consideraciones, pero también es interesante el punto de vista de Alonso y Braccia⁵⁹ sobre ella, quienes señalan que si bien la Consulta parte de una premisa verdadera (i.e., el objeto de la transacción analizada es la transferencia de un certificado digital de autenticidad -TokenID- y no el archivo digital subyacente), sin embargo, concluye que la venta del NFT concreta “servicios de arte digital”; en palabras de los autores “Aquí radica el interrogante que nos genera la resolución, puesto que sostiene que lo que se transmite es el TokenID, pero define el tratamiento tributario de esta venta en función del archivo digital subyacente, elemento que previamente descartó como objeto de la transmisión. ¿Cómo puede existir un ‘servicio de arte digital’ si es irrelevante el archivo digital subyacente que contiene dicho arte? ¿Dónde está el ‘arte digital’ en un TokenID?”.

Los autores sostienen que la Consulta califica a la venta de un NFT como un servicio prestado por vía electrónica a través de Internet, básicamente automatizado y que requiere de una intervención humana mínima, pero este razonamiento no plantea si quien adquiere un NFT pretende recibir un servicio o si su propósito es meramente de inversión y especulativo basado en el incremento del valor que puede generarle adquirir una obra única cuya autoría está certificada por la “blockchain” para postular que “A nuestro entender la venta de un NFT no es más ni menos que la transmisión de un activo digital en la forma de un TokenID.”. Así, concluyen

⁵⁸ Son servicios prestados por vía electrónica “aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes: (...) d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos...”.

⁵⁹ ALONSO, L.A. y BRACCIA, M. (2022), Taxlatam, “Naturaleza jurídica y tratamiento de los NFTs en el IVA”, disponible en: [Naturaleza jurídica y tratamiento de los NFTs en el IVA - TAXLATAM](#) (última visita: 16.09.2023).

que “Por extraño que pueda parecer que alguien pague por una registración en la blockchain, lo cierto es que los NFTs lejos de involucrar la prestación de un servicio representan valor y son negociables o transferibles como un criptoactivo con un propósito de inversión, tal como lo reflejan las Recomendaciones del GAFI y el régimen de información del CARF.”

La adopción de una u otra tesis respecto a la naturaleza jurídica de los NFTs tiene importantes consecuencias sobre el tratamiento tributario de las ventas de NFTs; el que dependerá de una gran variedad de particularidades que deberán ser indagadas en cada “smart contract”, el negocio involucrado y las funciones y derechos que confiere el NFT (i.e., regalías, derechos de autor y propiedad intelectual, etc.), pudiendo abarcar tanto activos digitales como físicos, derechos o la prestación de servicios.

IV.D. EE.UU.

El tratamiento tributario de los NFTs ha sido aclarado por el IRS incluyéndolos dentro del grupo de “cryptocurrencies” a fin de gravarlos bajo las reglas aplicables a activos digitales (i.e., “Bitcoin”, “Stablecoins”, etc.), identificándolos como una propiedad a los fines fiscales. Así, quienes dispongan, intercambien o transfieran NFTs deberán pagar el impuesto sobre las ganancias de capital que pudiera derivarse de tales operaciones⁶⁰.

⁶⁰ El IRS indica como ejemplos a: (i) La venta de un activo digital por fiat; (ii) El intercambio de un activo digital por propiedad, bienes o servicios; (iii) El intercambio o comercio de un activo digital por otro activo digital; (iv) El recibo de un activo digital como pago por bienes o servicios; (v) El recibo de un nuevo activo digital como resultado de una bifurcación dura; (vi) El recibo de un nuevo activo digital como resultado de actividades de minado o participación; (vii) El recibo de un activo digital como resultado de un “airdrop”; (viii) Cualquier otra disposición de un interés financiero en un activo digital; (ix) El recibo o transferencia de un activo digital de forma gratuita (sin proporcionar ninguna contraprestación) que no se califica como un regalo de buena fe; (x) Transferir un activo digital como regalo de buena fe si el donante supera la cantidad

Recientemente, el Departamento del Tesoro de EE.UU. y el IRS solicitaron “feedback” a la comunidad especializada respecto al tratamiento fiscal de los NFTs como objetos de colección. Mientras las nuevas directrices se emitan el IRS utilizará un análisis de transparencia para determinar si un NFT debe clasificarse como objeto de colección, lo que podría tener un impacto en la regulación de los mercados de NFTs⁶¹ y sendas consecuencias en la tributación estadual de los EE.UU.

V. Una aproximación al tratamiento tributario de los NFT en Argentina.

El objeto del presente apartado constituye efectuar una aproximación al tratamiento de los NFTs en el impuesto sobre los bienes personales, el impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado para personas humanas residentes argentinas, identificando las principales problemáticas a develar por el intérprete ante la carencia normativa u opinión del Fisco respecto a los NFTs.

V.A. Impuestos sobre los bienes personales.

El presente tributo alcanza a los bienes personales que una persona humana residente argentina posea en el país y en el exterior al 31 de diciembre de cada período fiscal.

La Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales⁶² (LIBP) no menciona expresamente a los criptoactivos, criptomonedas⁶³ o NFTs. Tampoco, el Fisco se

anual de exclusión de regalos; entre otras. Cfr. IRS, *Definición de activos digitales*, disponible en: [Activos digitales | Internal Revenue Service](#) (última visita: 16.09.2023).

⁶¹ IRS, “IRS issues guidance, seeks comments on nonfungible tokens”, disponible en: [IRS issues guidance, seeks comments on nonfungible tokens | Internal Revenue Service](#) (última visita: 16.09.2023)

⁶² Ley 23.966 y sus modif.

⁶³ Término introducido por la Ley 27.430 en la ley de impuesto a las ganancias, pero que tampoco ha sido definido dentro del marco normativo de dicho impuesto. Ello, lleva a una posición de la doctrina

ha pronunciado sobre la definición o tratamiento fiscal de los NFTs.

En el plano interpretativo, la principal discusión entre AFIP y los contribuyentes gira en determinar si los criptoactivos -en particular los “payment tokens”- se encuentran exentos (i.e., por tratarse de bienes inmateriales) o alcanzado por el impuesto (i.e., por resultar un activo financiero) y, en tal caso, donde se encuentran ubicados este tipo de activos.

Los contribuyentes sostienen la aplicabilidad de la exención prevista para bienes inmateriales⁶⁴ y si bien esa fue la interpretación de AFIP hasta el 16 de junio de 2022, el Dictamen (DI ALIR) 2/2022⁶⁵ interpretó que las criptomonedas son una nueva clase de activo financiero, no tradicional basado en la tecnología blockchain, concluyendo que: (i) se trata de un bien que conforma un patrimonio personal no incorporado al proceso económico sobre el cual no existe una exención o beneficio

especializada a sostener que la “ausencia” de una definición legal del concepto “moneda digital” trae aparejada la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias sobre ellas, por vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional. Para un desarrollo de esta postura, remitimos al trabajo de CORONELLO, Silvina “La renta por la enajenación de las monedas digitales y el principio de reserva de ley en materia tributaria”, (Ed. La Ley, 2020).

⁶⁴ Cfr. Art. 21, inc. d, LIBP se exime del impuesto a “Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares)”. Asimismo, y con buen tino, Marcos Zocaro apunta que “Incluso contablemente no existe una postura única, aunque a nivel internacional el Comité de Interpretaciones NIIF (CINIIF) emitió en junio 2019 una opinión sobre las criptomonedas calificándolas como activos intangibles. Y ya muchas empresas las exponen como tal en sus estados contables [por ejemplo, Globant]. Incluso el Fondo Monetario Internacional ha calificado a bitcoin como un activo no financiero”. (Cfr. ZOCARO, Marcos, Criptomonedas: cuestiones controvertidas, publicado en La Ley, 30/12/2022, 3-LA LEY 2022-F, 723)

⁶⁵ Disponible en [Dictamen N° 2/2022](#) (última visita: 16.09.2023).

impositivo. En consecuencia, bajo una interpretación económica, asimila a los criptoactivos con un título representativo de capital, al entender que las criptomonedas conforman un activo alcanzado por el artículo 19, inc. j y 22 inc. h, LIBP.

Si bien AFIP se refirió a las criptomonedas como un activo financiero, y más allá de las críticas a tal interpretación analógica en base al principio de reserva de ley, ello no podría ser extensible sin más a los NFTs, dada sus características distintivas.

Sin embargo, no podría descartarse que en el futuro el Fisco pretenda llegar a similar conclusión con respecto a los NFTs pues entre las premisas utilizadas para esbozar su interpretación fiscal se hace referencia al informe de la OECD “Crypto Asset Reporting Frameworks and Amendments” (CARF), cuya definición de criptoactivos incluye a los NFTs⁶⁶.

⁶⁶ En particular el dictamen expresa “Por su parte, la definición de criptoactivos en el marco del CARF se centra en el uso de la tecnología blockchain. Apunta principalmente a aquellos activos que se pueden mantener y transferir de manera descentralizada, sin la intervención de intermediarios financieros tradicionales, incluidas las monedas estables, los derivados emitidos en forma de criptoactivos y ciertos tokens no fungibles (NFT). Se relata que desde que se comentó a tratar este nuevo marco de intercambio siempre se ha utilizado el término “criptoactivo” en consonancia con la definición del GAFI, y se ha mejorado la redacción a efectos de clarificar ciertos aspectos que necesitaban mayores especificaciones”

Al respecto, ALONSO y BRACCIA sostienen que “Los criptoactivos comprendidos en la obligación de informar del CARF son todos aquellos activos que pueden mantenerse y transferirse de manera descentralizada, sin la intervención de intermediarios financieros tradicionales, incluidas las monedas estables, los derivados emitidos en forma de criptoactivos y ciertos NFTs. La inclusión de los NFTs en el CARF se debe a que tales criptoactivos están dentro del alcance de las Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) como un activo virtual si su utilización obedece a un propósito de pago o inversión. Según el CARF los NFTs alcanzados serían sólo aquellos que representan valor y son negociables o transferibles como un criptoactivo. Se

En mi opinión, una interpretación que busque tal asimilación resultaría contraria al principio de reserva de ley. El razonamiento del Dictamen tampoco permitiría descartar una conclusión por la que se considere que estamos frente a un bien inmaterial exento, más aún, dependiendo del tipo de NFTs habría que analizarse si existe cierta asimilación que confirme que estamos frente a un bien inmaterial exento o de otro tipo⁶⁷. Ello, más

excluyen los criptoactivos que plantean riesgos limitados de cumplimiento tributario, como los de circuito cerrado destinados a ser canjeados por bienes o servicios dentro de un entorno claramente definido y limitado y las monedas digitales del banco central que funcionan de manera similar al dinero mantenido en una cuenta bancaria tradicional. Esta definición amplia de criptoactivos ha generado críticas basadas en que los NFTs no son fácilmente comparables con las criptomonedas fungibles ya que permiten una variedad de usos que darían lugar a eventos reportables sin relevancia respecto de los riesgos de cumplimiento tributario a los que apunta el CARF. Por ejemplo, en el caso de los NFTs de juegos, el CARF podría obligar a los jugadores a informar micro-transacciones basadas en transferencias de activos dentro del juego, lo que supondría una carga irrazonable tanto para los desarrolladores de juegos como para los jugadores. De acuerdo con lo expuesto, tanto la DGT como la OCDE al diseñar el CARF, consideran a los NFTs, o al menos los del tipo involucrado en esta consulta, como criptoactivos. Reiteramos que el hecho de que los NFTs no sean considerados divisas a efectos del IVA, no obsta a que compartan con las criptomonedas la naturaleza de activos digitales.” (ALONSO, L.A. y BRACCIA, M. “Naturaleza jurídica y tratamiento de los NFTs en el IVA”, Tax Latam, 21 de julio de 2022.).

⁶⁷ Al respecto Marcos Zocaró se pregunta “¿cuál sería el tratamiento en el Impuesto sobre los Bienes Personales si se tratase de la tenencia de, por ejemplo, tokens inmobiliarios o cualquier token no fungible (NFT)? Por ejemplo, al “tokenizar inmuebles” se están creando tokens digitales en una blockchain que pueden representar, por ejemplo, la participación en un determinado fideicomiso inmobiliario. O incluso, lo que podría estar tokenizándose son las acciones de la empresa titular de un inmueble. Es decir, el activo subyacente puede ser desde certificados de un fideicomiso inmobiliario hasta acciones o participaciones societarias. En estos casos, se

aún si se tienen en consideración las tipologías de NFT.

Finalmente, queda pendiente de resolver donde se ubican tales bienes, pues el Dictamen no se expide dicha cuestión⁶⁸.

La falta de definición de tales aspectos y su incertidumbre, me permiten considerar que no estamos frente a un supuesto gravado por el hecho imponible en donde debe desecharse aquellas interpretaciones extensivas por analogía que contrarían el principio de reserva de ley.

La LIBP ha sufrido distintas modificaciones desde la introducción por la Ley 27.430 del concepto de moneda digital en el impuesto a las ganancias pero, estas no se han traducido a la ley del impuesto sobre los bienes personales. Sin presumir la impericia del legislador, cabría asumir que si la ley del impuesto a las ganancias sufrió una modificación para intentar gravar a las monedas digitales (más allá de su reparos), lo cierto es que la ley del impuesto sobre los bienes personales también debería hacerlo.

Asumir, que se está frente a un activo financiero sin respaldo legal, implicaría ir en contra del principio de reserva de ley que debe guiar nuestro razonamiento jurídico tributario.

V.B. Impuesto a las ganancias.

La ley de impuesto a las ganancias (LIG)

debería evaluar el activo subyacente y el tratamiento que le brinda la LIBP. Por ejemplo, si se posee un token inmobiliario que representa un certificado de fideicomiso inmobiliario local, la persona humana residente en el país titular del token no sería el responsable del ingreso del impuesto sobre los bienes personales, ya que aquí la responsabilidad (sustituta) recae sobre el fideicomiso.” (Cfr. ZOCARÓ, Marcos, Criptomonedas: cuestiones controvertidas, publicado en La Ley, 30/12/2022, 3-LA LEY 2022-F, 723).

⁶⁸ En España, por ejemplo, la DGT española consideró que una criptomoneda está ubicada en su territorio si lo está la entidad (exchange o billetera) que brinda el servicio de almacenamiento. Consulta Vinculante V1069/19. Disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1069-19 (última visita: 16.09.2023).

pretende alcanzar aquellas rentas de fuente argentina y extranjera que una persona humana residente argentina obtenga de acuerdo con la teoría de la fuente (i.e., respetándose los caracteres de habitualidad, permanencia y habilitación), salvo que se trate de una ganancia expresamente prevista por la ley o aplique un supuesto de imposición cedular.

La Ley 27.430⁶⁹ incorporó como supuesto de imposición cedular la enajenación de “monedas digitales”⁷⁰, ganancia de segunda categoría⁷¹ y cuya fuente será argentina cuando el emisor se encuentra domiciliado, establecido o radicado en el país, mientras que será de fuente extranjera en caso contrario.

Dependiendo de la fuente de la ganancia las personas humanas residentes argentinas tributarán por la enajenación de “monedas digitales” bajo dos estructuras de liquidación diferente. Así, de tratarse de una ganancia de fuente argentina, la alícuota cedular aplicable será del 5% o 15%⁷², siempre que se supere

el límite de la deducción especial prevista en el artículo 100, LIG⁷³; y mientras que de resultar renta de fuente extranjera aplicará una alícuota del 15%⁷⁴, régimen general, siendo el mínimo no imponible será compartido con el resto de las categorías de renta.

Determinar qué se entiende por “moneda digital” y, en su caso, si los NFTs forman parte de dicha definición implicaría, en caso afirmativo, analizar aquellas incógnitas que hoy tenemos respecto al tratamiento de los criptoactivos⁷⁵ (i.e., “Bitcoin”); o, en caso contrario, verificar si (i) se cumplen los requisitos de la teoría de la fuente; (ii) si estamos ante una renta de fuente argentina o extranjera; y (iii) de corresponder, si es posible reclamar los beneficios derivados de un CDI.

En mi opinión, en principio, no podría identificarse a los NFT con una “moneda digital” [o activo financiero, conforme sostiene AFIP en su Dictamen (DI ALIR) 2/2022] pues (i) se carece de una definición legal en tal sentido (primer valladar); (ii) los NFTs poseen características muy diferenciadoras respecto a aquellas monedas digitales o “payment tokens”⁷⁶ (segundo valladar); (iii) tampoco

⁶⁹ B.O. 29.12.2017.

⁷⁰ Cfr. Art. 2, inc. 4), LIG.

⁷¹ Cfr. Art. 48 inc. k, LIG.

⁷² Cfr. Art. 98, inc. a y b, LIG y art. 245, Decreto Reglamentario LIG. Recto a la alícuota del 5% o 15% es interesante la postura de Zocaró quien sostiene que “El artículo 98 de la LIG establece que las ganancias por la venta de los activos financieros allí enunciados (entre los que se encuentran las monedas digitales) estarán sujetas a la alícuota del 5% o al 15% según la moneda y/o la cláusula de emisión?, ¿de comercialización? Si se lee con detenimiento este artículo, se advierte que no se especifica si debe considerarse la característica atinente a la emisión o a la comercialización. Por ejemplo, un título público argentino puede emitirse en dólares, pero luego puede comprarse y/o venderse en pesos o en dólares. El consenso general en la doctrina es que se deben tener en cuenta las condiciones de emisión y no las de comercialización. Además, la ganancia derivada de la enajenación de monedas digitales solo está contemplada en el inciso b) del artículo 98: ‘...En todos los casos en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera...’ Y la alícuota aquí siempre será del 15%. ¿Y si se estuviese frente a una moneda digital en pesos y sin ajuste? La respuesta no la da la LIG, sino el decreto

reglamentario en su artículo 245: en el caso de la venta de monedas digitales en moneda nacional sin cláusula de ajuste (y de fuente argentina) la alícuota es del 5%.” (Cfr. ZOCARÓ, Marcos, “El confuso marco tributario de las criptomonedas”, *Errepar: Información de interés profesional*, Diciembre 2020).

⁷³ Cfr. Art. 100, LIG.

⁷⁴ Cfr. Art. 94, LIG.

⁷⁵ Tales como por ejemplo, (i) determinar la fuente de la renta; (ii) determinar el costo, el precio de venta, la moneda; y (iii) determinar la aplicabilidad de los CDI y sobre qué tipo de renta se podría estar hablando, entre muchas otras de acuerdo al tipo de criptoactivo que se esté analizando.

⁷⁶ Recordemos que, en general, los NFTs son no fungibles e indivisibles, no pudiendo ser intercambiados por otro bien de su misma especie, lo que los diferencia de aquellos tokens que buscan actuar como moneda o instrumentos de pago y que gozan de una cotización cuasi de mercado en donde su valor no depende de consideraciones objetivas o subjetivas de las partes intervinientes en una

podría sostenerse que los NFTs son “monedas digitales” en razón de la finalidad especulativa o propósito de inversión⁷⁷ de su comprador o por el hecho de que los NFTs hayan sido incluidos al CARF, pues ello sólo implica que estamos frente a un activo intangible reportable, pero que en modo alguno participan de las características de una “moneda digital”.

Sin embargo, y dada la creciente evolución y dinamismo de los NFTs, no debe pasarse por alto la recomendación del CARF de analizar caso por caso⁷⁸.

En función de ello, entiendo que los NFTs no deben ser considerados monedas digitales a los fines impositivos. Así, teniendo presente el esquema generador de rentas (acápito 2.3) se distinguen aquellos ingresos derivados de la: (i) creación y enajenación primaria del NFT por su creador; (ii) rentas del creador recibidas por enajenaciones posteriores; (iii) enajenación secundaria del NFT; (iv) servicio de tokenización y otras comisiones percibidas por el “marketplace”.

transacción, como resulta el caso de las operaciones de NFTs.

⁷⁷ Pues en tal caso cabría preguntarse qué sucedería si el comprador de un NFTs no posee una finalidad especulativa, sino meramente recreativa o sentimental.

⁷⁸ CARF, página 48, se establece que “NFTs are in many instances marketed as collectibles. This function does, however, by itself not prevent an NFT from being able to be used for payment or investment purposes. It is important to consider the nature of the NFT and its function in practice and not what terminology or marketing terms are used. NFTs that can be used for payment or investment purposes in practice are Relevant Crypto-Assets. Reporting Crypto-Asset Service Providers should therefore consider on a case-by-case basis whether an NFT cannot be used for payment or investment purposes, taking into account the commonly accepted usage of the Crypto-Asset. NFTs that are traded on a marketplace can be used for payment or investment purposes and are therefore to be considered Relevant Crypto-Assets”. [Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard | OECD](#) (última visita: 16.09.2023).

Al respecto, Alejandro Vadell⁷⁹ señala el amplio espectro de NFTs deberá ser analizado de forma funcional en cada caso concreto y en donde los requisitos de la teoría de la fuente tendrán especial relevancia.

B.1. Creación del NFT y enajenación primaria por su creador.

A diferencia de una persona jurídica (i.e., gravada con una alícuota progresiva del 25% - 35%, bajo la teoría del balance), una persona humana creadora organizada en forma de empresa⁸⁰ que satisfaga los requisitos de permanencia, habitualidad y habilitación de la fuente, resultará alcanzada en su actividad creadora por las ganancias de tercera categoría del impuesto a una alícuota progresiva del 5% al 35%⁸¹.

Por su parte, podría existir el supuesto en que una persona humana no cumpla con el requisito de la teoría de la fuente y, por tanto, no deba tributar el impuesto. Cabe aclarar que la mera creación de un NFTs no debería estar sujeta al impuesto⁸² toda vez que no reportaría ingresos salvo los supuestos tratados en los acápites V.B.2. y V.B.3.

De llevarse a cabo la actividad creadora en o desde el país, la renta será de fuente argentina⁸³.

B.2. Rentas recibidas por el creador por posteriores enajenaciones del NFT.

Es importante distinguir el tipo de ingreso obtenido por el creador del NFT, pues existe

⁷⁹ Cfr. VADELL, Gabriel A., “Los NFT en el Impuesto a las Ganancias”, CEAT, artículo basado en su publicación en Errepar “Los NFT y el Impuesto a las Ganancias” Agosto 2022.

⁸⁰ Por ejemplo, los diseñadores de moda, pintores, artísticas, músicos, entre otros.

⁸¹ Cfr. Art. 94, LIG.

⁸² En caso de que la enajenación se produzca inmediatamente a su creación, habrá de analizarse minuciosamente los elementos y circunstancias del caso pues difícilmente se pueda sostener que no existía una intención o ánimo de lucro del creador. En definitiva, resulta esencial analizar las circunstancias que rodean el caso a fin de verificar si se cumplen los requisitos de la teoría de la fuente.

⁸³ Cfr. Art. 5 LIG.

"...la posibilidad de incorporar contratos inteligentes podría otorgar regularidad en la obtención de ingresos, por ejemplo, si el creador decidiese crear una condición que le otorgue un porcentaje determinado de ingresos cada vez que su NFT se revenda, y en los hechos esto sucede"⁸⁴.

Podrá, entonces, darse el caso de comisiones recibidas por el creador por posteriores enajenaciones del NFT en el mercado secundario. Así, el creador del NFTs desarrollaría una actividad que cumple con la habitualidad, permanencia y habilitación, renta de tercera categoría alcanzada con el gravamen a la alícuota progresiva mencionada (5% - 35%).

B.3. Enajenación secundaria del NFT.

Toda vez que los NFTs no deben ser considerados *monedas digitales* a los fines impositivos, una persona humana residente argentina que enajene este tipo de activos estaría alcanzada por el impuesto si cumpliera con la teoría de la fuente, tributando sobre la escala progresiva del 5% al 35%.

Nótese, que de sostenerse que nos encontramos ante una "moneda digital" la tributación por la renta derivada de dicha enajenación podría resultar significativamente inferior (5% - 15%, Impuesto Cedular) que la alícuota progresiva del 5% al 35%.

Un segundo tema por considerar es si estamos frente a una renta de fuente argentina o extranjera en el presente caso, donde el enajenante secundario difiere del creador del NFTs y su actividad creadora en forma de empresa. Aquí, al ser de la opinión de que no nos encontramos frente a una moneda digital, resultará de aplicación la regla general de fuente en el impuesto⁸⁵, pudiendo seguirse el criterio de la DGT española al sostener que una criptomoneda está ubicada en el territorio nacional si lo está

la entidad (exchange o billetera) que brinda el servicio de almacenamiento⁸⁶.

Por otra parte, debe tenerse presente que el adquirente primario o secundario del NFTs puede pagar la contraprestación pactada mediante la entrega de "monedas digitales" (i.e., "ether") pudiendo, en tal caso, existir una renta gravable⁸⁷ por el presente tributo a raíz de la enajenación de las "monedas digitales".

B.4. Servicio de tokenización y otras comisiones percibidas por el Marketplace.

En principio, podría afirmarse que un creador de NFTs para terceros (i.e., servicio de tokenización) brindaría un servicio gravado⁸⁸, así como aquellas comisiones que un "Marketplace" perciba por su intermediación en las distintas operaciones, dependiendo su tributación del tipo de sujeto que obtenga la renta. Deberá verificarse, entonces, la fuente de su actividad pues muy posiblemente la plataforma se encuentre ubicada fuera del país.

V.B.5. Implicancias en la tributación internacional.

Dado el carácter sin fronteras de las operaciones de criptoactivos y, en particular, de los NFTs, sus implicancias internacionales vuelven al análisis más complejo en tanto se presentan problemas: (i) de calificación del ingreso obtenido en el ámbito doméstico según los derechos, obligaciones y particularidades de los NFTs; (ii) existiendo

⁸⁶ Cfr. Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España, "Consulta Vinculante V1069/19" del 25.09.2019, disponible en https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1069-19 (última visita: 16.09.2023).

⁸⁷ Precio de venta menos su coste de adquisición.

⁸⁸ Al respecto Marcos Zocaro entiende que "si el creador es una persona humana, debería tributar por el servicio de tokenización prestado según la escala progresiva y personal del art. 94, primer párrafo de la ley, siempre y cuando se configure el requisito de habitualidad" (Cfr. ZOCARO, Marcos, "NFT y su tratamiento impositivo", *IMP - Práctica Profesional 2022-CXXXVIII*, 15)

⁸⁴ VADELL, Gabriel A., "Los NFT en el Impuesto a las Ganancias", *CEAT*. Un artículo basado en su publicación en Errepar "Los NFT y el Impuesto a las Ganancias" Agosto 2022.

⁸⁵ Cfr. Art. 5, LIG.

una renta, se deberá determinar si se configura la obligación de retener en la fuente y, en su caso, quién, cuándo y cómo deben ingresarse las sumas retenidas al Fisco; (iii) la posibilidad de reclamar los beneficios previstos por un CDI trae problemas de calificación de la renta y su interacción con la calificación brindada en el ámbito doméstico; (iv) los mecanismos aplicables para evitar la doble imposición o, en su caso, la doble no imposición.

El tratamiento de los creadores y enajenantes residentes argentinos o no que venden los NFTs a compradores no residentes o residentes, respectivamente, conllevará analizar cada uno de los aspectos mencionados. De confirmarse la tributación en la fuente, el vendedor del NFT soportaría una retención en el país fuente, debiendo analizarse su tasa y si resulta de aplicación algún mecanismo para evitar la doble imposición en el país de residencia.

La renta de un artista creador de NFTs por su enajenación primaria o la de un enajenante secundario podría ser analizada bajo las categorías de rentas de artistas⁸⁹; beneficios empresariales⁹⁰; regalías⁹¹; o como una

⁸⁹ Difícilmente pueda ser de aplicación dada la necesidad de que la renta tenga causa (directa o indirectamente) en actuaciones del artista realizadas en el país de la fuente (cfr. Art. 17, Modelo OECD). No obstante, no podría descartarse su aplicación dado el amplio espectro y posibilidad de los casos de uso de los NFTs.

⁹⁰ Como norma general, la potestad para gravar se asigna al país de residencia salvo que exista un establecimiento permanente en el país fuente a través del cual se obtenga la renta involucrada (cfr. Art. 7, Modelo OECD). Al respecto, dada la organización de la actividad como empresa de un artista creador de NFT y enajenante en el mercado primario, la presente categoría de renta se erige como un potencial encuadre.

⁹¹ En este tipo de rentas se prevé distribución compartida de la potestad para gravar entre el estado de la fuente y de residencia (cfr. Art. 12, Modelo OECD). Ahora bien, de acuerdo a la definición del término regalías, un NFT podría encuadrar en ellas en tanto se encuentre referenciado a un elemento protegido por la propiedad intelectual o si se cedieran derechos de uso sobre el subyacente. Es posible, entonces, que

ganancia de capital⁹² de acuerdo con las particularidades que los NFTs puedan tener en cada caso concreto. Sin duda un análisis lleno de complejidades e incógnitas a resolver.

Finalmente, de reclamarse la aplicación de un CDI y habiéndose superado o tomado posición en los problemas interpretativos mencionados, cabrá verificar la aplicación concreta y el efecto práctico de los mecanismos para evitar la doble imposición acordada por los países, debiendo éstos en casos de diferencias interpretativas aplicar los mecanismos para llegar a un acuerdo sobre ellas⁹³.

No obstante, no debe perderse de vista que será necesario revisar en cada caso las particularidades del CDI que resulte de aplicación.

V.C. Impuesto al Valor Agregado.

La Ley 27.430, siguiendo las recomendaciones de la OECD en su Reporte Final de la Acción 1 BEPs de 2015 y en las guías revisadas sobre operaciones internacionales en el IVA de 2015 amplió el alcance del IVA⁹⁴ incluyendo a los “servicios digitales” transfronterizos bajo la modalidad B2C, gravabilidad que se complementó con la ya existente sobre importación de servicios B2B.

El IVA es un gravamen nacional indirecto, periódico mensual, e instantáneo que busca alcanzar el consumo como revelación de capacidad contributiva, estructurado a partir del método de sustracción sobre base financiera y por la técnica de impuesto contra impuesto.

Asentado sobre el principio de “país de destino”, en función de su artículo 1, Ley de

aquella contraprestación recibida por el artista creador pueda calificar en la presente categoría de renta.

⁹² De no resultar de aplicación las otras categorías mencionadas, la calificación como ganancia de capital probablemente sea la que pueda ajustarse al caso concreto dada su norma residual que acuerda potestad exclusiva al estado de residencia (Cfr. Art. 13, Modelo OECD).

⁹³ Cfr. Art. 25, Modelo OECD.

⁹⁴ Ley N° 23.349 Texto ordenado por el Decreto N° 280/1997 y sus modif. (LIVA).

Impuesto al Valor Agregado (LIVA) su aspecto objetivo abarca: a) las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el país; b) las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación; c) la importación definitiva de cosas muebles; d) las prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la condición de responsables inscriptos; y, a partir de la Ley Nº 27.430, e) los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación económica se lleve a cabo en el país.

Así las cosas, en tanto se interprete a los NFT como un activo digital, identificado con los criptoactivos, entonces, habrá de concluirse que no nos encontramos frente a un supuesto alcanzado por el gravamen, toda vez que los bienes inmateriales quedan fuera del alcance del IVA.

Por el contrario, de entender que la creación de un NFT se identifica con la prestación de un servicio (y, en particular, un servicio digital), ésta estaría alcanzada por el tributo a la alícuota general y dependiendo el caso, si se considerase como una exportación de servicio estaría sujeto a la tasa del 0%.

De acuerdo con el artículo 3, e, 21, m), LIVA, *“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...”*

La definición efectuada por la LIVA es similar a la contenida por la legislación española, a partir de la que se podría llegar a una conclusión similar a la plasmada en la “Consulta Vinculante V0486/22” de la DGT española.

En este sentido, cabe destacar que las normas que regulan el aspecto espacial del

hecho imponible establecen que *“Los servicios digitales comprendidos en el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Respecto del segundo párrafo del inciso b) y de los incisos d) y e), se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.”*⁹⁵.

Respecto a los incisos d) y e), art. 1, la ley trae presunciones que en un caso admiten prueba en contrario (inc. d) y en el otro no (inc. e⁹⁶). Así, por ejemplo, para el supuesto del inc. d) se presumirá -iuris tantum- que la utilización o explotación se lleva a cabo en el país en función de la SIM (en caso de utilizarse teléfonos móviles) o el IP (en caso de utilizarse otros dispositivos móviles). Mientras que para el supuesto de tratarse de “servicios digitales” B2C se presumirá sin admitir prueba en contrario que la utilización o explotación económica lo es en el país cuando allí se encuentre la SIM, el IP, la dirección de facturación del cliente o la cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que dispone el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

En definitiva, dependiendo de la postura que se adopte habrá de concluirse que estamos frente a un supuesto no alcanzado por el tributo o bien frente a una prestación de un servicio digital gravada a la tasa general del 21% y cuyo ingreso dependerá si estamos frente a una operación nacional o transfronteriza (pudiendo calificar en el inc. d o e del art. 1, LIVA, según el caso y, en función de ello, variará su mecanismo de ingreso.

⁹⁵ Cfr. Art. 1, LIVA.

⁹⁶ A través de la Resolución General (A.F.I.P.) Nº 4240/2018 se establecen la forma, plazos y condiciones de ingresos de ingreso del IVA en los términos del artículo 1, inc. e, LIVA.

Todas estas cuestiones me permiten considerar que nos encontramos ante la necesidad de tener una regulación expresa en la materia, pues a partir del criterio adoptado por la DGT española que identifica a los NFT como servicios prestados por vía electrónica (i.e., similares a los servicios digitales en el IVA argentino) se llegaría a una conclusión distinta a la aplicable para otros criptoactivos como Bitcoin, que no se encuentra sujeto al IVA.

Y una consideración adicional, en tanto se interprete que estamos frente a una prestación de servicios digital, es determinar qué impacto tendría esta tesitura en el impuesto sobre los ingresos brutos adoptado por las legislaciones locales que con ánimo de alcanzar a la economía digitalizada y a los *payment tokens* han ampliado el hecho imponible a fin de incluir todo tipo de servicio digital (i.e., Pcia. Córdoba y Buenos Aires han sido pioneras en ello).

Así, entendiendo al impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) como un impuesto local que grava el ejercicio de una actividad comercial con carácter habitual a título oneroso y en una jurisdicción local (i.e., Provincia o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), las jurisdicciones locales han sido las más interesadas por intentar alcanzar los ingresos derivados de las nuevas tecnologías. En un primer momento vía la introducción de regímenes de retención en la fuente⁹⁷; luego, a través de ampliaciones del hecho imponible que buscan alcanzar a la economía digitalizada; y, más recientemente, a las monedas digitales.

La presente preocupación es expuesta por Zocaró⁹⁸ quien destaca que *“la definición de ‘moneda digital’ dada en varias provincias no es del todo precisa y pareciera que se le otorga el mismo tratamiento impositivo a cualquier tipo de token, sea un token de pago como bitcoin o un NFT que representa la*

titularidad de un simple dibujo artístico. [...] De esta forma, por ejemplo, en aquellas provincias [Córdoba, Neuquén, Catamarca y La Pampa] donde se grava en IIBB la actividad de ‘Prestación de servicios vinculados con operatorias relacionadas con monedas digitales’ (aunque no se satisfaga el requisito de habitualidad), se le estaría otorgando el mismo encuadre fiscal a la actividad de un exchange de criptomonedas que a una persona que presta un servicio, por ejemplo, de creación de NFT que representa el certificado digital de autenticidad de un dibujo artístico o una fotografía.”

Aquí, entonces, será en función de la definición adoptada ya sea en forma expresa o dentro de la categoría de servicios digitales que las jurisdicciones locales pretenden alcanzar a las operaciones que involucran “tokens”⁹⁹. De igual forma cabrá analizar el tratamiento ante supuestos de exportación o importación de servicios.

Ahora bien, sin perjuicio de aquellas definiciones que adopten las jurisdicciones locales, se mantendrían aquellos cuestionamientos en virtud de los cuales se sostiene que mediante el dictado de las presentes normas las jurisdicciones locales han excedido sus facultades, desvirtuando las pautas uniformadoras de la Ley 23.548 de Coparticipación y, principalmente, el principio de territorialidad, tema que será objeto de otro estudio.

VI. Conclusiones

Los NFT se presentan como una realidad diferente a la de aquellos criptoactivos que pretenden funcionar como medios de pagos. Las razones por las que una persona decide crear un NFT y/o enajenarlo, son varias y hacen aconsejable un análisis caso por caso. Sin embargo, tampoco se puede pretender englobarlos como monedas digitales.

⁹⁷ TSJ CABA, “*Oliveto Lago, Paula Mariana y Otro c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad*”, sentencia del 26/11/2014.

⁹⁸ ZOCARÓ Marcos, “NFT y su tratamiento impositivo”, IMP - Práctica Profesional 2022-CXXXVIII, 15.

⁹⁹ Cfr. Se sugiere el análisis efectuado por ALMADA, Lorena; GARCÍA DELL' ACQUA, Agustina; GONZÁLEZ, Lucía; YUGAN, María José, “El tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos de las monedas digitales”, IMP - Práctica Profesional, 2022-CXXVI, 75.

Los NFT no deberían estar alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales, pues no se identifican con un activo financiero sino más bien con bienes inmateriales, exentos del gravamen. A todo evento, en algunos casos, se podría propugnar un tratamiento similar al de su activo subyacente según el tipo de NFTs.

En el impuesto a las ganancias, tampoco lo podríamos identificar con una moneda digital y, por ende, no existiría posibilidad aplicar el impuesto cedular sino los requisitos de la teoría de la fuente. Pero incluso superado tal escollo, se presentan incógnitas similares a las de cualquier otro criptoactivo, determinando: (i) la fuente del ingreso; (ii) el costo, el precio de venta, la moneda; y (iii) la aplicabilidad de los CDI.

Con respecto al IVA, los NFT no deberían estar alcanzados por el impuesto pues no se configura el hecho imponible y tampoco se los podría vincular con un servicio, pues en realidad se trata de un activo digital inmaterial no alcanzado por el tributo. Por su parte, en lo que refiere al ISIB, en primer lugar, deberán estarse a las definiciones adoptadas en el gravamen por cada jurisdicción para analizar si están en línea con las pautas uniformadoras de la Ley 23.548; seguidamente deberá poder comprobarse el cumplimiento de los requisitos del hecho imponible, es decir, el ejercicio de una actividad, habitual y a título oneroso en la jurisdicción (i.e., principio de territorialidad).

Por último, es esperable que en el corto plazo el Fisco centre su atención en los NFTs, aunque ello debería ser tarea de nuestros legisladores en pos de otorgar certeza y seguridad jurídica al sector.

IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

María Alejandra Reinoso

I. Introducción

La creciente presencia de la Inteligencia Artificial (IA) en el ámbito tributario argentino presenta un escenario complejo pero repleto de oportunidades. La automatización de tareas fiscales y la detección de fraudes son solo el punto de partida de lo que la IA puede ofrecer en este contexto. No obstante, la carencia de una regulación actualizada representa un obstáculo que requiere atención para garantizar la seguridad jurídica, así como un uso ético y responsable de esta tecnología.

Para abordar estas cuestiones, resulta esencial que el gobierno argentino tome medidas concretas para modernizar su marco legal. Esto incluye la necesidad de establecer disposiciones claras en relación con la recopilación y el tratamiento de datos personales por sistemas de IA, así como la garantía de transparencia y control de los usuarios sobre sus datos. Además, la protección contra la discriminación y el sesgo en los sistemas de IA emerge como una preocupación significativa que debe ser considerada en la regulación.

En cuanto a las implicancias tributarias, la IA podría tener un impacto significativo en la recaudación de impuestos y en la mejora de la eficiencia, simplificando las tareas tanto de la Administración como los administrados y, ahorrando costos y esfuerzos que podrían ser evitados.

En resumen, la IA está transformando el panorama tributario en Argentina, y la actualización de la regulación es esencial para aprovechar al máximo sus beneficios y abordar los desafíos éticos y fiscales que plantea. La colaboración entre el gobierno, expertos en IA y profesionales fiscales será fundamental para lograr un equilibrio adecuado entre la innovación y la responsabilidad en este campo en constante evolución.

De esta manera, el objetivo del presente trabajo es analizar la regulación actual de la IA en Argentina y sus implicancias tributarias, con un enfoque en reforzar la confianza en la IA y promover su uso beneficioso. La IA no debe considerarse una amenaza, sino una oportunidad para fortalecer la confianza en esta tecnología y aprovechar sus beneficios.

II. Regulación en Argentina

La inteligencia artificial (IA) es una de las tecnologías más disruptivas de la actualidad. Al respecto, la IA tiene el potencial de automatizar diversas tareas que tradicionalmente desempeñan los seres humanos¹.

En Argentina, la IA ya se está utilizando en el ámbito tributario, por ejemplo, para el análisis de datos y la detección de fraudes². El Gobierno argentino ha expresado su interés en seguir desarrollando el uso de la IA en la recaudación de impuestos; incluso, forma parte de los países que lideran la región en capacidades en inteligencia artificial en conjunto con Chile, Brasil y Uruguay³.

¹ ANTÓN, F. S., *"Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes"*. Inteligencia artificial y administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes / Fernando Serrano Antón (aut.), 2021, ISBN 978-84-1390-360-6.

² RUBIN, S. G. (abr 2023). "AFIP: Inteligencia artificial para el control de evasores" [en línea]. *Errepar*. Disponible en: [AFIP: Inteligencia artificial para el control de evasores](#).

³ Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación (2023). "Argentina es reconocida como el país con mejores políticas públicas para fomentar el uso conveniente de la Inteligencia Artificial en el contexto de América Latina" [en línea]. Argentina. Disponible en: [Argentina es reconocida como el país con mejores políticas públicas para fomentar el uso conveniente de la Inteligencia Artificial en el contexto de América Latina](#).

No obstante, se destaca la falta de regulación actualizada en Argentina en relación con el uso de la IA y la protección de datos personales, a pesar de la existencia de la Ley de Protección de Datos Personales N° 25.326 desde el año 2000⁴.

Al respecto, el caso de Italia es un ejemplo de cómo la falta de una regulación adecuada puede dar lugar a la vulneración de los derechos de los usuarios. En efecto, las autoridades italianas han prohibido el “chatbot” de “OpenAI”, “ChatGPT”, por haber incumplido las normas del Reglamento General de Protección de Datos (GDPR)⁵.

A fin de profundizar en este tema, se pasa a analizar la regulación vigente en el país.

II.A. Proyectos de ley

A septiembre de 2023, se han presentado en Argentina los siguientes proyectos de ley sobre inteligencia artificial:

- Proyecto de ley Expediente 0509-D-2019⁶ presentado con fecha 12/03/2019. Tiene como objetivo regular el desarrollo y uso de la inteligencia artificial en Argentina. El proyecto establece principios éticos y legales para el uso de la IA, y crea un marco regulatorio para el desarrollo de esta tecnología. Al efecto, para supervisar su implementación, propone la creación de un Consejo Federal de Inteligencia Artificial. El proyecto aún está en proceso de debate y aprobación.

- Proyecto de ley Expediente 1472-D-2023⁷ presentado el día 17/04/2023. Tiene como objetivo modificar la Ley 25.467 de Ciencia,

Tecnología e Innovación, para incorporar principios éticos y legales para el desarrollo y uso de la inteligencia artificial. El proyecto aún está en proceso de debate y aprobación.

Como explica Santiago G. Rubín⁸, el proyecto de ley presentado este año busca regular el funcionamiento ético de los sistemas de IA. Este proyecto propone una serie de principios éticos, tales como la promoción de la diversidad e inclusión, así como la preservación de la paz y la justicia, como directrices que deberán orientar tanto el desarrollo como el empleo de la IA en el territorio nacional.

Cabe destacar que esta iniciativa legislativa implica modificaciones a una ley ya existente, a saber, la Ley 25.467, la cual se enfoca en el ámbito de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación. Por lo tanto, contrariamente al proyecto previo, la presente propuesta opta por la estrategia de actualizar una ley preexistente en lugar de establecer una nueva estructura regulatoria desde cero.

No obstante, es pertinente señalar que genera inquietud la amplia discrecionalidad otorgada al Poder Ejecutivo en lo que respecta a la posibilidad de detener el avance de la investigación en IA si se considera que se están transgrediendo los principios éticos estipulados. Asimismo, resulta preocupante la carencia de una definición precisa de lo que constituye un sistema de IA sujeto a regulación.

Además de estos proyectos, existen otras regulaciones que tienen relevancia para la IA en Argentina. Por un lado, la Ley de Protección de Datos Personales, mencionada previamente, regula la recopilación y el tratamiento de datos personales por parte de sistemas de IA. Esta ley se alinea con los principios fundamentales de la protección de la privacidad en el contexto de la IA.

Por otro lado, en 2023, el Ministerio de Desarrollo Productivo publicó una "Guía ética para el uso de la inteligencia artificial"⁹, que

⁴ FERRERI, J. C., "Inteligencia artificial : algunos aspectos de su impacto", 1a ed., *Academia Nacional de Ciencias de Buenos Aires*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, 2022, pp. 12-14, 46-47, 64-65.

⁵ SALAMONE, Agostina, "Breves nociones sobre la Inteligencia Artificial y su interacción con el tratamiento de datos personales", artículo disponible en [Breves nociones sobre la Inteligencia Artificial y su interacción con el tratamiento de datos personales | Abogados.com.ar](https://www.abogados.com.ar/breves-nociones-sobre-la-inteligencia-artificial-y-su-interaccion-con-el-tratamiento-de-datos-personales). Fecha de última consulta: 26/10/2023.

⁶ https://www.hcdn.gob.ar/proyectos/proyecto.jsp?ex_p=0509-D-2019.

⁷ <https://www.conicet.gov.ar/wp-content/uploads/Ley-25.467-CIENCIA-TECNOLOGIA-E-INNOVACION1.pdf>.

⁸ RUBÍN, S. G. "El desafío de legislar la inteligencia artificial en Argentina". *Errepar*. 2023. Disponible en: [El desafío de legislar la inteligencia artificial en Argentina](https://www.errepar.com.ar/el-desafio-de-legislar-la-inteligencia-artificial-en-argentina).

⁹ Disposición n° 2/2023 de la Jefatura de Gabinete de Ministros.

proporciona recomendaciones para el desarrollo y uso ético y responsable de la IA.

Adicionalmente, se encuentra en curso la elaboración de una ley de ciberseguridad que podría incorporar disposiciones relacionadas con la IA. Esta ley tendría como enfoque principal mitigar el riesgo de ciberataques dirigidos a los sistemas de IA, con el propósito de garantizar su seguridad y confiabilidad.

II.B. Desafíos actuales

En base a lo expuesto, la regulación de la IA en Argentina se encuentra en una etapa incipiente. Los desafíos éticos y sociales que plantea la IA requieren una regulación más detallada y específica.

Es necesario desarrollar regulaciones que garanticen la protección de los derechos humanos, promuevan la transparencia y establezcan responsabilidades claras en el uso de la IA. Además, se debe abordar el riesgo de discriminación y sesgo en los sistemas de IA, asegurando que estos sistemas sean justos y equitativos.

La regulación de la IA es un desafío complejo y en constante evolución. El Gobierno argentino debe colaborar estrechamente con todos los interesados, incluidos expertos en IA, la sociedad civil y el sector privado, para desarrollar regulaciones efectivas que protejan los derechos humanos y promuevan un uso ético de esta tecnología.

En resumen, Argentina está avanzando en la regulación de la IA, reconociendo su potencial para impulsar la eficiencia y la innovación en el ámbito tributario y más allá, pero aún es incipiente. El país debería apuntar hacia un futuro en el que la IA se utilice como una herramienta para fortalecer la confianza, combatir el fraude y facilitar el cumplimiento voluntario, en lugar de ser vista como una amenaza para la sociedad. La colaboración y la regulación efectiva son clave para lograr este equilibrio.

III. Aspectos fiscales de la IA

La IA puede tener diversas implicancias tributarias, y es importante abordar estas cuestiones con el objetivo de reforzar la confianza en la inteligencia artificial y

promover su utilización de manera beneficiosa para la sociedad y las administraciones¹⁰. Al respecto, se pueden destacar las siguientes:

- **Mejora en la lucha contra el fraude:** La IA puede ser una poderosa aliada en la detección y prevención del fraude fiscal. Al potenciar su uso en esta área, no solo se benefician las arcas del Estado, sino que se garantiza una mayor equidad y justicia tributaria para todos los contribuyentes.

- **Facilitación del cumplimiento voluntario:** La tecnología de IA puede simplificar considerablemente los procesos fiscales para los ciudadanos y las empresas. Esto no se trata de imponer nuevos impuestos, sino de hacer que el cumplimiento de las obligaciones tributarias sea más sencillo y eficiente. Esto, a su vez, puede aumentar la confianza en el sistema tributario y promover un mayor cumplimiento por parte de los contribuyentes.

- **Reducción de costos y esfuerzos innecesarios:** La IA puede ahorrar tiempo y recursos tanto a las administraciones como a los ciudadanos. Al automatizar tareas, se eliminan procesos innecesarios y se agilizan las operaciones fiscales, lo que beneficia a ambas partes.

En consecuencia, es fundamental que se promueva la utilización responsable y ética de la inteligencia artificial en el ámbito tributario argentino. Esto no solo fortalecerá la confianza en esta tecnología, sino que también mejorará la eficiencia de las operaciones fiscales y contribuirá al bienestar general de la sociedad. La colaboración entre el gobierno, expertos en IA y profesionales fiscales será esencial para lograr este equilibrio adecuado y promover el uso beneficioso de la IA en el futuro.

IV. Propuesta

En base a lo expuesto, la Inteligencia Artificial (IA) se alza como una poderosa

¹⁰ ANTÓN, F. S., “*Inteligencia artificial y administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*”. Inteligencia artificial y administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes / Fernando Serrano Antón (aut.), 2021, ISBN 978-84-1390-360-6.

aliada en el ámbito tributario argentino, siempre y cuando se enfoque en reforzar la confianza en esta tecnología y aprovechar sus ventajas para la sociedad en su conjunto. En lugar de ver a la IA como una amenaza, debemos considerarla como un habilitador de soluciones innovadoras que pueden transformar la forma en que se recaudan los impuestos y se promueve el cumplimiento voluntario.

La automatización de tareas fiscales y la detección de fraudes son solo ejemplos iniciales de lo que la IA puede lograr en el ámbito tributario.

No obstante, se destaca la falta de regulación actualizada en Argentina en relación con el uso de la IA y la protección de datos personales, a pesar de la existencia de la Ley de Protección de Datos Personales N° 25.326 desde el año 2000.

Por lo tanto, el contexto actual de la IA en Argentina conlleva una serie de desafíos y oportunidades para el sector tributario. Por un lado, la IA podría utilizarse para mejorar la eficiencia de la recaudación de impuestos, por ejemplo, mediante la automatización de tareas o la detección de fraudes. Por otro lado, podría dar lugar a nuevas obligaciones tributarias, por ejemplo, sobre las ganancias obtenidas por prestar un servicio basado en IA.

En consecuencia, resulta menester que el Gobierno argentino adopte una regulación actualizada y adecuada que asegure la protección de los derechos de los usuarios en el contexto de la IA. Esta regulación debería incluir disposiciones sobre:

- La recopilación y tratamiento de datos personales por parte de sistemas de IA;
- La transparencia y el control de los usuarios sobre sus datos personales;
- La protección de los usuarios frente a la discriminación y el sesgo.

La adopción de una regulación adecuada es esencial para garantizar que la IA se utilice de forma responsable y ética en Argentina, así como para brindar seguridad jurídica entre los involucrados.

V. Conclusión

La Inteligencia Artificial (IA) puede ser un aliado valioso para el progreso de la sociedad y la administración pública. Sin embargo, para que esto sea posible, es necesario que se adopten medidas para garantizar su uso ético y responsable. Por consiguiente, se debe reforzar la confianza en esta tecnología y aprovechar sus ventajas para la sociedad en su conjunto. En lugar de ver a la IA como una amenaza, debemos considerarla como un habilitador de soluciones innovadoras que pueden transformar la forma en que se recaudan los impuestos y se promueve el cumplimiento voluntario.

En primer lugar, el Gobierno argentino debe establecer una regulación actualizada que asegure la seguridad jurídica y la protección de datos personales. Esto es fundamental para evitar que la IA se utilice para fines ilegítimos, como la discriminación o el sesgo.

En segundo lugar, es necesario promover la colaboración entre el gobierno, expertos en IA y profesionales fiscales. Esta colaboración es esencial para desarrollar e implementar soluciones innovadoras que aprovechen las ventajas de la IA para mejorar la eficiencia de la recaudación de impuestos y promover el cumplimiento voluntario.

La automatización de tareas fiscales y la detección de fraudes son solo algunos ejemplos de lo que la IA puede lograr en el ámbito tributario. Al utilizar la IA de forma ética y responsable, el Gobierno argentino puede mejorar la eficiencia de la recaudación de impuestos, reducir los costos y esfuerzos innecesarios, y promover un sistema tributario más justo.

Este trabajo no solo ha explorado las implicancias tributarias de la IA en Argentina, en una regulación incipiente, sino que también ha destacado la importancia de aprovechar esta tecnología como un medio para construir un sistema tributario más eficiente y equitativo.

LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Fabiana Iglesias Araujo y Silvina Érica Coronello

La administración electrónica, integrada por las tecnologías de la información y la comunicación, la informática y la inteligencia artificial, representa el nuevo paradigma en el cual se desenvuelve la relación jurídica tributaria.

La Organización de Estados Americanos (OEA) al elaborar la Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico, ha definido que “A los efectos de la presente Carta Iberoamericana se entienden las expresiones de ‘Gobierno Electrónico’ y de ‘Administración Electrónica’ como sinónimas, ambas consideradas como el uso de la Tecnología de la Información y las Comunicaciones (TIC) en los órganos de la Administración para mejorar la información y los servicios ofrecidos a los ciudadanos, orientar la eficacia y eficiencia de la gestión pública e incrementar sustantivamente la transparencia del sector público y la participación de los ciudadanos.”¹

Por su parte la Organización de las Naciones Unidas (ONU) ha señalado que “La digitalización y la conectividad han sido dos características clave de las tecnologías nuevas y emergentes. Con el conjunto de la población mundial cada vez más conectado a través de las redes de Internet móvil, surgen nuevas oportunidades para aprovechar la gran variedad de tecnologías digitales exponenciales nuevas y emergentes en pro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Sobre la base de un análisis de cuatro grandes tendencias tecnológicas, a saber, los macrodatos, la Internet de las cosas, la

impresión tridimensional y la automatización digital...”².

En dicho orden de ideas, la administración electrónica facilita y mejora la eficacia y eficiencia del organismo recaudador, aunque no siempre en su desarrollo se respetan los principios, derechos y garantías que integran el estatuto del contribuyente. Y en ese caso, se actualiza la ironía de la “pirámide invertida” de Kelsen, que colocaba en la cima al “aplicativo”, que ahora resultaría reemplazado por “las aplicaciones” o “el algoritmo”, agravando aún más la vulneración del principio constitucional de reserva de ley.

Al respecto, cabe recordar que el principio de reserva de ley se encuentra consagrado en los arts. 17 y 19 de nuestra Constitución Nacional e implica que sólo una ley previa puede regular los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria; y ello se completa mediante la prohibición expresa de dictado de reglamentos delegados y legislativos de necesidad y urgencia, que disponen respectivamente los arts. 76 y 99 inc. 3 de nuestra Ley Fundamental.

En virtud del mentado principio, la ley formal y material debe regular “los aspectos sustantivos del derecho tributario (creación, modificación, exención, derogación de tributos y configuración de sus elementos estructurales)”³; lo cual implica que el hecho imponible, los sujetos, la base imponible y las alícuotas deben definirse legalmente.

Al respecto, la doctrina ha afirmado que “Decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la

¹ OEA, Carta Iberoamericana de Gobierno Electrónico, Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, Pucón (Chile), 31 de mayo y 1º de junio de 2007, pág. 7 considerando 3, disponible en: <http://old.clad.org/documentos/declaraciones/cartagobelec.pdf/view>

² ONU, Resolución Nº 72/257 de la Asamblea General de Naciones Unidas “Ciencia, tecnología e innovación para el desarrollo” A/72/257, 31 de julio de 2017, considerando 15, disponible en: <http://undocs.org/es/A/72/257>.

³ CASÁS, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley en materia tributaria”, Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2002, pág. 237.

obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos queremos significar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y, es también la ley la que debe definir ese monto”.⁴

En dicho orden de ideas, el principio de reserva de ley debería ser la base sobre la cual se construye la administración electrónica.

I. La inteligencia artificial

La implementación de la inteligencia artificial debe sustentarse en la norma legal respectiva, tanto en relación al algoritmo o aplicación que utiliza como en relación a los factores que pondera para llegar a un determinado resultado y en el propio resultado.

De lo contrario se genera el fenómeno llamado “caja negra”, es decir que sólo se conocen los datos ingresados y los resultados, pero no el procedimiento subyacente. En ese caso, el código es inescrutable porque el programa “evoluciona” y las personas no pueden entender el proceso que siguió la programación para lograr una solución determinada.

Cabe recordar que los procedimientos se realizan mediante algoritmos, que pueden definirse como un conjunto de instrucciones específicas⁵ cuya función es procesar datos.

Por ello, los algoritmos son una parte fundamental de las sociedades de la información, toda vez que se utilizan para elaborar perfiles, es decir para determinar las características personales y las pautas de comportamiento a fin de hacer predicciones personalizadas, y también determinan la manera en que deberían interpretarse los datos y qué medidas deberían adoptarse en consecuencia⁶.

Para evitar la utilización de sistemas de inteligencia artificial de “caja negra” la doctrina ha elaborado los distintos principios rectores⁷, que deben guiar la actuación administrativa:

1.- Principio de transparencia: la inteligencia artificial debe ser transparente en sus decisiones, lo que significa que se pueda inferir o deducir una “explicación entendible” acerca de los criterios en que se basa para arribar a un resultado.

2.- Principio de trazabilidad algorítmica: implica la explicación de las operaciones técnicas que realiza desde el inicio hasta el fin de un proceso determinado.

3.- Principio de máximo acceso algorítmico: esto es el derecho de acceso a la información algorítmica cuando el Estado y las personas públicas no estatales, por sí o a través de terceros, diseñan, desarrollan o utilizan tecnologías de la información o comunicación sustentadas en inteligencia artificial o en algoritmos inteligentes.

4.- Principio de no discriminación: en el diseño y/o implementación de los algoritmos inteligentes se debe evitar que los sistemas

⁶ ONU, Resolución N° 72/540 de la Asamblea General “El derecho a la privacidad” A/72/540 (19 de octubre de 2017), considerando 57, disponible en: <http://undocs.org/es/A/72/540>.

⁷ GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, “El uso de la inteligencia artificial por las administraciones fiscales, una cuestión de principios” publicado por CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), [El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios](#); CORVALAN, Juan Gustavo, “La primera Inteligencia Artificial predictiva al servicio de la Justicia: Prometea”, Revista La Ley de fecha 29/09/17.

⁴ JARACH, Dino “Curso Superior de Derecho Tributario” Tomo I, Cima, Bs. As. 1969, pág.80.

⁵ ONU, Resolución N° 72/540 de la Asamblea General “El derecho a la privacidad” A/72/540 19 de octubre de 2017, considerando 52, disponible en: <http://undocs.org/es/A/72/540>.

de inteligencia artificial procesen los datos bajo sesgos o categorías prohibidas (categorías algorítmicas sospechosas) por resultar lesivas de derechos fundamentales.

5.- Principio de prudencia, esto es cautela en la implementación.

6.- Principio de proporcionalidad, valoración del grado de injerencia que se produce en los derechos y garantías de los contribuyentes con las decisiones que derivan de programas que utilizan inteligencia artificial.

El cumplimiento de tales principios rectores por parte de la administración tributaria en la implementación de la inteligencia artificial permitiría verificar si la tecnología utilizada respeta el principio constitucional de reserva de ley.

Sin embargo, la administración tributaria no cumple con dicho requisito en los casos de procedimientos automatizados respecto de los cuales no se informan al contribuyente ninguno de los parámetros ni procedimientos utilizados.

Tal es el caso de (i) “Sistema de Perfil de Riesgo” (SIPER)⁸, por el cual incluyen al contribuyente en el sistema de riesgo fiscal, sin informar los parámetros utilizados en el caso concreto; y (ii) “Sistema de Acciones de Control Electrónico” (SIACE)⁹ por el cual se implementa un procedimiento integral de control electrónico, que se inicia como consecuencia de cruces inteligentes de los datos en poder de la administración tributaria –que no siempre el contribuyente conoce y a los cuales no siempre puede acceder-, y en el cual se otorga al contribuyente un plazo para acompañar la información que considere procedente. Posteriormente el fisco comunica el resultado y la finalización del procedimiento. En caso de que el contribuyente no cumpla con la obligación de responder a la acción de control electrónico, la resolución –en claro exceso reglamentario– prevé las siguientes sanciones: cambio de categoría en el SIPER; limitación de la CUIT; habilitación de emisión de comprobantes clase “M”; exclusión o suspensión de los

Registros Especiales Tributarios; consideración para la valoración en el Sistema de Capacidad Económica Financiera (CEF), que pueden aplicarse de manera conjunta. En este sistema el fisco tampoco informa al contribuyente los datos y procedimientos que se utilizan en los cruces inteligentes.

En dicho orden de ideas, entendemos que la implementación de inteligencia artificial por la administración tributaria para respetar el principio constitucional de reserva de ley debe fundamentarse en la norma legal que lo autoriza, sin cometer excesos reglamentarios ni sistémicos, y en cumplimiento de los principios rectores indicados, informarse sus extremos al contribuyente, para permitir el contralor del respeto de sus derechos fundamentales.

II. Las tecnologías de la información y la comunicación

En otro orden, cabe señalar que la vulneración del principio de reserva de ley puede verificarse mediante la implementación de las nuevas tecnologías y la generación de sujetos para la interacción con las distintas aplicaciones informáticas.

Ello así, el organismo recaudador ha aprobado la herramienta informática denominada “Administrador de Relaciones”¹⁰, que permite autorizar a terceros a utilizar y/o interactuar con los servicios informáticos y realizar determinados actos o gestiones. Entre otras figuras se establece la del “Administrador de Claves Fiscales”, que resulta un usuario autorizado a las interacciones, gestiones y presentaciones en la citada herramienta informática.

Dicho sujeto que lleva a cabo la interacción y gestión con los sistemas informáticos de ningún modo puede reputarse como un nuevo sujeto pasivo responsable por deuda ajena, por respeto al principio de reserva de ley.

No obstante, el organismo fiscal ha considerado sujetos pasivos de tributos a los “Administradores de Claves Fiscales” con fundamento en el art. 6 de la Ley N°11.683, y

⁸ Resolución General (AFIP) 3985/2017.

⁹ Resolución General (AFIP) 5364/2023.

¹⁰ Resolución General (AFIP) 5048/2021

dicho criterio ha sido confirmado por el Tribunal Fiscal.

En efecto, en la causa “Rubilar, Ángel s/apelación”, dictada por la sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, con sentencia del 13/04/2022, se condena al apelante a cumplir

con el pago¹¹, por atribuírsele la calidad de

¹¹El artículo 8 de la Ley 11683 (TO 1998 sus modif. y complementarias) establece que “ [r]esponden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente. En las mismas condiciones del párrafo anterior, los socios de las sociedades regidas por la Sección IV del Capítulo I de la Ley General de Sociedades N° 19.550 (t.o. 1984) y sus modificaciones, y los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que ellos representen o integren. b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos y de las quiebras que no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo; en particular, tanto si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial como si con una anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la verificación de los créditos, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo. c) Los agentes de retención por el tributo que omitieron retener, una vez vencido el plazo de quince (15) días de la fecha en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han abonado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria de los contribuyentes para abonar el impuesto no retenido desde el vencimiento del plazo señalado. Asimismo, los agentes de retención son responsables por el tributo retenido que dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la

forma y plazo previstos por las leyes respectivas. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá fijar otros plazos generales de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda. d) Los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido, dejaron de ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas, si no acreditaron que los contribuyentes no percibidos han abonado el gravamen. e) Los sucesores a Título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará: 1. A los tres (3) meses de efectuada la transferencia, si con una antelación de quince (15) días ésta hubiera sido denunciada a la Administración Federal de Ingresos Públicos. 2. En cualquier momento en que la Administración Federal de Ingresos Públicos reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto. f) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines. g) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a su cancelación, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago. h) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas, de un agrupamiento de colaboración empresaria, de un negocio en participación, de un consorcio de cooperación o de otro contrato asociativo respecto de las obligaciones tributarias generadas por la

solidario en su carácter de Director Titular de Argentina Grupo de Respuesta S.A., frente a la obligación correspondiente al impuesto al valor agregado, de períodos fiscales en los cuales no era director de la sociedad.

En efecto, si bien quedó demostrado que Rubilar había renunciado al directorio antes del vencimiento de las declaraciones juradas por las que se reclama la deuda fiscal, por mayoría el tribunal consideró que ser administrador de relaciones de clave fiscal, implicaba la responsabilidad en los términos de los artículos 6 y 8 de la Ley de Procedimientos Fiscales.

No coincidimos con el criterio de la mayoría en este caso, dado que no resulta admisible considerar configurada una responsabilidad “ex lege”, por la existencia de elementos circunstanciales, que bien podrían tener una explicación muy distinta a un fraude.

Jarach ha señalado que toda vez que la atribución del hecho imponible como consecuencia de la realización de un acto económico sólo le puede ser asignada al contribuyente (que es el sujeto pasivo principal o deudor por título propio), todo otro sujeto pasivo debe ser designado “ex lege”¹².

Todo otro sujeto designado como obligado, al no realizar el hecho económico con relevancia jurídica -aunque tenga alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria- no se verificará a su respecto el nacimiento de la obligación, a no ser que una ley lo determine específicamente.

asociación como tal y hasta el monto de estas últimas. i) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de esta ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por esta última, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible”.

¹² JARACH, Dino, “El hecho imponible”, Abeledo Perrot – 3ra Edición – Buenos Aires 1996- pág 177 y ss.

El artículo 6° de la Ley N°11.683 no considera a los “Administradores de Claves Fiscales” como sujetos obligados, sin embargo, en opinión de las vocales que componen la mayoría, Guzmán y Gómez, cabe atribuir responsabilidad solidaria a una persona con sustento en su *“actuación como administrador de la sociedad pues como administrador de las relaciones tributarias presentó sus declaraciones juradas”*, encuadrando para ellas, ésta acción en el acápite del artículo 6: *“ [c]on los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables.”*

En tal sentido el TFN considera que presentar una declaración jurada, permite inferir que la persona administra fondos. Desconociendo, la sentencia, lo dificultoso que resulta cambiar al “Administrador de Claves Fiscales” ante la AFIP. Éste trámite, actualmente no se puede realizar en forma presencial y requiere entre otras cosas, que quien recibe la presentación digital, abra y comprenda la totalidad de la documental que se acompaña para intentarlo, de lo contrario, procederá, sin más a rechazar el trámite, y el contribuyente puede verse obligado a presentar hasta 10 veces la misma documentación con explicaciones sobre los errores de los rechazos hasta lograr cambiar al “Administradores de Claves Fiscales”.

De esta forma se considera responsable solidario a una figura creada como herramienta informática por la RG (AFIP) 5048/21, vulnerando el principio de reserva de ley que exige que los elementos constitutivos de la obligación tributaria deben ser determinados por ley. Claramente no resulta admisible que la determinación de un sujeto obligado surja de una resolución de la administración.

Y en especial, señalamos que un incumplimiento a una resolución general reglamentaria, puede acarrear para el sujeto obligado una sanción, pero no la generación de responsabilidad solidaria respecto de una obligación tributaria, que nunca puede generarse a través del mandato de una norma de esta jerarquía.

Debemos destacar, en su voto en disidencia, Marchevsky señala que la Corte en el caso “Monasterio Da Silva, Ernesto”¹³ señaló que *“un director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales.”*

Cuanto más, entonces, quien solamente mantiene una vinculación de claves para que el contribuyente pueda cumplir con sus obligaciones, sin tener otra vinculación con la administración de la empresa.

En relación a la citada causa “Monasterio Da Silvia”, Freytes expuso que *“El presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores es, siempre, el incumplimiento de sus deberes. Si no hay incumplimiento, no hay responsabilidad... Mientras la causa determinante de la obligación fiscal del contribuyente del impuesto es el haberse verificado a su respecto el hecho imponible previsto por la ley, la causa determinante de la obligación personal del responsable por deuda ajena es el no haber cumplido con sus deberes frente a la ley fiscal. Es una responsabilidad que se le impone como consecuencia de una acción o de una omisión, de su parte, que importe incumplimiento de “cualesquiera de sus deberes impositivos”, que debió cumplir como responsable de deuda ajena. Pero no basta que haya incumplimiento: es menester que éste le sea imputable, a título de dolo o a título de culpa. Si no hay dolo ni culpa en el incumplimiento, tampoco hay responsabilidad”*.¹⁴

¹³ Sentencia de fecha 2/10/1970.

¹⁴ FREYTES, Roberto, “Determinación de Responsabilidad Tributaria por Deuda Ajena “DF XVIIIA, 15/20.

Por su parte, nuestros tribunales han analizado situaciones similares a la luz del principio de la realidad económica, establecido en el art. 2 de la Ley N°11.683 e interpretado la existencia de sujeción pasiva, pese a las formas exteriorizadas.

Así, en la causa “Tejeda, María Nieves c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, la Sra. Tejeda apeló una determinación de la AFIP ante el TFN, por la cual se le exigía a ella en forma personal la deuda originalmente determinada a Nikalu SRL, de la cual ella había sido gerente, extendiendo la responsabilidad solidaria a un ex director o gerente por aplicación del principio de realidad económica, contenido en el art. 2 de la Ley N°11.683.

La sentencia del Tribunal Fiscal del 5 de octubre de 2020 hace lugar al reclamo revocando la determinación, considerando que el uso de la clave fiscal para la presentación de declaraciones juradas de la empresa no demuestra en forma alguna que la actora tuviera a su cargo los deberes impositivos de la sociedad ni que recayera sobre ella la administración de los bienes de ésta ni la potestad de disponer de ellos tal como lo establece expresamente el art. 8 de la Ley N°11.683.

El fisco apeló esta sentencia señalando que a pesar de las designaciones de las nuevas autoridades y la comunicación a él cursada sobre dicho cambio, la actora seguía siendo la única administradora de relaciones de clave fiscal autorizada para acceder a la AFIP en nombre de la empresa, y que bajo esa administración de clave fiscal se presentaron declaraciones juradas por períodos posteriores al cambio de autoridades; consideró también que la actora seguía siendo la representante legal de la cuenta corriente que la empresa poseía en un banco comercial.

Al resolver el caso el 31/12/21, la sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal consideró que correspondía dejar sin efecto la sentencia del Tribunal Fiscal e imponerle a la actora la responsabilidad solidaria por las obligaciones de la sociedad que había incumplido y, en

consecuencia, consideró responsable solidariamente a la actora como ex socia gerente, por entender que la actora continuaba siendo la administradora de relaciones de la clave fiscal. Por ello ratificó su criterio, que a pesar de no reunir el carácter de socia gerente habiendo cedido su participación, mantuvo su vinculación con la empresa y la representó ante el Fisco en la presentación de las declaraciones juradas de impuesto al valor agregado en los períodos en cuestión¹⁵.

Nos importa resaltar que si bien el fisco había señalado que la actora seguía figurando como apoderada de la firma de la entidad financiera donde esta tenía cuenta bancaria, el criterio fiscal quedó sin sustento dado que esa cuenta no tuvo movimiento alguno, lo que implicó que el banco dispusiera su cierre.

Por lo que la resolución se tomó exclusivamente por considerar que seguir siendo “Administradora de Clave Fiscal”, reviste elemento suficiente para atribuir responsabilidad solidaria aunque la ley no lo prevea de ese modo.

Esta sentencia decide que para atribuir responsabilidad solidaria a los administradores, se debe dar prioridad a los hechos, por sobre lo que digan los documentos presentados formalmente, aplicando el principio de la realidad económica contenido en el art. 2° de la Ley N° 11.683.

Nos preguntamos si la administración de claves como único elemento resulta suficiente para imponer la responsabilidad solidaria. Y entendemos que no, si bien existen antecedentes en los que se atribuyó responsabilidad solidaria¹⁶ a quien administraba realmente la sociedad sin detentar el nombramiento, pero dado que el art. 255 de la Ley N°19.550 establece que “la administración está a cargo de un directorio compuesto de uno o más directores designados por la asamblea de accionistas o

¹⁵ CAF, Sala II, sentencia del 30/12/21 en la causa “Tejeda María Nieves”

¹⁶ CAF, Sala II, sentencia del 23/10/09 “De Llano, Pablo Enrique”.

por el consejo de vigilancia, en su caso...”, entendemos que para atribuir la responsabilidad en forma excepcional sin que se cumpla lo prescrito por la Ley General de Sociedades, las pruebas deben ser muchas y contundentes, no sólo una vinculación de clave fiscal.

En este sentido, Calello y Ziccardi han señalado que “ese fundamento debía ser aplicado por el Fisco en forma limitada (refiriéndose a los fundamentos de la causa “De Llano, Pablo Enrique”, de la CNFed. Cont. Adm., Sala III, del 23/10/2009) en cuanto se presenten las características planteadas en este precedente “por cuanto en caso contrario podría llegarse a imputar responsabilidad solidaria a quien no esté expresamente enumerado en la ley trasgrediendo así el principio básico de que la responsabilidad solidaria no puede ser fijada por analogía sino que debe provenir de una norma concreta”.¹⁷

Coincidimos con la necesidad que existan pruebas realmente contundentes e inequívocas de que las decisiones, el manejo de los fondos, en definitiva, la administración de la persona jurídica está siendo ejercida por alguien diferente a quien figura en los papeles societarios para que resulte admisible la adjudicación de solidaridad a un sujeto no determinado en el texto legal.

Por su parte, O'Donnell ha señalado que “La doctrina es unánime en la excepcionalidad de este criterio, el que solamente procede si hay fraude o ilicitud que es el único supuesto que justifica privarla de su principal atributo, pilar sobre el que se erige el régimen jurídico civil y comercial. Solo a partir de este supuesto, puede concebirse que un acto sea imputado a un sujeto diferente al legalmente designado, el que deberá responder por los daños causados con su propio patrimonio. En materia fiscal, son conocidos los criterios que dejó establecido la CSJN hace ya muchos

años al fallar en las causas “Swift” y “Parke Davis”, en los que recurrió al principio de la realidad económica para poder decir que dos personas jurídicamente vinculadas por una comunidad de intereses económicos a los efectos fiscales son consideradas como una sola persona, porque -una vez más- lo que interesa al derecho tributario es el verdadero sujeto que configura los hechos imponibles sobre el cual recae el verdadero interés fiscal y puede ejercer el Estado su poder tributario”¹⁸.

En sentido concordante nuestros tribunales han considerado que “para tener por configurada la responsabilidad solidaria prevista en los arts. 6º, inc. d, y 8º, inciso a, de la ley de rito se debe atender al ejercicio real y efectivo de la administración societaria y a la existencia de un factor subjetivo de atribución; extremos que no se verifican respecto del aquí actor y tampoco pueden ser inferidos por la circunstancia de que “figura como...firmante” en las cuentas bancarias de titularidad de Luchomar S.A., tal como pretende la demandada (fs. 11, último párrafo y fs. 12, segundo párrafo); máxime cuando, en el sub examine, no se acreditó que el Sr. Colucci hacía uso de la referida potestad y, por ende, continuaba administrando y/o disponiendo de los recursos de la sociedad al momento de vencimiento y pago de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2013”¹⁹.

Así las cosas, entendemos que los nuevos sujetos generados para interactuar con las herramientas informáticas no configuran una nueva categoría de sujetos pasivos, y por ende los tribunales deben ser estrictos en la interpretación de las normas para evitar la vulneración del principio de reserva de ley.

¹⁷ CALELLO, Carolina y ZICCARDI, Horacio, “Procedimiento. Responsables por Deuda Ajena. Responsabilidad solidaria. Renuncia como Gerente. Efectos” DTE - Tomo XXXI - N° 362 - mayo/2010 - pág. 430.

¹⁸ O'DONNELL, Agustina, “Principio de la Realidad Económica y el de la Inoponibilidad de la Personalidad Societaria como Límites de la Planificación”, *Doctrina Tributaria ERREPAR* (DTE)-XXXVII- Septiembre 2016.

¹⁹ CAF, Sala IV, sentencia del 28/3/23, en causa “Colucci Ariel”.

IV. PAGO Y REGULARIZACIÓN DE TRIBUTOS NACIONALES

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LOS RECIENTES ADELANTOS DE RECAUDACIÓN

Germán A. Martín Quirán

I. Introducción

En esta colaboración nos proponemos analizar una tendencia que advertimos con preocupación y que ocurre cada vez con mayor frecuencia en nuestro país, consistente en la creciente implementación de distintos regímenes de recaudación impositiva que resultan en verdaderos incrementos de la carga tributaria sin que exista capacidad contributiva según las leyes de cada tributo, o, mejor dicho, ante la manifiesta inexistencia de capacidad contributiva según dichas leyes. Si bien en todos los casos se invoca como fundamento para su dictado a las leyes que permiten a la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante la "AFIP") establecer regímenes de recaudación, al menos desde el punto de vista formal; lo cierto es que en su mayoría constituyen o bien nuevos tributos, o bien sobretasas de los existentes. En este sentido, y tal como hemos podido analizar, dichos regímenes tienen como finalidad última y principal incrementar la carga tributaria de los sujetos alcanzados sin cumplir con los requisitos constitucionales a tal efecto.

II. Regímenes de recaudación y anticipos. Normas legales. Breve caracterización

La mayoría de la doctrina incluye entre los regímenes de recaudación a los regímenes de retención y de percepción. El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, lo que le da la posibilidad de distraer lo que corresponde en concepto de tributo. Del mismo modo, agentes de percepción son aquellos quienes por su función pública, actividad, oficio o profesión le prestan al

contribuyente un servicio o le transfiere un bien, por el que recibe un monto dinerario al cual adiciona el importe del tributo, que luego debe ingresar al fisco¹.

Si bien ambos responsables por deuda ajena se encuentran contemplados en el mismo inciso f) del artículo 6° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, en adelante la "LPT"), la diferente posición en la que se encuentran ambos respecto del contribuyente permite su diferenciación en cuanto a su aplicación para actuar respecto de cada impuesto, e impide a nuestro entender que sean equiparados, al menos no en todos los casos. En ese sentido, interesa recordar que la ley 11.683 (T.O. 1968) fue expresamente modificada en su momento por la ley 20.024² para incorporar la figura del agente de percepción. Si bien la figura del agente de retención ya estaba prevista en la ley 11.683, el Congreso consideró pertinente sancionar la ley 20.024 para incorporar la figura del agente de percepción en el entonces punto 6) del artículo 16 de la ley 11.683 y en el entonces artículo 18, punto 3)³.

Respecto de los agentes de retención y percepción, el artículo 22 de la LPT en su actual redacción establece "*La percepción de los tributos se hará en la misma fuente*

¹ Dictamen N° 24/79 (DGI).

² BO de fecha 27/12/1972.

³ Entendemos que esta distinción es relevante a la luz de lo dispuesto por el artículo 22 de la LPT, ya que no todas las leyes impositivas prevén la incorporación de agentes de retención y de percepción. En ese sentido, la ley de Impuesto al Valor Agregado (art. 27, último párrafo) o la ley 23.966 que crea el Impuesto sobre los Bienes Personales (art. 28) incorporan ambas figuras. No obstante ello, el artículo 42 de la ley de impuesto a las ganancias ("LIG") sólo prevé la figura del agente de retención, y excluye deliberadamente la del agente de percepción. Además, la LIG sólo prevé la retención "*en la fuente*" que no se compadece con la mecánica de los regímenes de percepción.

cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, por considerarlo conveniente, disponga que personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción.” Esta norma exige, a nuestro entender, una doble condición para la fijación de dichos regímenes: (i) que así lo establezcan las leyes impositivas de cada uno de los tributos, y (ii) que lo disponga la AFIP.

Los anticipos, por su parte, han sido definidos como pagos realizados antes del acaecimiento del hecho generador que constituye el hecho futuro e incierto del cual depende la fuerza jurídica de la obligación⁴. El primer párrafo del artículo 21 de la LPT dispone a su respecto que “Podrá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.”

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que su exigencia se fundamenta en la necesidad de proveer al fisco con los recursos tributarios en tiempo oportuno y en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imposables⁵, y sobre dicha base fueron declarados constitucionales⁶.

Los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente de la obligación principal, con individualidad y fecha de vencimiento propias, cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aún en el supuesto de que el gravamen adeudado según la liquidación final

del ejercicio fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse⁷. Sin embargo, la facultad del fisco para exigirlos caduca al vencimiento del plazo general o a la fecha de presentación de la declaración jurada del contribuyente, ya que allí cesa su función, por ausencia de su presupuesto de exigibilidad⁸.

Esta imposibilidad del fisco para exigir el pago de anticipos también resulta de aplicación a los regímenes de percepción, conforme lo resuelto por la Corte Suprema *in re* “Cladd ITA”⁹, por los mismos argumentos anteriormente reseñados. Por nuestra parte, entendemos que dicho razonamiento también será de aplicación respecto de los regímenes de retención. Y es que una vez operado el vencimiento del plazo general o la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto de que se trate, queda determinada la obligación tributaria legal, conforme la real capacidad contributiva del sujeto incidido.

III. Regímenes de retención, percepción y anticipos dispuestos recientemente

Tal como surge de la introducción anterior, en los últimos años se fijaron sucesivos regímenes de retención, percepción y/o anticipos a través de distintas resoluciones generales de la AFIP, que analizaremos a continuación.

En primer lugar, cabe citar a la Resolución General (AFIP) **4815**, del 16 de septiembre de 2020, que dispuso un régimen de percepción aplicable a las operaciones y sujetos alcanzados por el Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (“Impuesto PAÍS”) creado por el art. 35, siguientes y concordantes, de la ley 27.541; con el objetivo de adelantar el ingreso de las obligaciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias (en adelante el “IG”) o al Impuesto sobre Bienes Personales (en adelante “BP”) (conf. consid. octavo de la RG 4815).

⁷ Fallos 303:1498, consid. 3°.

⁸ Fallos 224:935.

⁹ CSJN, *in re* “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas”, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2019.

⁴ VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo, “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay”, Ediciones Jurídicas, 1975, p. 209.

⁵ CSJN, *in re*, “Francisco Vicente Damiano S.A.”, “Derecho Fiscal”, XXXI-875, cons. 5°, sentencia de fecha 6/10/1981.

⁶ CSJN, *in re* “CADEPA SRL c/ Fisco Nacional s/ repetición de importes”, Fallos 285:794, sentencia de fecha 12/09/1956.

La percepción aplica sobre las operaciones indicadas en el artículo 35 de la ley 27.541 (art. 1), y los sujetos obligados a actuar como agentes de percepción son los enumerados en el artículo 37 de dicha ley (art. 2 RG 4815). Los sujetos pasivos de la retención también coinciden con los indicados para el impuesto PAIS -determinados en el art. 36 de la ley 27.541 (art. 3)-, que revistan la condición de residentes en el país¹⁰; y la percepción deberá practicarse en las mismas oportunidades indicadas en el artículo 38 de la ley 27.541 (conf. art. 4 RG 4815)¹¹.

Por otra parte, el último párrafo del art. 4 de la RG 4815 dispone que no es aplicable al régimen el certificado de exclusión a que se refiere la Resolución General Nro. 830, sus modificatorias y complementarias¹². A su turno, el artículo 6° de la RG 4815 establece que la percepción se considerará un pago a cuenta, con el carácter de impuesto ingresado, y serán computables, según el caso, en las

¹⁰ El concepto de residencia quedará determinado de conformidad con lo dispuesto por el artículo 116, siguientes y concordantes de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019, y sus modificaciones.

¹¹ Esta similitud con el impuesto PAIS nos ha persuadido de que en realidad la percepción en cuestión es una sobretasa de dicho impuesto, o bien, reviste una finalidad cambiaria. En ambos casos es impugnabile desde el punto de vista constitucional, conforme lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* "Alberto Francisco Jaime Ventura y otra v. Banco Central de la República Argentina", sentencia del 26 de febrero de 1976 (Fallos 294:152) en el que se analizó la constitucionalidad de la circular RC 539 del Banco Central de la República Argentina. Al respecto, remitimos a nuestro análisis en BENITES, Manuel y MARTÍN QUIRÁN, Germán A., "Reflexiones en torno al régimen de percepción creado por la RG 4815", Thomson Reuters, 2020.

¹² Recordamos que la Resolución General (AFIP) Nro. 830 (B.O. 28.04.2000) unificó los regímenes de retención en el impuesto a las ganancias, y estableció un certificado de exclusión para aquellos casos en los que "las retenciones a sufrir en el curso del período fiscal puedan dar lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho período" (conf. art. 38 de la RG 830).

declaraciones juradas anuales del impuesto a las ganancias o del impuesto sobre los bienes personales correspondientes al período fiscal en el cual fueron practicadas. En caso de que el sujeto pasivo de la percepción no sea contribuyente de ninguno de los impuestos indicados, se establece un procedimiento de devolución.

En este punto cabe señalar, además, que la Resolución General (AFIP) **5272**¹³ introdujo una percepción adicional del 25% a cuenta de bienes personales para las operaciones previstas en los incisos b) y c) del artículo 35 de la ley 27.541, cuando el importe mensual de dichas operaciones, considerado por sujeto, sea igual o superior a la suma de dólares estadounidenses trescientos (USD 300); y para las operaciones previstas en los incisos d) y e) del artículo 35 de la Ley N° 27.541 y sus modificaciones. Advertirá el lector que quienes realizaban los consumos alcanzados por ambas percepciones sin ser contribuyentes del impuesto sobre los bienes personales sufrían dos percepciones por la misma operación a cuenta de un impuesto que legalmente no debían pagar.

En segundo lugar, el 28 de marzo de 2023 se dictó la Resolución General (AFIP) Nro. **5339**. Dicha Resolución General suspendió hasta el 31 de diciembre de 2023 la aplicación de los certificados de no retención previstos en el art. 7° de la Resolución General Nro. 2281 y 8° de la Resolución General Nro. 2937 respecto de la percepción de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, respectivamente, a cargo de la Dirección General de Aduanas, en operaciones de importación definitiva de mercadería. Dicha RG 5339 aclara que la percepción sufrida tendrá para los sujetos alcanzados en carácter de impuesto ingresado, pero que no será aplicable respecto de los anticipos del impuesto a las ganancias establecidos por la Resolución General Nro. 5211 (art. 2°). En similar sentido, se dispone que la percepción del impuesto al valor agregado sufrida como consecuencia de la suspensión dispuesta podrá ser computada por los sujetos

¹³ B.O. 13.10.2022.

percibidos a partir del noveno período fiscal posterior a la fecha del despacho de importación de que se trate (conf. art. 3°).

A su turno, la Resolución General (AFIP) Nro. **5391** fue dictada el 20 de julio de 2023. Esta Resolución estableció un pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias para contribuyentes y responsables enumerados en el artículo 73 de la ley del gravamen, que en la declaración jurada del período fiscal 2022 o 2023, según corresponda conforme lo establecido en su artículo 2°, (i) hayan informado un resultado impositivo sin computar quebrantos impositivos de ejercicios anteriores igual o superior a pesos seiscientos millones (\$600.000.000) y (ii) no hayan determinado impuesto. El pago a cuenta en cuestión se determinará aplicando la alícuota del 15% sobre el resultado impositivo del período fiscal anterior al que corresponda imputar el pago a cuenta, sin considerar quebrantos. Los artículos 6° y 7° establecen, respectivamente, que el mecanismo de compensación no es aplicable para la cancelación del pago a cuenta en cuestión, y que los contribuyentes y responsables no podrán considerar el pago a cuenta para la estimación que practiquen en el marco de la opción de reducción de anticipos previsto en la Resolución General Nro. 5211. La Resolución General invocó, como fuente de competencia del Administrador para su dictado, al art. 21 de la LPT.

El 27 de septiembre de 2023 se dictó la Resolución General (AFIP) Nro. **5424**, por medio de la cual se implementó un nuevo pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias respecto de los sujetos enumerados en el artículo 73 de la ley del impuesto, en la medida en que (i) a la fecha del dictado de la resolución registren como actividad principal alguna de las detalladas en el rubro “intermediación financiera y servicios de seguro”, o se encuentren registradas como proveedores de servicios de pago ante el Banco Central de la República Argentina, y (ii) hayan informado un resultado impositivo sin computar quebrantos impositivos de ejercicios anteriores igual o superior a pesos seiscientos millones (\$600.000.000). La norma excluyó a aquellos contribuyentes que habían quedado

alcanzados por las disposiciones de la Resolución General (AFIP) 5391, previamente comentada. El pago a cuenta podrá computarse en el período fiscal siguiente a aquel que haya sido tomado como base de cálculo, conf. su art. 3°. Al igual que su antecesora, el pago a cuenta en cuestión se determinará aplicando la alícuota del 15% sobre el resultado impositivo del período fiscal anterior al que corresponda imputar el pago a cuenta, sin considerar quebrantos. Los artículos 7° y 8° establecen, respectivamente, que el mecanismo de compensación no es aplicable para la cancelación del pago a cuenta en cuestión, y que los contribuyentes y responsables no podrán considerar el pago a cuenta para la estimación que practiquen en el marco de la opción de reducción de anticipos previsto en la Resolución General Nro. 5211. La Resolución General invocó, como fuente de competencia del Administrador para su dictado, al art. 21 de la LPT.

IV. Características compartidas por los regímenes anteriores

Tal como surge de la descripción de los sucesivos regímenes de percepción y anticipos o pagos a cuenta extraordinarios fijados por las resoluciones generales anteriores, las mismas comparten ciertas notas características, tendientes a obligar a ingresar o adelantar importes dinerarios a contribuyentes que legalmente no tienen esa obligación.

No se nos escapa en este punto que esa es la naturaleza propia de los anticipos y/o demás pagos a cuenta, conforme los describimos en el punto II. de esta colaboración. Sin perjuicio de ello, los regímenes anteriormente comentados tienen como finalidad específica incrementar la carga de los sujetos alcanzados precisamente en aquellos casos en los cuales legalmente, no tendrían obligación de contribuir, por un lado, y por otro, dilatar en el tiempo la posibilidad de computar esos pagos a cuenta u obtener su devolución.

En efecto, es el caso de la RG 4815 respecto de quienes no son contribuyentes ni del impuesto a las ganancias ni del impuesto

sobre los bienes personales, o quienes eran contribuyentes el impuesto a las ganancias, por la entonces vigente cuarta categoría, es decir, comprendidos en los incisos a), b), c) y e) del primer párrafo y el segundo párrafo del artículo 82 de la LIG¹⁴. Respecto de quienes no son contribuyentes, cabe recordar el art. 6° de la LPT, que sólo considera contribuyentes a los sujetos allí indicados *en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida¹⁵ y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria*. En ese sentido, quienes no revisten la calidad de contribuyentes del IG ni de BP no lo hacen porque no se verifica a su respecto el hecho imponible revelador de capacidad contributiva fijado en la ley tributaria. Esta situación debería ser suficiente para excluirlos del régimen de recaudación del que se trate.

Una situación similar se verifica respecto de los contribuyentes del régimen simplificado que no sean sujetos del impuesto a los BP, que por aplicación del art. 15 de la ley 26.565 están expresamente exentos del impuesto a las ganancias.

Por su parte, quienes fueron contribuyentes del impuesto a las ganancias de la cuarta categoría anteriormente referidos fueron sujetos pasivos del régimen de retención en la

fuente¹⁶ previsto en la RG (AFIP) 4003/17¹⁷, por el cual quien paga dichas remuneraciones retiene la totalidad del impuesto devengado al momento del pago de dichas ganancias. Es decir, en estos casos, el contribuyente ni siquiera cobra el importe correspondiente al impuesto, que es retenido por el pagador de dichas remuneraciones.

La Resolución General (AFIP) Nro. 5339 suspendió la aplicación de los certificados de no retención previstos en el art. 7° de la Resolución General Nro. 2281 y 8° de la Resolución General Nro. 2937. El certificado de no retención del impuesto a las ganancias es otorgado por la AFIP (i) “(...) cuando las retenciones a sufrir en el curso del período fiscal puedan dar lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho período”, (ii) a los sujetos comprendidos en regímenes de promoción, y (iii) a productores agrícolas en estado de emergencia y/o desastre agropecuario con el reconocimiento por la propia AFIP, entre otros. Es decir, respecto de contribuyentes que específicamente acreditan que carecen de capacidad contributiva, por ausencia de ella, o porque ya la agotaron al haber cumplido en exceso con la obligación tributaria legal. Del mismo modo, el cuarto párrafo del art. 8° de la RG 2937 referido al impuesto al valor agregado autorizaba a los sujetos alcanzados por dicha percepción a solicitar el certificado de exclusión cuando se

¹⁴ Estas categorías fueron derogadas por la ley 27.725 (B.O. 6/10/2023), sin que hasta el momento se hubiera reglamentado su aplicación en cuanto a retenciones y/o percepciones, al menos en lo que aquí interesa. Sin perjuicio de ello, de mantenerse un régimen de retención en la fuente similar al actual, o que al menos no permita el cómputo de las percepciones en forma inmediata respecto de las retenciones a practicar, las objeciones constitucionales se mantienen.

¹⁵ Nos tomamos la libertad de destacar que la propia ley 11.683 (T.O. en 1998 y sus modificaciones) prevén que el contribuyente lo es solo en la medida en que así lo prevean las leyes tributarias, no en más, ni en menos.

¹⁶ El destacado obedece a que el único régimen autorizado por el art. 42 de la ley de impuesto a las ganancias es de retención, y no de percepción, y se exige que el mismo sea en la fuente, es decir dónde y en el momento en que se obtienen las ganancias. En consecuencia, es lógico que sólo se admitan regímenes de retención, y no de percepción, en la medida que en la retención, es el contribuyente quien recibe un importe dinerario. Ello se corresponde con la mecánica general del impuesto, y se vincula con su hecho imponible, que consiste, precisamente, en la obtención de ganancias, las que se materializan con el ingreso de bienes al patrimonio del contribuyente. Por este motivo, las retenciones se aplican sobre los sueldos, honorarios, precio de la venta o enajenación de bienes, intereses, etc.

¹⁷ B.O. 3/03/2017.

demostrase que la percepción genere un saldo a favor en forma permanente. Tal como puede apreciarse, en ambos casos, el certificado de exclusión ahora suspendido hasta el 31 de diciembre de 2023 viene a gravar precisamente a supuestos que, por sus características revelaron la clara falta de capacidad contributiva de los sujetos incididos.

A su turno, las RG 5391 y 5424 fijaron pagos a cuenta extraordinarios respecto de sujetos cuyas declaraciones juradas de ganancias expresamente revelaron la falta de capacidad contributiva en el período tomado como base para cada caso, conforme las disposiciones de cada resolución general. En otras palabras, vinieron a incrementar la carga tributaria de sujetos que, legalmente, revelaron una clara falta de capacidad contributiva.

Lo que intentamos destacar con el análisis anterior es que la ausencia de capacidad contributiva en sujetos incididos por estos regímenes de percepción o de pagos a cuenta que se sancionaron en el último tiempo no es un accidente o un supuesto particular en la aplicación de los regímenes de recaudación autorizados por la ley, sino precisamente el supuesto tenido en miras por el Organismo Recaudador, y a quienes directa y llanamente se les pretendió incrementar su capacidad contributiva.

Paradójicamente, las resoluciones analizadas aluden a supuestos beneficios extraordinarios o manifestaciones de supuesta capacidad contributiva extraordinaria que vienen a gravar.

En ese sentido, la RG 4815, luego de invocar los efectos negativos de la cuarentena dispuesta por el Poder Ejecutivo Nacional indica que “(...) estos esfuerzos fiscales deben ser compartidos por los distintos sectores económicos, fundamentalmente por aquellos que pueden acceder a la compra de divisas en moneda extranjera o realizar determinados gastos en dicha moneda, lo cual constituye un indicador de capacidad contributiva.”

La RG 5391 indica en sus considerandos, y respecto de los sujetos incididos, que “(...) se han observado que algunos actores económicos se han visto beneficiados al obtener ingresos extraordinarios por la

producción y/o comercialización de ciertos productos así como la prestación de determinados servicios” y que “La Administración Federal considera oportuno establecer un pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias que deberán ingresar determinados sujetos que, no sólo han sido beneficiados por los efectos descriptos, sino que además manifiestan una elevada capacidad contributiva.”

Por último, la RG 5424, alude a los sujetos pasivos del pago a cuenta extraordinario allí previsto a actores económicos dedicados a la intermediación financiera y prestadores de servicios de pago respecto de los cuales considera que “(...) se han beneficiado con la obtención de ingresos extraordinarios por el desarrollo de su actividad” y que “(...) en esa coyuntura, con el objeto de sostener el impulso redistributivo de la política fiscal y frente a la manifestación de elevada capacidad contributiva de ciertos sectores económicos, razones de administración tributaria y equidad tornan oportuno establecer un pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias que deberán ingresar los sujetos pertenecientes a dichos sectores.”

Por su parte, la RF 4339 directamente no invoca ninguna justificación salvo “razones de política tributaria”.

V. Objeciones constitucionales respecto de los citados regímenes de recaudación y/o pagos a cuenta

Ahora bien, amén de que los regímenes anteriormente dispuestos vienen a gravar a los sujetos que específicamente manifestaron carecer de capacidad contributiva, el lector habrá advertido, además, que aún si efectivamente manifestaran una elevada capacidad contributiva, la AFIP no es el organismo constitucionalmente competente a fin de gravarla. En consecuencia, no se advierte cuál sería la lógica de incluir tales consideraciones entre los considerandos de las resoluciones, ya que más allá de que eventualmente exista la referida capacidad contributiva invocada por AFIP, no es ese Organismo el autorizado por la Constitución

Nacional para gravarla (conf. art. 4, 17, 52, 75, inc. 1 y 2, 76, 99 inc. 3 de la CN)¹⁸.

Y si bien la LPT y el decreto 618/1997 contemplan la posibilidad de la AFIP de establecer tales regímenes de recaudación, dicha potestad debe ser ejercida siempre y en todo momento dentro de las limitaciones legal y constitucionalmente previstas. Y es que en caso contrario, los regímenes en cuestión se desnaturalizan por completo, para convertirse, como ocurre con los casos analizados, en verdaderos nuevos impuestos o sobretasas de los vigentes que vienen a agravar la carga tributaria de los sujetos incididos. Ello se advierte claramente de la lectura de las normas anteriores, en las que, insistimos, específicamente se grava a quienes legalmente -es decir, según las leyes de cada impuesto sancionadas por el Congreso Nacional- no tienen obligación de contribuir, o ya lo han hecho en la medida legal, e incluso en exceso.

En este punto, cabe destacar que la Corte ha definido a los anticipos (y en lo que aquí interesa, a los demás pagos a cuenta), como *"(...) pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al Fisco a recaudar ante de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inmediatas del Estado y que, para ello, se funda en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva del obligado al pago."*

¹⁹

¹⁸ Sobre el particular, la Corte sostuvo en Fallos 337:703, sentencia del 3 de junio de 2014, que *"el principio de reserva de la ley, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 323:2256, 329:59 y 1568, entre otros), pues ninguna carga de esa naturaleza es exigible sin la preexistencia de una disposición legal válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 323:3770, entre otros)."*

¹⁹ CSJN, CAF 27193/2018/1/RHE, sentencia del 5 de agosto de 2021, que remite al dictamen de la Procuradora Fiscal, que la Corte hace suyo.

Como puede advertirse, la presunción considerada por la Corte no existe en estos regímenes, que parecen haber sido concebidos específicamente para gravar allí donde legalmente, no existe capacidad contributiva.

Entendemos que en estos casos, ya recurrentes en nuestro país, no estamos ante un fenómeno impositivo sino financiero, basado sobre deudas inexistentes, que distorsiona las bases éticas del derecho a recaudar. Adviértase en este punto que todos los regímenes comentados tienen como característica común la de dilatar en la mayor medida posible el cómputo los saldos a favor que generen o la devolución de los importes recaudados en forma excesiva. Ello en un marco macroeconómico que incluye tasas de inflación y devaluación de público y notorio.

En consecuencia, entendemos que resultan de aplicación a estos casos las consideraciones del Dr. Casás en su conocido voto del fallo *"Minera IRL Patagonia c. GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido"*, sentencia del Tribunal Superior de la Ciudad de Buenos Aires del 12 de noviembre de 2014, en el que señaló que *"(...) la pretensión deliberada del Fisco de generar pagos a cuenta por hechos imponibles que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios —configurando el elemento subjetivo de su conducta antijurídica— bien podría encuadrar en el delito de "exacciones ilegales", tipificado por el artículo 266 del Cód. Penal"*.

Son significativas también las coincidencias de los regímenes anteriormente descriptos con el régimen de ahorro obligatorio, dispuesto por la ley 23.256. En ambos casos se trata de una imposición coactiva por parte del Estado a los sujetos incididos por medio de la cual se les obliga a pagar una suma de dinero. En ambos casos, el Estado restituirá dichas sumas, aunque en el caso de la ley 23.256, lo hará con un interés, particularidad que no está prevista en los regímenes aquí analizados. Asimismo, ambos supuestos revisten naturaleza tributaria, en las que la obligación de ingresar un importe al erario público tiene por fuente un acto unilateral del

Estado, cuyo cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia. No obstante, en el caso del ahorro obligatorio, dicho régimen fue impuesto por una ley del Congreso, en tanto que los regímenes previamente enumerados fueron fijados por una resolución general de la AFIP.

A su vez, la particularidad que exhibe el régimen de ahorro obligatorio la posterior restitución de los importes, y en el caso de los regímenes de ingresos a cuenta, su posterior cómputo o devolución en períodos fiscales lejanos, no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación de dar sumas de dinero al Estado, pues ella radica en una circunstancia que es posterior a la extinción de ese vínculo obligacional y que, por ende, no es idónea para alterar su naturaleza²⁰. Esto, sumado a que los pagos a cuenta aquí analizados vienen a gravar una supuesta capacidad contributiva que, como se indicó precedentemente, no es la alcanzada por las leyes de los impuestos mencionados en cada caso, demuestra que nos encontramos ante cargas tributarias adicionales, que vienen a incrementar la presión fiscal de los sujetos alcanzados. Naturalmente, sin ley del Congreso que allí lo disponga. Este punto es relevante, ya que, como se dijo, el régimen de ahorro obligatorio fue impuesto a través de una ley del Congreso, y tal como ha dicho la Corte Suprema, "(...) cada uno de los tres poderes que forman el gobierno federal tiene facultades para aplicar e interpretar la Constitución Nacional por sí mismo, cada vez que ejerce las facultades que ella les confiere (Fallos: 53:420; 311:460, considerando 13).²¹"

Por último, debe destacarse que lo anterior no exige para su demostración la acreditación de hechos ni la producción de pruebas, ya que surge sin lugar a dudas de la simple lectura de cada una de las resoluciones analizadas.

VI. Conclusión

Los regímenes de percepción y/o pagos a cuenta dispuestos últimamente por la Administración Federal de Ingresos Públicos han sido diseñados específicamente para alcanzar a sujetos que legalmente no tienen obligación de tributar.

Esa finalidad desvirtúa su naturaleza y la función que cumple en el sistema tributario, al pretender gravar precisamente a sujetos cuya situación fiscal revela la ausencia de capacidad contributiva. De ese modo, carecen de una de las principales características que la Corte Suprema tuvo en cuenta para convalidar su constitucionalidad.

Ello implica un incremento de la carga tributaria de los sujetos alcanzados, sin ley formal del Congreso que así lo autorice. No desvirtúa esta situación el hecho de que posteriormente, tales ingresos en exceso puedan ser eventualmente computados y/o devueltos por el fisco. En consecuencia, dichos anticipos vulneran los principios de legalidad en materia tributaria, capacidad contributiva e igualdad y generalidad.

Dichas objeciones merecen una contundente y, sobre todo, rápida respuesta del Poder Judicial a las acciones que pudieran presentar los contribuyentes al respecto, de modo tal que (i) sus patrimonios no se vean afectados por actos inconstitucionales; y (ii) la constitucionalidad de los actos emitidos por los distintos órganos estatales sea estrictamente analizada al momento de su dictado, inhibiéndose las autoridades de dictarlos ante dudas razonables al respecto. Una respuesta rápida y contundente de la Justicia a favor del imperio de la Constitución Nacional, que impida el logro de los efectos propuestos a través de actos administrativos que sean contrarios a Ella, será el remedio más efectivo para evitar su dictado en lo sucesivo. En caso contrario, las inconstitucionalidades como las planteadas en el presente, resueltas hace muchos años por los tribunales, se seguirán reiterando en el futuro.

²⁰ Conf. considerandos 7º, 8º, 9º y 10º del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Pablo Horvath v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)", Fallos: 318:676, sentencia del 4 de mayo de 1995.

²¹ Fallos 344:2339.

REGÍMENES DE REGULARIZACIÓN IMPOSITIVA. UN RECORRIDO POR LOS CONFLICTOS DIRIMIDOS A NIVEL JUDICIAL

Anahí Flavia Pérez

“Efectivamente, el hombre que llegó allí era libre. Podía ir allí donde deseara. Únicamente no tenía acceso a la ley. Se lo imposibilitaba una sola persona: el centinela. Si permanece durante años sentado sobre un pequeño banco en la entrada y allí deja su vida, lo hace por un acto totalmente libre”¹

Franz Kafka

I. Introducción

Estas líneas están estructuradas en base a la presentación que realicé en el mes de julio del año 2021 en el marco del Ciclo de disertaciones sobre Tributación Nacional que organiza la Comisión de Tributos Nacionales del CEDFyT de esta Facultad y que coordinan Luis Marcelo Núñez y Fernando Diez. Precisamente, esta revista es el modo de plasmar y sistematizar el resultado de esos encuentros temáticos de un modo que, incluso en versión digital, conserva la inmanencia de la pluma. Y, en este caso, el tiempo transcurrido desde esa fecha, lejos de convertirse en un obstáculo, es una buena excusa para contarles cuál fue el final, que aún estaba por escribirse entonces, de algunas situaciones que allí mencioné.

¿Qué comentaré aquí? Diferentes conflictos que se suscitaron en torno a regímenes de regularización de impuestos nacionales, cuya discusión ha llegado a los estrados judiciales, y que abarcan problemas referidos a su ingreso, permanencia o exclusión. El relevamiento incluyó tanto a los planes de facilidades instaurados por la AFIP o el PEN, en virtud de las facultades que le otorgan los artículos 32 y 113 de la ley 11.683 para asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes, como a las leyes de

exteriorización, más conocidas por su nombre artístico “blanqueo”.

Cabe aclarar que el objeto del trabajo es reflexionar sobre las cuestiones concretas que se presentan en la aplicación de los distintos regímenes, sin teorizar previamente sobre las características de cada uno, pero ello no impide que haga algunas aclaraciones generales, de orden constitucional, que entiendo necesarias antes de adentrarme en el tema. Me refiero, básicamente, a la diferencia “sustancial” entre condonar, eximir o reducir multas, intereses y otras sanciones, que solo debería hacerse mediante ley² sin admitir delegación alguna³ y la de facultar al PEN para hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de la deudas fiscales pendientes, potestad que solo comprende los actos jurídicos que consolidan, actualizan o perfeccionan el crédito fiscal “sin afectar su integridad e indisponibilidad”, es decir, los regímenes de facilidades de pago del organismo fiscal no deben establecer condonación o reducción⁴.

Dicho esto, sin pretender desconocer las diferencias que pueden existir entre moratorias, planes, blanqueos, condonaciones, amnistías, exteriorizaciones, etc. englobaré en esta presentación, con fines prácticos, a todos los institutos bajo el título de “regímenes de regularización”, y dividiré su tratamiento en dos grandes bloques, por un lado, aquellas cuestiones que presentan problemas referidos a disposiciones reglamentarias (mayormente resoluciones generales de la AFIP⁵) y, por otro,

² Lo cual tampoco la eximirá, por el solo hecho de su rango, de la revisión constitucional.

³ De ahí nuestros serios reparos a la delegación establecida en el primer párrafo del artículo 113 de la ley 11.683.

⁴ Cfr. art. 61 decreto 1397/79.

⁵ RG 3451/2013, 3516/2013, 3587/2014, entre otras.

¹ KAFKA, Franz, *El proceso*, Ediciones Abraxas, España, 2019, p.337.

aquellas que giraron en torno a las leyes de exteriorización y regularización (“blanqueo”⁶). Por supuesto, como muchas elecciones en la vida, esta clasificación se funda en razones que a la autora le resultan relevantes, pero con las que el lector puede no coincidir. La razón de esta clasificación tiene que ver con que, más allá de que ambas normativas serán pasadas por el tamiz constitucional, en el primer supuesto, por tratarse de normas de rango infralegal, también deberemos analizar la posible extralimitación del reglamento con respecto a la ley, ya sea por tratarse de una cuestión de resorte exclusivo del legislador o bien por contradecir lo establecido allí. En relación con esto es interesante adelantar que, en lo que hace a las leyes, también nos encontraremos con supuestos que nos exigirán una interpretación del sentido y alcance de normas, de igual rango en ese caso, pero que, a primera vista, lucen incompatibles entre sí o que, sin serlo, requieren igualmente de una exégesis que permita conciliarlas con el fin de este tipo de regímenes⁷.

Pasemos entonces a examinar los diferentes casos.

II. De requisitos, exclusiones, privilegios y renunciaciones en disposiciones reglamentarias

II.A. La exclusión de un régimen de facilidades de pago de los contribuyentes “denunciados penalmente”, ¿vulnera derechos constitucionales?

Pues cuando me lo preguntaba, allá por mediados del año 21, aún faltaba la decisión final del máximo tribunal que aquí les relataré. Vayamos primero al caso, la resolución general de AFIP 3451/13 estableció un régimen especial de regularización de deudas impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, pero excluyó a las obligaciones correspondientes a contribuyentes que se encontrasen denunciados penalmente por delitos previstos

en el Código Aduanero, en el Régimen Penal Tributario o por delitos comunes que tuvieran conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras⁸.

Desagreguemos el análisis en diferentes interrogantes y veamos cómo respondieron a ellos la Procuración General y la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁹. ¿Qué nos preguntaremos? Pues, lógico será interrogarnos acerca de la naturaleza jurídica de la disposición, es decir, si esta exclusión es una sanción y, de serlo, ¿cómo juegan los principios de presunción de inocencia, debido proceso y juicio previo? Por otro lado, el diferente tratamiento que reciben los contribuyentes que fueron denunciados penalmente y los que no lo fueron ¿afecta a la igualdad y a la razonabilidad? ¿Y qué pasaría si finalmente el sujeto que se vio imposibilitado de acceder no es condenado? ¿Cuál es el alcance del art. 32 de la ley 11683 que faculta a la AFIP a conceder planes de facilidades y fijar los requisitos y condiciones para acceder a ellos? Por último, si la exclusión estuviese en una ley, ¿sería una diferencia relevante en el análisis jurídico?

Yendo en primer término al dictamen, recrearé lo allí plasmado, pero en forma de diálogo con el Procurador¹⁰.

—¿Cuál es la finalidad de la norma?

—Dicha exclusión obedece a un fin público de disuadir la comisión de delitos fiscales.

—¿Cómo juegan los principios de presunción de inocencia y juicio previo? ¿Debido proceso?

—En ese ámbito regulatorio, el principio de inocencia y el derecho a un juicio previo no son aplicables, pero sí son aplicables el derecho a la igualdad y la garantía de la razonabilidad, que no se encuentran lesionados—nos

⁸Su artículo 4° establece “Se encuentran excluidas las obligaciones correspondientes a los sujetos denunciados penalmente por delitos previstos en las Leyes Nros. 22.415, 23.771 o 24.769 y sus respectivas modificatorias y complementarias, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras”.

⁹Fallos: 345:1342.

¹⁰ Dictamen emitido por el Procurador Víctor Abramovich.

⁶ Recordemos, entre ellas, a las leyes 26.476 -2008-, 26.860 -2013- y 27.260 -2016-.

⁷ Ejemplo, la ley “especial” de regularización frente al instituto general de la prescripción previsto en la 11.683.

contestará el Procurador, y agregará a renglón seguido —ya que la RG establece requisitos generales de admisibilidad a un régimen facultativo y excepcional y eso justifica la diferencia de trato respecto de los demás contribuyentes que sólo están en mora en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

—¿Es entonces una sanción?

—En ningún caso esta limitación configura una sanción administrativa, puesto que no persigue propósitos represivos ni se trata de un acto tendiente a restaurar el orden jurídico infringido, para cuyo cometido es necesario herir al infractor en su patrimonio.

—¿El resultado de la causa penal modifica en algo? En su opinión, no altera esa condición...No importa una distinción arbitraria ni persecutoria, las denuncias penales efectuadas contra el accionante por la AFIP expresan una ponderación del órgano administrativo acerca de la existencia de elementos que indican la posible comisión de un ilícito.

Su conclusión será entonces rotunda “se trata de una limitación razonable al acceso a un régimen excepcional de facilidades”.

¿Coincidió con esta mirada el máximo tribunal del país? Pues en términos generales podríamos contestar afirmativamente ya que, el 6 de diciembre del año 2022, por mayoría¹¹, revocó la sentencia de la Cámara y, en línea con el dictamen, señaló que “se advierte que la limitación prevista en dicha norma no configura una sanción de índole administrativa, puesto que no persigue propósitos represivos ni se trata de un acto tendiente a restaurar el orden jurídico infringido para cuyo cometido es necesario herir al infractor en su patrimonio (arg. Fallos: 326:2770), sino que establece requisitos generales de admisibilidad a un régimen facultativo y excepcional de facilidades de pago en materia tributaria”. Entendió entonces la Corte que la exclusión se encontraba inspirada en un criterio razonable para acceder a un beneficio tributario de esa índole y no importaba “una distinción arbitraria o

persecutoria sino que, antes bien, obedece a un fin público —disuadir la comisión de delitos fiscales— y no conlleva una iniquidad manifiesta, dado que las denuncias penales efectuadas por la AFIP contra la empresa actora, en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 18 de la ley 24.769, expresan una ponderación del órgano administrativo acerca de la existencia de elementos que indican la posible comisión de un ilícito”.

II.B. ¿Procede una medida cautelar ante una exclusión?

Relacionado con el tema arriba comentado, pero en el marco de otro expediente¹², se discutió la procedencia de una medida cautelar en un caso en que si bien la empresa se había acogido al régimen de Sinceramiento Fiscal previsto en el Libro II de la ley 27.260, luego el organismo fiscal lo tuvo por decaído, por aplicación del art. 84 de la ley¹³, ya que se había dictado el auto de procesamiento a un accionista de esa empresa¹⁴. En consecuencia, le inició un procedimiento de determinación de oficio del IVA y ganancias.

La sociedad inició entonces una acción declarativa de certeza contra la AFIP y solicitó una medida cautelar a fin de que se ordenase a ésta que se abstuviera de proseguir con el reclamo administrativo respecto de ella (por IVA e IG) con base en que se presupusiera que había quedado excluida del régimen de sinceramiento fiscal de la ley 27.260.

La Sala I de la Cámara Federal de La Plata, en el mes de marzo de 2020, confirmó la decisión de la instancia anterior con relación a la medida cautelar otorgada, por considerar que se encontraban cumplidos los recaudos

¹² FLP 53708/2019, “Espert S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Acción declarativa de certeza”.

¹³ Inc. e, que dispone que quedan excluidos, aun cuando no estuviere firme el auto de mérito, quienes estuvieran procesados por diferentes delitos que allí enumera.

¹⁴ Tal denuncia se basaba en la presunta comisión del delito previsto en el art. 210 del código penal en concurso real con el establecido en su art. 278. Cabe destacar que ese procesamiento fue luego revocado por la Cámara Federal de La Plata.

¹¹ Rosatti, Rosenkrantz y Maqueda, en tanto el juez Lorenzetti no votó.

necesarios a tales fines¹⁵. Para así decidir, señaló que el requisito de verosimilitud en el derecho venía dado por la imposibilidad de que la actora fuese pasible de ser subsumida en el artículo 84 (incisos d o e) de esa ley, dado que el procesamiento mencionado había sido revocado por ese Tribunal, al dictarse la falta de mérito para procesar o sobreseer al accionista respecto a los delitos por los cuales resultara procesado en la instancia de origen. En lo que hace al peligro en la demora, la Cámara consideró que se hallaba configurado y podía apreciarse en forma objetiva las posibles consecuencias perjudiciales patrimoniales y de otra índole (v.g. lo previsto en el artículo 46 de la ley 27.260) que afectarían a la actora en caso de que la demandada continúe con la determinación de oficio.

II.C. La exigencia de allanarse o desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluido el de “repetición”, para la adhesión a un plan de facilidades, ¿es razonable? ¿Modificaría la solución que esa exigencia venga establecida por ley?

¿Qué se debate? Pues la potestad reglamentaria del Fisco de exigir, al momento de solicitarse la adhesión, la renuncia a toda acción y derecho, incluido el de repetición. ¿Qué está en juego? Varias cuestiones, por un lado, el alcance del art. 32 de la LPT que faculta a la AFIP para disponer el otorgamiento de planes de facilidades, es decir, si en uso de estas atribuciones, el Fisco puede establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones aun cuando no hubieran sido contempladas por el legislador. E incluso podríamos ir más allá y preguntarnos, respecto de la condición bajo comentario, ¿sería distinta la respuesta si la condición estuviese plasmada en una ley?

Pongámoslo en un supuesto concreto, la RG 3587/14 (facilidades para contribuyentes concursados y fallidos) que expresamente dispone que los responsables deberán, en el momento en que resulte procedente, allanarse

o desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso al de repetición, y hacerse cargo de las costas que pudieran corresponder, en el caso que hubiera iniciado incidente de revisión de la deuda oportunamente declarada admisible¹⁶. La resolución es dictada en “*ejercicio de las facultades conferidas en el artículo 32 de la ley 11.683*” que, vale recordar, en su 4º párrafo faculta a la AFIP a conceder facilidades a contribuyentes y responsables concursados.

¿Cuál es la finalidad de la norma reglamentaria? ¿Recaudar? ¿Facilitar, en el caso de contribuyentes en condiciones financieras de crisis, el cumplimiento de la obligación tributaria? ¿El medio escogido coadyuva a esa finalidad? ¿Cuál es el “costo”? es decir, ¿cuáles son los derechos esenciales que se ven restringidos? ¿Es razonable esta distinción que lleva a que, si un contribuyente, incluso entendiendo que el tributo es ilegítimo, opta por abonarlo mediante este régimen, no pueda cuestionarlo luego? ¿El modo de ingreso del tributo legitimaría al Estado a conservar en sus arcas un gravamen que resulte improcedente? ¿No se trata acaso del mismo tributo ilegítimo, con independencia del modo en que fue ingresado a las arcas fiscales? ¿Qué justifica que en un caso pueda repetirse y en otro no? Esa diferencia, basada en el modo de cancelar la obligación, ¿se exhibe razonable? Sabido es que los regímenes de facilidades son institutos de excepción desde que importan afectar la generalidad, pero cabe preguntarse, ¿es justo exigir a un contribuyente con dificultades económicas que, para cuestionar la gabela, renuncie a adherirse a un plan o, de adherirse, renuncie entonces a cuestionar su procedencia? ¿Se compatibiliza con la finalidad buscada por el art. 32 de la ley 11.683? ¿Cuál es el alcance de la potestad reglamentaria del Fisco? ¿Lo faculta para establecer estas condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones, aun cuando no

¹⁵ Sentencia que quedó firme el 07/04/2022 al desestimar la CSJN, por la fórmula del art. 280 del CPCCN, el recurso del Fisco Nacional.

¹⁶ Cfr. arts. 16 y 20 de la resolución.

hubieran sido contempladas por el legislador?¹⁷

Podemos responder algunas de estas preguntas acudiendo al dictamen de la Procuradora fiscal subrogante, Dra. García Neto, en la causa “Veinfar Industrial y Comercia SA s/concurso preventivo”¹⁸ donde la funcionaria señala que *“la exigencia de desistir de toda acción —en el caso de autos, a la revisión prevista por el artículo 37 de la ley 24.522, que tiene por efecto determinar judicialmente el verdadero monto de la deuda reclamada mediante el efectivo ejercicio del derecho de defensa del concursado— no resulta razonable ni conduce a la finalidad expuesta por la ley, que atiende a la situación de crisis para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (...) Por lo demás, la exigencia de renunciar en forma incondicionada a cualquier acción e inclusive a reclamar la repetición de lo ya pagado, lesiona derechos esenciales garantizados constitucionalmente y expresamente previstos en los tratados internacionales incorporados a la Carta Magna, como el de defensa en juicio”*¹⁹. No obstante, pueden verse pronunciamientos con otra interpretación, no referidos a contribuyentes fallidos²⁰.

II.D. ¿Se han admitido repeticiones a pesar de la renuncia operada al adherirse al plan?

En una línea similar a lo que arriba comentaba, ¿puede repetirse un tributo ingresado mediante un plan de facilidades

¹⁷ Este caso admitiría una variable que nos lleve a preguntarnos si, por el hecho de estar contempladas en una ley, ¿serían válidas?

¹⁸ COM 13417/2014, de fecha 29/8/2017, que puede consultarse en <https://www.mpf.gob.ar/buscador-dictamenes/>.

¹⁹ La Corte desestimó, finalmente, el recurso de la concursada por incumplimiento de la Acordada 4/07. Sin embargo, este planteo mantiene actualidad y se ha replicado en otras causas que aún se encuentran en trámite y que han llevado a la Procuradora a remitir, para su solución, a lo dictaminado aquí.

²⁰ Cfr. Fallos: 314:1175. Cabe de todos modos aclarar que se trataba de una ley -23.029- no de una reglamentación.

—en el que expresamente se renunció a esa acción— cuando el contribuyente obtuvo una sentencia firme que declaró su carácter de exento en el impuesto y período en cuestión? ¿Cómo juega la renuncia a repetir firmada al adherirse al plan? ¿Cómo compatibilizar allí el principio de capacidad contributiva y la búsqueda de la verdad material? ¿Hay enriquecimiento sin causa del Fisco?

Es interesante traer a colación aquí una sentencia de la Cámara Federal de Salta que admitió la procedencia de la acción de repetición de un tributo ingresado mediante un plan de facilidades de pago en el que expresamente se había renunciado a tal acción. Para fundar su decisión, la cámara tuvo en cuenta que el contribuyente contaba con una sentencia firme que había declarado su carácter de exento en el tributo. En consecuencia, al confirmar lo decidido por la anterior instancia, hizo lugar a la repetición en el entendimiento de que se había demostrado que los pagos carecían de causa, es decir, hizo foco en la clara inexistencia del tributo ingresado y en el consecuente enriquecimiento sin causa del Fisco²¹.

Esta sentencia es interesante de cara al conocido principio jurisprudencial de que el voluntario sometimiento a un régimen jurídico, sin efectuar reserva, impide su ulterior cuestionamiento constitucional, cuya aplicación dogmática e irrestricta podría llevar a desnaturalizar la verdad material y afectar principios de rango constitucional como la capacidad contributiva²².

II.E. Un régimen de facilidades que excluye la posibilidad de adherirse a los medios de comunicación respecto de determinadas obligaciones, ¿constituye un trato desigual o puede encontrar justificación?

En el año 2013 la AFIP dictó la resolución 3451/2013, por la cual instauró un régimen de

²¹ FSA 20092/2014/1/RH1. Warmy Sayajsunqo, que quedó firme al desestimar la Corte, en los términos del art. 280 del CPCCN, el recurso del Fisco.

²² Ver, en este sentido, lo abordado en el punto anterior (II.C) y en el II.F.

regularización de deudas impositivas que expresamente excluyó a “[l]as obligaciones impositivas derivadas del vencimiento del plazo establecido por el artículo 2° del Decreto N° 746 del 28 de marzo de 2003” –referido a la extensión a esos sujetos de un beneficio impositivo que les permitía computar como créditos fiscales del IVA cargas patronales—. Como toda justificación, en un párrafo de sus considerandos, se esgrimía que resultaban excluidas *"en función a cuestiones estratégicas que hacen a la política fiscal ejecutada por este Organismo"*.

Este tema, por su trascendencia, fue abordado por la CSJN en un recordado precedente del mes de octubre del año 2014²³ donde el tribunal cimero realiza un análisis de la razonabilidad de la mentada exclusión, con base en la posible violación del principio de igualdad. Para ello, lo que hace es cotejar la coherencia de la finalidad del régimen de facilidades en su conjunto (*"desarrollo estructural de las empresas, a la generación de empleo, al mantenimiento de las fuentes de trabajo"*, entre otras) con los argumentos invocados para la exclusión (*"razones de política fiscal"*) y concluye que la *"política fiscal"* no puede ser utilizada como un instrumento para excluir a un grupo de los beneficios que se otorgan a todos los demás sectores de la economía y de ese modo indirecto afectar la libertad de expresión. Destaca que la ausencia de razonabilidad de la exclusión se hace evidente si se la conjuga con el fin que persigue el plan de facilidades en cuestión, esto es, el desarrollo de las empresas, la generación de empleo y el mantenimiento de fuentes de trabajo.

II. F. Un gran privilegio conlleva una gran responsabilidad

La Corte ha puntualizado en distintas ocasiones que cuando la ley establece una condición a cargo del beneficiario, precisamente teniendo en cuenta dicha situación de privilegio, cabe exigir por su parte el estricto cumplimiento que aquella supone.

En el caso de los regímenes de regularización lo ha dicho cuando, al revocar

una sentencia que había dejado sin efecto la caducidad de un plan, entendió que la adhesión al régimen de facilidades, que contenía el requisito de mantener dos empleados en relación de dependencia, había implicado la renuncia al derecho a cuestionar tal precepto con posterioridad *"toda vez que el beneficio de acceder a un plan de facilidades de pago configura un privilegio del cual solo disfruta el contribuyente incorporado a él"*. Lo interesante de este pronunciamiento es que la sentencia de la anterior instancia había traído en su apoyo el *"excesivo rigor formal"* de la caducidad dictada (porque el incumplimiento del régimen habría sido subsanado en un *"tiempo prudencial"*) y la Corte subraya que este tipo de *"leyes que consagran regímenes de excepción deben ser interpretadas de manera estricta"*. En consecuencia, concluye que la decisión recurrida constituye una sentencia arbitraria, toda vez que resuelve el caso *"con un fundamento sólo aparente, mediante una afirmación dogmática que no constituye una derivación razonada del derecho vigente"*²⁴.

Sin embargo, no quiero tratar los temas (¿problemas?) como compartimentos estancos, es decir, no hay modo de no relacionar este punto con el tratado en II.C y D., y preguntarnos en qué casos las condiciones exigidas pueden resultar ilegítimas. Entiendo que el modo más claro de despejarlo para el operador jurídico es el *"test de razonabilidad"* que, al poner frente a frente el fin de la norma con la restricción a un derecho que puede significar el medio escogido, permitirá evaluar cada situación. Para ello, el cuestionario de la garantía nos irá guiando en el camino: si, por caso, el fin de una norma es ayudar a cancelar sus obligaciones fiscales a contribuyentes con dificultades económicas, lógico será preguntarnos cómo se compatibilizaría ello con la exigencia de renunciar en forma incondicionada a cualquier acción, que implica una clara afectación de derechos esenciales. Si, a diferencia de ello, lo que nos encontramos analizando es, por ejemplo, una modalidad específica de cancelación (abono

²³ Fallos: 337:1117.

²⁴ Fallos: 342:2100

mediante acreditación bancaria) como condición para gozar de los beneficios de un régimen de privilegio, podremos apreciar la diferencia en el juicio de ponderación²⁵. Sabido es que muchas veces entrarán en tensión dos derechos fundamentales y allí deberemos extremar el cuidado al momento de examinar la restricción que conlleva el riesgo de producir una afectación esencial del derecho²⁶.

Por otro lado, la frase “régimenes de excepción o privilegio” puede estar refiriéndose a las más variadas situaciones, desde ventajas impositivas en el marco de promoción de determinadas actividades, sectores, regiones, etc. hasta ciertos regímenes laborales o jubilatorios, y no a estas regularizaciones de obligaciones fiscales. Por ello, hago hincapié en el examen cuidadoso del caso concreto y no en la aplicación “automática” de la repetida frase “*el voluntario sometimiento a un régimen jurídico, sin efectuar reserva, impide su ulterior cuestionamiento constitucional*”.

III. De requisitos, exclusiones, privilegios y renunciaciones en disposiciones legales

III.A. El contribuyente que canceló de modo previo el capital, ¿puede solicitar la condonación de los accesorios por aplicación del plan si se encuentra repitiendo el tributo? ¿Es un “buen” contribuyente?

Si un contribuyente cancela el capital de la obligación tributaria antes de la entrada en vigencia de una ley de regularización, pero mantiene la impugnación respecto de los intereses e inicia repetición del capital, ¿corresponde la condonación de los intereses y multas que dispone el blanqueo —en este caso, la ley 27.260²⁷—?

²⁵ Cfr. Fallos: 327:4360.

²⁶ Cfr. arg. de Fallos: 344:809, voto del juez Lorenzetti.

²⁷ El art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 establecía: “También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley”.

Veamos, la empresa abonó las liquidaciones suplementarias de derechos de exportación practicadas por la DGA con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.260. Luego del pago inició el reclamo de repetición para obtener que se le devuelva lo abonado. Por otra parte, la DGA intimó el pago de los “*intereses devengados hasta la fecha de la efectiva cancelación del capital*”. La ley 27.260 exigía desistir y renunciar a toda acción y derecho para adherirse al régimen, pero ¿qué pasa en casos como este en que la obligación ya había sido previamente cancelada? La AFIP sostenía que la ley establece una “especie de premio” únicamente para el “buen contribuyente” (quien pagó y renunció a la repetición) y no para quien pagó y posteriormente intenta su repetición. Entenderlo de otra manera resultaba, a criterio del organismo, contrario al principio de razonabilidad, ya que “*en nada se beneficia la comunidad al condonar los intereses de una deuda que se encuentra en debate*”.

Sin embargo, no lo entendió así la máxima instancia del país que, remitiendo a lo dictaminado por la Procuración General, señaló que “*ni el protesto realizado por la actora al momento del pago ni el posterior reclamo de repetición poseen entidad para privar a dicho pago de su carácter extintivo de la obligación*”. Con base en la letra de la ley, resaltó que el requisito de “*capital cancelado*” previsto en el art 56 de la ley 27.260 se encontraba satisfecho “*sin que corresponda exigirle al contribuyente —como lo pretende la demandada con fundamento en el arto 733 del CCyC— una manifestación de voluntad dirigida a admitir que se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación*”. Por otra parte, además de no surgir esta exigencia ni del art. 56 de la ley 27.260 ni del 78 del Código Aduanero, destacó que “*tampoco se compadece con la mecánica general del procedimiento tributario y aduanero, en la cual, frente al pago indebido, el contribuyente conserva las acciones para proceder a su posterior repetición (cfr. art. 81, ley 11. 683 Y art. 1. 068 de la ley 22.415)*”²⁸.

²⁸ Fallos 343:702.

III.B— La suspensión de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco por leyes de regularización, ¿qué alcance tiene?

Una ley de “blanqueo” que dispone la suspensión por 1 año “*con carácter general de la prescripción...*”, ¿resulta aplicable a la generalidad de contribuyentes o solamente a los que se hayan adherido al régimen? Obsérvese que no hablamos de la hipótesis de suspensión por “el acogimiento al régimen”, sino de cuando estas leyes especiales —que sabido es que, como amnistías u “olvidos fiscales”, constituyen una excepción a la generalidad de la tributación— pretenden aplicarse a la totalidad de contribuyentes.

¿Hay objeción constitucional —desde la igualdad o razonabilidad— en incluir en sus disposiciones a una categoría de contribuyentes que no adhirió a ese régimen especial, o alcanza con tratarse de una ley del Congreso Nacional que implementa una causal de suspensión? La discusión viene dada, claro, por tratarse de leyes “especiales” que podrían modificar el instituto general de la prescripción previsto en la ley 11.683.

Este debate se planteó en distintas oportunidades, con motivo de ser usual que este tipo de leyes dispongan “*la suspensión de los plazos de prescripción en curso, para determinar y exigir los impuestos*”²⁹. Por tomar un caso aun en debate, en la causa “Banco Columbia”³⁰, referida a la suspensión de 1 año establecida por la ley 26.860³¹, el contribuyente planteó que, a la luz del debate parlamentario, no le resultaba aplicable la

mentada suspensión³² y, de entenderse así, la referida norma sería inconstitucional. Sin embargo, la Procuradora Fiscal disintió con tal postura y afirmó, en lo atinente a la supuesta desnaturalización del instituto de orden público de la prescripción, “*que no existe óbice constitucional para que el Congreso Nacional, en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, implemente una causal de suspensión particular para los tributos federales, sin que ello pueda ser tildado de una 'desnaturalización' del régimen general. Es que, como ha inveteradamente sostenido el Tribunal, la exigencia de unidad normativa requerida por la legislación común no alcanza a las leyes federales*”³³.

Hubo otros casos en los que se expidió la Corte, sobre la base de interpretar el sentido y alcance de cada uno de los textos de las leyes en cuestión. Respecto de algunas de estas normas entendió que no podían modificar el sistema general de la prescripción³⁴, en tanto con relación a otras, que traían de modo expreso el carácter general de la suspensión, el alto tribunal consideró que alcanzaba a todos los contribuyentes, sin limitarlo a quienes adhirieron al régimen³⁵.

III.C. El buen cumplidor

³² Al respecto, señaló que el miembro informante del proyecto de ley ante la Cámara de Diputados precisó que esa previsión solamente alcanzaba a los sujetos que se acogieron al régimen de exteriorización en los términos de lo previsto en el art. 9° de esa norma.

³³ A la fecha sin sentencia de la CSJN.

³⁴ Fallos: 307:871. Allí señaló: “La ley 22.681 a diferencia de las leyes 20.626 y 20.904 no establece que la suspensión del término de prescripción de la acción fiscal que impone, modifique el sistema general dispuesto en la ley 11.683 (t. o. en 1978) en perjuicio de la totalidad de los contribuyentes”.

³⁵ Fallos: 314:1656, donde expresó: “La suspensión del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos, prevista en el art. 49, de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables, toda vez que no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria”.

²⁹ E incluso el de las multas.

³⁰ CAF 49696/2016 “Banco Columbia SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” (consultar en: <https://www.mpf.gob.ar/buscador-dictámenes/>).

³¹ Su artículo 17 estableció “Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”.

La ley 27.260 (de exteriorización de capitales) introdujo la figura del “contribuyente cumplidor” en su art. 63 y dispuso una exención del impuesto a los bienes personales por 3 años para quienes hubieren “*cumplido con sus obligaciones tributarias en los dos períodos anteriores al 2016*”.

Si un contribuyente no registra deuda, pero presentó tarde una DDJJ de bienes personales del año 2015 (que igualmente no arrojaba impuesto a pagar), excluirlo del beneficio ¿resulta arbitrario? Considerar que, aun sin haber generado perjuicio a la renta fiscal, por un incumplimiento formal, debe ser excluido de los alcances de la norma, ¿constituye un trato desigual en una ley que trajo múltiples beneficios a quienes no habían declarado bienes o tenencias y muy pocos a los que nada debían al Fisco? ¿Qué alcance corresponde darle al término “*obligaciones tributarias*” del artículo en discusión?

Resulta interesante reseñar un caso en el que el organismo fiscal había denegado, en tal situación, la solicitud y, en el marco de una acción de amparo, la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba la otorgó. Para así decidir, señaló que la AFIP había realizado una interpretación extensiva de los requisitos establecidos por el art. 63 de la ley 27.260 ya que no surgía expresamente de la norma el requisito de la presentación de la declaración jurada, por lo que resultaba aplicable el principio “*in dubio pro administrado*”. Sostuvo entonces que la interpretación realizada por el fisco para privarlo de los beneficios impositivos resultaba arbitraria en atención a que el particular había observado todos los requisitos exigidos por la ley 27.260 para ser reconocido como contribuyente cumplidor³⁶. Agregó que no resultaba razonable que, por

³⁶ En ese sentido, señaló que no sólo había dado cumplimiento “con lo mínimo exigido por la ley”, referido al pago del tributo al impuesto a las ganancias y a los bienes personales, sino también con los requisitos pretendidos por el organismo y que no surgían expresamente de la normativa tales como la presentación de la declaración jurada, aun cuando su presentación hubiera sido extemporánea.

un lado, se habilitaran mecanismos no previstos originalmente para favorecer a quienes solicitaron adherirse al régimen de blanqueo de capitales de la ley 27.260 y que, por el otro, se aplicaran criterios restrictivos respecto de los contribuyentes cumplidores. Resaltó que, en autos, ese trato desigual se veía reflejado pues la demandada había iniciado en forma paralela una ejecución fiscal por tributos, sujeta al resultado de esta vía. Ello demostraba “*la existencia fáctica de conductas asimétricas, si se quiere hasta intimidatorias, que denotan un exceso de avidez recaudatoria que no puede ser de ninguna forma convalidada*”. Por ello, concluyó que la Administración fiscal había aplicado un criterio restrictivo para interpretar el beneficio previsto para los contribuyentes cumplidores, “*que conducía a una distinción irrazonable y no concordaba con el criterio que el propio fisco había adoptado para reconocer beneficios a los contribuyentes que sinceraron bienes o tenencias y no habían presentado sus declaraciones juradas*”³⁷. Esta sentencia llevó al fisco a interponer recurso extraordinario.

A la fecha existe un dictamen en la causa donde la Procuradora Fiscal, Dra. Monti, interpretó que el término “*obligaciones tributarias*” resulta comprensivo tanto de la obligación tributaria material (pago del tributo) cuanto de la formal discutida en la causa (presentación de la declaración jurada). Aclarado ello, opinó que debía revocarse la sentencia ya que “[e]s claro que tal medida representa un inequívoco privilegio frente a la generalidad de los contribuyentes, del cual sólo disfrutaban los sujetos incorporados a él (Fallos: 314:1824, cons. 10°); razón por la cual es dable exigir el estricto cumplimiento de los requisitos previstos para su acceso. Desde esta perspectiva, cuando la ley establece una condición a cargo de los beneficiarios —como en el caso de autos, que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos

³⁷ Cámara Federal de Mendoza, Sala B, autos “Cartellone, José c/AFIP s/Amparo 16.986.” FMZ 5415/2017, sentencia de fecha 11 de septiembre de 2017.

períodos fiscales inmediatos anteriores al periodo fiscal 2016—, teniendo en cuenta, precisamente, dicha situación de privilegio, debe exigirse por parte de éstos el estricto cumplimiento que aquella supone (Fallos: 327:4360)”.

III.D. A efectos de la inclusión en un régimen de regularización de una deuda en el IVA ¿es válido distinguir los ajustes fiscales y excluir los que hayan tenido su origen en facturas apócrifas?

¿Qué pasó aquí? Pues un ajuste fiscal que tuvo origen en créditos fiscales que habían sido impugnados por considerar apócrifas las facturas emitidas por algunos proveedores de la empresa, por lo cual la AFIP determinó de oficio el tributo y, en lo que aquí interesa, entendió que tales aspectos no eran pasibles de regularización ya que no encuadraban en la liberación prevista en el art. 9, inc. c, ap. 2 de la ley 26.860 que estableció que aquellos sujetos que efectuaran la exteriorización...”quedarían eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar”³⁸.

¿Qué sentido y alcance entienden que debe darse a esa norma? ¿Es admisible efectuar una distinción de los motivos que pudieran dar lugar a la falta de ingreso oportuno de los

tributos alcanzados, en este caso el IVA? ¿Hay alguna diferencia si la determinación proviene de un ajuste en el débito o en el crédito? En un ejemplo gráfico, ¿puede incluirse en el régimen de regularización las ventas omitidas, pero no así las compras ficticias o apócrifas?

Pues la Corte entendió, por remisión al dictamen fiscal, que no se desprendía del texto legal tal distinción. Con el auxilio consolidadas pautas hermenéuticas, la Procuradora fiscal, Laura Monti, señaló que *“nada encuentro en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización de la deuda nacida como consecuencia del empleo de la primera modalidad (ventas omitidas) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (compras ficticias o apócrifas), cuando ambas arrojan un resultado idéntico (disminución del IVA a pagar)”*. Para así interpretar, tuvo en cuenta que el legislador podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes³⁹ y, sin embargo, no lo hizo. A mayor abundamiento, la norma sí excluyó otros supuestos, como las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas⁴⁰.

III.E. Una multa por una infracción aduanera que no genera perjuicio fiscal, ¿se encuentra alcanzada por los beneficios de la condonación dispuesta por la ley 27.260?

Se discutió si podían ser condonadas, por aplicación de la ley 27.260, las infracciones cometidas en los términos del art. 954, ap. 1, inc. b, del Código Aduanero⁴¹. Los sumarios involucrados, que culminaron con la imposición de la multa en cuestión, fueron iniciados por haberse documentado como admitida una mercadería que era de

³⁸ Cabe recordar que el título II de la ley 26.860 estableció un régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, en las condiciones allí previstas. En el artículo 9° se previó que los sujetos que efectuaran la exteriorización no estarían obligados a informar a la AFIP, sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25.246 y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de esas tenencias ni el origen de los fondos con los que fueron adquiridas. Por su parte, en el inc. c) de ese artículo se estableció que “[q]uedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo con las siguientes disposiciones: ... 2. Eximición de los Impuestos Internos y al Valor Agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas -o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada- por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar”.

³⁹Cfr. art. 46, inc. c., pto. 2, de la ley 27.260.

⁴⁰Cfr. art. 11.

⁴¹Artículo 954. – 1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:...b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación.

exportación prohibida, pues de acuerdo con el sello que contenían las bolsas de harina que se pretendieron exportar éstas sólo podían estar destinadas al consumo interno en la ciudad de La Quiaca. La Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Salta tuvo por condonada las multas, en virtud de lo dispuesto en la ley de blanqueo. La AFIP interpuso recurso extraordinario, por entender que el supuesto no encuadraba en el art. 56 de aquella normativa⁴², ni en otro.

La Corte, el 30 de agosto del año 2022⁴³, revoca la sentencia y, en consecuencia, confirma la multa. Para fundarlo, el voto de la mayoría⁴⁴ recuerda que el bien jurídico tutelado en el artículo del Código Aduanero en cuestión es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una destinación en aduana, *“pues en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que, al amparo del régimen de exportación e importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:929 y 942; 325:786 y 830 y 333:300, entre otros)”*. Concluye el tribunal que la conducta punible no constituye una infracción que pueda generar perjuicio fiscal y que encuadre en los términos del art. 55 de la ley 27.260, ni tampoco una transgresión a un deber formal del artículo 56, ya que lo que se reprime es una infracción a un régimen de prohibiciones aduaneras, que no reportan un ingreso fiscal. Por su parte, el Dr. Rosenkrantz vota en disidencia, con remisión al dictamen fiscal, pieza en la cual se propiciaba confirmar la sentencia y tener así por condonada la multa, por encuadrar en el art. 56 ya que se trataría de la infracción de un deber formal

⁴² Que prevé el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de mayo de 2016 que no se encontrasen firmes y en las que se hubiera cumplido o se cumpla a la fecha límite de acogimiento con la respectiva obligación formal (primer párrafo).

⁴³ Fallos: 345:849.

⁴⁴ Rosatti-Maqueda-Lorenzetti.

-presentación de declaración aduanera inexacta- en los términos de ese tercer párrafo, que fija la condonación "de oficio" de las multas por deberes formales que no resultan susceptibles de ser cumplidos con posterioridad.

Cuestiones análogas, solo que referidas al inciso c del apartado 1 del art. 954⁴⁵, se discutieron en los autos "Rossi"⁴⁶ y, en la misma fecha, tribunal las resolvió por remisión al precedente arriba citado, más algunas consideraciones referidas puntualmente a la figura del inciso en cuestión. Entre ellas, que la sanción deriva de la presentación de una declaración inexacta que difiere de lo comprobado y que, en caso de pasar inadvertida, hubiera podido producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, vulnerando de manera directa el control aduanero (tráfico internacional de mercaderías), función primordial del organismo aduanero, para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Hay disidencia del Dr. Rosenkrantz, que confirma la sentencia.

Por último, también relacionado con este tema, la Corte analizó si podían ser condonadas, por aplicación de ley 27.260, las infracciones aduaneras cometidas en los

⁴⁵ Artículo 954. – 1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia.

⁴⁶ CSJN, Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo, CAF 42372/2018, sentencia del 30/08/2022.

términos del art. 969, del Código Aduanero⁴⁷. Y en la misma línea que los precedentes “Chehadi” y “Rossi”, revocó, con fecha 23 de mayo de 2023⁴⁸ la sentencia de la anterior instancia y, en consecuencia, declaró que no se encontraba condonada la multa cuestionada ya que la conducta enrostrada a la actora no era asimilable a una infracción formal ni resultó apta para generar una obligación tributaria. Señaló el máximo tribunal que, en el caso ninguna obligación de tal naturaleza resultó omitida, pues el cumplimiento del compromiso de exportar al menos el 90% de los volúmenes comprometidos “era la condición que le permitió al exportador beneficiarse con el régimen especial previsto en la ley 21.453, por lo que su incumplimiento vulnera de manera directa el control aduanero”. Con cita de Fallos: 320:6157, y con especial referencia a la ley 21.453, recordó el tribunal que allí se estableció “un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores en cuanto fijó el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior. Por su parte, la ley resguarda el interés del Estado obligando a los exportadores a cumplir con lo pactado, exigiéndoles exportar al menos el 90% de los volúmenes comprometidos, bajo apercibimiento de aplicar una sanción”.⁴⁹

⁴⁷ Artículo 969. – Cuando el exportador que hubiere optado por el régimen previsto en el artículo 729 no cumpliera con la exportación en los plazos, forma y condiciones contempladas en el artículo 730 sin mediar las causales previstas en el artículo 731 será sancionado con una multa del DIEZ (10%) al VEINTE (20%) por ciento del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada.

⁴⁸ Fallos: 346: 876

⁴⁹ En efecto, el art. 9° de la mencionada ley, al respecto, prescribe: “Las ventas declaradas se darán por cumplidas cuando, dentro del plazo estipulado para la declaración jurada, el exportador hubiese registrado la declaración aduanera de exportación para consumo de por lo menos el noventa por ciento (90%) de la cantidad (peso o volumen) declarada. La autoridad de aplicación podrá dar por cumplidas las operaciones o extender los plazos de cumplimiento de las mismas cuando existan causas de incumplimiento no

IV. A modo de reflexión final

Sabido es que un régimen de excepción afecta la generalidad de la tributación y conlleva un privilegio que exige un estricto cumplimiento, por ello, la regla hermenéutica que impera en orden a la asignación de sus alcances exige considerar con estrictez y apego la letra de sus preceptos, de modo que no debe extenderse a supuestos no contemplados específicamente por la norma⁵⁰.

Sin embargo, para evitar caer en dogmatismos fruto de aplicaciones automáticas, el operador jurídico deberá analizar cada caso concreto con reglas que permitan ponderar los derechos en juego y, para ello, desagregar la cuestión en el clásico orden del “test de razonabilidad” puede ayudarlo en los llamados “casos difíciles”⁵¹. Así, la exclusión de una determinada categoría de contribuyentes, la renuncia incondicionada como exigencia, la suspensión de la prescripción a todo el universo, las exigencias para gozar del privilegio y otros casos vistos, podrán ser pasados por este tamiz y, a la luz de las preguntas listadas, avanzar en su comprensión, análisis y solución.

Ponderar los distintos extremos e indagar el verdadero alcance de la norma, mediante un examen que otorgue pleno efecto a su finalidad⁵² y que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia⁵³. Y, por supuesto, no perder de vista las

imputables al exportador. El incumplimiento o la anulación de operaciones correspondientes a las declaraciones de ventas registradas, será sancionado con una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor FOB de venta en la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el noventa por ciento (90%) de la cantidad declarada”

⁵⁰ Fallos: 345:849

⁵¹ ¿Cuál es la finalidad de la norma? Esa finalidad, ¿es constitucional? El medio elegido para cumplirla, ¿es adecuado? ¿Es proporcional a la medida? ¿Respeto el contenido esencial de los derechos en juego?

⁵² Fallos: 342:667, entre muchos otros.

⁵³ Fallos: 323:3289, entre otros.

consecuencias a que su exégesis conduce en el caso concreto⁵⁴.

⁵⁴ Fallos: 303:917; 307:1018; 310:464; 311:1025; 317:1505; 318:79, entre otros.

V. RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

UNA RESEÑA DE LAS CAUSALES DE EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES Y SU CASUÍSTICA

Diana Queirolo

I. Delimitación del análisis

El objetivo de escribir sobre el tema parte de la idea de presentar un estado de la jurisprudencia en cuanto a las diferentes causales de exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, verificar las que han sido justificadas y motivos por las cuales se revocaron las mismas.

Para tener una visión panorámica, hemos seleccionado las sentencias más actuales de los fueros federales Contencioso Administrativo, San Martín y La Plata.

II. Breve introducción: el régimen simplificado

La génesis del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –conocido como “monotributo”- la encontramos en la ley 24.799¹, que estableció el régimen en el año 1998, comenzando a regir a partir de noviembre de ese año.

El sistema fue sustancialmente modificado por la ley 25.865², pero entró en vigencia recién en julio del 2004 con la sanción del decreto reglamentario 806/04 (B.O. 25/6/04). Posteriormente, sufrió la reforma de la ley 26.565³, que fue reglamentada por el decreto 1/2010 (y sus modif.).

Entre los objetivos de la creación del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes se destacan la simplificación e integración de distintos tributos con el pago de una cuota única y mensual.

De tal forma, cuenta con dos órdenes de componentes: uno impositivo, que engloba el impuesto a las ganancias (IG) y el impuesto al

valor agregado (IVA); y el otro previsional, que abarca la prestación básica universal – jubilación- y la obra social.

El régimen está destinado a quienes la ley considera y define como pequeños contribuyentes personas físicas, sucesiones indivisas; sociedades de hecho y comerciales irregulares hasta un máximo de hasta tres socios (ver art. 2° de la ley), mientras que el art. 1° del decreto reglamentario aclara quiénes no lo podrán ser.

Concurrentemente, se deben cumplir con diversos requisitos para adherir y permanecer en el RS. La norma precisa que deberá verificarse, en todos los casos, que los mismos no superen los ingresos brutos determinados para cada categoría; las magnitudes físicas del local, establecimiento, oficina, etc. y alquileres; un precio máximo de venta; y que no realicen importaciones de cosas y/o servicios, o poseen más de tres actividades en simultáneo o unidades de explotación (art. 2°, ley 26.565).⁴

Para inscribirse, cada contribuyente, tendrá que adherir presentando declaración jurada, y categorizando según los parámetros que se prevén en la normativa (art. 8°), que van desde la categoría A hasta la K, tanto en el inicio de actividades (art. 12) como permanecer en el mismo (art. 16).

Está prevista la renuncia al régimen, lo que trae como consecuencia el no poder ingresar hasta pasados tres años de la misma; a diferencia de la baja por cese de actividad, en la que se puede retornar al sistema cuando lo requiera (art. 19).

⁴ Según el art. 52 se actualizan anualmente, en enero, los montos máximos de facturación, los montos de alquileres devengados, y los importes del impuesto integrado a ingresar, en la proporción de las dos (2) últimas variaciones del índice de movilidad de las prestaciones previsionales, previsto en el artículo 32 de la ley 24.241 y sus modificaciones y normas complementarias.

¹ Boletín Oficial del 6 de julio de 1998.

² Boletín Oficial del 19 de enero de 2004.

³ Boletín Oficial del 17 de diciembre de 2009.

Respecto de los deberes formales, es obligatorio conservar los comprobantes de adquisición de bienes y servicios relacionados con la actividad, emitir, exigir y entregar facturas de acuerdo a las formas, requisitos y condiciones que establezca AFIP (art. 23 del texto normativo).

Asimismo, el pequeño contribuyente tiene el deber formal de tener exhibido en un lugar visible su constancia de inscripción en el régimen y comprobante de pago del mes en curso, así como también el formulario N° 960 (cartel “no se vaya sin su factura”).

Se enfatiza que estamos ante un régimen al que se adhiere voluntariamente, esto es, es una opción para quienes sean contribuyentes y, a su vez, reúnan las características de inclusión que indica la normativa.

III. Las causales de exclusión

Vamos a entrar al específico tratamiento de la exclusión del Régimen Simplificado, cuyas peculiaridades constituyen el casuístico entramado que queremos exponer.

De forma preliminar, hay que tener en cuenta que la previsión del artículo 18 de la ley 26.565 nos dice que no podrán optar por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) los responsables que estén comprendidos en alguna de las causales contempladas en el artículo 20. Limitación que obliga a tener en cuenta la norma al momento de la adhesión.

Es entonces que se advierte que las causales de exclusión tienen como finalidad evitar que aquellos contribuyentes que no pertenecen al grupo cuya capacidad contributiva define la ley, no permanezcan usufructuando los beneficios del Régimen Simplificado. Así lo ha señalado en varias oportunidades la CNACAF en cuanto sostiene que “...una interpretación armoniosa de las normas que estructuran el régimen simplificado permite inferir que los supuestos de exclusión del monotributo se encuentran dirigidos a evitar la permanencia de sujetos cuya situación patrimonial no se corresponda con la capacidad contributiva de

un pequeño contribuyente.”⁵

El diseño de los motivos de exclusión, ha ido variando según las modificaciones a la ley del monotributo. No obstante, algunas de sus causales estuvieron siempre vigentes y aparecen regladas desde el primer texto legal.

Por otro lado, la exclusión por incumplimiento de la cantidad mínima de trabajadores en relación de dependencia requeridas para las categorías J, K o L según corresponda, se dejó sin efecto a partir de la ley 27.430, que eliminó la cantidad mínima de trabajadores en relación de dependencia para los contribuyentes del Régimen Simplificado.⁶

Actualmente, rige el texto con las modificaciones formuladas por la ley 27.430.⁷

De ese modo, enumeraremos los once incisos del art. 20 del texto actualizado, que regulan las causales de exclusión. Allí se prescribe que: “Los contribuyentes quedan excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) cuando:

a) *La suma de los ingresos brutos obtenidos de las actividades incluidas en el presente régimen, en los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la obtención de cada nuevo ingreso bruto —incluido este último— exceda el límite máximo establecido para la categoría H o, en su caso; para la categoría K, conforme lo previsto en el segundo párrafo del artículo 8° (...)*”

⁵ Cfr. Sala I, en las causas “Amor, Ignacio María c/ AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva”, “Cetera, Gonzalo c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva” y “Mejalelaty, Mario Alejandro c/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva”, pronunciamientos del 13/04/2021, del 11/11/2021, y del 14/12/2021, respectivamente.

⁶ Ver, por ejemplo, el fallo de la Sala III de la CNACAF en autos “Rico, Fernando José”, del 26/12/19, que rechazó el recurso del actor y confirmó la exclusión porque el contribuyente no había probado que contaba con empleados registrados bajo su dependencia durante el período verificado. Para ello consideró que del primer descargo en sede administrativa no surgía constancia de ningún empleado y que el ingreso del dependiente había sido declarado de manera retroactiva.

⁷ Boletín Oficial del 27/12/2017.

b) Los parámetros físicos o el monto de los alquileres devengados superen los máximos establecidos para la categoría H;

c) El precio máximo unitario de venta, en el caso de contribuyentes que efectúen ventas de cosas muebles, supere la suma establecida en el inciso c) del tercer párrafo del artículo 2°;

d) Adquieran bienes o realicen gastos, de índole personal, por un valor incompatible con los ingresos declarados y en tanto aquellos no se encuentren debidamente justificados por el contribuyente;

e) Los depósitos bancarios, debidamente depurados —en los términos previstos en el inciso g) del artículo 18 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones—, resulten incompatibles con los ingresos declarados a los fines de su categorización;

f) Hayan perdido su calidad de sujetos del presente régimen o hayan realizado importaciones de cosas muebles para su comercialización posterior y/o de servicios con idénticos fines;

g) Realicen más de tres (3) actividades simultáneas o posean más de tres (3) unidades de explotación;

h) Realizando locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecutando obras, se hubieran categorizado como si realizaran venta de cosas muebles;

i) Sus operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes correspondientes a las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad, o a sus ventas, locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecución de obras;

j) El importe de las compras más los gastos inherentes al desarrollo de la actividad de que se trate, efectuados durante los últimos doce (12) meses, totalicen una suma igual o superior al ochenta por ciento (80%) en el caso de venta de bienes o al cuarenta por ciento (40%) cuando se trate de locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecución de obras, de los ingresos brutos máximos fijados en el artículo 8° para la Categoría H o, en su caso, en la categoría K, conforme lo previsto en el segundo párrafo del citado artículo;

k) Resulte incluido en el Registro Público de

Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) desde que adquiera firmeza la sanción aplicada en su condición de reincidente.

Daremos un repaso de cada una de las causales, aunque algunas de ellas no han tenido mayores repercusiones en la práctica tribunalicia, de allí que solo hicimos un teórico comentario.

En el centro de las exclusiones más discutidas, tenemos aquellas vinculadas a sobrepasar el umbral de ingresos brutos permitidos para la mayor categoría del monotributo, y la de efectuar consumos o gastos que no se condicen con los ingresos de la actividad de revista en el Régimen.

III.A. El inciso a) del art. 20 en comentario, esto es, superar el límite de los ingresos brutos permitidos por la legislación para cada categoría, deviene una de las causales cardinales de la exclusión del régimen.

Entendemos que resulta sencillo verificar el exceso de la facturación, y las cuestiones que se discuten pasan por justificar o restar el monto excedido.

Seleccionamos algunos de los muchos pronunciamientos y los agrupamos por tribunal para mostrar las distintas decisiones.

Desde esa perspectiva, se vuelcan respaldos basados en la realidad económica (“Peña, Carlos María) o en errores de forma al momento de la fecha de la emisión de comprobantes (“Calise, Alejandro Daniel”); o que se trató de reintegro de gastos (“Brandí, Mariela Maritel”); o cobro por mandato de terceros (“Sánchez, Nora Lía”).

Veamos el detalle.

A.1. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF).

Sala I. En autos “Lanusse Lucas c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, del 14/7/20, la Sala I de la CNACAF confirmó la resolución de exclusión de la AFIP, por entender, por un lado, que no existía discusión en cuanto a que:

a) El límite de ingresos brutos anuales que el actor no podía superar (para no quedar

excluido de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes), era de \$400.000;

b) Al momento de completar la factura motivo de discusión, insertó en el campo “Período Facturado Desde” y “Hasta” insertó la misma fecha e incluso se agregó el mismo día de *fecha de vencimiento para el pago*;

c) Esa leyenda: “Período Facturado Desde... Hasta...” (que es lo que declara el contribuyente), refiere al período en el cual se devengó el servicio.

Y por el otro que, como prueba, el actor se había limitado a ofrecer la factura (cuya existencia nadie discutía) y lo actuado en sede administrativa. Incluso, fue a su propio pedido, que la causa se declaró como de puro derecho. Todo lo cual repercutía fuertemente en su contra; máxime que, justamente, era el contribuyente, quien, a través de sencilla prueba, mejor podía sustentar sus dichos.

Así, enunció sólo a modo de ejemplo, que estaba al alcance del contribuyente:

i) acompañar facturas anteriores y/o posteriores, que permitieran inferir al menos, que el servicio allí facturado, fue prestado en la fecha alegada;

ii) ofrecer testimonio del beneficiario del servicio, para que corroborara sus dichos respecto a la fecha de devengamiento, acompañando la pertinente documentación respaldatoria; y

iii) precisar de qué tipo de servicio se trató y/o con qué frecuencia lo prestó o presta; etc.

También “Canay Manuel José”, del 21/12/20, la Sala confirmó la exclusión. El actor sostuvo que, por error, no había discriminado con exactitud “los honorarios” y “los gastos” percibidos.

Los magistrados entendieron que no había cumplido con la carga de probar sus dichos, en el sentido de que los ingresos que percibió y respaldó con la emisión de notas de débito, era dinero que utilizó para realizar gastos a favor de terceros y no lo hizo.

En el expediente, “Perata, Enrique Gustavo”, con fecha 10/6/21, teniendo en cuenta la realidad económica y que la razón del derecho debía prevalecer sobre el ritualismo jurídico formal, resolvió admitir la posición del

monotributista en cuanto había probado que *“no son ingresos que derivan del ejercicio profesional, sino que forman parte del conjunto de obligaciones necesarias para prestar servicio quirúrgico”*, por lo que correspondía que los reembolsos no fueran computados como ingresos brutos. Ello así, al restar tales gastos, la suma total involucrada no excedía el límite de la categoría pertinente, quedando desprovista de sustento la exclusión.

Por último, y utilizando como baremo lo resuelto en “Lanusse”, la Sala revocó la exclusión en la causa “Calise, Alejandro Daniel”, mediante sentencia de fecha 12/7/23, pues consideró que:

a) diferencia de lo que postula el Organismo, no le era aplicable lo por esa Sala sentenciado en la causa “Lanusse”, porque allí hubo ausencia de prueba, pero que aquí, al contrario, el actor logró probar que el servicio plasmado en la factura involucrada había sido prestado en otro período;

b) la AFIP no había indicado a qué normativa se refería cuando expresa que el error pudo haberse evitado con la “observación de la normativa vigente”;

c) la solución propuesta era la que mejor se ajustaba al principio de la realidad económica. Y que el Organismo Recaudador, aún contando con las medidas tendientes a erradicar operaciones, procedimientos o estrategias que posibiliten la evasión fiscal, no examinó la existencia de cualquier otro elemento que le permita estimar la real capacidad contributiva del Sr. Calise.

Sala II. En autos “Peña, Carlos María”, del 13/8/19, teniendo en consideración el principio de realidad económica, los jueces revocaron la exclusión de la AFIP.

Para así decidir, con expresa cita del fallo “Sanchez, Nora Lía” –ver más abajo en Sala IV–, entendieron que el actor logró probar que la factura por la cual se había excedido de la categoría del Régimen Simplificado eran honorarios cobrados por cuenta ajena, de allí que no eran computables en sus propios ingresos brutos.

En la causa “Lucca, Daniel Roberto”, del 5/4/23, rechazó la posición del contribuyente

quien sostenía que la suma de sus ingresos en el período cuestionado, no había superado el tope fijado por el régimen para la categoría, toda vez que el monto determinado por el Fisco Nacional incluyó el importe de una factura anulada manualmente.

No obstante, los juzgadores entendieron que no fue probada la inoperatividad del sistema que, eventualmente, habilitaría la utilización de comprobantes manuales. Que, si bien era posible anular una factura electrónica en forma posterior a su emisión, pero ello debía hacerse siguiendo los lineamientos establecidos en la reglamentación pertinente, y mediante la emisión de una nota de crédito también electrónica.

En cambio, en el caso bajo examen, se intentó anular la mentada factura electrónica mediante la confección de una nota de crédito de forma manual.

A ello debe agregarse que el destinatario de la factura -conforme surgía de los propios dichos del accionante- se trataba de un cliente regular y no de uno ocasional.

Asimismo, tuvo en consideración que, dadas las particularidades de la actividad desarrollada por el actor (servicios profesionales), las cuales no implicaban “ventas de mostrador” con la inmediatez que las caracteriza, de producirse una disfuncionalidad en el sistema de emisión de comprobantes, ello no habilita sin más a utilizar comprobantes manuales, toda vez que no existe la urgencia que implicaría la presencia física de un comprador en un local comercial (o situación equivalente), reclamando la resolución de la cuestión. De allí que el comprobante puede emitirse válidamente con posterioridad.

Sala III. En la causa “Frank, Karina Laura”, del 14/10/20, los magistrados confirmaron la resolución de AFIP, pero descalificaron la sentencia del juez de grado por otros argumentos.

Mientras que la contribuyente alegó, fundamentalmente, que el Organismo Fiscal le aplicó una versión de la ley que no correspondía al momento de la exclusión; la AFIP imputó que: (i) había excedido sus ingresos brutos en el período mayo 2017 a

abril 2018, ya que alcanzaba la suma de \$ 913.242; (ii) no declaraba empleados registrados en los últimos dos meses, a saber, abril y mayo de 2018.

La Cámara, luego de realizar un reflejo evolutivo de las leyes que fueron configurando el monotributo, expresó que, la ley 27.430 alegada por la contribuyente y que había derogado la obligación de tener empleados en relación de dependencia, no resultaba aplicable al caso de autos, sino el texto incorporado por las modificaciones anteriores a la ley 24.799.

El Vocal preopinante, estimó que, por un lado, el artículo 156 de la ley 27.430 establece que “[l]as disposiciones de este Título surtirán efectos a partir del primer día del sexto mes inmediato siguiente al de la entrada en vigencia de esta ley” y, a su vez, el artículo 317 prevé que “[l]as disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen”. Por lo que, la publicación de la ley 27.430 fue el 29/12/2017, es plausible establecer que las modificaciones agrupadas en el Título V entraron en vigencia el 1/06/2018.

Por otro lado, tuvo presente que el período fiscalizado por la AFIP —que obró como antecedente de la exclusión de pleno derecho del monotributo de la actora— fue de mayo de 2017 a abril de 2018.

Teniendo en cuenta las fechas en las que se produjo la exclusión, que la ley 27.430 empezó a regir a partir del 1/06/2018 y el período fiscalizado —en el que se detectaron los ingresos brutos por encima de la categoría— se limitó hasta abril de 2018, el acaecimiento del hecho se produjo con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley cuyo texto la actora invoca en su defensa y, por tanto, no resultaba aplicable.

En segundo término, los jueces tuvieron por demostrado que la Sra. Frank poseía ingresos por encima de la categoría y no tenía empleados registrados, motivos por los que dieron por justificada la exclusión de pleno derecho y, según la Resolución General 3640 de la AFIP (B.O. 26/06/14) que reglamentaba

ese instituto al momento de los hechos, la actora podía tomar conocimiento de las mencionadas causales, sin menoscabo del derecho de defensa.

En el expediente “Brandi, Mariela Maritel”, de fecha 28/12/21, para revocar la exclusión tuvo como valor revelador la información brindada por el Colegio Público de Escribanos de la CABA donde detalló los gastos de la actividad de la escribana. Puntualmente, los juzgadores sostuvieron que debían detraerse de los ingresos totales obtenidos a los vinculados al concepto “Certificados registrales y administrativos” porque la escribana operaba como agente de retención o percepción.

De allí que, al deducirse tales conceptos, los ingresos totales de la actora no superaban el umbral del Régimen Simplificado.

Sala IV. En el expediente “Sanchez, Nora Lía”, del 25/4/19, la Sala revocó la sentencia de primera instancia que había rechazado la demanda de la Sra. Sánchez, por entender que se encontraba acreditado que los ingresos percibidos por la actividad no superaban el tope dinerario fijado por el monotributo, y que el exceso verificado por el Fisco, había procedido por sumar los ingresos propios más aquellos percibidos en nombre de terceros-locadores.

Tuvieron en cuenta que:

(i) la actividad por la que se encontraba inscripta la contribuyente era la de “administración de inmuebles de propiedad de terceros destinados a locación”;

(ii) que las cobranzas efectuadas a los inquilinos de las propiedades que la actora administraba, habían sido realizadas por mandato expreso de los propietarios de los inmuebles aludidos, es decir, “por cuenta ajena”.

El nudo del problema lo centraron en definir si las operaciones realizadas “por cuenta ajena” comprendían solamente a las ganancias obtenidas en carácter de comisión/honorario o abarcaban la totalidad de lo recaudado a favor y en nombre de terceros-locadores.

En esa entelequia, apoyándose en el detalle de la prueba declaraciones juradas, recibos adjuntados y certificados contables firmados

por contador público, supeditaron los hechos al principio de realidad económica, para opinar que no podía razonablemente predicarse que el art. 3° del Anexo de la ley 26.565 habilita a contemplar los ingresos obtenidos “por cuenta ajena” a los efectos de determinar si el contribuyente superó los montos máximos previstos en el art. 8°.

En síntesis, concluyeron que el Fisco, al tomar como base imponible lo recaudado “por cuenta ajena” (alquiler) sin la correspondiente depuración por las operaciones de intermediación (comisión), le atribuyó a la actora una capacidad contributiva que -en la realidad de los hechos- le era absolutamente ajena.

Sala V. Esta sala ha resuelto en un caso que data de algunos años atrás. En autos “Salomón, Analía c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 21/12/15, decidió que: *“En definitiva, el accionante no ha logrado desvirtuar lo contundente de los resultados de la fiscalización, que dieron cuenta de que los ingresos brutos del período 09/2013 al 07/2014 excedían los ingresos brutos máximos dispuestos para la Categoría “I”, razón por la cual no se advierte en los actos administrativos atacados arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en cuanto a la valoración de la prueba y los hechos de la causa (conf.)”*

Más recientemente, en la causa “Makarovic, Héctor Walter”, del 23/9/22, para confirmar la exclusión del monotributo, entendieron que el accionante no había esbozado siquiera una explicación tendiente a dar cuenta de la razón por la cual figuraban en los registros de la Administración Tributaria catorce facturas emitidas por él durante el período analizado, por un monto total que superaba la categoría en la que se encontraba inscripto –y que, según sus dichos, también resultaba mayor al valor convenido en el contrato de locación, que era su única fuente de ingresos declarada.

Extremo al que adicionaron que el Sr. Makarovich no negó haber extendido esos comprobantes, ni ofreció como prueba las facturas –hipotéticamente diferentes- que sí habría emitido y cuya guarda le incumbía (art.

33, ley 11.683; art. 48, decreto 1397/79; y art. 328 CCyCN), lo cual eventualmente habría permitido desvirtuar la causa del acto que atacaba (conf. *mutatis mutandis*, Sala II, 17.461/2013 “Andryseca Jorge Miguel c/ EN-AFIP-Resol 1174/12 (CRSS) s/proceso de conocimiento”, 31/05/2016, considerando 8; y, a contrario sensu, esta Sala, causa n° 70.592/2017, “Peruzzo, César José Luis c/ ENAFIP- DGI s/Dirección General Impositiva”, del 31/03/2022; Sala II, causa n° 47.964/2018 “Peña, Carlos María c/ AFIP - DGI s/Dirección General Impositiva”, sentencia del 13/08/2019; y Sala IV, causa n° 21.884/2016, “Sanchez, Nora Lía c/EN AFIP – DGI (DGSS) s/proceso de conocimiento”, del 25/04/2019).

III.B. En cuanto al motivo exclusivo de este inciso, respecto de los parámetros físicos o el monto de los alquileres devengados superen los máximos establecidos para la categoría H, guarda relación con la idea de mantener en el Régimen Simplificado a aquellos contribuyentes que detentan la categoría de “pequeños”.

Sin perjuicio de que el monto de los alquileres se actualiza según lo designa la propia normativa en su art. 52, lo cierto es que, en la realidad de nuestro país, los mismos quedan fácilmente desfasados y son ajustados con más frecuencia de lo permitido por la ley.

III.C. Respecto de la causal que atañe a aquellos monotributistas que se dediquen a la venta de cosas muebles, la ley establece un precio máximo unitario de venta, monto establecido en el inciso c) del tercer párrafo del artículo 2°.

Si bien la misma se encuentra prevista desde el inicio del Régimen Simplificado, y el precio máximo se fue actualizando en las diversas leyes que modificaron el Régimen Simplificado, lo cierto es que se presenta como un problema de difícil solución a la luz de nuestra realidad económica y con los elevados índices de inflación del país.

Encontramos jurisprudencia relativa a la actividad de intermediación en la venta de autos usados.

La Cámara Federal de La Plata, Sala I, en la causa “Villani, Genaro Carmelo”, del 22/6/2021, confirmó lo actuado por el Fisco.

En el caso, el contribuyente fue excluido del Régimen Simplificado debido a que se había verificado como actividad la venta de automotores usados, la que superaba el valor unitario establecido para la venta de cosas muebles (\$2500, monto vigente al momento de la determinación de la causal).

El Sr. Villani, sostuvo que dicha operación (como el resto de su actividad), era efectuada en su carácter de mandatario, esto es, a nombre y por cuenta de terceros, intermediando en la comercialización del vehículo usado, cuyo producido constituía una comisión por el servicio prestado. En consecuencia, solo debería tenerse en cuenta a los fines tributarios el monto de la comisión por él percibida y no el total del precio de venta del vehículo.

La Cámara tuvo en cuenta lo siguiente:

(i) la normativa del Régimen Simplificado y la ley del IVA que contiene en la definición de venta a las operaciones de los comisionistas;

(ii) la respuesta “ABC- Consultas frecuentes sobre normativa, aplicativos y sistemas” de la página web de la AFIP, que expresamente niega la posibilidad de incluir en el monotributo a dicha actividad porque constituye una operación de venta y no prestación de servicios;

(iii) las constancias de la causa en cuanto a que el actor se encontraba inscripto en la actividad de venta de autos.

III.D. El inciso d), es otra de las causales de exclusión más usual, por cuanto es frecuente que se adquieran bienes o se realicen gastos, de índole personal, por un valor incompatible con los ingresos declarados. La ley exige la justificación de tales emolumentos por el contribuyente.

En la práctica, la idea de mantener bajos costos fiscales, sin encuadrarse en el más complejo régimen general de impuestos, impide realizar compras o gastos inadecuados con los ingresos declarados en el Régimen Simplificado.

Es la AFIP quien procede a realizar cruces

sistémicos para analizar el nivel de consumo de las tarjetas de crédito y cuentas bancarias de todos los contribuyentes, detectando –no pocas veces– monotributistas con abultados consumos.

Comúnmente, en aras de justificar tales gastos, se ha comprobado que constituyen ingresos no alcanzados por el monotributo; ya sea, provenientes de trabajos en relación de dependencia, retiros, jubilaciones, participaciones en utilidades de sociedades; o que, los mismos fueron realizados por terceras personas.

Abordamos la jurisprudencia.

D.1. Sala I. En autos “Cohen, Cecilia”, del 17/2/22, la Cámara confirmó la exclusión.

Para así definir, los juzgadores manifestaron que había quedado claro que la causa de la exclusión había provenido por la compra de un rodado marca Ford (...).

Primera instancia, rechazó la demanda por entender que no estaba justificada la adquisición con ingresos acumulados en ejercicios anteriores y/o con ingresos adicionales a los obtenidos por las actividades incluidas en el Régimen Simplificado; que de la declaración jurada de bienes personales del período surgía que la actora tenía dinero en efectivo por la suma de \$50.000 y que la venta del vehículo marca BMW se perfeccionó con posterioridad a la compra cuestionada.

La demandante tampoco probó el préstamo de dinero alegado ya que *“la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser en casos como el sub lite particularmente indudable”*. Y no demostró la *“secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor”* y la *“posterior aplicación”*.

En este caso, los sentenciantes, asumieron como premisa aplicar con mayor rigurosidad en la valoración de los dichos de aquellos testigos que, por tener cierta cercanía con la interesada, puedan generar cierta desconfianza de imparcialidad en la parte contraria.

La misma Sala I, en autos “Villa, Paola Vanesa”, del 10/5/22, para confirmar la

sentencia de primera instancia que revocó la exclusión, tuvo en cuenta la prueba informativa producida en el expediente judicial.

Habiendo sido probado que la Sra. Villa tenía otorgados dos préstamos: el primero, del Banco Santander, por un monto total de \$100.000, a pagar en 36 cuotas mensuales, a partir del 2/12/13; el segundo, del Banco Itaú por \$115.500, a saldar en 36 cuotas, otorgado el 7/5/14.

Concluyeron entonces que lo comprobado en autos había sido contrario a la posición de la AFIP, pues tanto en el dictamen jurídico como en la resolución administrativa que dispusiera la exclusión del monotributo, no se había tenido en cuenta el préstamo del Banco Itaú por falta de documentación.

Sala III. En autos “Gonzales, Fernando Marcelo”, del 29/8/23, confirmó la sentencia de primera instancia que ratificó la exclusión del actor, porque no había logrado probar debidamente la ilegitimidad de los actos administrativos cuestionados y derribar su presunción de legitimidad.

Se expidieron en lo atinente a que los elementos de prueba aportados no se encontraban enderezados a justificar la adquisición de los dólares con ingresos acumulados en ejercicios anteriores o ingresos ajenos al Régimen y compatibles con el mismo.

En este sentido, el juez de grado había tenido en cuenta lo sostenido por la accionada, en cuanto a que, las abultadas acreditaciones bancarias mencionadas en el informe de inspección, así como la adquisición de dos propiedades realizada sólo dos meses después de operar la causal de exclusión, por un monto total que, en pesos, más que cuadruplica el monto de dicho gasto, corroboraban que el contribuyente se había aprovechado indebidamente de los beneficios de un sistema tributario para contribuyentes de pequeña escala.

Sala V. En el expediente “Peruzzo, César José Luis y otros”, del 31/3/22, el contribuyente acreditó, mediante la producción de prueba informativa, que no había sido titular o adicional de las tarjetas de

crédito cuyo gasto se le había imputado para excluirlo.

D.2. Cámara Federal de La Plata.

Sala I. En autos “Renga Juan Manuel”, por sentencia del 12/7/17, resolvió confirmar el acto administrativo. Ello así, la AFIP, aplicando el principio de realidad económica (art. 2º de la ley 11.683) excluyó al contribuyente del Régimen Simplificado por entender que había realizado gastos improcedentes con su condición de monotributista al concluir que era el verdadero dueño de un auto de alta gama.

Tal conclusión era conforme las pruebas colectadas: la declaración de dos testigos y la situación patrimonial de los mismos que no le permitía la adquisición del vehículo; cédula de autorización para conducir el vehículo y un seguro contratado a su nombre. Sin necesidad de redargüir de falsedad el instrumento público que reflejaba la titularidad del automotor.

Y agregaron que: *“...una solución contraria a la adoptada por la A.F.I.P en la causa que origina el sub lite, importaría convalidar una práctica -usualmente denominada como de prestanombre o testafarro-, instrumentada en el caso con el fin de permanecer en un régimen tributario que no se condice con la efectiva situación patrimonial del contribuyente, en detrimento de las arcas fiscales.”*

D.3. Cámara Federal de San Martín

Sala I. En autos “Iturriaga, Daniel Alejandro”, del 1/6/21, el contribuyente intentó justificar los gastos realizados con sus tarjetas de crédito, sosteniendo que no todas las erogaciones que figuraban en las mismas eran efectivamente suyas: algunos pertenecían a su suegra por vacacionar juntos, otros eran gastos de materiales de construcción por cuenta y orden de su madre y que su hijo le cedía el 70% de sus haberes.

La Cámara coincidió con la decisión del *a quo* en cuanto a la falta de prueba de lo por responsable argumentado, haciendo hincapié en la validez de la información suministrada por las administradoras de las tarjetas de crédito y débito.

III.E. El inc. e) del art. 20 prevé la exclusión con motivo de la detección de depósitos bancarios, debidamente depurados —en los términos previstos por el inciso g) del artículo 18 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones—, que resulten incompatibles con los ingresos declarados a los fines de su categorización.

La depuración correspondiente es aquella que se da cuando a los ingresos acumulados en ejercicios anteriores que provengan de la actividad, se les detrae los montos que sean adicionales por el desarrollo de una actividad distinta; y/o los movimientos bancarios de terceras personas en cuanto a que se pueden utilizar las cuentas como recaudadoras o administradora de fondos de terceros y a los movimientos de él o los cotitulares cuando se trate de cuentas conjuntas entre un contribuyente y otra persona.

Traemos a colación un fallo que no es tan actual, pero lo rescatamos por tratar el tema puntual.

Como la exclusión se produjo en el mismo acto de determinación de oficio⁸, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal entendió por vía del recurso de apelación y revisión limitada⁹ en la causa “García, Abel José”, del 3/11/2011. La decisión confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que ratificara la exclusión del monotributo, las determinaciones de IVA y ganancias y sus multas por defraudación aplicadas por la AFIP.

En este caso el contribuyente había sido excluido porque los ingresos bancarios resultaron incompatibles con los declarados.

Si bien el Sr. García alegó que la cuenta corriente analizada por el fisco era una cuenta conjunta entre él y su cónyuge, quien también poseía una actividad declarada. Adujo que los depósitos en la cuenta se debían en gran medida a la actividad de su esposa, y que, por

⁸ Durante casi 6 años de vigencia de la ley 25.685 el procedimiento era común: el acto administrativo en su parte resolutoria, excluía (artículo 1) y en los restantes artículos se determinaba IVA y ganancias, intereses y se aplicaban las multas pertinentes.

⁹ Ver art. 86 y 192 y 193 de la ley 11.683.

lo tanto, debían detraerse los importes registrados en el libro de IVA de ella.

El contribuyente depuró la cuenta excluyendo dos (2) depósitos correspondientes a préstamos recibidos y las ventas de la actividad de su esposa, quien señaló que no podía identificar con precisión los depósitos que correspondían a su actividad.

No obstante, luego de esa depuración, se continuaron observando depósitos que superaban los montos para desempeñarse como monotributista, lo que llevó a los magistrados a tener por válida la causal de exclusión.

También la Cámara Federal de Salta, en el fallo “Morales, Rubén Elías”, del 10/5/2017, con citas de doctrina del Tribunal Fiscal Nacional y la Alzada, sostuvo que: “...incumbe a la contribuyente acompañar la prueba idónea para depurar el movimiento de las cuentas bancarias, máxime si carecía de libros y registros contables...”.

Desde tal perspectiva, concluyó que el contribuyente, habiendo sido en numerosas y reiteradas oportunidades instado por el Fisco a presentar documentación respaldatoria de su derecho, e incluso con oportunidad de realizar objeciones en las actuaciones llevadas a cabo en el marco de la fiscalización que se le efectuó, no había presentado explicación razonable ni mucho menos acompañado documentación que desvirtuara lo aseverado por la Administración Tributaria. Omisión que reiteró en sede judicial.

Más reciente es la decisión de la **Sala II** de la CNACAF, en autos “Tonón, Claudia Andrea”, del 30/12/2021, en donde rechazó el recurso presentado por la actora y confirmó lo actuado por la AFIP. En un extenso y detallado fallo, realiza un análisis de los hechos acreditados por la inspección en cuanto a la detección de acreditaciones bancarias superiores a la correspondiente a su categoría de revista declarada, la escasez probatoria de la contribuyente y la claridad de la normativa aplicable.

III.F. El inc. f) incluye a los sujetos que hayan perdido su calidad de sujetos del régimen

simplificado o hayan realizado importaciones de cosas muebles para su comercialización posterior y/o de servicios con idénticos fines.

El art. 149 de la ley 27.430 sustituyó al art. 2° de la ley 24.977 (sus modificatorias y complementarias) y dispuso nuevas pautas para definir a los pequeños contribuyentes que encuadren en el monotributo.

De esa manera, cualquier pequeño contribuyente que realice una importación de cosa mueble para su posterior comercialización no podrá inscribirse en el monotributo, ni podrán mantenerse en el mismo aquellos que hayan importado cosas muebles o servicios para comercializarlos dentro de los últimos doce (12) meses.

III.G. Quienes realicen más de tres (3) actividades simultáneas o posean más de tres (3) unidades de explotación no pueden permanecer en el Régimen Simplificado.

Solo aquí mencionamos el detalle de que, por ejemplo, para el caso de los alquileres, cada inmueble que se alquila es considerado una (1) unidad de explotación; y para el supuesto de la actividad de transporte, verbigracia, remises, taxis, camiones, también debe computarse cada uno como unidades de explotación.

III.H. Esta causal que excluye a quienes realicen locaciones y/o prestaciones de servicios, se hubieran categorizado como si realizaran venta de cosas muebles, apunta a aquellos contribuyentes que maquillan sus actividades para mantenerse en el Régimen Simplificado.

Un monotributista puede dedicarse a la venta de cosas muebles, a la prestación de distintos tipos de servicios o a la locación de distintos bienes.

No obstante, la razón de ser de la exclusión radica en que para los contribuyentes del régimen simplificado que no se dedican a la venta de cosas muebles, la máxima categoría posible del monotributo es la H, en la cual se establece un límite máximo de facturación anual de menor monto que para quienes si se dedican a la venta de cosas muebles, cuya categoría más alta posible es la K donde el

límite máximo de facturación posible es mayor.

Tales maniobras se suelen llevar adelante con el objetivo de facturar un monto superior sin necesidad de inscribirse en el régimen general, manteniéndose en el monotributo.

III.I. Si las operaciones no se encuentran respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes correspondientes a las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad, o a sus ventas, locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecución de obras, los monotributistas quedan excluidos en virtud de la causal prevista en el inc. i) del art. 20.

La causal en análisis apunta al deber formal que tienen todos los responsables de emitir, entregar y conversar los pertinentes comprobantes, facturas o documentos equivalentes, en las diversas operaciones comerciales que respalden sus actuaciones.

La documentación empleada debe adecuarse a las formas, requisitos y condiciones que establece la AFIP en su reglamentación.

La falta de emisión de comprobantes por parte de un monotributista (más allá de las sanciones por infracción formal que le se puedan aplicar (como al resto de los contribuyentes, ver art. 40, ley 11.683)), tiene vital importancia al momento de cada categorización.

Es una habitual práctica (lamentablemente) la omisión de incorporar esos montos de ventas no facturados para el cálculo del ingreso anual y así encuadrar en categorías más bajas a la que correspondería en caso de que todas las operaciones de venta realizadas tuviesen su correspondiente comprobante que las respalde.

Estas maniobras constituyen una coartada para ubicarse en alguna categoría menor del monotributo, y que, por ende, no se adecúa a la verdadera capacidad contributiva ni a la realidad económica de ese responsable.

Esta causal se encuentra vinculada también a la exclusión establecida en relación a los gastos y compras inherentes al desarrollo de una actividad que deben ser menores al 80% de los ingresos brutos máximos establecidos

para la categoría más alta posible (K) o menores al 40% de los ingresos máximos posibles para la categoría H que es la máxima permitida para aquellos que se dedican a la locación o a la prestación de servicios.

La AFIP ha ido tomando medidas de control para detectar operaciones que no tengan su respectivo comprobante de respaldo, regulando los pagos en efectivo y los montos obligatorios para pagos electrónicos. Un logro importante se ha dado con la generalización de la facturación electrónica para poder detectar y conocer todo el detalle de operaciones de cada contribuyente en tiempo real.

Tanto esta causal como las enumeradas en los puntos 4 y 5 detalladas anteriormente, se podrán considerar también para recategorizar a los contribuyentes para el caso de que no sean superados los límites máximos para una exclusión, pero si corresponda una recategorización.

Resulta interesante traer un precedente de la Sala III de la CNACF, en la causa "Polyakova, Nataliya y otro", del 12/5/21.

Las coactoras fueron requeridas para aportar la siguiente documentación: (i) nota en carácter de DDJJ donde detallase la/s actividad/es efectivamente desarrolladas, y los domicilios afectados; (ii) información detallada mensual del consumo de energía eléctrica, acompañando facturas; (iii) superficie afectada a la actividad, acompañando planos u otra documentación; (iv) lista de precios de los productos comercializados; (v) lista de empleados en relación de dependencia; (vi) información mensual, detallando cada factura y/o recibo de los ingresos brutos obtenidos; (vii) detalle de las cuentas bancarias de las que resultasen titulares; (viii) contrato de alquiler vigente y recibos de pago; (ix) información mensual, detallando cada factura que avalase los gastos; (x) constancia de compra de divisas y origen de los fondos.

En cambio -como lo había señalado el *a quo* en el decisorio atacado mediante un pormenorizado estudio- la actora se limitó a acompañar dos (2) cartas documentos por las que se reclamaba por filtraciones, inundaciones y cortes de luz, al propietario y a

la administración del local donde desarrollaba sus actividades; el detalle de las compras realizadas en el período solicitado, dejándose constancia de que se adjuntó la totalidad de las facturas; manifestaciones acerca de que las facturas de venta no pudieron ser controladas, atento su estado de deterioro; así como también de que no se presentaron —inicialmente— comprobantes de expensas, impuestos, agua, teléfono, y de que no poseía instalación de gas.

Expresamente, los magistrados señalaron que no pasaba inadvertido que no se habían aportado ni el total de empleados en relación de dependencia, ni los detalles mensuales de los ingresos brutos obtenidos y ni de las cuentas bancarias de las que resultasen titulares, ni tampoco constancia alguna de compra de divisas y origen de los fondos

Ello, en razón de que, si bien la escritura y las cartas documentos acreditaban la existencia de una inundación en el local donde desarrollaba su actividad, como así también que ello originó un reclamo a la administración, sin embargo, entendieron que no estaba acreditado el nexo causal acerca de que habría sido esa —y no otra— la causa de la falta de aportación del respaldo documental solicitado. Sintetizaron que, en otras palabras, no se encontraba en autos, debidamente verificado que el referido respaldo documental estuviese en el establecimiento, en forma previa al acaecimiento del siniestro.

Por su parte, la Sala IV, en autos “Bielat, Sabrina”, del 15/11/22, revocó la exclusión que se le efectuara por emitir facturas con Código de Autorización de Impresión (CAI) vencido.

Los sentenciantes entendieron que, del análisis de las normas involucradas, se desprendían dos conclusiones que permitían descartar la línea argumental ensayada por la AFIP.

Por un lado, que era la propia Resolución 100/1998 —cuya modificación por la Resolución 3665/2014 instauró el código de autorización de impresión (art. 17 y ss.)— la que establece, en primer término, que los comprobantes deben cumplir con las

condiciones dispuestas en la Resolución 1415/2003 y, luego, que los incumplimientos que se comprobaran respecto de los procedimientos y obligaciones allí establecidos, darían lugar a la ampliación de las sanciones previstas en la propia resolución y en ley 11.683, sin que ninguna de ellas aludiera a la exclusión del Régimen Simplificado.

Por el otro, que la Resolución 1415/2003, en tanto establece las condiciones que deben reunir los comprobantes a los fines de resultar aptos para respaldar operaciones de locación y prestación de servicios, nada dice respecto a la emisión de comprobantes con CAI vencido.

En este orden de ideas, era posible colegir que, en la medida en que la normativa aplicable no contempla al CAI como requisito de validez de los comprobantes a los efectos de respaldar operaciones, no puede tenerse por configurada la causal de exclusión prevista en el artículo 20, inciso j, de la ley 26.565. Es decir, no obstante la irregularidad verificada por el Fisco —sobre cuya configuración no existe controversia—, ella no reviste, a los fines de disponer la exclusión del Régimen Simplificado, la entidad necesaria para invalidar las respectivas facturas y no tenerlas, por consiguiente, como respaldo documental suficiente de las operaciones llevadas a cabo por la actora.

Culminó expresando que *“la emisión de comprobantes con el CAI vencido no se encuentra prevista como causal de invalidez, a los efectos de respaldar operaciones; pues el Título II [de la resolución 1415/2003, que aprobó el ‘régimen de emisión de comprobantes’] nada establece respecto a ese ‘requisito’ y/o ‘condición”* (Sala I, “De Moliner, Verónica Beatriz c/ AFIP s/ dirección general impositiva”, causa 89.603/2018, sentencia del 23/12/2021). En idéntico sentido, también ha destacado que, aun cuando las facturas hubieran sido emitidas sin CAI, ello no implica que *“no sean válidas ni representativas de la actividad desarrollada por su emisor, en los términos de la causal de exclusión prevista en el artículo 20, inciso j”, de la ley 26.565”, pues “constituyen el respaldo documental de las compras, locaciones o prestaciones aplicadas*

a la actividad de la actora, o a sus ventas, locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecución de obras durante el periodo fiscalizado por la AFIP...” (Sala II, “Rodríguez, María Celeste c/ EN-AFIP s/ dirección general impositiva”, causa 89.497/2018, sentencia del 26/4/2022).

III.J. Cuando el importe de las compras más los gastos inherentes al desarrollo de la actividad de que se trate, efectuados durante los últimos doce (12) meses, totalicen una suma igual o superior al ochenta por ciento (80%) en el caso de venta de bienes o al cuarenta por ciento (40%) cuando se trate de locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecución de obras, de los ingresos brutos máximos fijados en el artículo 8° para la Categoría H o, en su caso, en la categoría K, conforme lo previsto en el segundo párrafo del citado artículo, el contribuyente quedará excluido del Régimen Simplificado.

Consideramos el precedente de la **Sala I** de la CNACAF, en autos “Moncho Vicente Rafael”, del 22/5/22. Allí se confirmó la exclusión del monotributo del contribuyente, debido a que había registrado operaciones de compras con facturación electrónica emitida por sus proveedores, remuneraciones y cargas sociales del personal y pagos de monotributo, superando el límite anual de \$160.000 establecido en la categoría para la actividad declarada. La cual surgía de aplicarle el 40% de \$400.000, es decir, del monto máximo de ingresos fijado a esa fecha para la máxima categoría “I” – Locaciones de Servicio.

La AFIP, con sustento en una inspección ocular con fotos del establecimiento, entendió que la actividad debía ser catalogada como “servicios”. Allí se comprobó que se trataba de un local comercial bar/restaurante con alrededor de veinte mesas en su interior y seis sobre la vereda siendo atendidas por un mozo. Igualmente contaba con servicio de entrega de comida a domicilio (delivery).

Los magistrados agregaron que el propio actor, en forma posterior a la inspección, se había recategorizado en “Venta al por menor de productos alimenticios N.C.P. comercios especializados” y “Venta al por menor de bebidas en comercios especializados”.

Por último, destacamos que, la vocal preopinante señaló que: “La hipotética violación a sus derechos “de defensa, de propiedad y de ejercer libremente el comercio” como aduce, con aparente sustento en que el Fisco “no puede determinar los márgenes mínimos de rentabilidad neta para permanecer en el régimen simplificado”, tampoco puede prosperar.

Ello así porque importaría desconocer los deberes asumidos al momento de acogerse al monotributo. Es que, el voluntario sometimiento del interesado a un régimen jurídico especial como lo es el simplificado, y sin reserva expresa, obsta a su ulterior impugnación con base constitucional (Fallos: 314:1175).”

Por otra parte, comentamos el fallo de la **Sala II** de la CNACAF en el expediente “Cortes, Alcira Virginia”, del 16/4/21. La cuestión central que reposa en la relación proporcional que debe existir entre ingresos provenientes de la actividad declarada (servicios profesionales) y erogaciones afectadas a dicha prestación, cuya alteración (extremo que no ha sido controvertido) constituye el factor determinante que ha justificado la exclusión, carece de toda vinculación con los argumentos contenidos en los agravios, que lucen por lo mismo insuficientes para sustentar la pretensión recursiva.

Para confirmar la exclusión, la Alzada señaló que “(...) puede observarse que se tuvo puntualmente en consideración que la contribuyente se encontraba inscripta en “Locación de Servicios” y que, conforme los sistemas con los que cuenta el organismo recaudador, realizó gastos inherentes al desarrollo de su actividad (costo laboral), en el período 7/2015 a 6/2016, que han superado el 40% de los ingresos máximos determinados para la categoría “I”, lo que equivale a \$ 160.000, habiéndose registrado la suma de \$ 188.571,62, configurándose de tal modo la causal tipificada en el inciso k) del art. 20 del Anexo I de la ley 26.565.”

En dicha oportunidad, asimismo, se refirió a que la permanencia en el Régimen Simplificado se encuentra acordada en la

medida que el costo laboral asumido no sea superior al 40% de los ingresos máximos previstos para quienes hayan optado por inscribirse en el mismo y se dediquen a prestar servicios; esto es: \$ 400.000, para la categoría "I". Esto es así, ya que se entiende que cuando las compras y los gastos de la contribuyente, inherentes a su actividad comercial superan de tal manera los ingresos declarados, resulta válido inferir la existencia de ingresos sin declarar.

Por otra parte, se enfatizó que en el caso no correspondía la consideración de ingresos extras a los obtenidos por el ejercicio de la actividad por la que se inscribió la contribuyente en el Régimen Simplificado, toda vez que la normativa vigente disponía la permanencia en el mismo, en la medida en que se diera la ecuación señalada, entre egresos e ingresos únicamente generados y provenientes de la misma actividad; ello, de conformidad con lo establecido en la R.G. A.F.I.P. N° 3328.

También la **Sala IV** en oportunidad de sentenciar en la causa "Alitiz, Nicolás Jorge", del 4/2/2020, admitió el recurso del contribuyente y revocó la exclusión, porque la valoración armónica y conjunta de la prueba producida otorgaba veracidad a la premisa esbozada en cuanto a que *"los gastos comunes que efectivamente se efectuaron en el período en cuestión (entre los que se encontraban el costo laboral de la Sra. Guardo que determinó la exclusión del actor) eran asumidos por el Sr. Alitiz y sus colegas."*

III.K. Por último, la causal del inciso k) fue introducida por el art. 44 de la ley 26.940¹⁰, y es la más novedosa. De esa forma, será excluido del Régimen Simplificado quien resulte incluido en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) desde que adquiera firmeza la sanción aplicada en su condición de reincidente.

Si bien no hemos ubicado fallos de los fueros estudiados, cabe el comentario genérico de la causal.

La ley 26.940 creó un registro para incluir y publicar sanciones firmes del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, de la Administración Federal de Ingresos Públicos, o las impuestas por las autoridades provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por el Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios (RENATEA), y por la Superintendencia de Riesgos del Trabajo (SRT).

Las sanciones que contempla el mencionado registro, son:

a) Impuestas por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social por:

1. falta de inscripción del empleador en los términos del artículo 12 de la ley 24.241 y sus modificatorias.

2. falta de registración de los trabajadores en los términos del artículo 7° de la ley 24.013 y del artículo agregado sin número a continuación del artículo 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificatorias.

3. obstrucción a la labor de la Inspección del Trabajo prevista en el artículo 8° del Anexo II del Pacto Federal del Trabajo, ratificado por la ley 25.212;

b) Sanciones firmes impuestas por AFIP por aplicación de los apartados a) y b) del inciso 1) del artículo 15 de la ley 17.250 y las sanciones firmes derivadas de la aplicación del artículo sin número agregado a continuación del artículo 40 de la ley 11.683.

No se incluirán en el registro las sanciones aplicadas con motivo de la registración de trabajadores dependientes, cuando la diferencia entre la fecha de ingreso declarada y la real no exceda los 30 días corridos.

c) Las impuestas por las autoridades provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por incumplimiento a lo previsto en el artículo 7° de la ley 24.013;

d) Las impuestas por las autoridades laborales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por la Superintendencia de Riesgos del Trabajo (SRT) por obstrucción a la labor de la inspección prevista en el artículo 8° del Anexo II del Pacto Federal del Trabajo, ratificado por la ley 25.212;

e) Las impuestas en el marco de las leyes

¹⁰ Boletín Oficial del 2/6/2014.

25.191 y 26.727 por el Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios (RENATEA) con motivo de la falta de registración de empleadores o trabajadores.

Según establece el art. 2° de la RG AFIP 3763/2015, la situación de reincidencia prevista en el art. 14 de la ley 26.940, se producirá cuando un empleador cometa una infracción dentro de los 3 años posteriores a que quedare firme una sanción aplicada por igual tipo infraccional y basado en la misma norma sancionatoria.

Se trata de un tipo de reincidencia específica, porque se lo excluirá solo en el supuesto en que reincidiera en la misma infracción que produjera su inclusión en el registro, y en tanto se produjera dentro del lapso de 3 años contados desde la primera resolución sancionatoria firme.

En caso de reincidencia, la AFIP pondrá en conocimiento del empleador monotributista su exclusión de pleno derecho desde la fecha en que la sanción como reincidente quedare firme.

IV. Breves notas del procedimiento de exclusión

Si bien el cumplimiento de las normas del monotributo implica que el contribuyente renuncie al Régimen Simplificado ante la configuración de alguna de las causales previstas, lo cierto que, en los supuestos que no proceda a hacerlo voluntariamente, la AFIP puede excluirlo de pleno derecho.¹¹

De tal forma, el artículo 20 de la ley 26.565 (y sus modif.) prevé la exclusión de oficio ante la configuración de una de tales causas.¹²

¹¹ Hacemos la salvedad de que el mismo art. 20 de la ley, indica que, cuando la aplicación de los parámetros establecidos en los incisos d), e) y j), no dé lugar a la exclusión de pleno derecho, podrán ser considerados por la Administración Federal de Ingresos Públicos para proceder a la recategorización de oficio, en los términos previstos en el inciso c) del artículo 26, de acuerdo con los índices que determine, con alcance general, la mencionada Administración Federal.

¹² Expresamente, dice: “Los contribuyentes quedan excluidos de pleno derecho del Régimen

En concordancia, el art. 21 del texto legal, establece que el acaecimiento de cualquiera de las causales indicadas en el artículo anterior producirá, sin necesidad de intervención alguna por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la exclusión automática del régimen desde la cero (0) hora del día en que se verifique la misma, debiendo comunicar el contribuyente, en forma inmediata, dicha circunstancia al citado Organismo, y solicitar el alta en los tributos —impositivos y de los recursos de la seguridad social— del régimen general de los que resulte responsable, de acuerdo con su actividad.

Los hechos que originen la causal de exclusión pueden ser detectados por controles sistémicos, a partir de la información que obra en los registros y sistemas informáticos de AFIP, o bien, por fiscalizaciones e inspecciones electrónicas o presencial.

Una vez determinada la exclusión por parte del Fisco, la misma puede ser notificada por cualquiera de los medios estipulados en el art. 100 de la ley 11.683, pero comúnmente se utiliza la comunicación al domicilio fiscal electrónico.

También se implementó la notificación mediante listado publicado en el Boletín Oficial por la Resolución General 3640/2014. El art. 9 establece que “[l]a nómina de contribuyentes excluidos del Régimen Simplificado (RS) serán publicadas en el Boletín Oficial en los meses de enero, mayo y septiembre de cada año. La misma estará disponible en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>), a partir del primer día de cada uno de los meses indicados en el párrafo anterior (...)”. El contribuyente podrá consultar los motivos y desde cuando operará la exclusión a través del servicio “Monotributo – Exclusión de pleno Derecho”.

Cuando el procedimiento se realiza mediante fiscalización electrónica y/o presencial, los funcionarios de AFIP llevan adelante las facultades previstas en los arts. 33 y sigtes. de la ley 11.683, efectuando requerimientos al monotributista.

Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)

En estos casos, se pone a disposición del contribuyente los elementos colectados por la inspección, y se le otorga un plazo para su defensa. De ser necesario, pueden sustanciarse las pruebas ofrecidas, todo ello en virtud de la aplicación de las normas procedimentales de la ley 11.683, su decreto reglamentario y la ley de procedimientos administrativos y su reglamento.

Una vez notificada la resolución por la que se excluye del Régimen Simplificado, se puede recurrir en los términos del recurso de apelación y revisión previsto en el art. 74 del decreto reglamentario 1397/79, dentro del plazo de 15 días. Aquí se debe tener en cuenta que su interposición no posee efectos suspensivos del acto administrativo, que mantiene sus efectos.

Con la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo (art. 12, ley 19.549), y la falta de efecto suspensivo del mencionado recurso, el contribuyente excluido debe cumplir con el alta en los impuestos a las ganancias y valor agregado; el régimen previsional y abonar la obra social particular. Excepto que intente valerse de una medida cautelar de no innovar en los términos de la ley 26.854, que debería ser otorgada por los tribunales competentes.

Mientras tanto, la AFIP ya se encuentra habilitada para determinar de oficio los impuestos al valor agregado y a las ganancias omitidos, con más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683) y las sanciones materiales (multa por omisión de impuestos (art. 45) o defraudación (art. 46)). Cuya sustanciación procede por la vía optativa prevista en el art. 76 de la ley 11.683 (inc. a) recurso de reconsideración o (inc. b) recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

La resolución que confirma la exclusión del monotributo, agota la vía administrativa y habilita el recurso de apelación del art. 23 de la ley 19.549 ante el fuero Federal (interior del país) y al Nacional Contencioso Administrativo (CABA).¹³

¹³ De acuerdo dónde se sitúe el domicilio fiscal del contribuyente.

He aquí que los caminos procedimentales se bifurcan.¹⁴ Porque, como vimos, mientras la discusión de la causal de exclusión debe recorrer la vía de la justicia federal (art. 74 del decreto reglamentario y art. 23 de la ley 19.549); los efectos de tener acreditada dicha exclusión (aunque no se encuentre firme), esto es, la determinación tributaria transita los senderos del art. 76 (reconsideración y repetición posterior;¹⁵ o Tribunal Fiscal de la Nación y CNACAF).

V. Las consecuencias

Como vimos, la principal consecuencia de la exclusión del Régimen Simplificado es que los contribuyentes excluidos serán dados de alta de oficio en los tributos del régimen general de los que resulten responsables según sus actividades, desde la hora cero (0) del día en que se produjo la causal.

Para el supuesto de que se trate de una exclusión detectada por controles sistémicos, sus efectos serán a partir del primer día del mes calendario siguiente al que se comunicara (provisoriamente, porque queda latente la potestad de que el Fisco pueda determinar la fecha en la que se produjo), pero el resto de las exclusiones son, en su mayoría, retroactivas. De allí que muchos de los conflictos entre el Organismo Fiscal y los contribuyentes, se basan en la fecha desde la cual debe operar la exclusión.

Al proceder la determinación de los impuestos en forma retroactiva, se produjo otra encarnizada discusión ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal y que llegó a estrados de la Corte Suprema de

¹⁴ Las desventajas de esta previsión (o falta de ella) resulta un tema muy interesante de tratar, pero ya es de la materia procesal. Solo basta recordar que durante los casi seis años de vigencia de la ley 25.865 el procedimiento de exclusión y determinación de tributos tenían la misma sustanciación.

¹⁵ Ver la vigencia de Fallos 333:161, "Compañía de Circuitos Cerrados", del 9 de marzo de 2010.

Justicia de la Nación,¹⁶ que ha sido conjurada por el llamado “puente fiscal”, trazado por la ley 27.618¹⁷ de *Sostenimiento e Inclusión Fiscal para Pequeños Contribuyentes*.

La legislación introdujo un conjunto de modificaciones para armonizar la transición del monotributo hacia el régimen general (autónomos), tanto en términos administrativos como en los montos de las obligaciones que deben afrontar los contribuyentes.

Los cambios están destinados a todos los monotributistas, y se establece un régimen permanente que atenúa el impacto de pasar al régimen general.

La normativa habilitó un “puente” que permite –a diferencia de la ley anterior que no lo tenía previsto– un ahorro significativo a los contribuyentes que pasen a revestir como autónomos.

Entre los beneficios también contemplan reducciones del IVA y Ganancias por tres años para los monotributistas que pasen al régimen general.

En consecuencia, aquellos contribuyentes que, a partir del 1° de enero de 2022, resulten excluidos o renuncien al monotributo para inscribirse en el régimen general, siempre que sus ingresos brutos de los 12 meses anteriores a la solicitud no superen el 50% del límite de ventas totales anuales establecido para las microempresas, tendrán los siguientes beneficios:

- En el IVA, podrán sumar al crédito fiscal del período, el impuesto que les fuera facturado en los 12 meses anteriores al efecto de la renuncia o exclusión, siempre que las compras que lo generan se relacionen con su actividad.
- En el impuesto a las ganancias, podrán considerar como gasto deducible el importe de las compras realizadas en los 12 meses anteriores al efecto de la renuncia o exclusión, neto de IVA, mientras que se relacionen con su actividad

¹⁶ Sirva de ejemplo el derrotero de la causa “Riso, María de los Ángeles”, la opinión de la Procuración General de la Nación y el art. 280 del CPCCN.

¹⁷ Boletín Oficial del 21 de abril de 2021.

Retroactiva o no, en cualquiera de los casos de exclusión, el ingreso al régimen general de impuestos conlleva un aumento de la carga tributaria y otros gastos, entre los que podemos enumerar: asesoramiento impositivo y contable, aumento de los costos del sistema previsional (autónomos), las presentaciones de las declaraciones juradas mensuales de IVA como sujeto responsable inscripto, con la pertinente facturación, la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias y el pago de sus anticipos, además de realizar retenciones correspondientes al momento de pagos a proveedores.

VI. Comentarios finales

Ya pasaron 25 años de la creación del Régimen Simplificado y, no obstante, la implementación de algunas (y bienvenidas) soluciones que fueron morigerando la transición de uno y otro régimen, seguimos lejos de alcanzar la verdadera capacidad contributiva, ya que los parámetros de los ingresos brutos de las diferentes categorías, el precio máximo de venta permitido, y el monto de alquileres, quedan desactualizados mes a mes en esta realidad inflacionaria de nuestro país¹⁸ y sitúan al margen de la ley a una cantidad de contribuyentes adheridos al monotributo.

Si bien los beneficios de “pertenecer” –por el bajo costo fiscal, sumado a la disminución de la carga administrativa y su simplificación–, conducen a que los contribuyentes no procedan a renunciar cuando corresponde, realizando todo tipo de maniobras para evitar caer en el régimen general de tributos, lo cierto es que, como hemos intentado transmitir en estas líneas, ese “voluntario

¹⁸ Aunque la normativa prevea que los montos máximos de facturación al igual que los montos devengados anualmente de alquileres, según lo establecido por la Ley 27.430, se actualizan año a año según el porcentaje de la movilidad de jubilaciones y prestaciones sociales que ajusta cada 3 meses un 70% por inflación y 30% por RIPTE (salarios formales).

sometimiento”¹⁹ termina siendo una trampa para los inadvertidos, teniendo en cuenta las consecuencias, las divergentes vías procedimentales para su discusión y su diversa suerte.

¹⁹ Ver lo que la Cámara dice en “DELL’OGLIO” y en “MONCHO”.

VI. TRIBUTOS NACIONALES SOBRE LA AGROINDUSTRIA

LA AGROINDUSTRIA ARGENTINA: UN SECTOR CLAVE CON DESAFÍOS PENDIENTES

Florencia Misrahi

Argentina es sin dudas un proveedor privilegiado de alimentos a todo el mundo y sus cadenas agroalimentarias abarcan desde la producción agrícola hasta el consumo de alimentos.

El país se mantiene entre los principales exportadores mundiales de poroto, aceite y harina de soja, aceite de girasol, maíz, cebada, trigo y harina de trigo, cueros, carne bovina, limones, jugo y aceites esenciales, maní, aceite y manteca de maní y peras, entre otros y según surge de la investigación realizada por Lódola y Picon, 2021¹, las 31 cadenas agroalimentarias abarcan casi la totalidad del valor agregado agroalimentario del país, representando en el año 2020 el 14% del valor agregado nacional, ese porcentaje se eleva al 40% si la participación se calcula con relación a la producción de bienes.

Dentro del sector agroindustrial, la cadena de la soja se presenta como la principal, ganando participación el maíz, el trigo, los porcinos, la cebada y el maní. El sector se basa principalmente en la exportación de "commodities", (o bienes con cotización en mercados transparentes), clave para la economía argentina.

Tanto factores de origen interno (recursos naturales, eficiencia en la producción primaria, cambios tecnológicos, industrialización, etc.) como externo (oportunidades del escenario internacional, demanda actual y futura de alimentos) fundamentan que Argentina esté en condiciones de fortalecer su competitividad internacional y su inserción en las cadenas de valor alimenticias globales teniendo aún amplias posibilidades de profundizar su especialización productiva. Ahora bien, los

eslabones principales (producción primaria y procesamiento industrial) han mostrado variaciones similares, pero el manufacturero ha reflejado en los últimos años un menor dinamismo que la producción primaria, evidenciándose así cierta desindustrialización.

La agroindustria, que además de la ya referida cadena agroalimentaria incluye las actividades de biocombustibles, contribuyen y son pilares fundamentales para el ingreso de divisas, el fomento al crecimiento económico, la creación de empleo, la inserción internacional y el cuidado del ambiente.

Sin embargo, tenemos que resaltar que una constante en Argentina es tanto su inestabilidad macroeconómica como los efectos negativos que han tenido las políticas sectoriales adoptadas, principalmente en las últimas décadas, sobre la performance del sector; limitando así su aporte a la generación de divisas y al cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible.

En efecto, la inestabilidad macroeconómica ha sido un factor clave que ha afectado al sector, en particular, los ciclos de inflación y devaluación han generado incertidumbre y volatilidad, lo que ha dificultado la planificación de las inversiones y la toma de decisiones empresariales. Esta inestabilidad también ha generado un aumento de los costos de producción, ha erosionado la competitividad y posiblemente haya influido en una actitud empresarial defensiva frente a decisiones de expansión en los países vecinos.

Adicionalmente las políticas sectoriales adoptadas en las últimas décadas han tenido, también, efectos negativos sobre la performance del sector. Me refiero principalmente a las restricciones cuantitativas a la exportación, es decir a las medidas que limitan la cantidad de productos que pueden exportarse. Estas medidas han sido utilizadas con frecuencia en Argentina para controlar los precios de los productos agroalimentarios en el mercado interno con su evidente

¹LÓDOLA, Agustín y PICÓN, Nicolás, "Cadenas de valor Agroalimentarias en Argentina: Volúmenes y precios en el Siglo XXI", *Laboratorio de Desarrollo Sectorial y Territorial (LaDeSeT) Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata*, Junio 2021.

consecuencia de reducir la capacidad de los exportadores para aprovechar las oportunidades que se fueron presentando en los diferentes mercados. Vale aclarar, que estas medidas no tienen en principio propósitos impositivos.

En cuanto a las políticas tributarias, desde el año 2002, se incluyen los derechos de exportación (usualmente llamados “retenciones”) que se aplican sobre la venta al exterior de numerosos productos y tienen especial incidencia en el petróleo crudo y derivados, gas, carnes, cereales, oleaginosas y aceites. En todos los casos, este régimen ha sido regulado mediante el dictado de normas de distinta jerarquía, emanadas de la administración nacional. Los derechos de exportación son tributos, y de acuerdo con lo establecido por la Constitución Nacional, su imposición es facultad exclusiva del Congreso Nacional.

Aunque el tema parezca evidente, en el caso de los derechos de exportación, fue necesario que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) se expidiera respecto del principio de legalidad en materia tributaria y ello sucedió en la causa “Camaronera Patagónica”², en la que estableció los límites de la delegación legislativa y así sentó las bases sobre dos cuestiones de vital interés: (i) la naturaleza eminentemente tributaria de los derechos de exportación; y (ii) el efecto que pueden haber tenido, sucesivas leyes que ratificaron las normas dictadas en virtud de la legislación delegada con anterioridad a la reforma constitucional de 1994.

La definición del más Alto Tribunal fue de crucial trascendencia, en tanto en Argentina, los derechos de exportación son un recurso fiscal fundamental, ya que representan una fuente significativa de ingresos para el gobierno nacional y por ende la limitación a la voracidad fiscal de forma delegada es imprescindible.

Adicionalmente es importante resaltar que los derechos de exportación son (a diferencia

por ejemplo del Impuesto a las Ganancias) un recurso no coparticipable, quiere decir que estos ingresos le corresponden en su totalidad a la Nación y por ello debe existir extrema prudencia en su aplicación, pauta no cumplida al haber sido aumentados permanentemente. Este punto ayuda a comprender la evolución de este tributo, así como los intentos constantes para incrementarlo, sorteando los principios constitucionales antes referidos.

Sin embargo, no se pueden soslayar los efectos negativos que tienen estas retenciones sobre la competitividad del sector agroindustrial. Tal lo manifestado por el tributarista César Litvin³, (este impuesto) *“...integra el 'podio' de los impuestos más distorsivos del sistema tributario argentino junto con Ingresos Brutos y Débitos y Créditos...(y) afecta la competitividad de los bienes exportados porque son pocos los países que lo aplican en el mundo, además de Argentina, Indonesia, Rusia, Uzbekistan, Costa de Marfil, Tanzania, Guinea, Camboya, Irán, Camerún, Uganda, Hungría)”*.

Otra cuestión que tiene gran incidencia principalmente en la agroindustria es la falta de reglas estables. Es así que podemos identificar un derrotero de normas impositivas, aduaneras y cambiarias con la evidente inseguridad jurídica que esto conlleva.

Sólo a modo ejemplificativo, nadie tiene dudas que las divisas generadas por estas exportaciones pertenecen al exportador argentino, pero hemos naturalizado el hecho de que éste no es libre de hacer los que le plazca con los recursos que genera por la venta de sus bienes, en tanto entre otras cuestiones está obligado a ingresar las divisas originadas por sus ventas, repatriándolas, sean o no pagadas por el comprador del exterior y no sólo eso, sino que debe realizarlo en un plazo perentorio, muy acotado por cierto, y además debe convertirlas a pesos al dólar oficial⁴ sumado a que las sanciones por

² C. 486. XLII Camaronera Patagónica S.A. Economía y otros s/amparo. Buenos Aires 15.4.2014.

³ 16.3.2022. [Derecho de Exportación: tres cuestiones claves - El Cronista](#)

⁴ Al momento de redactar este artículo (10.10.2023) el dólar oficial es aproximadamente \$360 vs \$1.010 el dólar MEP o financiero, aunque

el incumplimiento a todas estas medidas son extremadamente gravosas.

Asimismo, parece innecesario precisar que es absolutamente lícito operar en el mercado de los “commodities”, así como realizarlo entre partes vinculadas o no, sea que intervenga o no un intermediario internacional.

Entendemos el interés del Fisco en cuanto a poner el debido control a las transacciones que involucran “commodities” y en las que intervienen intermediarios internacionales vinculados, ello en tanto no se nos escapa que estas estructuras podrían favorecer la manipulación de los precios entre partes vinculadas y así conducir a una pérdida de ingresos por parte del Fisco.

Ahora bien, es fundamental comprender también, que cambios normativos que afecten la determinación del precio de venta acordado entre las partes implica falta de certeza respecto de un elemento esencial tanto del contrato como de la relación jurídico-tributaria.

La preocupación por la valoración de las operaciones intragrupo en Argentina se remonta a la década de 1930. En 1935, el Senador Lisandro de la Torre denunció las maniobras de la Compañía Anglo para eludir el pago de impuestos. En respuesta, en 1943 se estableció la primera regla para resolver casos de precios de transferencia, esta regla trataba exclusivamente a las transacciones de “commodities” y se mantuvo vigente hasta 2003.

Es recién en 1998 que Argentina adoptó reglas modernas sobre precios de transferencia, siendo el punto de partida para la implementación gradual de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales⁵, con el objetivo de determinar la ganancia de fuente argentina en las operaciones intragrupo.

En 2003, nuestro país se apartó de las directrices de la OCDE, incorporando el

en ciertos momentos se le reconoce al sector algún “dólar mejorado” como el dólar soja.

⁵ *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* que han sido actualizados en lo sucesivo hasta su última modificación en octubre de 2015.

denominado “Sexto Método”, una regla antielusión de carácter nacional dirigida a la industria agroexportadora, en particular a las transacciones que involucran materias primas. El “Sexto Método” establecía que, en las exportaciones de “commodities” entre partes relacionadas (con participación de un intermediario internacional), el mejor método para determinar la renta argentina sería el más alto entre, el precio de cotización del día del final de la carga de la mercadería o el precio acordado con el intermediario internacional, lo que se dio en llamar el “cherry picking” porque facultaba al fisco a tomar el más alto de los dos precios.

Esta norma novedosa y de creación argentina fue resistida por los contribuyentes, más aún en su intento de aplicación retroactiva, manteniéndose aún abierta alguna discusión al respecto que sigue tramitando ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Para quienes no se encuentran familiarizados con el funcionamiento del sector, es indispensable aclarar que las partes intervinientes acuerdan libremente el precio de transacción, según la cotización vigente en el día del cierre de venta para el período de embarque pactado (precio de cierre de venta) y la cotización es la publicada en mercados transparentes. La diferencia temporal entre la fecha de transacción y el embarque puede variar hasta más de un año (dependiendo del tipo de mercadería) con la concerniente variación de precio entre una y otra fecha. Lo único seguro es que si el precio de transacción o cierre de venta y el precio del fin de la carga coinciden, es sólo por pura coincidencia.

El “Sexto Método” fue controvertido desde su introducción y fue criticado por ser arbitrario y difícil de aplicar. Adicionalmente originó una altísima litigiosidad. Fue la misma OCDE quien luego de establecer un ámbito de discusión sobre el mismo, recomendó su uso sólo cuando se presenten situaciones excepcionales y de carácter subsidiario, y que sólo resultaría procedente en los supuestos en los que fuera el contribuyente quien no aportara pruebas sobre la fecha de concertación de la operación, o cuando la documentación aportada por el contribuyente presentara inconsistencias y no pudiera

determinarse otra fecha acorde a las prácticas de mercado.

Fue así que en el año 2017 se implementó una nueva reforma al Impuesto a las Ganancias con propósitos más que loables cuyas reglamentaciones, respecto de Precios de Transferencia, se demorarían hasta el año 2020 (Resolución General 4717). Si de algo valió la pena esta demora, fue que finalmente eliminó el “Sexto Método” como lo conocimos, y sustituyó la Resolución General 1122 del 2001, con un enfoque basado en el principio de plena competencia.

Esta reforma incorporó un nuevo “test” para determinar si una operación con un intermediario internacional es armónica, en cuanto a que debe guardar relación con los riesgos asumidos, las funciones ejercidas y los activos involucrados.

Adicionalmente añade un nivel de incertidumbre significativo, en tanto las empresas deben demostrar que la remuneración de la intermediaria es “razonable”. Es sencillo anticipar una pregunta evidente: ¿qué pautas seguirá la Autoridad Fiscal para determinar qué es razonable? Sin dudas, esta técnica legislativa consistentemente utilizada en materia tributaria redundante en el detrimento de la seguridad jurídica y en consecuencia socava proyectos de inversión, dado que como ya apuntamos, lo que está en juego es la determinación del precio de la transacción y finalmente la renta de fuente argentina y la Autoridad Fiscal puede tomarse hasta 5 años para realizar este cuestionamiento.

Por otro lado, obliga al contribuyente local que se haga de información respecto del intermediario internacional, sea éste vinculado o no, con las dificultades obvias que esto conlleva.

También establece una novedad en cuanto al requisito de registrar los contratos de venta, sea con un intermediario relacionado o no. La inclusión de este requisito es muy bien bienvenida en tanto tiende a resolver la situación conflictiva de la falta de fecha cierta, eliminando así aspectos controvertidos. La medida fue importada del régimen tributario uruguayo.

Ahora bien, en el país ya contábamos con un registro cuasi idéntico, como es el de la Declaración Jurada de Ventas al Exterior (DJVE)⁶. Es decir que se pudo haber integrado la información a registrar a efectos de precios de transferencia, en este registro ya vigente, y evitar así la duplicidad de registros y trámites. Esta declaración (DJVE) es un requisito obligatorio, en los casos en los que un exportador desee vender al exterior determinados productos agrícolas. Esto es así porque recordemos, los productos de la ley de granos sólo pueden exportarse en la medida que dicha exportación sea admitida por el Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca de la Nación.

Otra cuestión a señalar es la incertidumbre generada por alguna interpretación del Fisco en relación con los contratos a registrar. Es así que la normativa refiere a los contratos celebrados con un intermediario internacional, en tanto se trate de bienes con cotización.

Lamentablemente, e incrementando la inseguridad ya reinante, las interpretaciones anticipadas por el fisco pretenden ampliar el marco de los contratos a registrar extendiendo el concepto de “bienes con cotización” a “bienes con precio de referencia”. Se trata de conceptos diferentes que confunden el precio de cotización de un bien, a efectos de una transacción, con el concepto de valor de referencia. Los precios de referencia o “Precios FOB Oficiales” son publicados diariamente por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, con el propósito de establecer la base imponible a efectos de la determinación de los derechos de exportación.

Este trabajo se limita a identificar unas pocas cuestiones, impositivas, cambiarias y aduaneras que afectan al sector. Parece

⁶ Creadas por la Ley N° 21.453 y su aclaratoria Ley N° 26.513, con el fin de reglamentar la registración de la exportación de determinados productos de origen agrícola. En la Resolución General N° 4977/2021 se establecen los aspectos técnicos y el procedimiento para las destinaciones definitivas de exportación para consumo asociadas a las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior – DJVE -, de los productos agrícolas alcanzados por la Ley N° 21.453.

redundante mencionar que estas restricciones, así como el cambio permanente y pendular, muchas veces sorpresivo, y a veces hasta retroactivo de la normativa es un claro desincentivo.

La agroindustria es un sector clave para el desarrollo de Argentina. Sin embargo, la inestabilidad macroeconómica y las políticas sectoriales adoptadas en las últimas décadas han tenido efectos negativos sobre la performance del sector.

Esta inestabilidad macroeconómica ha generado un aumento de los costos de producción, lo que ha erosionado su competitividad y posiblemente haya influido en una actitud empresarial defensiva frente a decisiones de inversión y crecimiento en los países vecinos, pero no menos trascendentes son algunas de las cuestiones normativas aquí referidas, tanto impositivas como aduaneras, incluyendo una fugaz referencia a alguna evidente cuestión cambiaria, que sin duda merecen un abordaje integral para favorecer así la seguridad jurídica y con ella la debida planificación de inversiones para la toma de decisiones empresariales que posibiliten el aumento de la performance del sector, incrementando así su aporte a la generación de divisas y al cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible.

VII. FINALIDAD DE LA TRIBUTACIÓN NACIONAL

EXTRAFISCALIDAD EN LA TRIBUTACIÓN NACIONAL ¿REALMENTE EXISTEN LOS IMPUESTOS EXTRAFISCALES?*

Harry Schurig

* El presente trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación “Análisis sistémico del régimen tributario argentino. Los desafíos de la post pandemia” que el autor lleva a cabo en la Universidad Católica de Santiago del Estero.

I. Introducción

El presente trabajo constituye una invitación para el lector a fin de reflexionar detenidamente sobre la categoría de los impuestos extrafiscales, analizando su naturaleza, límites y verdadera aplicación práctica en nuestro sistema tributario nacional.

Se pretende efectuar un estudio crítico respecto a una categoría que la doctrina admite sin mayores cuestionamientos y posterga su análisis en profundidad, desarrollando sólo la casuística, es decir los particularismos de los impuestos que constituyen su aplicación.

II. Incertidumbres que se plantean al tiempo de conceptualizar la extrafiscalidad tributaria

No podemos iniciar este desarrollo sin efectuar al menos una síntesis mínima de lo que la doctrina considera impuesto extrafiscal. Al buscar en diversas fuentes, a diferencia de lo que esperábamos no son muchos los autores, que en las obras clásicas efectúen una descripción de este tipo de tributos, cuando no directamente ni siquiera lo consideran.

Una de las fuentes que principalmente se cita es la de Villegas. El autor a su vez con cita a Gerloff y Neumark, sostiene que la clasificación entre impuestos “financieros y de ordenamiento” no tiene realmente la superlativa importancia que le han asignado estos tratadistas, considerando a los primeros como las prestaciones exigidas por el Estado,

con un exclusivo o principal fin de cubrir los gastos públicos, sin retribución específica.

Por el contrario, serían impuestos de ordenamiento aquellas “prestaciones en dinero a las que recurre el Estado no prioritariamente para lograr ingresos sino para determinar una conducta, un hecho u omisión. Suelen tener por objeto fomentar algunas actividades estimulando a los contribuyentes para que las emprendan, o por el contrario su intención puede ser disuadirlos de llevar a cabo actividades que el Estado considera indeseables (omisión)”.

Y continúa expresando que “Si lo que se desea es incentivar, se adoptan beneficios tales como diferimientos para el pago de impuestos, exenciones o reducciones por tiempo determinado; lo mismo se hace si se quiere fomentar el emprendimiento de ciertas actividades en determinadas provincias o regiones del país”.

Sin embargo, luego de asegurar que el fin primero y principal del impuesto consiste en brindar los medios para la satisfacción de las necesidades públicas, postula que la tajante distinción entre impuestos financieros y de ordenamiento no resulta de gran importancia, en tanto ambos tipos “están indisolublemente unidos en la imposición porque ella siempre está dirigida al cumplimiento de los fines del Estado. Indirectamente, en cuanto contribuye a la cobertura de los gastos públicos y, directamente, en cuanto el impuesto puede ejercer influencias decisivas sobre los comportamientos de la comunidad”¹.

Un análisis crítico más profundo fue efectuado por el autor citado en otra de sus obras, en donde atribuye a los intervencionistas la responsabilidad del inusitado auge que se le asignó a la distinción

¹ Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, 9º ed., Astrea, Bs. As., 2005, p. 163-164, §91.f).

en análisis. Expresa que jamás dejó de reconocer, que además de la función de cobertura de los gastos públicos, los recursos, en especial los impuestos pueden ser también instrumentos para que el Estado desarrolle su política intervencionista, siendo que además en su obra, se refirió específicamente a las finanzas extrafiscales.

Introduce nuevos contenidos respecto a lo que sería un impuesto fiscal, en el cual el Estado utiliza este instrumento *“para repartir de forma “equitativa” entre los miembros de la colectividad el total de los gastos públicos”*, mientras que los de ordenamiento, serían aquellos en los cuales, el Estado utiliza el impuesto *“accesorio o principalmente, para intervenir en la estructura económico y social, para modificarla más o menos profundamente”*.

Con cita a Wilhelm Gerloff, refiere que este autor considera que los impuestos extrafiscales poseen un carácter completamente distinto de aquellos tributos que se utilizan como recurso para realizar cualquier finalidad de política económica o social. Si bien ambos serían recaudaciones o pagos ordenados por el poder público, su estructura con respecto a la magnitud, distribución y efecto, se realizaría conforme a fines propuestos muy distintos, los cuales se adecuan a principios o puntos de vista diversos. De allí que el impuesto en un Estado moderno, se constituiría no sólo como un medio para obtener finalidades fiscales, sino también otros importantes objetivos del Estado.

Nuevamente frente a ello, aparece la aguda visión de Villegas, quien sin dejar de reconocer el innegable y poderoso influjo que los impuestos puedan ejercer sobre la vida económica, recuerda que *“Al crear o al aumentar algún impuesto, ciertas declaraciones de los gobernantes pretenden hacer creer a la población que las finalidades son extra fiscales (aumentos a docentes, ayudas a desamparados, beneficios a jubilados, mejoras en la salud, educación, seguridad, etc.), pero resulta sospechoso que justamente se recurra a tales supuestos*

“impuestos de ordenamiento” en momentos en que las arcas estatales están exhaustas”.

Por ello, tilda como excesivo este concepto dualista del impuesto con una tajante distinción entre impuestos financieros y de ordenamiento, en tanto ambos se hallan indisolublemente unidos, pues toda imposición está ordenada al cumplimiento de los fines del Estado, indirectamente en cuanto contribuye a la cobertura de los gastos necesarios, y directamente en cuanto influye en el comportamiento del sujeto gravado.

No podemos dejar de mencionar, una muy interesante observación que efectúa al considerar que la teoría impositiva no permite enjuiciar críticamente si los objetivos perseguidos por el impuesto son idóneos para producir felicidad o bienestar en la población, en tanto que los fines que el gobierno adopta lo hace en el marco de razones políticas de oportunidad y conveniencia, imposible de ser juzgados en cuanto tales.

Mientras el único criterio para valorar los ingresos fiscales debe ser el rendimiento de las fuentes tributarias, para valorar los extrafiscales -expresa con cita de Günter Schmolders- se atenderá a si el impuesto resuelve la cuestión, es decir si es un instrumento adecuado para la consecución del objetivo propuesto, o si por el contrario acarrea efectos no buscados que hacen ilusorio el éxito o lo contrapesan con otras desventajas².

Llamativamente, si revisamos la doctrina más reciente, al tiempo de conceptualizar los impuestos fiscales y de ordenamiento, remiten directamente y como fuente primaria a Villegas, sin efectuar referencia alguna o muy poca, a las profundas críticas que a esta clasificación le ha dedicado el autor. De allí que, contrariamente a su intención inicial, el referido ha quedado consagrado como la fuente doctrinaria de cita habitual para

² Villegas, Héctor. B., *Manual de Finanzas Públicas*, Depalma, Bs. As., 2000, p. 221-224, §5.

caracterizar la distinción en estudio³. En otros casos la diferenciación entre ambas categorías resulta mínimamente tratada.

Otros autores identifican los motivos de esta categorización con las potestades y/o competencias tributarias asignadas por la Constitución a los distintos niveles de la organización de un Estado. Así expresan que “La Nación y las provincias en nuestra CN tienen el ejercicio del poder fiscal originario, que como su nombre lo indica tienen su origen en la constitución. Los impuestos emanados de alguna de estas instancias son denominados impuestos fiscales. Los municipios ejercen el poder fiscal derivado, puesto que éste emerge de una instancia intermedia, conferido por las normas provinciales en uso de la atribución dada por el artículo 5 de la CN. Los municipios expresan esta potestad tributaria por medio de ordenanzas, pero no pueden establecer en su ordenamiento tributos que sean competencia tributaria federal”⁴.

Si nos remontamos a doctrina más antigua, observamos que para Grizziotti “el verdadero impuesto, que tiene la función fiscal de procurar recursos al Estado (o a otro ente público), no se distingue del instrumento tributario de política económica, cuya función es extrafiscal, esto es, alcanzar directamente los fines del Estado (por ejemplo, de protección aduanera, a través de los derechos de consumo)”.

Y aclara “reservamos el término “impuesto” para el tributo con funciones fiscales, es decir, destinado a procurar recursos al Estado o a otros entes públicos, obligando a los ciudadanos “a participar en los gastos públicos en razón de su capacidad

contributiva”, como dispone el art. 53 de la Constitución italiana”⁵.

A su turno, al hablar de lo extrafiscal se refiere a “medidas extrafiscales”, en donde a los efectos de la cuantificación del tributo aparece el concepto de “solidaridad”. De este modo expresa que “...cuando las finanzas se emplean con fines extrafiscales, para contribuir a gastos que corresponden al interés general o particular de un grupo social y que no proporcionan un beneficio inmediato al contribuyente (por ejemplo: el consumidor obligado a pagar el derecho aduanero sobre el trigo, que se estima necesario para proteger a los agricultores contra la competencia extranjera. Como consumidor, recibe un perjuicio del derecho aduanero, que aumenta el precio del pan; como trabajador, en cambio, puede tener una ventaja cumpliendo su tarea en un país que la protección aduanera torna más activo)”⁶.

Otra parte de la doctrina aborda la cuestión desde la noción de parafiscalidad. Tradicionalmente el concepto estuvo vinculado a un fenómeno hacendístico, el cual podía predicarse de cualquier ingreso percibido de manera “anormal” por el Estado (por ejemplo, por encontrarse al margen del principio de reserva de ley, por estar fuera del presupuesto, por ser cobrado por organismos privados o paraestatales, etc.)⁷.

Posteriormente, la cuestión de la parafiscalidad pasó a identificarse con determinadas figuras tributarias, en principio la tasa y finalmente se focalizó en el instituto de las contribuciones especiales, llamadas también contribuciones de fomento, en particular aquellas gestionadas y percibidas por organismos no estatales, tales como los casos de matrículas de los colegios y consejos

³ Véase al respecto Schindel, Ángel, *Concepto y especies de tributos*, Cao. VI en García Belsunce, Horacio, *Tratado de Tributación*, T. I, *Derecho Tributario*, Vol. I, Astrea, Bs. As., 2003, p. 585, §g). También López Parga, Lucía, *Derecho Tributario*, Cap. I, en Matinata, Jorge S., *Tratado de Derecho Tributario, Procedimientos y Administración Tributaria*, T. I, La Ley, Bs. As., 2021, p. 200.

⁴ Gutiérrez, Carlos Jorge, Patrignani, José J. et al., *Introducción al Régimen Impositivo Argentino*, Errepar, 3º ed., Bs. As. 2015, p. 51.

⁵ Grizziotti, Benvenuto, *Principio de Ciencias de las Finanzas*, Depalma, Bs. As., 1959, Cap. X, p. 151-152

⁶ Ibid. P. 154.

⁷ Sobre este punto seguimos a Hoyos Giménez, Catalina, *Tributos vinculados y parafiscalidad*, en García Novoa, César, Hoyos Giménez, Catalina (coord.), *El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, Marcial Pons, Argentina, 2008, p. 812, §5.1.1 y ss.

profesionales y los pagos al régimen de la seguridad social.

Rememorando la historia de la parafiscalidad, Hoyos Giménez la sitúa en 1946, al informe de situación financiera efectuado en Francia respecto del período comprendido entre 1913 y 1946, presentado por el Ministro de Hacienda Robert Schuman. En dicho informe, el funcionario calificó de parafiscales a un grupo de ingresos públicos que pese a ser fruto del poder de imperio del Estado, tenían particulares características que los hacían esencialmente diferentes de las demás tipologías de tributo, en tanto sólo se cobraban a determinados sujetos, estaban destinados a la satisfacción de intereses del grupo gravado, no tenían una fuente legal y además no estaban orientados a engrosar el monto del presupuesto nacional.

Esta visión se fundamentaba en un trabajo realizado años atrás en Italia por el profesor Emmanuelle Morselli, dónde estableció los cimientos de la llamada “Hacienda Institucional”, en el cual se daba cuenta de que habiendo el Estado superado los fines tradicionales, se planteaba la necesidad de atender a nuevos frentes, particularmente de carácter económico y social, derivados del intervencionismo estatal en la vida económica.

Vemos entonces -continúa la autora expresando- que la parafiscalidad surgió en ocasión de los avatares de las guerras mundiales, en un momento en el cual el intervencionismo económico condujo a la consolidación de un grupo de actividades que no podían sostenerse de manera adecuada con los ingresos hasta entonces conocidos, apareciendo entonces la necesidad de hacer participar en su financiación a los organismos a los cuales eran confiadas dichas funciones, mediante extracciones hechas a los miembros que se beneficiaban de sus actividades.

De este modo se asimiló el concepto parafiscal a aquellas percepciones confiadas a organismos descentralizados, encargados de cumplir finalidades sociales, respecto de las cuales el acreedor no era el Estado sino aquellos entes en cuyo favor se establecían. Ello le valió por cierto algunas críticas, al considerar que este mecanismo violaba el

principio de unidad presupuestaria, generando “tesoros paralelos” al tesoro público del Estado, que terminaba ocultando a los administrados la significación real de estos ingresos. Por otra parte, si bien inicialmente se postuló que estos fondos debían tener un destino específico, el tiempo demostró que eso no era siempre respetado, lo cual se agravaba por la falta de control sobre los recursos obtenidos por esta vía. En muchos países esto se solucionó, en primer término imponiendo el principio de legalidad a la creación de estos recursos, y también su significativa disminución, debiéndose -como regla- financiarse las actividades para estatales, en principio con rentas generales.

Desde entonces el término “parafiscal” se asocia con la percepción de recursos que se efectúan de manera paralela o al margen del fisco, pero que en definitiva resulta un concepto difuso dependiente de la estructura impositiva de los distintos países, los cuales utilizan parámetros diferentes al tiempo de calificar como parafiscales ciertos ingresos (algunos aludiendo a contribuciones, a tasas, a impuestos o finalmente, otros a categorías tributarias autónomas).

La autora sin embargo postula que la parafiscalidad no solamente puede llegar a ser un atributo de las contribuciones especiales, sino que puede extenderse también a las tasas e incluso a los impuestos. En definitiva, se trataría de una característica que alcanza a todas las figuras tributarias.

Esta visión resulta interesante, al tiempo de vincular el carácter de “parafiscal” con el de “extrafiscal”, atribuido a ciertos impuestos, en un intento por analizar su equivalencia y eventual identidad, englobados también bajo la denominación de impuestos “de ordenamiento”.

Por el contrario, si tomamos algunos impuestos extrafiscales (tales como los “impuestos verdes” o el impuesto al cigarrillo) podremos observar que muchas de las características atribuidas a lo parafiscal no se presentan, en tanto dichas extracciones son establecidas por ley, y si bien se aplican a un grupo social determinado (los contaminantes en forma directa, y los fumadores por

traslación), lo recaudado se computa en el presupuesto público y -usualmente- no se vuelca a este segmento social, sino que termina integrando las rentas generales de la Nación (o de la jurisdicción que sea para el primero mencionado). Sin embargo, estas notas resultan más bien accidentales, quedando aún pendiente un estudio más profundizado a los efectos de encontrar verdaderas vinculaciones o diferencias entre el fenómeno de lo parafiscal y lo extrafiscal.

Llevado al plano de los tributos medioambientales y en particular, de los impuestos que poseen este fin, en la medida en que lo recaudado se afecta y financia el funcionamiento de los organismos encargados del control del ambiente, la doctrina ha considerado que ello *“origina la consecuencia de hacer depender en demasía el volumen de gastos de los recursos obtenidos, provocando ineficacias en el esquema de la imposición, ya que los tipos de impuestos corren el riesgo de ser dictados por las necesidades de ingresos para cubrir ciertos gastos públicos y no por el equilibrio entre los costes y beneficios de determinados tipos de impuestos”*.

De este modo *“la opción -entre la finalidad fiscal y extra fiscal de los tributos medioambientales- se ha dejado en manos del legislador, por lo que es la ley creadora de los tributos ecológicos la que indica un destino concreto de su recaudación; de este modo, se está generalizando la implantación de estos gravámenes en el terreno de la parafiscalidad, en beneficio de entes determinados, hecho que no sólo actúa en contra de la dirección tomada en los modernos ordenamientos tributarios de limitar la presencia de las exacciones parafiscales, sino que sitúa a la tributación ecológica como algo marginal sin vocación de continuidad. En consecuencia, si la financiación de un órgano institucional depende en gran parte de los recursos que se obtengan por esta vía, cualquier actuación ambiental que tenga que llevar a cabo tendrá como límite la cuantía de los mismos, con el fin de evitar una insuficiencia presupuestaria, lo que supondrá un freno...”*⁸.

⁸ VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medioambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p.

Jarach por su parte considera que la finalidad de obtener un ingreso puede o no existir en los impuestos, tal como se verifica en los impuestos limitativos o prohibitivos de ciertas actividades consideradas contrarias a determinados intereses públicos, por ejemplo, los derechos aduaneros protectores. Por ello *“la naturaleza del impuesto y la fundamentación del mismo por la capacidad contributiva no desaparece por el hecho que se le asigne un papel distinto del de la cobertura de las erogaciones estatales”*.

Concluye que *“desde un punto de vista político-económico cabe tener en cuenta la posible finalidad extrafiscal como también el efecto económico del impuesto con fines extrafiscales contrapuestos al efecto económico del impuesto fiscal. Esta contraposición se ejemplifica típicamente en la función del derecho de importación fiscales y los protectores.*

*El logro del fin de protección implicará una exigua recaudación o ninguna. El logro del fin fiscal implicará un efecto protector mínimo o nulo. Pero esta contraposición no impide que, en ambos casos, se hable de impuestos, dividiéndolos en impuestos fiscales e impuestos extrafiscales. Además, no siempre la finalidad fiscal es antagónica con la fiscal. Por ejemplo, la imposición de la renta potencial de la tierra para promover la mejor explotación y la subdivisión de los latifundios logra el propósito extrafiscal sin mengua de los resultados de la recaudación”*⁹.

Sin embargo, no llegamos a ver con claridad cuándo un tributo aduanero, por ejemplo un derecho de importación, se estaría aplicando con finalidad recaudatoria y cuando con un objetivo extrafiscal, siendo que el tributo es uno sólo, creado por una misma norma (el art. 635 del Código Aduanero) y que se aplica o suspende a múltiples *“posiciones arancelarias”* a través de elecciones y decisiones puntuales que el legislador

159-161, cit. Galarza, César, J., *Tasas y precios públicos como medidas de protección al medio ambiente*, en García Novoa César, op. cit., p. 842, §3.3.

⁹ JARACH,, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 4º ed., Abeledo Perrot, Bs. As., 2013, p. 249-250.

(usualmente el Ministerio de Economía) dispone cotidianamente sin mayores explicaciones. No resulta nada fácil determinar entonces, cuando un arancel de importación (o exportación) ha sido establecido con una u otra finalidad.

III. La extrafiscalidad y el principio de capacidad contributiva

Actualmente la doctrina sostiene de manera unánime, que a los fines del establecimiento de un impuesto, resulta fundamental la existencia de un sustrato de tipo económico, es decir de una manifestación de capacidad contributiva.

Si bien esto es lógico y lineal para el caso de los impuestos fiscales, la cuestión no resulta tan sencilla al tiempo de analizar aquellos a los cuales se categoriza como extrafiscales, en tanto la relación entre la capacidad contributiva y la intensidad del gravamen, no queda determinada únicamente por los principios clásicos (por ejemplo el límite de no confiscatoriedad), sino que entra en juego también la efectividad del impuesto.

En definitiva, lo que estamos planteando concretamente, es si en un impuesto de naturaleza extrafiscal, debe existir real capacidad contributiva gravada; y por otra parte si el límite de la capacidad contributiva, traducido en el principio de no confiscatoriedad, opera de forma plena o atenuada.

En términos generales se ha postulado que la capacidad contributiva se constituye en límite a la imposición, allí encuentra justificación la exacción y el derecho del Estado a retener lo percibido en concepto de impuesto. Cada uno contribuye en la medida de su capacidad de hacerlo. Resulta, entonces, que no basta con que el legislador prevea en la norma como hecho imponible una situación fáctica que entrañe una manifestación de riqueza, sino que ese hecho imponible debe,

además, reflejar la idoneidad del sujeto pasivo para contribuir a las rentas generales¹⁰.

Se entiende entonces que la capacidad contributiva es la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica), que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y confiados con los fines de naturaleza política, social y económica son elevados al rango de categoría de imponible¹¹.

En definitiva, la capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, consistente en la posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal, pues no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponible a título definitivo¹².

No obstante, cuando se trata de impuestos extrafiscales la riqueza que termina siendo gravada no es la base originariamente tenida en cuenta en el diseño del tributo (sino como una derivación punitiva de la inobservancia de la conducta estimulada), tal como ocurre con impuestos extraordinarios a la propiedad, aplicados como consecuencia de la no realización de conductas o actividades económicas, su abstención o de la realización de mejoras sobre el inmueble.

Ejemplo de ello lo encontramos en el fallo “Luis López López”¹³, en el cual la Corte Suprema expresó que no existe obstáculo

¹⁰ JNContAdmFed. N° 4, “Lindberg Argentina SA c/PEN_MEyOSP – Título V, Ley 25.063”, 29/11/2000.

¹¹ CNContAdmFed, Sala V, “Lindberg, Argentina”, 17/09/2001, del voto del Dr. Otero.

¹² Ibidem. Fuente de la jurisprudencia citada del caso “Lindberg”, véase Judkovski, Pablo Adorno, Adriana Capria, Adriana De Marco y María Alejandra, *El derecho tributario según jurisprudencia*, Bs. As., Abeledo-Perrot, 2011, p. 409, §1.1.

¹³ CS, “López López, Luis y otro c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ eximición de inversiones”, 15/10/1991.

constitucional para el uso de impuestos que pueden conducir a la aplicación de alícuotas más elevadas en orden a gravar bienes inexplorados o que lo son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción. A la vez postuló que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales.

En esa línea, la Corte Suprema también expresó que el poder de imposición del Estado constituye un instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas (CS, "Provincia de Santa Cruz c/YPF", 2/02/1993).

También consagró que el impuesto debe responder fundamentalmente, según nuestro sistema institucional, a la finalidad de proveer recursos al Estado para atender a los servicios de la administración, pero eso no excluye la función subsidiaria y cada día más importante de fomento y asistencia social, siempre también que no sea arbitraria o sectaria (CS, "Cobo de Macchi di Cellere, Dolores, c/Prov. De Córdoba", 21/07/1941).

IV. Eficacia impositiva vs. confiscatoriedad

Cuando intentamos analizar la utilidad o no de un impuesto fiscal, recurrimos en primer término a los resultados de la recaudación obtenida, ya sea en un mes, en un semestre, en un año o en períodos superiores, según la amplitud y fundamentación que quiera darse al estudio. Si la recaudación es baja, atendiendo a la alícuota, a la base imponible y/o al número de contribuyentes alcanzados, podremos concluir que este impuesto es inadecuado, y conforme sean las características del cuadro podremos encontrar los motivos que originan la escasa recaudación (por ejemplo, falta de control o alto nivel de evasión). A fin de efectuar un estudio más profundo de la cuestión, podremos incluso saltar de lo meramente numérico, y tener en cuenta también otras variables, que inciden en la conveniencia o

utilidad del impuesto en cuestión, tales como por ejemplo si su creación complejiza en régimen tributario, se superpone con otros tributos, aleja inversiones o genera resistencia o disgusto en los contribuyentes. Si bien estos últimos parámetros, de naturaleza cualitativa, no incide en el *quantum* de la recaudación, no son cuestiones menores al tiempo del diseño de un sistema tributario.

La cuestión por el contrario, es más compleja cuando se analiza la utilidad o eficiencia de la creación de un impuesto de naturaleza extrafiscal, ya que la principal variable para esta determinación no radica en el monto recaudado. Por el contrario, un impuesto extrafiscal ideal, que alcance una eficiencia del 100%, debería tener una recaudación igual a cero pesos, en tanto la conducta que se pretende disuadir o atemperar, finalmente ha quedado eliminada de la realidad social.

Si estamos hablando de un impuesto extrafiscal razonablemente eficiente, tendríamos que considerar que la recaudación no debería ser demasiado alta, pues mientras más se recaude por este impuesto, esto significa que menos eficiencia posee. En definitiva, la relación eficiencia-cantidad recaudada, en el caso de los impuestos extrafiscales es inversamente proporcional a lo esperado en los impuestos con finalidad fiscal.

Sin embargo, de la misma manera que en los impuestos fiscales, la recaudación no es el único parámetro a considerar, en los extrafiscales también entran en juego una serie de alternativas que el legislador debe tener en cuenta, tales como el efecto sustitución (compra de otros productos no gravados), el nivel de evasión, el humor social y también la utilidad o destino de los fondos recaudados, por sólo citar alguno de ellos.

Este análisis integral en principio queda excluido del campo de actuación del Poder Judicial. Así se ha dicho que, *no resulta competente la Corte Suprema de Justicia de la Nación para analizar la bondad de un sistema fiscal, desde que sólo le corresponde conjugar dicho sistema con los principios y garantías constitucionales.*

En este sentido expresó también que *no es función del Poder Judicial clasificar los*

sistemas económicos y rentísticos según su conveniencia, sino de proteger las normas contenidas en la Constitución Nacional, desde que los jueces tienen vedado por aplicación del principio de división de poderes, resolver sobre cuestiones de política económica, facultades privativas de otros poderes (C.S. "Horvath, Pablo c/DGI", 4/05/1995).

El problema se presenta, si creemos que un impuesto es realmente extrafiscal, cuando con independencia de su nombre o de las intenciones del legislador, su aplicación concreta resulta eficiente a los efectos de incidir (positiva o negativamente) en la conducta de un grupo de personas (contribuyentes de *iure* o de facto).

Si el Poder Judicial no puede analizar la eficiencia de un impuesto, desde este punto de vista, tampoco podría determinar su naturaleza fiscal o extrafiscal, más allá de lo formalmente declarado por su creador.

La cuestión no resulta menor, en particular si se analizan las relaciones de la extrafiscalidad con aspectos vinculados a la confiscatoriedad, ya que en aquellos casos en los cuales el impuesto sea calificado de extrafiscal, pareciera que la confiscatoriedad pierde estrictez y se transforma en un criterio de apreciación más laxo.

Tal ha sido lo sostenido por nuestro máximo Tribunal en un clásico fallo, reiterado innumerable cantidad de veces cuando se abordan estos temas, vinculado al campo aduanero tributario. Es así como en el precedente "*Marcelo Montarcé*"¹⁴, la Corte Suprema directamente rechazó el análisis del planteo de confiscatoriedad de los derechos de importación, alegando que al tratarse de impuestos de naturaleza extrafiscal, "quién puede lo más puede lo menos". Ello, en tanto que como la aduana podía directamente prohibir la importación de la mercadería en cuestión (específicamente a través del instituto de la "prohibición aduanera"), podía llegar al mismo resultado (una prohibición) a través del instituto de la tributación.

Es así como si se pusiera un tope, a estos tributos en definitiva, se estaría limitando una

potestad que es propia de la aduana, consistente en prohibir la importación de ciertas mercaderías, lo cual podría llegar a hacerlo a través del instituto que considere más oportuno (prohibición o tributos confiscatorios).

A su turno Spisso considera que los impuestos no fiscales tienen una finalidad directa, tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, que prescinde en lo inmediato del ingreso, pero que ciertamente está lejos de excluirlo. Sostiene que la relación entre imposición y sistema económico o entre imposición y extrafiscalidad estatal, hace que pensar en la existencia de un impuesto neutral sea una verdadera utopía.

Recuerda el fallo "*Bonorino*"¹⁵ donde la Corte Suprema expresó que si bien, todo impuesto tiene que corresponder a la capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente. A tal fin el fallo enumera de manera ejemplificativa situaciones de diferenciaciones impositivas, tales como las características de los bienes gravados, el modo de poseerlos o explotarlos, la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o fuente, la clase de actividad que con ella se realiza, la existencia de tierras libre de mejoras, la diversidad de patentes según la especie del negocio en cuestión, los derechos de aduana específicos, la categoría de ausentes o el parentesco de los herederos, todas ellas, circunstancias que no se rigen por el diferente valor económico de las riquezas que constituyen la materia del gravamen.

En ese marco el autor citado concluye que "*los impuestos deben ser establecidos no sólo en función de la capacidad contributiva, sino recogiendo otras pautas que posibiliten alcanzar el modelo delineado en la*

¹⁴ Fallos: 289:443, del 17/09/1974.

¹⁵ CSJN, "*Delia Bonorino Ezeyza de Claypole c/Provincia de Buenos Aires*", Fallos: 210:289, 3/03/1948.

Constitución, o bien refiriéndose a capacidad económica cualificada por exigencias colectivas. En este último sentido, los propósitos extrafiscales de los tributos no implican un desplazamiento del principio de la capacidad contributiva sino, por el contrario, su realización en clave de solidaridad”¹⁶.

Sobre el punto, Grizziotti expresaba que “no es posible creer que el contribuyente pueda ser gravado sin límites en los tres casos en que se los sacrifica por razones de solidaridad. Es necesario no detener con excesivas cargas las posibilidades de producción ulterior, tanto por parte del contribuyente, como de todos los contribuyentes, o sea, de la economía nacional”¹⁷.

Cabe en este punto preguntarse si un impuesto con finalidad extrafiscal, puede hoy en día y en el marco propuesto, desconocer o apartarse de las típicas limitaciones constitucionales establecidas y vigentes -sin lugar a dudas- para la tributación con finalidad fiscal.

Concretamente, ¿un impuesto extrafiscal puede ser creado con independencia de los límites fijados por el principio de no confiscatoriedad cuando ello sea necesario para asegurar su eficacia como medida de gobierno que aspira a modificar o al menos incidir en la conducta de las personas a quienes va dirigido?

La respuesta no es fácil, ya que si se responde de manera negativa, en el sentido que también los impuestos extrafiscales encuentran su límite y tope de alícuota en el mentado precepto, ello haría que múltiples medidas de este tipo se transformen en inocuas, en tanto por su leve impacto (en la formación del precio, como costo en la operatoria de una conducta contaminante, o por ser simplemente absorbido sin mayor inconveniente por el contribuyente, etc.) no incidirá en absoluto o lo hará en menor medida que lo pretendido, tornando un sinsentido su aplicación.

Por el contrario, si sostenemos que los tributos extrafiscales, en la medida que sea necesario para el cumplimiento de su finalidad, se recurra a alícuotas superiores al 33% de la base imponible o a lo que legal o jurisprudencialmente se considere confiscatorio, se abre ante nosotros una Caja de Pandora de inimaginables consecuencias, que hace peligrar en modo extremo los derechos de los contribuyentes.

Una postura intermedia, es decir, derivada del análisis caso por caso, de cuándo ese tributo al cual se le imputa una “supuesta” finalidad extrafiscal, podría superar tales topes y cuando no, si bien parecería a primera vista una respuesta razonable, lo cierto es que ello lejos de atemperar el desconcierto, no haría otra cosa más que incrementar de forma significativa la inseguridad jurídica.

¿Quién estaría en condiciones de determinarlo? ¿El legislador al sancionar la norma o el Poder Judicial al revisar un planteo de inconstitucionalidad?

A ello se añade el hecho de que la mayoría de los impuestos en nuestro país, gravan el consumo y los extrafiscales no son la excepción. Por lo cual, el control en el *quantum* de la alícuota resulta en extremo dificultoso, en tanto -por la estructura del tributo- éste no se orienta a gravar ni el patrimonio ni la renta del contribuyente en forma directa, parámetros fundamentales sobre los cuales se edifica la teoría de la confiscatoriedad.

Por el contrario, en los impuestos indirectos la determinación de la confiscatoriedad del impuesto se ve licuada -o al menos dificultada-, por la circunstancia de que la traslación de la carga impositiva incapacita al contribuyente de *iure* de plantear su revisión judicial (pues al trasladarlo perdió la legitimación activa que lo habilitaba a su impugnación). Por su parte, el contribuyente de facto, el percutido, es decir quien en definitiva soporta la carga tributaria, difícilmente pueda demostrar la existencia de una ilegalidad del tributo basado en la violación del principio de confiscatoriedad, siendo en la mayoría de los casos imaginables, insignificante el monto en cuestión si se mira la cuestión de la óptica del consumidor final.

¹⁶ SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, 6° ed., Abeledo Perrot, Bs. As., 2016, p. 429, 430, §8.

¹⁷ GRIZIOTTI, Benvenuto, *op. cit.*, p. 154.

V. ¿Qué hace que un impuesto sea catalogado como extrafiscal?

Resulta en este punto necesario detenernos a fin de pensar un momento sobre cómo sabemos que nos encontramos frente a un impuesto de naturaleza extrafiscal. La respuesta no parece ser unívoca. Por el contrario, existen tantas como puntos de vista o facetas de estos tributos quieran analizarse.

La doctrina refiere a que *“cuando el fin principal de los tributos no es proveer recursos al fisco, sino actuar como persuasivos de ciertas actitudes de los ciudadanos, o para impulsar el desarrollo de determinadas actividades económicas, sociales, culturales o ambientales, a esos objetivos no recaudatorios se los suele denominar genéricamente como fines extrafiscales de la tributación”*¹⁸.

Rápidamente podríamos decir entonces que la postulación de tal naturaleza por el legislador le concede automáticamente tal carácter. Se entiende que ello es producto de un concienzudo análisis previo de la cuestión, del cual el legislador ha optado -de entre las distintas opciones posibles- por la tributaria, a los efectos de desestimular la realización de una conducta socialmente reprochable; descartando por ejemplo la referida al poder de policía legislativo, que le hubiera permitido directamente, establecer una prohibición, tal como se hizo respecto a la producción, comercialización e importación de lámparas incandescentes¹⁹.

¿Es tal aseveración inmutable e incuestionable? Todos sabemos que el legislador muchas veces yerra en su actuación, sea estableciendo tributos sobre

manifestaciones de capacidad contributiva inexistentes, sea gravándolas en demasía, sea violando el procedimiento legal de su creación. Por ende, bien podría errar en asignarle una naturaleza de extrafiscal a un tributo que no lo es.

Entonces volvemos a preguntarnos ¿qué hace que un tributo sea extrafiscal? No sería ya la mera declaración hecha por el legislador, en tanto esta podría quedar controvertida por un análisis de la estructura del propio tributo. De allí que sólo en la medida que lo dicho por el legislador “coincida” con la naturaleza real del impuesto, aquella podrá servir de guía.

Sin embargo, ¿quién está en condiciones o -mejor dicho-, habilitado legalmente a cuestionar la naturaleza que el legislador efectuó de su creación? Podría ser el Poder Judicial, pero sólo y en la medida que ello sea necesario a los efectos de determinar una eventual afectación de derechos constitucionales.

Ahora bien, supongamos el caso que ni la norma ni el legislador (en el proyecto, o en los debates parlamentarios) aludan a esta finalidad. Volvemos aquí a preguntarnos: ¿qué hace que un impuesto sea extrafiscal? Nuevamente se abren múltiples posibilidades, pudiéndose entonces atender al destino de lo recaudado, a la alícuota aplicada o a un sinnúmero de otras circunstancias, sin dejar de lado la eficacia en la incidencia en la conducta que se postula como objetivo de la actuación legislativa.

VI. La tributación sobre los cigarrillos. La farsa de la extrafiscalidad

Tomemos por caso el del Impuesto a los Cigarrillos, establecido por la Ley de Impuestos Internos 24.674 y ejemplo por excelencia en las cátedras universitarias de impuesto con finalidad extrafiscal (art. 15 al 22)²⁰.

²⁰ El artículo 15 de la norma expresa “Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del setenta (70%)”.

¹⁸ ESPECHE, Sebastián, *Curso de Derecho Financiero*, 1° ed., Errepar, Bs. As., 2016, p.281, §3.

¹⁹ El art. 1° de la ley 27.492 expresa “Prohíbese, a partir del 31 de diciembre de 2010, la importación y comercialización de lámparas incandescentes de uso residencial general en todo el territorio de la República Argentina. La prohibición de importación y comercialización se hará extensiva a las lámparas halógenas en todos sus tipos y modelos en todo el territorio nacional, a partir del 31 de diciembre de 2019”.

A esta altura resulta difícil de creer que este impuesto pueda tener una finalidad extrafiscal en tanto grave “*tabacos; bebidas alcohólicas; cervezas; bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados; seguros; servicios de telefonía celular y satelital; objetos suntuarios; y vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves*” (art. 1). Parecería que no todas estas conductas (referidas al consumo de los productos descriptos), puedan ser consideradas dañinas o reprobables socialmente al punto de pretender su reducción por medio de la imposición de tributos.

De última instancia, podríamos considerar que la Ley de Impuestos Internos, podría llegar a tener un objetivo mixto, en parte fiscal y parte extrafiscal, atendiendo a la naturaleza de los bienes gravados. Sin embargo, tal postura parecería más bien un intento desesperado de seguir sosteniendo la extrafiscalidad del impuesto al tabaco, que un verdadero análisis objetivo de la norma.

A ello debe añadirse el impuesto “adicional de emergencia a los cigarrillos”, creado por la ley 24.625 en 1995, como impuesto de emergencia destinado a regir sólo por 3 años y que continúa imperturbable hasta nuestros días.

El art. 1º de esta norma dispone “*Créase un impuesto adicional de emergencia del SIETE POR CIENTO (7%) sobre el precio final de venta de cada paquete de cigarrillos vendido en el territorio nacional*”. Ahora bien, ¿de lo expuesto, podemos derivar sin más que se trata de un impuesto extrafiscal?

¿Es necesario que ello surja de los vistos y considerandos o del proyecto de elevación de la norma, o del debate parlamentario generado en las Cámaras del Congreso? ¿O es que la extrafiscalidad debe surgir (más o menos de forma evidente) del análisis que de la estructura del tributo se haga (por ej. la intensidad de la alícuota), con independencia de lo expresado o de los fines postulados por el legislador al tiempo de su creación? ¿O el análisis debe abarcar a la totalidad de dichos extremos? Y de ser así ¿qué órgano del Estado está en condiciones de hacerlo? Puntualmente, ¿puede el Poder Judicial

determinarlo, cuando entran en juego cuestiones extrajurídicas (como son la eficacia del tributo)?

Puntualmente, para el caso en cuestión, el art. 2 de la norma aclara que “*El producido del impuesto se destinará íntegramente a reforzar el financiamiento de programas sociales y/o de salud, del Programa Cambio Rural y del Programa Social-agropecuaria. Anualmente la ley de presupuesto determinará los programas que serán beneficiados. El destino señalado configura la asignación específica prevista en el primer párrafo del inciso 2) del artículo 75 de la Constitución Nacional y su recaudación no será consecuentemente participable*”.

Salvo por el hecho de que lo recaudado por este impuesto constituyen fondos afectados a finalidades sociales en extremo ambiguas, no hay otro fundamento por el cual el impuesto adicional a los cigarrillos pueda considerarse extrafiscal. Resulta entonces curioso, que también se enseñe y postule a este tributo como el ícono de la tributación extrafiscal.

Resulta aún más llamativo, que en el entendimiento de que el consumo de cigarrillos constituye una conducta perjudicial para la salud y que debería ser desestimulado por el Estado, el 10/05/2020 en medio de la pandemia de COVID-19, habiendo caído la producción de cigarrillos por las empresas del medio, y por ende la recaudación tributaria, se haya incluido la actividad de fabricación y distribución de este producto, como una de las exceptuadas de la prohibición de circulación generada por el aislamiento social obligatorio (Decreto 459/2020)²¹.

De este modo se “*exceptuó a las empresas tabacaleras y a su personal de la cuarentena. Esas compañías no habían sido consideradas "servicios esenciales" y, en consecuencia, dejaron de producir, lo cual derivó en problemas con el abastecimiento de cigarrillos en todo el país*”²².

²¹ FIC Argentina Fundación Interamericana del Corazón, *Acciones de la industria tabacalera en el marco del COVID 19 en Argentina*, Documento Informativo 12/2020.

²² Fuente: Diario *Ámbito Financiero*, “*Para evitar desabastecimiento, habilitan a tabacaleras a importar cigarrillos*”, 13/05/2020.

Sobre el consumo de cigarrillos en nuestro país, resulta muy interesante el análisis global realizado por organizaciones que propugnan el cuidado de la salud pública. Tomemos por ejemplo el informe efectuado por la Fundación Interamericana del Corazón, FIC Argentina del 7/2021²³. Allí expresa que el artículo 6 del Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco (CMCT) establece como estándar la necesidad de aplicar políticas tributarias a los productos de tabaco, específicamente, el aumento de precios vía incremento de impuestos.

En la misma línea, las Directrices del Art. 67 recomiendan a los Estados la instauración de políticas tributarias “coherentes a largo plazo” que deben ser revisadas “periódicamente, en particular las metas para sus tasas tributarias, con el fin de alcanzar sus objetivos en materia de salud pública y fiscales en un plazo determinado”.

A su vez, se debe velar porque el sistema tributario se estructure “de tal forma que sean mínimos los incentivos para que los usuarios cambien a productos de tabaco más baratos de la misma categoría, o de categorías más baratas. Puntualmente, para el caso de Argentina, la organización informaba que en el 2021 el país tenía “uno de los cigarrillos más asequibles del mundo, ocupando el puesto internacional 39 sobre 177 países en términos de qué tan barato es consumirlos, y el puesto 5 entre los países de América Latina y el Caribe”. Difícil es imaginar hoy en día –inflación de por medio y caída del poder adquisitivo, en comparación a los países de la región-, cuán agravada se encuentra esta situación.

Este tipo de análisis son importantes a los efectos de la determinación de la verdadera extrafiscalidad de los impuestos, y no aquellos que se limitan a la visión jurídica estricta, en el sentido de si el legislador al tiempo de diseñar el impuesto contempló tal finalidad, o por el contrario si la norma contiene algún párrafo alusivo a ello, o lo recaudado se destina a algún fondo con afectación específica.

Crudamente el informe referido pone en evidencia que en aquél momento “Además de la asequibilidad en términos de los ingresos, el precio relativo de los cigarrillos es bajo en comparación con productos de la canasta básica. A diciembre de 2020, un paquete de 20 cigarrillos tenía un precio similar a 1 kg de pan, ½ Kg de yerba mate o 2 litros de leche”.

El informe también hace un repaso sobre la estructura tributaria del país, su evolución y vaivenes que por su claridad y relevancia creemos conveniente traer a colación. Al respecto relata que la estructura tributaria (al 2020) de los productos de tabaco en Argentina era compleja. Se encuentra compuesta por cuatro impuestos que, en conjunto, representan en promedio un 76,7% del precio final de venta: Impuestos Internos (II), Impuesto Adicional de Emergencia (IAE), Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Fondo Especial del Tabaco (FET). Una particularidad, que incrementa la complejidad del sistema, es que algunos de estos impuestos conforman la base imponible para el cálculo de los otros impuestos o incluso de sí mismo.

En cuanto al destino de los fondos recaudados por impuestos al tabaco, los Impuestos Internos y el IVA son coparticipables, mientras que el IAE sólo va a las arcas nacionales y el FET se distribuye entre las provincias tabacaleras y sectores afines a la producción. Este último, aunque es un impuesto, representa en realidad un subsidio a la producción de tabaco y a la industria tabacalera.

En los últimos años existieron dos cambios de gran relevancia en materia de impuestos al tabaco. Por un lado, en el año 2016 se incrementó la alícuota de Impuestos Internos, pasando del 60% al 75%, generando una suba de precios y de recaudación de impuestos, con la consecuente caída de aproximadamente el 50% en el consumo de cigarrillos, aunque, debido a que la medida no poseía un mecanismo de actualización por inflación, su efecto fue disminuyendo con el correr del tiempo. Por otro lado, en diciembre del 2017 se sancionó una reforma impositiva que volvió a afectar esta alícuota con una reducción del 75% al 70%, y que a la vez

²³ Fuente: [Estimación de la pérdida de recaudación por impuestos al tabaco durante el 2020](#)

estableció un impuesto mínimo de \$28 actualizable por inflación (\$77,77 a diciembre 2020). Como consecuencia, los fabricantes del segmento de las marcas más baratas recurrieron a la justicia alegando, entre otras razones, la supuesta confiscatoriedad y discriminación establecida por la norma. En este contexto, distintos tribunales les otorgaron medidas cautelares, que se tradujeron en no pagar tal impuesto, sino la cuota del 70% (la cual representa un valor menor al impuesto mínimo). Sin embargo, a mediados del mes de mayo del 2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación falló en contra de una de las medidas cautelares interpuestas, obligando a una tabacalera a pagar el mínimo²⁴.

En consecuencia, los cigarrillos tienen una carga impositiva promedio del 76,7% (cálculo a diciembre 2020, para el precio promedio ponderado de \$130,54 por paquete de 20 cigarrillos), siendo los impuestos de mayor importancia los Impuestos Internos (54,4% del precio de venta) y el Fondo Especial del Tabaco – FET (10,4%), que se distribuye a las provincias tabacaleras. El Impuesto Adicional de Emergencia (7% del precio) también integra la carga de impuestos al tabaco, además de otros tributos generales (IVA e Ingresos Brutos).

Finalmente, el informe concluye que *“Aún cuando la proporción de impuestos al tabaco sobre el precio de venta se encuentra por encima del 70% recomendado por la OMS, los productos continúan siendo muy asequibles para la población”*.

¿Podemos en ese marco, seguir sosteniendo que el impuesto a los cigarrillos tiene naturaleza extrafiscal, cuando resulta evidente que el único beneficiado es el Estado por el alto nivel de recaudación que dicha fuente produce, siendo que, a la vez, poco o nada incide en el desestimulo de la conducta nociva?

No es menos cierto que algunos podrán decir que la naturaleza extrafiscal del impuesto se encuentra dada con

independencia de la eficiencia que éste posea. Sin embargo, no es solamente una cuestión de eficiencia de aplicación del instituto, sino también del análisis de la alícuota aplicada, y de la comparabilidad que el valor final de compra del producto posee en relación al resto de la mercadería que integra una canasta básica.

VII. Reflexiones finales

Pretendemos con el análisis precedente, generar en el lector al menos una duda en cuanto a la categorización de los impuestos denominados de ordenamiento o con finalidad extrafiscal. No tenemos una respuesta cierta respecto a su verdadera existencia y extensión. Si, albergamos profundas dudas respecto a la posibilidad de que pueda determinarse con certidumbre y de antemano su naturaleza (al tiempo de sancionarse la ley que lo impone), y consideramos por el contrario, que el carácter extrafiscal, debe surgir de un conjunto de particularismos y atributos, que en forma coherente y mantenida en el tiempo, actúan como elementos definitorios en la aplicación de este tipo de tributo.

Resulta fundamental que, al tiempo de la sanción de la norma que lo cree, este objetivo sea postulado en forma clara y desarrollada, sea en la exposición de motivos del proyecto enviado al legislativo, sea al tiempo de su debate parlamentario o en su texto expreso sancionado.

A ello se sumarán otros elementos, tales como el destino de lo recaudado, los sujetos gravados, las exenciones, las alícuotas aplicables y particularmente su intensidad y obviamente, la actividad u objeto que resulta alcanzada.

No obstante ser elementos extrajurídicos, el análisis resultaría incompleto si no se tuviera en cuenta también la eficacia que la medida, a lo largo de un tiempo prudente, ha generado en la sociedad; en tanto que el mantenimiento de la conducta indeseable en los mismos niveles que los que existían antes de la entrada en vigencia del impuesto o una ínfima disminución de ella, no sólo revelará la inutilidad del tributo (como medida de

²⁴ En alusión al fallo *“Tabacalera Sarandí SA C/ EN-AFIP-DGI S/proceso de conocimiento”*, CAF 8093/2018.

condicionamiento social), sino que por el contrario constituye una evidente prueba, de que el verdadero motivo de su instauración, o de su mantenimiento en el tiempo, consiste únicamente en la recaudación que su aplicación genera, en abierto desinterés por los objetivos que tal vez fueron tenidos en cuenta al tiempo de su creación.

Si bien, esto último, a los fines de la determinación de su validez o eventual afectación de principios constitucionales, resulta de difícil análisis por la actuación judicial; al menos como primer paso, desde el punto de vista académico y de la ciencia jurídica, es momento de comenzar a analizar con una visión más crítica y profunda la supuesta naturaleza extrafiscal de los impuestos.

Becerra, María Elena

Contadora Pública graduada de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Abogada (UBA). Profesora de procedimiento tributario en la Maestría de Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina (UCA).

Batista, Maximiliano A.

Abogado graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Licenciado en Ciencia Política (UBA). Graduado del International Tax Program, Harvard Law School, Estados Unidos. Licenciado en Derecho, Universidad de Valencia, España. Miembro del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, del Colegio de Abogados del Estado de Nueva York y del Colegio de Abogados de Madrid. Profesor de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato Di Tella. Miembro de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF).

Cardozo, Horacio

Abogado Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Adjunto regular de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Docente de Posgrado y de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero (UBA). Subdirector del Observatorio Penal Tributario (UBA).

Coronello, Silvina Érica

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Doctora en Derecho Fiscal (UBA). Socia del estudio Coronello & Asociados. Docente de grado y posgrado en distintas universidades.

Di Benedetto, Cristina B.

Abogada, con especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral, con cursos de posgrados en Contratos de empresa de las Universidades Austral y Católica Argentina, y actualmente está finalizando el Executive MBA del IAE Business School.

Trabaja en el área de Derecho Tributario del Estudio Jurídico Perez Alati, Grondona, Benites & Artsen, y se especializa en el asesoramiento y litigios vinculados con asuntos en materia tributaria e hidrocarburífera. Fue profesora de Reorganización Libre de Impuestos y Contratos en la Universidad Católica Argentina, y adjunta de Derecho Constitucional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

Durrieu, Cristian

Profesor adjunto consulto de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Docente en la Maestría Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA) y posgrados en distintas universidades. Autor de libros y artículos de la especialidad. Funcionario de carrera de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) con funciones de juez administrativo. Representante ante las Comisiones Arbitral, Plenaria, Federal de Impuestos y Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Secretario de Ingresos Públicos de la Provincia de Tierra del Fuego.

Estathio, Valeria

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA) con diploma de honor. Magíster en Derecho y Economía con orientación en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato Di Tella. Magíster en Tributación Internacional de la Escuela de Derecho de la Universidad de Nueva York. Se desempeña en el sector privado e integra el cuerpo de profesores de la Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato Di Tella.

Fernández Santos, Facundo A.

Abogado graduado con honores en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Tributación por la Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA) y miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y del Colegio de Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Fontana, María Florencia

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Maestrando en Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA). Docente de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA).

García, Patricia

Contadora Pública. Especialista en Tributación Internacional. Funcionaria de la Administración Federal de Ingresos Públicos enfocada desde hace 16 años en la temática. Consejera técnica de la Dirección de Asesoría Técnica de la Dirección General Impositiva, en el área de Tributación Internacional; ex Jefa de la División Dictámenes y Evaluación Técnica, de la Dirección de Fiscalidad Internacional, e instructora de varios cursos relativos a la materia dictados en el Organismo, con amplia experiencia en la fiscalización de operaciones internacionales en el ámbito de la ex Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales.

Iglesias Araujo, Fabiana

Contadora Pública graduada de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario graduada de la Universidad de Belgrano (UB). Estudio Iglesias Araujo & Asociados. Docente de grado y posgrado en distintas universidades.

Iglesias, Juan M.

Abogado graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral. Magíster en Derecho Tributario por la Universidad Austral.

Laudato, Corina P.

Abogada (UBA, Facultad de Derecho), LLM en Tributación Internacional (New York University, Law School).

Mora, Alejandro Julián

Abogado graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Docente de grado de las materias “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA y de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Argentina (UCA). Profesor de “Derecho Administrativo y Procesal Tributario” de la Maestría de Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA.

Martín Quirán, Germán A.

Abogado graduado de la Pontificia Universidad Católica Argentina con Diploma de honor. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral. En 2020 cursó el seminario “Precios de transferencia: controversias y nuevas tendencias del comercio internacional, Derecho Aduanero y Tributario”, por la Universidad Torcuato Di Tella. Se ha desempeñado profesionalmente en derecho tributario y aduanero desde su graduación, en 2009. Es autor de numerosos artículos en sus áreas de especialización, y participó de diversos foros y jornadas académicas, nacionales e internacionales. Profesor Adjunto de la cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica Argentina. Es miembro del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA),

de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) donde integra la Comisión de Tributación Aduanera, y del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal.

Misrahi, Florencia

Abogada de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Maestría en Tributación de la Universidad Austral. Tributación Internacional, IBFD, The Netherlands. Socia Agronegocios Lisicki Litvin y Asociados. Anteriormente estuvo 14 años a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas para el Cono Sur en Cargill. Socia Estudio Beccar Varela. Speaker en materia tributaria en IBA, International Bar Association.

Nuñez, Luis Marcelo

Abogado y especialista en Derecho Tributario graduado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Completó un programa de Derecho Internacional en la Universidad de California (Davis), USA. Profesor adjunto por concurso de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho (UBA). Profesor de Derecho Administrativo y Procesal Tributario en la Maestría en Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho, UBA. Co-autor de diversos libros y autor de otras publicaciones en materia tributaria y expositor en Jornadas y Seminarios de la especialidad. Investigador del Proyecto “Política Fiscal y Derecho Internacional de los Derechos Humanos”, (UBACyT). Presidente de la Comisión de Derecho Tributario y Aduanero del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires. Codirector de cursos de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Director de la Comisión de Tributos Nacionales del Centro de Derecho Financiero y Derecho Tributario (UBA).

Palomares, Leonel M.

Abogado graduado de la Universidad Blas Pascal. Maestrando en Derecho Financiero y Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Diplomado y Pos-Diplomado en Criptoconomía y Derecho, ONG Bitcoin.

Perez, Anahí

Abogada graduada de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Profesora para la Enseñanza Media y Superior en Ciencias Jurídicas (UBA). Profesora de grado y posgrado en distintas universidades del país.

Queirolo, Diana

Abogada y escribana graduada de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Docente de grado y posgrado en Maestría de Derecho Tributario y Derecho Financiero (UBA) y distintas universidades del país. Autora de diversas publicaciones.

Reinoso, María Alejandra

Abogada y Contadora, graduada en la Universidad Argentina de la Empresa (UADE). Maestría en Tributación Universidad de Buenos Aires (UBA). Cursando la Maestría de Economía y Ciencias Políticas en ESEADE. Miembro de la Comisión de Jóvenes Profesionales en Ciencias Económicas, de Impuestos y de Economía del CPCECABA, del Colegio de Abogados y de la AAEF, entre otros. Ha participado en proyectos de liderazgo y coordinación en organizaciones sin fines de lucro. Autora de numerosos artículos en revistas especializadas.

Rey, Daniela C.

Abogada con orientación en derecho tributario por la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Tributación por la Universidad Austral. Cursó estudios en la Universidad de Texas en Austin, Estados Unidos. Lidera la Comisión de Tributación Internacional del Departamento de Política

Tributaria de la Unión Industrial Argentina. Es profesora de posgrado del Máster de Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina (UCA) y miembro activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

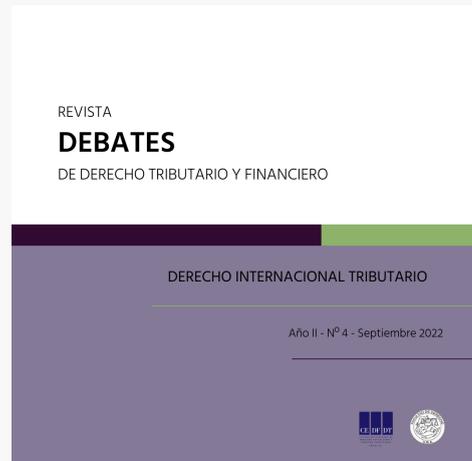
Schurig, Harry

Abogado. Especialista en Derecho Tributario (UBA), Aduanero (UBA) y Administrativo (UNLaM). Docente universitario. Secretario de la Fiscalía Federal en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo n° 7.

Vaquero, Fernando M.

Abogado y contador en la Universidad de Buenos Aires. Autor de libros, colaboraciones y artículos de su especialidad. Participa en numerosas conferencias y charlas sobre temas de tributación, y es miembro activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y de la International Fiscal Association (IFA).

Otros números disponibles:



Encontralos en [Revista Debates de Derecho Tributario y Financiero](#)



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA