



Tributación internacional

Reorganizaciones internacionales



Corina P. Laudato

2

Experta en planeamiento impositivo local e internacional y en asesoramiento fiscal integral. Abogada (UBA, Diploma de honor). Magíster en Derecho con Especialización en Tributación Internacional (Universidad de Nueva York, EE.UU.). Responsable de la Práctica de Derecho Tributario del Estudio Mitrani, Caballero & Ruiz Moreno. Fue asociada en el Estudio Pérez Alati, Grondona, Benites, Arntsen & Martínez de Hoz (h.). Fue asociada con base en Nueva York del estudio internacional Cleary Gottlieb Steen & Hamilton LLP.

Tributación local

Saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción bonaerense y el federalismo de concertación



Ezequiel Maltz

7

Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Univ. Austral). Docente de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Maestría en Derecho Tributario (Univ. Austral). Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Profesional Independiente a cargo del estudio Maltz y Asociados.

Tributación aduanera

Triangulaciones con venta sucesiva en materia aduanera



Felipe Guillermo Coronel de la Torre

11

Abogado, Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales (UCES). Especializado en Comercio Exterior. Maestría en Derecho Tributario (Universidad Torcuato Di Tella) (Tesis presentada). Posgrado en Derecho Aduanero y de la Integración (UBA). Maestreado en Derecho de los Negocios (Universidad de San Andrés).

CORREO ARGENTINO	FRANQUEO A PAGAR
CENTRAL B	CUENTA N° 10269F1

Tributación internacional

Reorganizaciones internacionales



Corina P. Laudato

Experta en planeamiento impositivo local e internacional y en asesoramiento fiscal integral. Abogada (UBA, Diploma de honor). Magíster en Derecho con Especialización en Tributación Internacional (Universidad de Nueva York, EE.UU.). Responsable de la Práctica de Derecho Tributario del Estudio Mitrani, Caballero & Ruiz Moreno. Fue asociada en el Estudio Pérez Alati, Grondona, Benites, Arntsen & Martínez de Hoz (h.). Fue asociada con base en Nueva York del estudio internacional Cleary Gottlieb Steen & Hamilton LLP.

SUMARIO: I. Una breve introducción.— II. Ganancias de capital: Transferencia directa de acciones por parte de beneficiario del exterior.— III. Los convenios para evitar la doble tributación como limitante de la tributación doméstica.— IV. Transferencia indirecta de activos en Argentina por parte de beneficiarios del exterior.— V. Excepción de conjunto económico.— VI. Conclusiones.— VII. Referencias normativas regionales.

I. Una breve introducción

La relación entre las reorganizaciones empresariales realizadas en un país y la legislación doméstica de otro país puede resultar compleja. A su vez, la legislación fiscal en general puede incentivar (1) o desalentar (2) procesos de reorganización, pero también podrá adoptar una posición neutral hacia ellos.

La búsqueda de la neutralidad en la imposición sobre los procesos de reorganización o reestructuración (3) no es tarea sencilla en tanto que se requiere determinar su alcance y, principalmente, conseguir un equilibrio entre la optimización de los negocios y la protección del Tesoro frente a prácticas que buscan evadir o eludir no-activamente la imposición sobre tales operaciones.

La mayoría de las legislaciones buscan no afectar impositivamente a las reorganizaciones empresariales siempre que no impliquen un cambio sustancial en la propiedad y se verifique un estándar mínimo de requisitos que aseguren que la reorganización no implique una enajenación definitiva a terceros. A su vez, el principal efecto de reconocer neutralidad a un proceso de reorganización

es el mantenimiento del costo impositivo de los bienes transferidos con motivo de la transferencia de bienes involucrada, evitando que se reconozcan resultados con impacto fiscal.

La legislación argentina, en particular la de nuestro impuesto a las ganancias, consagra la neutralidad del tributo frente a los fenómenos de reorganización empresarial completados dentro de nuestro territorio, sea que se produzca a través de métodos que alteran la estructura jurídica interna de las sociedades involucradas (i.e., fusión y escisión), sea que se logren mediante procedimientos que no necesariamente provoquen dicho resultado (i.e., transferencia de establecimientos entre entes que constituyen un conjunto económico).

No obstante, ello, frente a una reorganización internacional el principio de neutralidad en la imposición aparece ausente en nuestra legislación interna, desconociéndose la posibilidad de brindar un tratamiento similar al previsto para las reorganizaciones domésticas más allá de su desarrollo y recomendaciones a nivel científico (4) sobre los que volveremos. Nuestra legislación tributaria en principio solamente abarca los procesos completados exclusivamente dentro de

nuestro territorio, y esta cuestión no resulta controvertida en la actualidad, habiéndose resuelto con claridad en la jurisprudencia administrativa (5).

Repasaremos a continuación que las reorganizaciones societarias realizadas en el exterior califican como enajenaciones desde el punto de vista del impuesto a las ganancias argentino y pueden constituir un hecho gravado en dicho tributo, dependiendo de si, con motivo de la transferencia del patrimonio o bienes que se fusionan o escinden (6), se produce una transferencia de acciones de sociedades argentinas.

La gravabilidad derivada de reorganizaciones o reestructuraciones societarias no tenía prácticamente relevancia hasta el año 2013, cuando por ley 26.893 se eliminó la exención prevista en el dec. 2284/1991, ratificado por ley 24.307 (7), para las ganancias derivadas de las transferencias de títulos valores, abarcando en esa exención a las acciones de sociedades anónimas y pasando a tomar relevancia en la Ley de Impuesto a las Ganancias, la gravabilidad derivada de enajenaciones de acciones efectuadas por sujetos del exterior (8). En dicho momento, la carga del pago del impuesto la tenía el adquirente.

Ahora bien, desde el punto de vista efectivo, y no meramente teórico, la cuestión adquiere relevancia concreta a partir de enero de 2018, cuando la ley 27.430 hizo efectivo el mecanismo de pago del impuesto a las ganancias, esta vez, estableciendo la carga del pago del impuesto en cabeza del enajenante (9). Es por ello por lo que la cuestión resulta relativamente incipiente en el desarrollo del análisis local por parte de la doctrina y sin desarrollo jurisprudencial jurisdiccional.

Es generalmente aceptado y no es controvertido que los procesos de reorganización como los de fusión o escisión son operaciones que califican como disposiciones de bienes de carácter oneroso, es decir, enajenaciones potencialmente alcanzadas a la hora de analizarlas en materia tributaria.

Es así como, por regla general, una fusión o una escisión llevada a cabo en el exterior, entre dos o más sociedades extranjeras, puede generar una imposición alcanzada por el impuesto a las ganancias si con motivo de la reorganización, se produce una transferencia de la titularidad de participaciones societarias argentinas. También se produce un supuesto de gravabilidad con motivo de una liquidación de una sociedad del exterior que tiene en su activo, acciones emitidas por una

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Permittedose lograr una optimización económica empresarial o evitando la imposición de ganancias no realizadas.

(2) Para evitar procedimientos de evasión o elusión cuya única motivación u objetivo sea la obtención de una ventaja fiscal o debido a la complejidad que el control del proceso de reorganización empresarial implique para la autoridad fiscal involucrada.

(3) Neutralidad tanto en el tratamiento doméstico e internacional, así como también respecto a los diferentes niveles de sujetos intervinientes (i.e., las empresas que se reorganizan y sus socios).

(4) Distintos ámbitos científicos y doctrinarios han venido recomendando que las distintas legislaciones domésticas favorezcan la neutralidad de la imposición sobre los procesos de reorganización empresariales nacionales e internacionales. Así, en el ámbito de la *International Fiscal Association* se destaca el Congreso de 1963 celebrado en París donde se aconsejó que las legislaciones de los diversos países adoptaran el principio de neutralidad tributaria, en las cuestiones relativas a la concentración y desconcentración empresarial, traducidas en procesos reorganizativos. En el Congreso de 1992 celebrado en Cancún, "Tema II: Consecuencias fiscales de las adquisiciones y agrupaciones internacionales de empresas" se resaltó la creciente importancia de las adquisiciones y agrupaciones internacionales de empresas para adecuarse a las condiciones del libre mercado, considerando que "...en un número creciente de países, las adquisiciones y agrupaciones de negocios son posibles a nivel nacional con neutralidad fiscal, mientras que en algunos casos las operaciones internacionales idénticas y reorganizaciones internacionales similares son limitadas por barreras fiscales. Considerando por otro lado que con frecuencia la adquisición y agrupación internacional de empresas origina una transferencia de acciones, activos u otros atributos fiscales de una jurisdicción impositiva a otra. [y] Considerando que estas barreras fiscales ya están siendo eliminadas en 12 países europeos al amparo de la Directiva de Fusiones de la

Comunidad Europea". En este sentido, el Congreso recomendó: "A) Que los gobiernos deben tener en cuenta apropiadamente la tendencia hacia las adquisiciones y agrupaciones de empresas y que las legislaciones nacionales, incluyendo los impuestos a las transacciones, no deben impedir dicho desarrollo. Internacionales. B) Que en general sean desarrolladas formas y medios para eliminar o reducir cualquier carga fiscal mayor que recaiga sobre adquisiciones de carácter internacional, con respecto de las efectuadas a nivel nacional, incluyendo la posibilidad de diferimiento del impuesto o del pago de este, tomando en consideración los intereses tributarios de los países involucrados. C) Que los accionistas involucrados en una adquisición o agrupación internacional de empresas no deben ser tratados de manera menos favorable sólo debido a su residencia fuera del país, donde las compañías involucradas han sido constituidas, o por el hecho de que una o varias de ellas se haya constituido en el extranjero". Además, toda vez que las fusiones y agrupaciones de empresas frecuentemente originan el flujo de ingresos a través de varias jurisdicciones, estando tales flujos sometidos a ineficiencias tributarias y a un alto costo fiscal debido a la imperfecta eliminación de la doble tributación, se recomendó que "se estudien y establezcan formas y medios para promover la optimización de eficiencia, facilitando las reorganizaciones internacionales posteriores a las adquisiciones dentro de una neutralidad fiscal, mediante el diferimiento de impuestos o de cualquier otra forma, y que este problema sea adoptado como tema para un Congreso posterior". Por otro lado, en el Congreso de 1994 celebrado en Toronto 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 empresariales con accionistas nacionales y extranjeros, así como cuando las sociedades que se escinden y las resultantes fueran alternativamente nacionales y extranjeras. Por su parte,

en el Congreso de 2000 celebrado en Múnich, se analizaron 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. A nivel latinoamericano, la II Jornadas Tributarias del Mercosur celebradas en San Pablo en octubre de 1997 sobre "La tributación de la renta en el Mercosur (personas físicas y jurídicas" (Tema II) recomendaron "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 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 extrafronterizas 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". Las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) celebradas en Cartagena, 2010, también han recomendado 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 im-

positiva 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. Finalmente, a nivel local, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (octubre, 2011) publicó en sus "Bases y Lineamientos Generales para una futura Reforma Tributaria" como propuesta de mediano plazo "b) Estudiar en forma integral distintas formas de reorganizaciones internacionales con efectos en nuestro país, ello a los efectos de no distorsionar reestructuraciones internacionales de empresas con sustento económico, sujeto a que se preserven las facultades tributarias del Fisco argentino sobre las rentas gravadas imputables a la unidad económica reorganizada radicada en Argentina".

(5) Dictamen 37/1997, Dictamen 6/1998 (DAT), Dictamen 85/2001 (DAT), Dictamen 25/2007 (DIATEC), Resolución 40/2016 SDG-LTI.

(6) En el caso de escisión, si la escisión no involucra transferencia de acciones de sociedades argentinas, porque los activos escindidos no incluyeran dichas acciones y, por ejemplo, las acciones argentinas se mantienen en el patrimonio de la entidad antecesora, sin cambiar de titularidad.

(7) Ley 24.307, art. 29.

(8) Ley 26.893, art. 1º.

(9) RG 4227, art. 6º, inc. d.

sociedad argentina (10); o con motivo de un aporte de acciones emitidas por una sociedad argentina entre dos sociedades del exterior, ambos supuestos considerados enajenaciones gravadas por la autoridad fiscal argentina (11). Todos los casos que gatillan renta de fuente argentina por producirse disposiciones onerosas de acciones emitidas por una sociedad argentina.

II. Ganancias de capital: Transferencia directa de acciones por parte de beneficiario del exterior

De acuerdo con lo previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG), se encuentran alcanzados por el impuesto los resultados derivados de la enajenación de acciones, cualquiera sea el sujeto que los obtenga (12). Las ganancias se consideran de fuente argentina cuando provienen de la enajenación de acciones emitidas por un sujeto o entidad domiciliada, establecida o radicada en Argentina (13).

En el caso de beneficiarios del exterior, la ganancia derivada de resultados provenientes de la enajenación de acciones argentinas, con excepción de aquellas con cotización pública en Argentina (14), se encuentra alcanzada por el impuesto con los siguientes alcances:

-En la medida en que el beneficiario del exterior no resida en jurisdicciones no cooperantes y que los fondos invertidos no provengan de estas (15), se aplicará una tasa del 15%; caso contrario, resulta aplicable la tasa del 35% (16).

-El impuesto puede determinarse siguiendo alguno de los siguientes métodos (17):

a) Ganancia presunta: aplicando la alícuota sobre una ganancia neta presunta del 90% de las sumas pagadas por la enajenación de las acciones, resultando una tasa efectiva del 13,5% y 31,5%, respectivamente; o

b) Ganancia neta: aplicando la alícuota sobre la ganancia neta real que resulte de deducir del precio de venta el costo de adquisición y los demás gastos realizados en el país, necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación.

-Si el beneficiario del exterior opta por determinar el impuesto aplicando la tasa correspondiente sobre la ganancia neta, se debe informar al agente de retención (i.e., adquirente residente en el país) o a su representante legal en el país, y poner a su disposición la documentación fehaciente de respaldo que acredite la adquisición y posterior enajenación de las acciones y la determinación del costo computable. En caso de ingreso directo desde el exterior, el beneficiario debe mantener dicha documentación a disposición de la Administración Federal de Ingresos Públicos (18) (AFIP), recomendándose el resguardo por el período de prescripción (19).

-El impuesto se determina y calcula en pesos argentinos (20).

-El ingreso del impuesto varía según la residencia del adquirente de las acciones (21):

a) Si el adquirente es un sujeto residente argentino, el impuesto queda a su cargo y deberá practicar la retención correspondiente al momento del pago;

b) Si el adquirente de las acciones no es un sujeto residente en el país, el impuesto debe ser ingresado directamente por el beneficiario del exterior a través de su representante legal domiciliado en el país. De no poseer un representante en el país, el impuesto deberá ser ingresado directamente por el propio beneficiario mediante transferencia bancaria internacional.

III. Los convenios para evitar la doble tributación como limitante de la tributación doméstica

El tratamiento impositivo de las ganancias de capital derivadas de la transferencia de ciertos activos, patrimonios o tenencias accionarias como consecuencia de procesos de reorganizaciones empresariales internacionales que, en definitiva, resulte aplicable bajo la legislación doméstica también requiere ser analizado a la luz de los convenios de doble imposición suscriptos por Argentina (22) cuyo alcance las abarca, pues puede existir una limitación o disminución en la imposición en el país fuente, como veremos.

La tributación de las ganancias de capital derivadas de un país fuente, como Argentina, salvo excepciones, no se encuentra limitada por la aplicación de la disposición sobre ganancias de capital contenida en los Convenios para evitar la Doble Tributación (CDIs), ya que en materia de participaciones societarias no limitan la tributación en el país fuente y tampoco limitan la tributación en el país de residencia del enajenante, salvo excepciones en cuanto a una tributación máxima (CDIs con Países Bajos y España), o en cuanto a una tributación exclusiva (CDI con Italia). Es decir, en general bajo los CDIs firmados por Argentina, siguiendo las recomendaciones derivadas de los comentarios al Modelo OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), se reserva al derecho interno de cada Estado decidir si deben gravarse o no las ganancias de capital y también de qué forma.

En particular, dentro de la actual red de CDIs suscriptos por Argentina que se encuentran vigentes no existen disposiciones específicas que contemplen supuestos de reorganizaciones excepto los CDIs celebrados con Países Bajos, Chile y España. Veremos que las cláusulas involucradas en dichos CDIs cobran relevancia, en mi opinión, además de

otorgar seguridad jurídica y previsibilidad a potenciales contribuyentes residentes.

Países Bajos: El CDI con Países Bajos se encuentra vigente desde el 11/02/1998. En particular, el punto IX de su Protocolo establece una remisión a la legislación interna de cada Estado contratante. En cuanto es materia de análisis, el Protocolo dispone que las meras transferencias de bienes por causa de una organización de una sociedad, reorganización, amalgamación, división o transacción similar, "podrá estar exenta del impuesto según la ley interna de cada Estado" (23).

La remisión a la legislación interna de cada Estado demuestra una postura seguida por Argentina en la celebración de sus CDIs.

Chile y España: El CDI celebrado con España, vigente desde el 23/12/2013, presenta una redacción diferente en lo que es materia de análisis. Así, el punto 5 del Protocolo del CDI dispone que "no producirán efectos fiscales de acuerdo con la legislación interna de cada Estado contratante" (24). Igual disposición contempla el CDI celebrado con Chile, vigente desde el 15/10/2016, en el punto 14.b del Protocolo (25).

Por ello, bajo estos dos CDIs (Chile y España), las meras transferencias de bienes efectuadas con motivo de un proceso de reorganización empresarial "no producen efectos fiscales de acuerdo con la legislación interna".

En el caso del CDI con Países Bajos, prevé una redacción por la que las meras transferencias de bienes efectuadas con motivo de un proceso de reorganización empresarial "podrán estar exentas de acuerdo con la legislación interna de cada Estado contratante".

Por lo tanto, una interpretación de la Ley de Impuesto a las Ganancias y estos CDIs lleva a sostener que la Argentina podría someter a imposición las rentas originadas en una transferencia de acciones de una sociedad argentina (cfr. art. 13, CDI), pero si dicha transferencia es realizada por un sujeto del exterior como consecuencia de una reorganización empresarial llevada a cabo en el exterior con Chile o España —bajo dichas legislaciones extranjeras respectivamente— la operación no producirá efectos fiscales en la Argentina, o podrá estar exenta de acuerdo con la legislación interna de cada Estado contratante, si se lleva a cabo en Países Bajos.

En este sentido, respecto a los CDIs firmados con España y Chile y, más allá del interrogante sobre qué tipo de procesos de reorganización empresarial se encuentran alcanzados, como veremos seguidamente, cabe analizar si la transferencia de acciones de sociedades argentinas como consecuencia de una reorganización empresarial llevada a cabo en España y Chile que cumpla con los requisitos de su legislación, pueda producir

gravabilidad en Argentina y si la referencia a la legislación interna estaría dada para aquellos procesos que ocurren en tales países y según sus requisitos para gozar de un tratamiento fiscal neutral.

Asorey (26), con relación al CDI suscripto entre Argentina y España, señala que a la fecha (año 2021) no existe una interpretación de la Dirección General de Tributos (DGT), órgano español competente para la interpretación del CDI, mientras que "la Dirección Nacional de Impuestos de nuestro país emitió opinión frente a una consulta de una reorganización a realizarse en España que originaba la transferencia accionaria de sociedades subsidiarias argentinas, entendiéndose que para tener el beneficio fiscal en nuestro país debía cumplirse con las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias de la Argentina".

Por otra parte, respecto al CDI entre Argentina y Países Bajos, el autor (27) entiende que "si bien es más preciso en cuanto al alcance del concepto de reorganización pues lo ejemplifica con distintos tipos de reorganizaciones e incluye a las transacciones similares a las enumeradas, establece únicamente la posibilidad de que las utilidades puedan estar exentas del Impuesto de acuerdo con la legislación interna de cada Estado contratante, es decir, dejando librado a cada Estado contratante el tratamiento de la cuestión. Por ello, este Protocolo si bien reproduce las consideraciones que efectúan los comentarios en ambos modelos al dejar librado a la legislación interna de cada país la imposición o no en los procesos que nos ocupan, merece una consideración distinta a los de España y Chile".

A diferencia del CDI con Países Bajos, se observa en los casos de los CDIs de España y Chile una disposición de neutralidad en el proceso de reorganización en el caso de verificarse los requisitos que establezca la legislación interna. En el caso de Países Bajos, la ganancia derivada de la transferencia de acciones con motivo de la reorganización podrá estar exenta conforme a la legislación interna, como veremos seguidamente.

Sería posible interpretar que la disposición prevista en el protocolo del CDI con Chile y España intenta plasmar el principio de neutralidad o no interferencia, evitando el reconocimiento de resultados. Como vimos, el mantenimiento de los valores impositivos de los bienes transferidos es el beneficio principal derivado de un tratamiento de neutralidad.

III.1. Otros supuestos previstos en CDIs aún no efectivos

Sin perjuicio de que aún no se encuentran vigentes, se destacan las disposiciones previstas en los CDIs firmados por Argentina con Luxemburgo y con Japón respectivamente (28).

tante".

(24) El Protocolo al CDI entre Argentina y España, punto 5, establece "Con relación al artículo 13: Las meras transferencias de activos efectuadas por un residente de un Estado Contratante con motivo de un proceso de reorganización empresarial no producirán efectos fiscales de acuerdo con la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes".

(25) El Protocolo al CDI entre Argentina y Chile, punto 14.b, establece "Con relación al artículo 13: ... (b) Las meras transferencias de activos efectuadas por un residente de un Estado Contratante con motivo de un proceso de reorganización empresarial no producirán efectos fiscales de acuerdo con la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes".

(26) ASOREY, Rubén O., "Reorganizaciones empresariales libres de impuestos", La Ley, 4ª ed., CABA, 2021, p. 542.

(27) Ob. cit. en nota 26, p. 543.

(28) Ambos tratados pueden ser consultados en: <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/dobleimposicion>.

(10) Dictamen (SDG TLI) 40/2016.

(11) Dictamen 81/1993; DAT 82/1998, DAT 30/2000 y 43/2016. La Dirección Nacional de Impuestos posee similar opinión expuesta en su informe (no público) del 18 de noviembre de 2015.

(12) LIG, art. 2º.

(13) LIG, art. 7º.

(14) LIG, art. 26, inc. u).

(15) El listado de jurisdicciones no cooperantes puede ser consultado en el micrositio *web* de la AFIP según el período <https://www.afip.gob.ar/jurisdiccionesCooperantes/no-cooperantes/periodos.asp> (última visita el 10/10/2023).

(16) Decreto reglamentario de la LIG, art. 250.

(17) LIG, art. 98, art. 104, inc. i), 94, segundo párrafo; decreto reglamentario LIG 279/2018, arts. 249 y 250; RG 4227/2018, arts. 7º y 8º.

(18) La AFIP es una entidad autárquica en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional que tiene a su cargo la ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación, incluido la aplicación, cobro y fiscalización de los tributos nacionales.

(19) RG 4227/2018, art. 8º.

(20) En el caso de seguirse el método de la ganancia presunta, se deberá ingresar a la AFIP el monto en pesos argentinos equivalente al impuesto aplicando el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe el pago. En caso de determinarse el impuesto sobre la ganancia neta real, esta última será la diferencia entre (i) el precio o valor de transferencia, convertido a pesos argentinos al tipo de cambio vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúa el pago; y (ii) el costo computable calculado en pesos argentinos al tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición o erogación. La LIG permite actualizar por inflación (sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general) el costo computable únicamente vinculado con adquisiciones e inversiones efectuadas a partir del 01/01/2018. Por lo tanto, en caso de adquisiciones o inversiones anteriores al 01/01/2018, se deberá computar el costo histórico convertido en pesos argentinos a la fecha de la adquisición o inversión.

(21) LIG, art. 98; RG 4227/2018, art. 6º.

(22) Los países al celebrar sus CDI son libres de decidir

En el caso del CDI con Luxemburgo, el punto 5 de su Protocolo establece que el apartado 4 del art. 13 del CDI sobre ganancias de capital (29) no aplicará a las ganancias provenientes de la enajenación de acciones o participaciones en el curso de una reorganización societaria (30). Es decir, se limita la disposición del protocolo a las reorganizaciones que involucren acciones cuyo valor provenga directa o indirectamente en más de un 50% a bienes inmuebles situados en el Estado fuente.

En el caso del CDI con Japón, el art. 13.4 contempla una redacción distinta a los supuestos comentados destacando que la fecha no se posee una redacción en castellano (31).

III.2. La opinión de la Dirección Nacional de Impuestos

En cuanto a la forma de aplicar las disposiciones previstas en los CDIs en casos concretos, se han conocido opiniones de la Dirección Nacional de Impuestos (DNI), autoridad competente a nivel nacional en cuanto a interpretación de tratados para evitar la doble imposición en materia tributaria.

En una de las opiniones iniciales, la autoridad había sostenido que un proceso de fusión realizado en España podía ser considerado como una reorganización empresarial en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias por aplicación armónica de las disposiciones del Protocolo, no produciendo efectos fiscales en Argentina. Sin embargo, dicha autoridad estableció que una transferencia de acciones producida con motivo de un canje no calificaba en la definición de reorganización empresarial toda vez que solo comprende a la transferencia dentro de un conjunto económico de una universalidad de bienes, quedando excluida la mera transferencia de acciones. Estas consideraciones se efectuaron aun cuando ambos supuestos de la reorganización en cuestión se implementaban bajo el régimen especial de fusiones, escisiones aportaciones de activos y canje de valores —Régimen de Neutralidad Fiscal— establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España, siempre que se verificaran que el conjunto de los elementos patrimoniales transferidos constituyera una unidad económica.

Ahora bien, en cuanto a la definición de cuál es la legislación aplicable, la autoridad local sostuvo que el proceso interpretativo respecto de la terminología “reorganización empresarial” no debe verse afectado por el tratamiento impositivo que resulte aplicable en cada jurisdicción respecto de las rentas provenientes de las operaciones que pudieron ocurrir a su amparo. Y por ello concluyó que la autoridad competente debe efectuar su análisis con independencia del lugar en el que se produjo la reestructuración societaria y sin perjuicio de si esta se produjo de conformidad con la normativa local aplicable. Su fundamento es que se debe interpretar la expresión “reorganización empresarial” teniendo en cuenta la definición que de ella pudiere contener en la legislación del país de la autoridad llamada a interpretar.

Si bien se invocan los comentarios al art. 3º del MOCDE, párrafo 12, que brindan flexibilidad a las autoridades competentes con relación al significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate, pareciera que dado que la expresión

no se encuentra definida en el Convenio, la autoridad acude al art. 3º para interpretar aplicando el significado que la legislación del país que resigna potestad tributaria utiliza, en el caso, Argentina, como Estado fuente emisor de las acciones transferidas.

Conforme se pudo tomar conocimiento, no se ha aplicado la limitación prevista en el CDI en supuestos en los que la reorganización se perfeccionaba mediante un aporte de acciones a otra sociedad controlada que en el país en el que se realizaba sí constituía una reorganización libre de impuestos, en el caso, España, porque la transferencia de las participaciones societarias no encuadraba como una transferencia de una universalidad de bienes en los términos del inc. c) del art. 80 de la LIG.

Entiendo que la legislación chilena también considera a los aportes en especie dentro de un conjunto económico en forma neutral desde el punto de vista del impuesto a la renta.

De la revisión de las opiniones de la Dirección Nacional de Impuestos, se podría sintetizar la posición de la autoridad en la materia, en las siguientes conclusiones:

- Para que aplique el beneficio derivado del Protocolo del CDI, la reorganización que se lleva a cabo en el exterior debe calificar dentro de alguno de los supuestos de reorganización previstos en la Ley de Impuesto a las Ganancias, es decir, debe ser una fusión o escisión propiamente dicha o una transferencia total de activos y pasivos dentro de un conjunto económico (universalidad de bienes), considerando exclusivamente las categorías que brinda la legislación de nuestro impuesto a la renta.

- En principio, no se exige que la reorganización sea neutral en el país de constitución de las entidades intervinientes o que se produzca de conformidad con la normativa local aplicable.

- Tampoco se exige que, respecto de la reorganización llevada a cabo en el exterior, se cumplan los requisitos previstos en nuestra legislación para que la reorganización sea libre de impuestos, esto es, continuidad tanto de la actividad como de la participación por dos años a contar desde la fecha de la reorganización.

Resulta interesante revisar la cuestión de si la definición de que cuando estamos en presencia de una reorganización que califica como una operación susceptible de reorganizarse libre de impuestos, se debe determinar aplicando la legislación en la que se produce territorialmente la reorganización o la legislación del otro país. Parece surgir de los pronunciamientos de la DNI que la remisión a la legislación interna para otorgar la exención o neutralidad se produce en tanto la operación califique como reorganización en el país que resigna potestad tributaria.

La doctrina crítica la posición de la DNI porque implica exigir que ha determinado proceso de reorganización llevado a cabo en el exterior (España/Chile) y entre entidades extranjeras, le resulte aplicable o exigible una normativa foránea (Argentina), contrariando el principio de territorialidad en materia o soberanía fiscales.

go, punto 5, establece “Con relación al apartado 4 del Artículo 13: Ese apartado no se aplicará a las ganancias provenientes de la enajenación de acciones o participaciones en sociedades que cotizan en un mercado de valores aprobado de uno de los Estados Contratantes, a las ganancias provenientes de la enajenación de acciones o participaciones en el curso de una reorganización societaria, o a las ganancias provenientes de la enajenación de acciones o participaciones, o intereses comparables, cuando el valor de las acciones, participaciones o intereses comparables, provenga de los bienes inmuebles en los cuales se realiza la actividad empresarial”.

Recalco nuevamente que en las opiniones conocidas de la DNI no se exige a una reorganización llevada a cabo en España, el cumplimiento de requisitos que exige el régimen de reorganizaciones argentino, mantenimiento de capital o de actividad por dos años.

Ahora bien, si con buen tino no se exige el cumplimiento de requisitos foráneos a la hora de confirmar si la reorganización llevada a cabo en el otro país se encuentra sujeta a la limitación del tratado, resulta llamativo que para definir si la operación califica como reorganización, la definición de cuándo una operación es susceptible de gozar del régimen de reorganización no se considere la legislación extranjera.

Conforme la posición de la DNI, la categorización de un supuesto susceptible de reorganizarse debe ser analizado a la luz de la legislación argentina, independientemente de si goza de neutralidad o no en el otro país. Por ello, los supuestos que gozan de neutralidad en el otro país, pero no en la Argentina, no quedan amparados por la limitación. Bajo esta interpretación y volviendo al caso de Países Bajos, entonces, una fusión o escisión o transferencia total de una universalidad de bienes en conjunto económico llevado a cabo en ese país que produzca una transferencia de acciones de una sociedad argentina podrá estar exenta en la Argentina porque las categorías de reorganización son las que define nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias como supuestos de reorganización no alcanzados.

Justamente, nos preguntamos si una posible extensión en la interpretación de la expresión reorganización debería permitirse entre dos países signatarios de un CDI; es decir, si una operación en cuestión es tratada como una reorganización libre de impuestos en el país de residencia, pueda ser respetada otorgando neutralidad en el tratamiento en país fuente independientemente de que califique o no como reorganización en dicho país. Por ejemplo, si en el otro país (residencia) se confirmara que con motivo de la reorganización hay una sucesión de los valores impositivos de los bienes transferidos, es decir, cuando no se produce un reconocimiento de una ganancia y se difiere a una eventual transferencia a terceros.

IV. Transferencia indirecta de activos en Argentina por parte de beneficiarios del exterior

Resulta interesante conectar lo analizado en los apartados anteriores con la normativa recientemente incorporada en nuestra legislación en materia de tributación a la transferencia indirecta de bienes en Argentina.

A partir de la reforma de la ley 27.430, de acuerdo con lo previsto en la LIG, se encuentran alcanzados por el impuesto los resultados obtenidos por sujetos no residentes, provenientes de la enajenación de acciones, o cualquier derecho representativo del capital de una persona jurídica o cualquier otra entidad del exterior, propietaria en forma directa o indirecta de bienes situados en la República Argentina (32).

Para que el resultado se encuentre alcanzado por el impuesto, a la fecha de enajenación

o en el período de doce meses anteriores a la fecha de enajenación, se deben cumplir concurrentemente las siguientes condiciones:

-Al menos el 30% del valor de mercado de las acciones que el enajenante posee en la sociedad del exterior debe provenir de bienes situados en la República Argentina, de los que sea propietaria en forma directa o por medio de otras entidades.

-La participación directa o indirecta en la sociedad del exterior que se enajena debe representar al menos el 10% del patrimonio de la entidad.

A fin de determinar si al menos el 30% del valor de mercado de las acciones que el enajenante posee en la sociedad del exterior proviene de bienes situados en la República Argentina, deben considerarse los siguientes valores, de acuerdo con lo dispuesto por la reglamentación:

-Acciones y demás títulos y contratos que coticen en bolsas y mercados de valores, debe considerarse su valor de cotización (33).

-Acciones que no cotizan en bolsas o mercados de valores y participaciones en el capital de sociedades, debe considerarse la valuación que determine un profesional independiente, de acuerdo con los recaudos que fije la AFIP (34).

La base imponible sobre la que se calcula el impuesto se ajusta en proporción a la participación de los bienes en el país en el valor de la tenencia enajenada (35). Los valores deben expresarse en pesos argentinos.

A los efectos de la determinación del impuesto, la alícuota aplicable y el mecanismo de pago, resultan aplicables las normas previstas para la transferencia directa de acciones, detalladas en el segundo apartado del presente.

Si bien no es objeto de análisis en el presente pero se destaca que el impuesto por la transferencia indirecta de activos en el país puede ser reducido o eliminado, según corresponda, por aplicación de un CDI suscripto por Argentina en la medida en que se cumplan los requisitos aplicables.

V. Excepción de conjunto económico

Resulta trascendente para este análisis conectar lo visto hasta ahora con el hecho de que las transferencias indirectas de bienes o activos ubicados en Argentina que superen los umbrales previstos pero realizadas dentro de un mismo conjunto económico no se encuentran alcanzadas por el impuesto a la enajenación indirecta (36).

A tal fin, se entiende por conjunto económico el supuesto en el que, el o los enajenantes de las acciones participan en conjunto, directa o indirectamente, en el 80% o más del capital social de la adquirente (o viceversa); o cuando una o más entidades participan en conjunto, directa o indirectamente en el 80% del capital social tanto de la entidad enajenante como de la adquirente.

-*Permanencia mínima*. Se adopta una medida antielusiva especial. La aplicación de esta

(29) El CDI entre Argentina y Luxemburgo, art. 13, ap. 4 establece “Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de acciones o de derechos de participación, tales como los derechos en una ‘partnership’ o fideicomiso, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si el valor de esas acciones o derechos de participación, en cualquier momento durante los 365 días que preceden a la enajenación, proviene directa o indirectamente en más de un 50 por ciento de bienes inmuebles, tal como los define el Artículo 6, situados en ese otro Estado”.

(30) El Protocolo del CDI entre Argentina y Luxemburgo,

(31) Al respecto el artículo 13, apartado 5, CDI entre Argentina y Japón prevé que “5. Subject to the provisions of paragraphs 2 and 4, gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares representing the capital of a company that is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State, but the tax so charged shall not exceed: a) 10 per cent of the amount of the gains if the alienator owned, directly or indirectly, shares representing at least 25 per cent of the capital of that company. b) 15 per cent of the amount of the gains in all other cases. However, this paragraph does not apply to gains derived from changes of

ownership that would directly result from a corporate reorganization, such as a merger or divisive reorganization, of the company”. Por su parte, el apartado 6 del artículo 13 (disposición residual) prevé que “6. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3, 4 and 5, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident”.

(32) LIG, art. 15.

(33) Decreto LIG, 13, art. 7, apartado c).

(34) Decreto LIG, art. 12.

(35) LIG, art. 15, segundo párrafo.

(36) LIG, art. 15, último párrafo.

excepción requiere que las participaciones en el capital social de las entidades en cuestión hayan existido durante los dos años inmediatos anteriores a la fecha en que se lleva a cabo la transferencia (37).

-Propósito principal. A su vez, en forma novedosa para nuestra legislación, el decreto reglamentario incorporó el *test* de propósito principal para poder invocar la excepción de conjunto económico. Así, resultan alcanzadas por el impuesto las transferencias realizadas dentro de un conjunto económico, con el único propósito o principal objetivo de obtener un tratamiento fiscal más favorable que el que hubiera correspondido de no haberse realizado esa transferencia dentro del conjunto económico, incluyendo las disposiciones de los CDIs que haya suscripto la Argentina (38).

Ambos requisitos buscan limitar la excepción a supuestos que puedan llegar a ser elusivos del Impuesto.

El decreto reglamentario de la LIG contiene una disposición (39) que por su poca claridad generó confusión respecto al alcance temporal de la exención sobre transferencias dentro del mismo conjunto económico. Por nuestra parte, más allá de que debe primar la letra de la ley en cuanto a que no prevé limitación alguna, entendemos que la única interpretación razonable de dicha disposición es que clarifica que las transferencias indirectas realizadas en conjunto económico respecto a participaciones adquiridas con anterioridad al 01/01/2018 están directamente fuera del alcance del impuesto, más que alcanzadas por la exención. A diferencia de una primera lectura, la normativa introducida por decreto reglamentario en materia de conjunto económico no vino a limitar la aplicación de la excepción de conjunto económico desde un punto de vista temporal (pre-2018) sino a clarificar la aplicación de la exención versus supuesto de no sujeción; la aclaración se justifica en que esta diferencia de tratamiento puede tener impacto a la hora de computar el valor impositivo de las acciones, dado que en el supuesto de exención se produce una sucesión en el mantenimiento del valor impositivo de los bienes con motivo de una operación exceptuada mientras que en una operación no alcanzada por ser anterior a 2018, el valor impositivo no se "sucede".

VI. Conclusiones

La doctrina publicada en la materia apoya la tesis de que las reorganizaciones realizadas en el exterior que tengan impacto en la Argentina por transferir acciones de sociedades argentinas deban permanecer y ser tratadas como neutrales (40).

Recordamos a nivel latinoamericano, la II Jornadas Tributarias del Mercosur celebradas en San Pablo en octubre de 1997 sobre la tributación de la renta en el Mercosur recomendaron: "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 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 extrafronterizas 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.*"

Las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) celebradas en Cartagena, 2010, también han recomendado 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".

Asimismo, en el Congreso IFA de 1994 celebrado en Toronto 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 empresariales con accionistas nacionales y extranjeros, *así como cuando las sociedades que se escinden y las resultantes fueran alternativamente nacionales y extranjeras.*

Por su parte, en el Congreso de 2000 celebrado en Múnich se sostuvo que en tanto no existan normas o acuerdos internacionales, el reconocimiento de efectos fiscales de reorganizaciones realizadas en el Estado fuente respecto del Estado de residencia, y viceversa, puede y debe ser resuelto por cada legislación local.

Como vimos, en materia de tributación a las ganancias de capital de manera indirecta la legislación efectivamente contempla un supuesto de excepción cuando se verifica un conjunto económico. Por lo tanto, podrá ocurrir que la operación que derive en la transferencia indirecta se produzca con motivo de un proceso de reorganización como fusión o escisión y que dicha reorganización se complete dentro de un conjunto económico.

Ahora bien, a los fines de la consistencia normativa y en materia de política fiscal, y siguiendo con los objetivos tomados y recomendaciones brindadas citadas arriba, sería razonable explorar en un futuro una modificación legislativa que contemple que si con motivo de una reorganización llevada a cabo en el exterior por dos sociedades extranjeras que conforman un conjunto económico se produce una transferencia de participaciones societarias en la Argentina, dicha enajenación no genere impacto en Argentina o bien, no se reconozcan resultados por tratarlas en forma neutral a nivel fiscal. Dicha disposición podría estar acompañada de reglas antielusivas, como se contempla ahora para supuestos gravados en materia de tributación indirecta (*test* de propósito principal y permanencia mínima de la titularidad). Asimismo, se podría establecer como condición que se produzca una sucesión del costo impositivo de las acciones (*carry-over basis rule* sobre el costo impositivo de las acciones), solución justa cuando la operación es tratada en forma neutral a

previo a esa fecha."

(40) *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 48, CXXXVII, ps. 46 y 47. "Se recomienda que en el plano internacional la imposición no debe ser un obstáculo a las operaciones de concentración, y especialmente a la fusión de sociedades comerciales en el seno de los grandes conjuntos económicos" citado en ASOREY, Rubén O. "Reorganizaciones empresariales libres de impuestos",

ABELEDOPERROT

Información confiable
que avala sus argumentos.

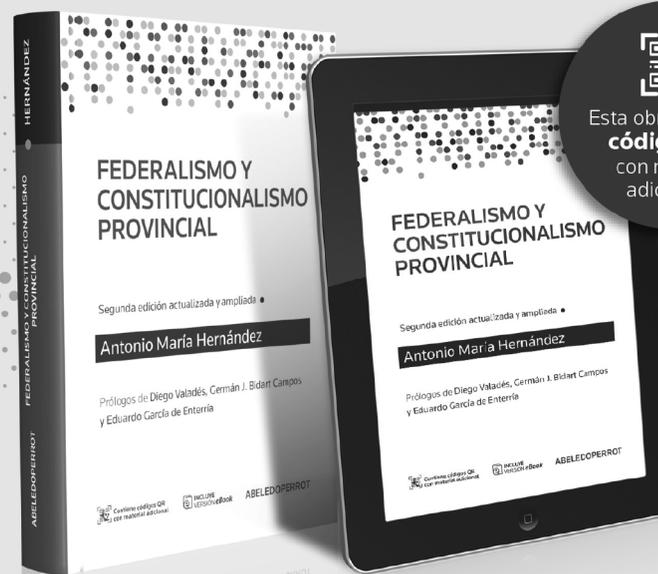
FEDERALISMO Y CONSTITUCIONALISMO PROVINCIAL

Segunda edición actualizada y ampliada

Autor: Antonio María Hernández



EDICIÓN
2023



Esta obra contiene
códigos QR
con material
adicional.



1 Tomo
disponible en
papel y eBook.

Esta segunda edición actualizada y ampliada comprende 25 capítulos más un anexo en los que el autor realiza un análisis de los sistemas políticos federales, la historia y evolución del federalismo argentino y se expone sobre la realidad política y sociológica actual.



Obtené más
información sobre
la obra escaneando
el código QR

THOMSON REUTERS®

ThomsonReutersLaLey

@TRLaLey

Thomson Reuters Argentina | LEGAL

Thomsonreuters_ar

nivel impositivo y que básicamente deriva en un diferimiento del reconocimiento de cualquier plusvalía hasta la transferencia o venta a un tercero. Una normativa de este tipo evitaría que la remisión a la normativa interna derivada de los protocolos de los CDIs inhiba un tratamiento neutral.

Ese tipo de disposiciones que propugnan la neutralidad en procesos de reorganización evitan interferencias disruptivas para operaciones que no generan una verdadera ganancia, ya que son verdaderamente procesos de reorganización intragrupo en los que no se manifiesta una generación de riqueza por venta o monetización de bienes con motivo de transferencia de propiedad a terceros.

Para una futura revisión de nuestra normativa, a continuación, incluimos una breve referencia del tratamiento discutido en el presente a nivel regional.

VII. Referencias normativas regionales

VII.1. Chile

La normativa chilena alcanza a las enajenaciones directas como indirectas de acciones. No obstante, en la medida en que se acredite efectivamente que los efectos legales de una fusión llevada cabo en otro país poseen efectos análogos al de una fusión efectuada de conformidad con la legislación chilena, tales operaciones se beneficiarán de un régimen de neutralidad tributaria.

Sea que se trate de un supuesto de enajenación directa o indirecta de acciones, cumplidos los requisitos para acceder al régimen de neutralidad [i.e., art. 64, Cód. Tributario en caso de enajenación directa y art. 10, inciso final de la Ley de Impuesto a la Renta para el supuesto de enajenación indirecta (41)], no habrá ganancias o pérdidas derivadas por

(37) Decreto LIG, art. 13.

(38) Decreto LIG, art. 13, cuarto párrafo.

(39) Último párrafo del art. 13: "Las transferencias realizadas dentro de un conjunto económico efectuadas con posterioridad a la entrada en vigencia del Título I de la Ley 27.430 no estarán alcanzadas por lo dispuesto en el artículo 15 de la ley del impuesto en la medida que las participaciones en las entidades del exterior hayan sido adquiridas

La Ley, 4ª ed., 2021, CABA, p. 520, D'ALESSANDRO, Brandt, "Gravabilidad de los resultados de la transferencia de valores negociables de una sociedad argentina en el marco de reorganizaciones societarias en el exterior", *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, XXXVII, marzo 2016. Alguna otra doctrina entiende que esa sería la solución vigente (RUETTI, Germán, "La interposición en la legislación impositiva argentina de los efectos derivados de la

concentración y desconcentración empresaria internacional, Publicación AAEF, p. 16", DASSO, Daniel - PRIETO, Diego "Ley del impuesto a las ganancias: su reforma por ley 26.893, PET, marzo 2014") pero entiendo no existe fundamento legal para dicha solución en mi opinión.

(41) En lo que se refiere a la enajenación directa de acciones, el artículo 64 del Código Tributario constituye una norma de excepción (i.e., inhibiendo la facultad del SII de

tales operaciones sino que, al mantener la sociedad sucesora el valor tributario que los activos y pasivos tenían en la sociedad antecesora, la potencial ganancia o pérdida de capital quedará diferida para ulteriores trasposos con efectos fiscales en Chile; no pudiendo el SII cuestionar los valores utilizados en dicho traspaso (42).

VII.2. Colombia

En Colombia, la enajenación indirecta aplica cuando se enajenan vehículos o sociedades del exterior que tienen entre sus activos, directa o indirectamente, acciones, derechos u otros activos ubicados en Colombia. Si la enajenación señalada se hace en virtud de escisiones o fusiones de sociedades extranjeras, la enajenación resulta gravada si los activos ubicados en Colombia representan más del 20% del total de los activos del grupo de acuerdo con los estados financieros consolidados de la sociedad matriz (43).

VII.3. Brasil

La enajenación directa de acciones de una sociedad brasileña, efectuada por dos sociedades no residentes se encuentra sujeta a una retención con carácter de pago único y definitivo (WHT, entre el 15% y el 22.5%) en el Impuesto a la Renta bajo el art. 26, ley 10.833. No se prevén exenciones en caso de que dicha transferencia se produzca con motivo de una reorganización empresarial.

No hemos encontrado precedentes judiciales en los que se haya analizado si las fusiones realizadas en el exterior son susceptibles de ser encuadradas como una transferencia onerosa encuadrable bajo dicha norma.

VII.4. Bolivia

No posee normas especiales que regulen el tratamiento de la ganancia de capital derivada de la enajenación de acciones y, en consecuencia, de generarse una renta de fuente boliviana por la enajenación de acciones, re-

sultan de aplicación las normas generales del impuesto a la renta.

VII.5. Uruguay

Las enajenaciones directas de acciones de una sociedad uruguaya, como regla general, por un no residente están gravadas a una alícuota efectiva del 2,4% del precio o contraprestación, o con un 7,5% si la entidad no residente que vende es de una jurisdicción de Baja o Nula Tributación (BONT).

Por su parte, las enajenaciones indirectas se encuentran alcanzadas si la entidad vendida es de algunas de las jurisdicciones calificadas por la autoridad fiscal como de BONT y, además, posee, en forma directa o indirecta, en Uruguay más del 50% de sus activos valuados de acuerdo con las normas del impuesto corporativo uruguayo [Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)]. Si tiene ese porcentaje de activos en Uruguay, la operación quedará alcanzada por el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), con una tasa efectiva del 2,4% sobre el precio de la operación, salvo que la entidad vendedora sea también BONT, caso en el cual el tipo se eleva al 7,5%.

El art. 68 de la ley 18.083 del IRAE faculta “al Poder Ejecutivo a exonerar del impuesto a las del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales que graven las fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades, siempre que las mismas permitan expandir o fortalecer a la empresa solicitante”.

La Consulta Tributaria N° 6564 de la Dirección General Impositiva uruguaya del 2 de agosto de 2023 (44) trató el caso de una fusión por absorción de una sociedad anónima uruguaya (que contaba con un establecimiento permanente en Chile con bienes en el país y el exterior) y una sociedad chilena en donde se dijo que: (i) las fusiones entre sociedades son una operación a título oneroso cuyo resultado se halla comprendido en el IRAE y en el IVA, siendo el contribuyente de ambos

impuestos la sociedad absorbida; (ii) la renta estará constituida por la diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal del patrimonio transferido (valor llave); (iii) los activos situados íntegramente en el exterior son de fuente extranjera y, por tanto, debe proporcionarse la renta por tales activos y aquellos ubicados en el territorio nacional de acuerdo con un criterio técnico aceptable; (iv) el art. 18 *ter* del dec. 150/2007 plantea la posibilidad de que los contribuyentes opten por no computar dicho valor llave cuando se trate de reestructuras societarias reguladas por la ley 16.060. En función de ello, se concluyó que si la operación de fusión se realiza en el marco de Ley de Sociedades Comerciales y en tanto se cumplan las condiciones específicamente previstas en el mencionado art. 18 *ter* del dec. 150/2007 (45), la sociedad absorbida podrá optar por no computar el valor llave y, en consecuencia, no habrá renta sobre la cual ingresar el impuesto.

VII.6. Ecuador

Desde el 29/11/2021, las ganancias de capital obtenidas por las sociedades (residentes y no residentes) en la venta (directa o indirecta) de acciones, participaciones o derechos de exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades ecuatorianas o establecimientos permanentes, están sujetas a un impuesto a la renta único progresivo de hasta el 10% [LRTI art. s/n posterior al art. 37 (46)].

No obstante, lo anterior no se aplica cuando las transferencias derivan de operaciones de reestructuración societaria, fusión o escisión, siempre que los beneficiarios efectos de estas acciones, participaciones o derechos sean los mismos en igual proporción antes y después de esos procesos (47).

VII.7. Paraguay

La normativa paraguaya no determina un impuesto específico sobre la ganancia de capital. Las ganancias de capital se encuentran sujetas al régimen general de ganancias empresariales y, en concordancia, se encuentran alcanzadas por una alícuota del 10% sobre la

ganancia total. La normativa no prevé excepciones para los supuestos de reorganizaciones con motivo de fusión o escisión.

VII.8. Perú

La enajenación directa de acciones se encuentra gravada como regla general a una tasa del 30% sobre la ganancia de capital con la posibilidad de deducción del correspondiente costo, previa validación de la Administración Tributaria en el caso de vendedores no domiciliados en el Perú.

Por su parte, la enajenación indirecta, se encuentra gravada siempre que, durante un período determinado, se cumpla con las siguientes condiciones: (i) el 50% o más del valor de mercado de las acciones de la empresa no domiciliada provenga del valor de mercado de acciones de empresas peruanas; y (ii) las acciones a transferir representan al menos el 10% o más del capital social de la entidad no domiciliada. Téngase en cuenta que si el “importe total” de las acciones peruanas, transferidas indirectamente, es igual o superior a las 40.000 Unidades Impositivas Tributarias (48) (aproximadamente USD 52 millones), dicha transferencia siempre se encontrará gravada. Para dichos propósitos, el “importe total” se determina mediante la multiplicación del valor pactado por la venta de las acciones de la sociedad no domiciliada durante un período determinado y el porcentaje obtenido en el *test* del 50%. Las entidades no domiciliadas están sujetas a una tasa del 30%. Es posible acceder a una tasa reducida del 5% si las acciones son cotizadas y se transfieren a través de la Bolsa de Valores de Lima.

Un supuesto de reorganización internacional puede ser considerado una enajenación indirecta de acciones y, en consecuencia, alcanzada por el Impuesto a la Renta, por la fuente de renta peruana, no existiendo excepción al respecto (49). Tampoco para un supuesto de enajenación directa.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/2586/2023

cuestionar el valor utilizado o facultad de tasación) para los casos de enajenación de activos dentro de un proceso de reorganización empresarial. En particular, el artículo aludido establece que “Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo [ejercicio de la facultad de tasación por parte del SII], cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas”. Por su parte, en lo que se refiere a supuestos de enajenación indirecta, el artículo 10, inciso final de la Ley del Impuesto a la Renta establece que “Con todo, lo dispuesto en el inciso tercero anterior [hecho gravado con el impuesto a la venta indirecta] no se aplicará cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96, de la ley 18.045, sobre Mercado de Valores, siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, renta o mayor valor determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 número 3”. De ello, se desprende la existencia de tres requisitos necesarios para su aplicación: (i) se debe haber efectuado en el contexto de una “reorganización”; (ii) del “grupo empresarial”; y (iii) siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o “un mayor valor” para el enajenante, renta o mayor valor determinado conforme a lo dispuesto en el art. 58 número 3.

(42) WINTER Rodrigo S., - LECAROS Pedro S., (2016). “Análisis comparativo sobre enajenaciones directas e indirectas de sociedades chilenas realizadas por enti-

dades extranjeras”. *Revista De Estudios Tributarios*, (13), pp. 9-36. Recuperado a partir de <https://revistaestudios-tributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/39868> (última visita el 10/10/2023). Asimismo, los oficios 2112 del 12/07/2022 y 1542 del 24/05/2023 emitidos por el Servicio de Impuestos Internos ilustran el funcionamiento de la norma de tasación por reorganización empresarial de tales normas. Disponibles en https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2023/ley_impuesto_renta_jadm2023.htm (última visita el 10/10/2023).

(43) El artículo 319-8 del Estatuto Tributario dispone que “Se entenderá que la transferencia de activos ubicados en el país, producto de procesos de fusión o escisión, en los que intervengan como enajenantes y adquirentes entidades extranjeras que posean activos ubicados en el territorio nacional constituye una enajenación para efectos tributarios, y está gravada con el impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con las disposiciones aplicables en materia de enajenación de activos fijos consagradas en este Estatuto. *Se exceptúan del tratamiento consagrado en el inciso anterior las transferencias de activos ubicados en el país, producto de procesos de fusión o escisión, en los que intervengan como enajenantes y adquirentes entidades extranjeras, cuando el valor de los activos ubicados en Colombia no represente más del veinte por ciento (20%) del valor de la totalidad de los activos poseídos por el grupo al que pertenezcan las entidades intervinientes en los procesos de fusión o de escisión, según los estados financieros consolidados de la entidad que tenga la condición de matriz de las entidades intervinientes en los procesos de fusión o de escisión. Las transferencias de los activos ubicados en Colombia a los que se refiere este párrafo recibirán el mismo tratamiento de las fusiones y escisiones adquisitivas o de las fusiones y escisiones reorganizativas, según sea el caso” (disponible en <https://estatuto.co/319-8>, última visita el 10/10/2023) Véase la opinión de BUITRAGO, María Alejandra (2020), “El régimen de ventas indirectas en Colombia” disponible en <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/maria-alejandra-buitrago-3063330/>*

el-regimen-de-ventas-indirectas-en-colombia-3063270 (última visita el 10/10/2023).

(44) DGI, “Consulta tributaria 6564”, del 02/08/2023, disponible en <https://www.impo.com.uy/bases/consultas-tributarias/6564-2023/1> (última visita el 10/10/2023).

(45) Los requisitos previstos por el artículo 18 *ter*, Decreto 150/2007 son: i) Los propietarios finales de las empresas que participaron en la fusión o escisión sean íntegramente los mismos, manteniendo al menos el 95% de sus porciones patrimoniales y que no se modifiquen las mismas por un lapso no inferior a 2 años desde la fecha del contrato definitivo correspondiente; ii) Se haya comunicado al Registro que llevará a tales efectos la Auditoría Interna de la Nación, una declaración jurada que debe incluir toda la cadena de propiedad identificando a los propietarios finales. La entidad reestructurada debe mantener el objeto comercial de las entidades anteriores durante un período de al menos 2 años a partir de la fecha de la reestructuración.

(46) Art. Impuesto a la renta único a la utilidad en la enajenación de acciones.- Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, estarán sujetas, al momento de la enajenación, a un impuesto a la renta único con tarifa progresiva, de conformidad con la siguiente tabla:

Desde	Hasta	% total
-	20000	0%
20001	40000	2%
40001	80000	4%
80001	160000	6%
160001	320000	8%
320001	en adelante	10%

(47) Art. 39, último párr. última parte, Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), establece que “...No se entenderá producida enajenación directa o indirecta alguna, cuando la transferencia de acciones, participaciones u otros derechos representativos de capital, ocurra por efectos de procesos de una reestructuración societaria, fusión o escisión, siempre que los beneficiarios efectivos de las acciones, participaciones o derechos representativos de capital, sean los mismos antes y después de esos procesos”.

(48) Cfr. Decreto Supremo N° 309-2022-EF, el valor de la unidad impositiva tributaria para el año 2023 se fija en cuatro mil novecientos cincuenta Soles (S/ 4950).

(49) BRAVO CUCCI, Jorge (2023), “Entre fusiones y enajenaciones” disponible en “Taxlatam”, disponible en: <https://taxlatam.com/noticias/entre-fusiones-y-enajenaciones/> (última visita el: 10/10/2023). Por otro lado, se destaca el Informe 000076-2023-SUNAT/7T0000 de la SUNAT del 13/07/2023 donde se analizó si en el supuesto de una *holding* no domiciliada (*holding* “A”) que a través de un proceso de fusión llevado a cabo en el extranjero absorbe a otra *holding* no domiciliada de la cual posee el 100% de acciones (*holding* “B”), ambas constituidas en el mismo país, siendo que esta última es propietaria, por intermedio de otras personas jurídicas no domiciliadas, del 100% de acciones de una empresa constituida en el Perú (Empresa “C”) se ha producido una enajenación indirecta de acciones de la Empresa “C” de conformidad con el inciso e) del artículo 10 de la Ley del Impuesto a la Renta. En este sentido, la SUNAT concluye por la afirmativa. (SUNAT, “Informe 000076-2023-SUNAT/7T0000” del 13/07/2023, disponible en <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2023/informe-oficios/i000076-2023-7T0000.pdf>) (última visita el 10/10/2023).

Tributación local

Saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción bonaerense y el federalismo de concertación



Ezequiel Maltz

Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Univ. Austral). Docente de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Maestría en Derecho Tributario (Univ. Austral). Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Profesional Independiente a cargo del estudio Maltz y Asociados.

SUMARIO: I. Introducción.— II. Remedios normativos.— III. Remedios judiciales.— IV. El plazo de prescripción.— V. La tasa de interés aplicable a la devolución de saldos a favor.— VI. El Consenso Fiscal y su regulación sobre el tema.— VII. El problema de los incumplimientos de los compromisos fiscales.— VIII. Conclusiones.

I. Introducción

Uno de los mayores inconvenientes actuales en la tributación local es la permanente y excesiva acumulación de saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB).

El origen del problema ha sido la proliferación de regímenes de retención y percepción, muchas veces no coordinados, o sin respetar el principio de territorialidad.

El art. 94 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Cód. Fiscal) dispone que el Fisco podrá establecer retenciones de los gravámenes en la fuente, debiendo actuar como agentes de recaudación los responsables que se designen con carácter general.

El art. 203 del Cód. Fiscal establece que la Autoridad de Aplicación podrá designar agentes de percepción de sus compradores de bienes y/o servicios, en la forma y condiciones que la misma establezca, operando estas percepciones a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda abonar al sujeto objeto de las mismas.

La disp. normativa Serie "B" 1/04 de la ex Rentas de la Provincia de Buenos Aires [actual Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA)] regula varios aspectos de los regímenes de retención y percepción, entre ellos sobre créditos bancarios.

Debe tenerse presente también el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB) para contribuyentes del Convenio Multilateral.

También existe normativa que bajos determinados parámetros establece el "riesgo fiscal" del contribuyente, fijando las alícuotas de los regímenes de recaudación.

Todo el sistema mencionado tiene el carácter de pago a cuenta del impuesto, el que se determinará oportunamente con la declaración jurada.

En un país federal como el nuestro, en donde existen 24 jurisdicciones que cobran el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB), es lógico que deba llevarse adelante una coordinación entre los fiscos locales, y paralelamente se otorguen herramientas adecuadas para solucionar posibles inconvenientes a los contribuyentes.

Tal es así que en los compromisos fiscales celebrados en los últimos años (a di-

ferencia de los Pactos Fiscales I y II de los años 1992 y 1993) expresamente se hace mención de la problemática de los regímenes de recaudación y la devolución de saldos a favor excesivos.

Dentro de los institutos tributarios, podemos encontrar la repetición o devolución de sumas ingresadas indebidamente por los contribuyentes o demás responsables. La particularidad de la temática deviene en que estos pasan a ser acreedores del Fisco, observándose una inversión de lo que sería una relación tributaria regular, en la cual de manera lógica el contribuyente resulta deudor. Ante el ingreso en exceso de sumas dinerarias por parte de los contribuyentes, los ordenamientos han establecido determinados mecanismos de solución al problema.

Podríamos mencionar la repetición, la simple devolución y la compensación, entre otras posibilidades, sin embargo, debe acudirse muchas veces a herramientas judiciales.

En este contexto analizaremos la normativa local, los problemas actuales de la temática, herramientas legales y judiciales en pos de solucionar la cuestión.

Finalmente mencionaremos los compromisos asumidos por los fiscos para resolver la cuestión y su estado de cumplimiento.

II. Remedios normativos

En los ordenamientos tributarios se tiene previsto en general mecanismos de devolución o repetición de tributos ingresados indebidamente, o bien herramientas para la utilización de esas sumas por parte de los contribuyentes.

II.1. A nivel nacional

En lo que refiere a tributos nacionales contamos, por ejemplo, con la compensación prevista en el art. 28 de la ley 11.683, en cuanto dispone que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquel o determinados por el Fisco.

Es decir, al igual que en el derecho privado este sería un posible medio de reducción de saldos a favor, pudiendo compensarse con otros conceptos.

Por su parte el art. 29 de dicha norma indica que como consecuencia de la compensación prevista en el art. 28 o cuando se compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá la AFIP, de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente respectivo, o si lo estima necesario en atención al monto o a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras.

Esta herramienta ha sido diferenciada del instituto de la repetición. Se ha dicho en este sentido que los interesados no necesitan promover la acción de repetición del art. 81 ya que la presente norma habilita un paso previo que consiste en el requerimiento de las diferencias a favor, verificables a simple vista, para que su importe sea acreditado a cuenta de pagos futuros o se les devuelva de forma simple y rápida. Justamente se ha entendido que puede aplicarse para casos de retenciones en exceso (1).

Finalmente, a nivel nacional el art. 81 sí se encarga de regular concretamente la demanda de repetición estableciendo que los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento del Fisco.

Dejamos expuesto que para casos de pagos a requerimiento y de manera razonable, el legislador no exige que se deba reclamar ante el Fisco (ya que este último expuso su criterio) permitiendo el acceso directo a un tercero imparcial que analice el reclamo.

II.2. A nivel local

En líneas generales a nivel local se establecen procedimientos de compensación y repetición de tributos que pueden utilizar los contribuyentes en caso de que tengan saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, si bien poseen ciertas particularidades.

Debemos decir, en primer término, que no en todas las regulaciones locales se encuentra establecida de manera clara una vía rápida y expedita cuando el ingreso indebido es evidente, tal como lo hace el art. 29 de la ley 11.683, sumado a que muchas otras veces el propio Fisco reconduce las solicitudes del contribuyente, vía demanda de repetición.

Esto en principio conlleva a que los saldos a favor deban ser requeridos mediante esta última vía, por cierto, más compleja y, por ende, con mayores demoras en su tramitación.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en su art. 102 dispone que el Fisco deberá compensar, de oficio o a pedido de los contribuyentes los saldos acreedores, cualquiera sea la forma o el procedimiento por el cual se establezcan, con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables, o determinados por la autoridad de aplicación. Sin embargo, puede ocurrir que no existen conceptos para compensar o los saldos sean mucho mayores a cualquier deuda que mantenga el contribuyente.

Asimismo, el art. 103 expone que el Fisco deberá de oficio o a pedido del interesado, acreditar o devolver las sumas que resulten en beneficio del contribuyente o responsable por pagos no debidos o excesivos.

Vemos aquí una posible vía de devolución simple y rápida asimilable a lo reglado a nivel nacional (2).

Dicho artículo continúa exponiendo que los contribuyentes podrán compensar los saldos acreedores resultantes de declaraciones juradas anteriores con la deuda emergente de nuevas declaraciones juradas correspondientes al mismo tributo, sin perjuicio de la facultad de la ARBA de impugnar dicha compensación si esta no fuera fundada.

Finalmente, la norma aclara que los contribuyentes que hayan deducido una acción de repetición no podrán hacer uso del mecanismo dispuesto en el párrafo anterior con relación a los saldos comprendidos en ella, hasta tanto el Fisco resuelva su pretensión.

Si bien se puede apreciar la regulación de un procedimiento diferenciado a la demanda de repetición, en los hechos muchas veces se distorsiona. Como veremos esto adquiere importancia ya que, dependiendo el procedimiento, será el plazo que tenga para resolver el Fisco.

La doctrina autorizada ha expuesto en relación con el art. 103 que en tales contingencias los interesados no necesitan promover la acción de repetición reglada por el art. 133 ya que la norma en examen habilita un paso previo, cual es el requerimiento de las diferencias existentes en su

favor y verificables a simple vista, para que su importe sea acreditado a pagos futuros o se les devuelva en un procedimiento que debería ser simple y rápido con los fondos de cuentas recaudadoras. En esencia es una forma de restituir al contribuyente o al responsable lo ingresado por exceso, pero técnicamente no es lo mismo que una acción de repetición.

Así en la demanda de repetición el interesado debe cumplir una serie de trámites formales que no son menester en el caso del art. 103 donde basta un simple escrito y la prueba del excedente para que corresponda cualquiera de las situaciones previstas. En la práctica las cosas no son tan sencillas y algo bien concebido es desnaturalizado por los trámites burocráticos (3).

Ante saldos a favor por retenciones o percepciones reconocidos por el Fisco o de fácil constatación (lo que muchas veces ocurre en el caso de retenciones bancarias) el trámite del art. 103 parece mucho más adecuado. Más aún en el caso de retenciones o percepciones improcedentes.

Ya estrictamente tratando la demanda de repetición, el art. 133 del Cód. Fiscal bonaerense indica que los contribuyentes o responsables podrán interponerla en relación con los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa, siempre que este se encuentre debidamente rendido a la Autoridad de Aplicación por las entidades bancarias u oficinas habilitadas encargadas de su percepción y, habiéndose efectuado por aquella las pertinentes compensaciones de oficio de conformidad a lo previsto en el art. 102, subsista un crédito a favor del contribuyente o responsable.

Es relevante tener presente el art. 141, ya que establece que la ARBA no dará lugar a las demandas de repetición sin la previa verificación de inexistencia de deuda líquida y exigible a la fecha de dictado del acto administrativo que la resuelva, por cualquier gravamen por parte del demandante. En caso de detectarse deuda por el gravamen cuya repetición se intenta o por otro gravamen, procederá a compensar con el crédito reclamado, devolviendo o reclamando las diferencias resultantes.

II.3. Pago voluntario o a requerimiento

La normativa nacional, como señalamos, distingue el procedimiento de repetición dependiendo si se trata de un pago voluntario o a requerimiento.

En el marco de la ley 11.683 se debatió el caso de un contribuyente retenido que quiso repetir de manera directa ante la justicia, considerando que no se trataba de un pago voluntario.

La Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal mediante su Sala IV (4) permitió plantear de manera directa la demanda. Estableció que “el impuesto cuya repetición se persigue en autos no fue abonado en forma espontánea por el contribuyente ya que fue detraído de su indemnización por un agente de retención”. Confirma así la sentencia del juez *a quo*, admitiendo la competencia directa.

Debemos decir que este precedente ha sido acompañado por varios otros, donde en líneas generales se entiende que una re-

tención o percepción no puede considerarse un pago voluntario.

El principal problema que advertimos a nivel tributario local es la ausencia de normas al respecto, más allá de cómo pueda considerarse el pago hecho vía retención/percepción.

En un relevante precedente, la Suprema Corte Bonaerense (5) fijó un criterio restrictivo sobre el tema, argumentando no poder repetirse una determinación de oficio firme. Por su parte el Tribunal Fiscal de Apelación (6), consideró que el hecho de que el contribuyente haya optado por no recurrir el acto de determinación (adquiriendo este firmeza) coartó su posibilidad de instar la demanda de repetición con respecto a los importes que estima ingresados sin causa, ya que obstaculizó la posibilidad de acreditar tal carácter, adhiriendo a esta tesis restrictiva.

Vemos que la jurisprudencia local no habilita la repetición de pagos vinculados a una determinación de oficio, sino se discutió esta por los carriles correspondientes.

De la misma forma que se ha discutido este aspecto ante la ausencia de normas claras, puede plantearse el incógnito de conocer si siempre el pedido de repetición debe iniciarse ante el propio Fisco.

Como ya señaláramos, la normativa local no efectúa distinciones lo que *a priori* indicaría que en todos los casos debe reclamarse ante la Autoridad de Aplicación, siendo en muchos supuestos un carril innecesario.

De todos modos, debe tenerse presente que jamás puede avalarse el tránsito de una vía inútil por parte del contribuyente. Como ejemplo citamos el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, en tanto dispone como excepción de agotamiento de la vía administrativa el hecho que mediere una clara conducta de la demandada que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a una vía administrativa de impugnación; o cuando, en atención a particulares circunstancias de caso, exigirla resultare para el interesado una carga excesiva o inútil (7).

En este carril se entendió que el paso previo en sede administrativa, o la tramitación específica regulada por el Código Fiscal para la repetición de impuestos ante la ARBA, resultaría excesiva e inconducente, atento que exigirle a la actora aquel trámite ante la Administración, cuando su planteo estaba encaminado hacia una declaración de inconstitucionalidad de leyes provinciales, conllevaría un planteo innecesario, en virtud de que el organismo demandado, no podría descalificar de inconstitucional tales normas legales (8).

II.4. El trámite de la demanda de repetición

Dentro de las vías de devolución de ingresos indebidos por parte del Fisco, adelantamos que *a priori* la demanda de repetición es el más complejo de ellos, y vale decir el más lento.

El art. 134 del Cód. Fiscal bonaerense establece todos los requisitos formales a cumplir por parte del contribuyente.

Específicamente en materia de saldos a favor del ISIB se dispuso que será requisito de admisibilidad de la demanda de repeti-

ción haber cumplido con la presentación de todas las declaraciones juradas correspondientes al tributo objeto del reclamo hasta la fecha de interposición de este, y de las cuales surja la determinación del saldo a favor, cuya repetición se solicita.

Esto genera dudas en cuanto al trámite que debe seguir el pedido de reintegro de saldos conforme los arts. 102 y 103 del Cód. Fiscal ya referenciados, que como se dijera parece ser la vía adecuada en muchos casos.

En el art. 135 del Cód. Fiscal se indica que la ARBA “previa sustanciación de las pruebas ofrecidas o de las otras medidas que considere oportuno disponer, deberá dictar resolución dentro de los ciento ochenta [180] días de la fecha de interposición de la demanda con todos los recaudos formales que se establecen en este Código, plazo prorrogable por otro lapso igual en forma fundada y por única vez. Si la parte interesada para la producción de la prueba a su cargo y fundada en la naturaleza de esta hubiera solicitado un plazo de más de treinta [30] días, el término para dictar resolución se considerará prorrogado en lo que excediere de dicho plazo”.

La normativa continúa mencionando que: “En los casos en que la prueba resulte necesariamente de verificaciones, pericias y/o constatación de los pagos cuando hayan sido efectuados por agentes de recaudación, o que el interesado se encontrare en condición de ofrecer prueba diferida, el plazo para dictar la resolución de la demanda de repetición se computará a partir de la fecha en que queden cumplidos todos los recaudos necesarios y efectuada la verificación, pericia y/o constatación de pagos”.

Es decir, vemos que el plazo para responder y llevar adelante la acción es bastante más extenso que cualquier otra vía de reintegro, pudiendo elevarse hasta 360 días hábiles.

Se ha dicho que el lapso máximo legislado que dispone la Administración para dictar resolución es de 360 días, conformado por un primer tramo de 180 días y un segundo de igual duración, en carácter de prórroga y por única vez. Así, la ARBA podrá disponer de hasta 360 días hábiles administrativos para dictar resolución, pero lo hará, por imperio de esta previsión, en un plazo menor en el caso de que tales comprobaciones concluyan en un plazo inferior a los 180 días otorgados preventivamente en carácter de prórroga (9).

El acto administrativo que resuelve la demanda de repetición podrá ser objeto de los recursos excluyentes previstos en el art. 115, es decir de reconsideración o de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación.

Si la Autoridad de Aplicación no dicta resolución en los términos establecidos, se considerará que existe denegatoria tácita, autorizándose al contribuyente o responsable para hacer uso de los recursos recién mencionados.

II.5. La demanda de repetición digital

Atento las complejidades y demoras advertidas en el trámite de repetición que rige en líneas generales a los procedimientos locales, se han instaurado vías de repeti-

ción informáticas que pretenden agilizar la cuestión.

En dicho sentido se ha dictado la res. normativa 59/2020 de la ARBA.

En esta norma se establece que las demandas de repetición instadas por los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos locales y del Convenio Multilateral, activo, cesado o no inscriptos, serán formalizadas, tramitadas y resueltas a través de un procedimiento digital.

En una primera instancia se dispone un procedimiento abreviado. Conforme este la aplicación informática verificará, de manera automática, el cumplimiento de varias condiciones, entre ellas: no encontrarse el contribuyente sujeto a un procedimiento de fiscalización en curso en cualquiera de sus instancias; haber presentado las declaraciones juradas del tributo con relación a la totalidad de los anticipos vencidos; no registrar deuda en instancia judicial; que el contribuyente no haya poseído cuentas abiertas en entidades bancarias o financieras de cotitularidad con otro/s contribuyentes inscriptos en el ISIB, entre otros.

A su vez se controlará el cumplimiento de las siguientes condiciones: que los saldos a favor cuya repetición se solicita se encuentren registrados en la cuenta corriente del contribuyente y no superen la suma máxima fijada por el Fisco para la repetición simplificada (actualmente 1 millón de pesos).

Todo parece indicar que nos encontramos ante un procedimiento automático e inmediato de repetición.

La propia normativa dispone que cuando no se cumplan los requisitos para el procedimiento abreviado, el contribuyente deberá seguir el procedimiento digital ordinario.

En esta oportunidad, la aplicación informática informará los saldos a favor registrados en la base de datos de la Agencia, debiendo el contribuyente seleccionar, desde esta, aquellos que pretenda repetir.

También podrá solicitarse la repetición de saldos a favor no exhibidos por la aplicación.

El interesado deberá acompañar a través de la aplicación informática, copia digital de toda la prueba documental que haga a su derecho, conforme lo previsto en el art. 134 del Cód. Fiscal.

Oportunamente se dictará el acto administrativo que resuelva la demanda de repetición en los plazos previstos para ello en el Código Fiscal efectuándose las compensaciones que correspondan de acuerdo con lo previsto en los arts. 102 y 141 del Cód. Fiscal. Vemos que el plazo extenso del Código Fiscal se mantiene para esta repetición digital ordinaria.

Nuevamente hacemos hincapié en que muchos saldos están reconocidos y rezeptados por el Sistema de la ARBA, siendo mucho más apropiado darle el carril del art. 103 del Cód. Fiscal.

II.6. La atenuación o reducción de alícuotas. Res. normativa 64/2010 de la ARBA

El propio Fisco que tuvo presente la problemática generada por los recurrentes con

(3) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, ob. cit., ps. 404-405.

(4) CNFed. Contencioso administrativo, sala IV, “Cantianani, Pablo Eduardo c. AFIP”, 09/11/2017, TR LALEY AR/JUR/97892/2017.

(5) SC Buenos Aires, “First Data Cono Sur SRL c. Municipalidad de Chacabuco. Pretensión restablecimiento o reconocimiento de derechos. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, 06/11/2019, TR LALEY AR/JUR/58614/2019.

(6) TFiscal, Buenos Aires, sala II, “Prinex SA”, 09/10/2018, Reg. 2720, TR LALEY AR/JUR/55898/2018.

(7) Art. 14, inc. b) del CCA.

(8) CContencioso Administrativo, La Plata, “Enrique V.

Squartini y Cía. SRL c. Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Restablecimiento o Reconoc. e Derec”, 11/08/2015, TR LALEY AR/JUR/88691/2015.

(9) TFiscal, Buenos Aires, sala II, “San Atanasio Energía SA”, 20/11/2019, TR LALEY AR/JUR/63822/2019.

saldos a favor, emitió la normativa referenciada.

Esta dispone que los contribuyentes del ISIB que acrediten la generación de saldos a su favor podrán requerir ante la ARBA la evaluación de las alícuotas aplicables en el marco de los regímenes de recaudación que los alcancen, a los fines de asegurar la futura morigeración de estos.

En dicho sentido podrán solicitar: a) Reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación, aun los de retención sobre acreditaciones bancarias, cuando la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado en dicho período. b) Atenuación de las alícuotas dispuestas para los regímenes generales de percepción o retención, cuando se generen saldos a favor, pero la sumatoria prevista en el párrafo anterior no supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado y exista preeminencia de deducciones generadas por los citados regímenes generales.

Se agrega que aun sin la existencia de dichos saldos, los contribuyentes sujetos a los regímenes generales de retención y/o percepción, podrán manifestar disconformidad con las alícuotas de recaudación y/o con la categoría de riesgo que les hubiere sido asignada, conforme el procedimiento allí reglado.

Asimismo, la resolución establece los mecanismos de solicitud y en su caso posterior impugnación, previstos para los contribuyentes.

III. Remedios judiciales

Muchas veces las opciones que otorga el ordenamiento tributario no permiten dar solución concreta a los contribuyentes con saldos a favor en el Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Ello motiva la judicialización del asunto.

Veremos herramientas legales y antecedentes judiciales referidos a la temática, que intentan resolver la afectación de derechos sufrida por los contribuyentes.

Una de las posibilidades con las que cuentan los contribuyentes es solicitar ya por vía judicial la exclusión de los regímenes que generan los saldos a favor.

Esto ocurre en muchos casos ya que las exigencias previstas en la res. normativa 64/2010 pueden tornarse irrazonables.

-La acción declarativa: Dentro del Código Contencioso Administrativo Provincial (ley 12.008), en el art. 12, inc. 4, se encuentra regulada la acción declarativa de certeza, la cual ha tenido una interpretación particular y, si se quiere más limitada que en el ámbito federal. Así resulta necesario analizar la jurisdicción territorial correspondiente para conocer los criterios de procedencia (10). La ac-

ción puede ir acompañada de un pedido cautelar.

En las jurisdicciones con mayor recepción en materia de acción declarativa de certeza se han dictado interesantes pronunciamientos referidos a la problemática abordada.

En este sentido se ha excluido al contribuyente de los alcances del sistema de retenciones y percepciones del ISIB, respecto de quien se habría verificado un saldo a favor acumulado, como consecuencia de haber soportado durante sucesivos períodos retenciones y percepciones por sumas que excedían el tributo declarado, pese a no cumplir con todos los requisitos previstos en la res. normativa 64/2010 de la ARBA para el otorgamiento de dicho beneficio. Ello declarando la inconstitucionalidad de los arts. 1º, inc. a) y 2º, inc. 3 de la referida resolución, en tanto condicionan la reducción total de la alícuota a ciertos recaudos de composición y cuantía del saldo a favor, los que se advierten como arbitrarios e irrazonables (11).

-Medida cautelar autónoma o anticipada: El art. 22 del Cód. Contencioso regula el régimen cautelar. Existen antecedentes favorables al contribuyente en tanto interpreta la magistrada interviniente que desoír la petición cautelar y no intervenir en la coyuntura explicitada la convertiría en una mera espectadora del incremento progresivo y permanente del saldo a favor que ya viene acumulando la empresa actora, y que *rebus sic stantibus* se encamina hacia guarismos monetarios elevadísimos. Se agrega que no debe perderse de vista —y aquí finca el sostén medular legitimador de la medida que *infra* se ordena— que las sumas de dinero de las cuales el Fisco detenta su posesión se encuentran desvinculadas de la ocurrencia de un hecho imponible verificado que exteriorice y habilite aprehender la capacidad contributiva de la actora. Ergo, se aprecia al menos amenazados, la integridad del derecho de propiedad y la operatividad de la garantía de razonabilidad (12).

También existen antecedentes en sentido contrario donde la medida cautelar es desestimada considerando que la enunciación general de aplicación del régimen de retención y el exceso de saldos a compensar, son componentes insuficientes como fundamento precautorio, sin un acto singular, expreso o tácito, o un comportamiento susceptible de impugnación de legalidad con trazos suficientes. La falta de tributo a una pretensión principal y la insuficiencia del planteo relativo a la que vaya a deducirse obstan al examen de buena apariencia y ofrecen sin error de juzgamiento a una decisión que ha sabido centrar en ese núcleo el eje decisorio (13).

Dependerá de cada supuesto fáctico en relación con los requisitos cautelares.

-Pretensión anulatoria:

Una de las vías centrales previstas en el Código Contencioso es la pretensión anulatoria, que puede ser iniciada o no con un pedido cautelar. Adquiere relevancia sobre todo en las jurisdicciones donde la acción

declarativa tiene carácter restrictivo y sumamente limitado.

La cuestión adicional es que para la presente vía debe contarse con un acto administrativo a impugnar, o bien constituir el silencio administrativo conforme el art. 16 del Código Contencioso.

Muchas veces los rechazos de pedidos de exclusión de regímenes de recaudación o reducción de alícuotas se materializan por respuestas informáticas del sitio *web*, que incluso el Fisco les quiere quitar el carácter de acto administrativo.

Recientemente se ha dictado una medida cautelar en el marco de una pretensión anulatoria, atento la desproporción de saldos a favor del contribuyente, resolviendo se excluya a la actora de los regímenes de retención y de percepción establecidos en los distintos regímenes recaudatorios y se expida el certificado de exclusión, hasta tanto se absorba por completo el saldo a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ello en el término de 20 [veinte] días (art. 23 inc. 1, ap. a., CCA), previa caución real (14).

Ya en relación con el fondo se dispuso hacer lugar a la pretensión anulatoria contra el acto que rechazó la exclusión total de los regímenes de recaudación, declarando la inconstitucionalidad de los arts. 1º, 2º, incs. 3 y 4, 12 y 13 de la res. normativa 64/2010 y ordenar a la ARBA que, una vez verificado el saldo a favor declarado por la contribuyente, excluya a la firma "VISUAR S.A." de los referidos Regímenes de Recaudación, hasta tanto se absorba la totalidad del saldo a favor del ISIB acumulado como resultado de la aplicación de dichos regímenes y que arbitre los medios para que la actora no sea nuevamente sometida a la acumulación irrazonable de saldos a favor (arts. 50, incs. 2 y 4, CCA) (15).

-La pretensión de restablecimiento de derechos: Junto a las vías ya mencionadas, el art. 12, inc. 2 del Cód. Contencioso contempla el restablecimiento o reconocimiento del derecho o interés tutelado. Se ha dicho que esta vía está pensada para el restablecimiento, superación o reconstrucción de un estado anterior al creado por un comportamiento administrativo ilegítimo que el actor no debe soportar (16).

Debe tenerse presente que se ha considerado a esta vía como residual, es decir cuando no pueda encausarse la acción en otra pretensión (17), y podría entenderse procedente ante la carencia de acto administrativo.

Contamos con medidas cautelares dictadas en el marco de pretensiones de restablecimiento de derechos donde ordenan la exclusión de los regímenes de recaudación hasta la absorción de saldos a favor (18). Aclaremos una vez más que la procedencia o no de la vía dependerá de la jurisdicción territorial respectiva.

Recordamos asimismo que el fuero ha establecido la improcedencia del reclamo administrativo previo cuando deviene en un ritualismo inútil, conforme art. 14, inc. b) del Cód. Contencioso.

Puede entenderse como un ritualismo inútil, exigir el agotamiento de la vía administrativa o el reclamo previo cuando el argumento sea exclusivamente la inconstitucionalidad normativa, por ejemplo, de la res. normativa 64/2010 de la ARBA, por irrazonable.

-El amparo por mora: Si bien las herramientas judiciales, ya indicadas, tienden al cese de la acumulación de saldos a favor de los contribuyentes, no se refieren al reintegro de las sumas dinerarias en poder del Fisco.

Ello torna imprescindible volver sobre los institutos ya mencionados en el ordenamiento tributario para solicitar la devolución de saldos.

Lo que ocurre frecuentemente es la demora en expedirse o falta de respuesta respecto a la solicitud del contribuyente, habilitando el amparo por mora previsto en el art. 76 del Cód. Contencioso.

Esto se ve agravado, ya que tal como se reguló en la demanda de repetición local, todo parece indicar que sin importar si se trata de pagos espontáneos o a requerimiento, debe acudir ante la autoridad de aplicación en todos los supuestos.

Otro aspecto fundamental es el plazo con que cuenta el Fisco para resolver los pedidos de devolución, ello a los fines de conocer cuándo existe mora del Fisco.

Debemos ver una vez más los alcances del art. 103 del Cód. Fiscal, ya que el plazo no sería el previsto para la demanda de repetición (180 días hábiles prorrogables por igual plazo), sino uno mucho menor de 30 días hábiles.

En un importante antecedente para los contribuyentes se dispuso que la petición efectuada por la actora, solicitando —en el marco de lo dispuesto por el art. 103 del Cód. Fiscal— la devolución del saldo a favor, conforme lo dispuesto por el art. 138, resulta distinta a la demanda de repetición prevista en el art. 133 del citado Código.

Se dijo que el art. 103 del Cód. Fiscal (t. o. ley 14.394) claramente prescribe que: "La Autoridad de Aplicación deberá, de oficio o a pedido del interesado, acreditar o devolver las sumas que resulten en beneficio del contribuyente o responsable por pagos no debidos o excesivos..." Este procedimiento no se encuentra sujeto al plazo establecido por el art. 135 que establece el transcurso de ciento ochenta [180] días hábiles administrativos para resolver, a contar desde la interposición de la demanda.

Tampoco queda acreditado que la contribuyente haya iniciado —en forma conjunta con el pedido de devolución— una demanda de repetición. En ese contexto, advirtiendo que el plexo normativo referido no prevé, en la especie, el plazo con que cuenta el organismo fiscal para expedirse respecto de tales presentaciones puntuales, corresponde remitirse necesariamente al plazo general de 30 días del art. 77 —conf. art. 4º del Cód. Fiscal y 1º del dec.-ley 7647/1970— (19).

(10) Puede profundizarse la cuestión de la acción declarativa local en "La materia tributaria en la jurisprudencia del fuero administrativo bonaerense. Evaluación y análisis crítico", director Miguel H. E. Oroz, ED Editora Platense.

(11) CContenciosoadministrativo, Mar del Plata, "Ilogha, José Héctor e Ilogha, Omar Alberto c. ARBA s/ Pretensión Declarativa de Certeza", 25/06/2013, TR LALEY AR/JUR/29189/2013.

(12) JContenciosoadministrativo N° 1, La Plata, "Mercado de Dulces SRL c. ARBA s/ Medida Cautelar

Autónoma o Anticipada - Otros Juicios", 27/12/2021, TR LALEY AR/JUR/219876/2021. En el mismo sentido ver JContenciosoadministrativo N° 4, La Plata, "Rogiro Aceros SA c. ARBA s/ Medida Cautelar Autónoma o Anticipada - Otros Juicios", 17/12/2019, TR LALEY AR/JUR/63820/2019.

(13) CContencioso Administrativo, La Plata, "Egger Argentina SAU c. ARBA s/ Medida Cautelar Autónoma o Anticipada - Otros Juicios", 28/07/2020, TR LALEY AR/JUR/82085/2020.

(14) JContenciosoadministrativo N° 3, La Plata, "Proc-

ter y Gamble Argentina SRL c. Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria", 14/07/2022, TR LALEY AR/JUR/173311/2022.

(15) JContenciosoadministrativo N° 4, La Plata, 22/03/2022, "Visuar SA c. ARBA s/ Pretensión Anulatoria - Otros Juicios", TR LALEY AR/JUR/190650/2022.

(16) PERRINO, Pablo E., "Las pretensiones procesales en el nuevo Código Contencioso Administrativo bonaerense", ED 180-885.

(17) Ídem.

(18) JContenciosoadministrativo N° 1, Zárate-Campa-

na, "Shap SA c/ ARBA s/ Pretensión Restablecimiento o Reconoc. de Derechos", 24/10/2019, TR LALEY AR/JUR/63821/2019 y JContenciosoadministrativo N° 1, Zárate-Campana "Electrónica Megatone SA c. Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria - Restablecimiento o Reconocimiento de Derechos - Otros Juicios" 18/11/2021, TR LALEY AR/JUR/219877/2021.

(19), JContenciosoadministrativo N° 2, La Plata, "Moche María Inés c. ARBA s/ Amparo por Mora", 27/10/2020, TR LALEY AR/JUR/82086/2020.

Para los saldos a favor reconocidos por el Fisco o de fácil constatación creemos que la vía idónea es la del art. 103 del Cód. Fiscal, y por ello el plazo para resolver debería ser de 30 días hábiles.

IV. El plazo de prescripción

El Código Fiscal establece los plazos de prescripción de la acción de repetición sin hacer referencia a cualquier otra vía de devolución, generando la incertidumbre de qué plazos se aplican para estas.

Se fija en un plazo de 5 años la prescripción para repetir gravámenes y sus accesorios.

Por su parte en cuanto a las facultades de los fiscos locales para regular la prescripción recordamos la vigencia de la doctrina iusprivatista de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) donde ratificó la supremacía de los Códigos de fondo por sobre la legislación local.

Se sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho: por tal razón, el legislador nacional en uso de las facultades conferidas por el ya mencionado art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional (CN) puede válidamente establecer un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía (20).

Ya tratando de manera específica la prescripción de la acción de repetición el Máximo Tribunal sostuvo la aplicación del derogado Código Civil y no los plazos previstos en la norma local por devenir inconstitucionales (21).

A raíz de la llegada del nuevo Código Civil y Comercial, se ha intentado solucionar el problema en torno a la facultad de los fiscos locales para regular dicho instituto (22).

El art. 2532 dispone: “En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”.

Asimismo, el art. 2560 del Cód. Civ. y Com. establece que “el plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”.

La nueva normativa privada también regula las causales de interrupción y suspensión del plazo prescriptivo.

Si bien el Código Civil y Comercial parece resolver la cuestión a favor de los fiscos locales, la validez de los preceptos de este ha sido cuestionada.

La crítica deviene ya que, mediante la normativa citada, el propio legislador nacional devolvería una facultad delegada por las provincias conforme el art. 75, inc. 12 de la CN.

El otro aspecto es si la norma privada habilitó al legislador local a regular todo el régimen de prescripción tributaria o únicamente el plazo. Se ha dicho que, si bien el agregado que tiene el art. 2532 del texto aprobado viene a solucionar los conflictos, habiendo dejado a salvo las facultades de los ordenamientos locales para regular el

plazo de prescripción, nada se dice específicamente acerca de las cuestiones del inicio del cómputo y de las causales de suspensión e interrupción, por lo que la discusión entre la postura civilista y autonomista se encuentra zanjada a medias (23).

En definitiva, veremos cómo se define la cuestión en los estrados judiciales para los períodos fiscales bajo la vigencia de la nueva normativa privada en materia de acción de repetición, decidiendo la aplicación del Código Fiscal o el Civil y Comercial.

V. La tasa de interés aplicable a la devolución de saldos a favor

El art. 138 del Cód. Fiscal dispone que en los casos en que el contribuyente o responsable solicitare la devolución, acreditación o compensación de importes abonados indebidamente o en exceso de conformidad a lo dispuesto por el art. 133, si el reclamo fuera procedente, se reconocerá, desde la fecha de interposición de la demanda en legal forma y hasta el día de notificarse la resolución que disponga la devolución o autorice la acreditación o compensación, un interés anual que será establecido por el Poder Ejecutivo por intermedio de la ARBA, que no podrá exceder, al momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria.

Uno de los problemas que presenta la devolución o repetición de saldos a favor, es la tasa de interés aplicable a estos. Ello claro está en una economía inflacionaria como la nuestra, donde una tasa de interés poco razonable puede afectar el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Debemos decir, en primer término, que se ha legitimado una tasa de interés menor en materia de repetición, en relación con la que cobra el Fisco ante la mora de los contribuyentes en el pago de sus obligaciones. Se ha dicho que en lo atinente a la mora de los particulares en el pago de tributos, y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, son situaciones de diversa índole, ya que en la primera, a diferencia de lo que ocurre con los reclamos de repetición se encuentra comprometido el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que por otra parte no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda. De tal manera, la diversidad de situaciones lleva a descartar que la distinta tasa de interés aplicable a uno y otro supuesto pueda ocasionar agravio alguno al principio de igualdad (art. 16, CN) (24).

Incluso coincidiendo con lo *ut supra* indicado, ello no avala una tasa de interés en materia de repetición tan baja que licúe el monto a devolver al contribuyente afectando sus derechos patrimoniales.

Es relevante en este aspecto también el plazo que se le otorga al Fisco para expedirse sobre el reclamo del contribuyente.

Los códigos fiscales suelen establecer tasas de interés que son fijadas por resoluciones emitidas por los propios organismos fiscales o el Ministerio de Economía, que muchas veces no compensan la privación del capital sufrido por los contribuyentes.

Así las cosas, existen pronunciamientos donde las dejan de lado y se aplica una tasa más favorable. Se ha expuesto que corresponde el cálculo de los intereses resultantes al tiempo de notificación de la demanda, como punto de partida para computar el daño por la privación del capital, aplicando desde entonces la tasa pasiva más alta del Banco de la Provincia de Buenos Aires en sus depósitos a treinta días, hasta el efectivo pago (25).

En concreto la tasa de interés hoy en día es un aspecto central.

VI. El consenso fiscal y su regulación sobre el tema

Como ya fuera expuesto, podemos decir que uno de los grandes inconvenientes actuales de la tributación local, son los saldos a favor de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, saldos de difícil absorción y lenta devolución devaluada.

Tal es así que los fiscos locales han tomado nota de la situación, y se encargaron de regular premisas que puedan revertir la situación.

Ejemplo de ello es la ley 27.429 que aprobó el Consenso Fiscal 2017 donde se estableció en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos: “Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral y evitar la generación de saldos a favor, inadecuados o permanentes, que tornen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local”. Asimismo: “Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 [seis] meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución”.

En primer término, se aprecia la intención de evitar la acumulación excesiva de saldos, muchas veces vinculada a excesos territoriales de los regímenes.

Por su parte vemos cómo al tratarse de saldos generados por retenciones y percepciones, se busca establecer una vía rápida y sencilla, evitando las posibles dilaciones de la acción de repetición en los regímenes locales.

Luego la ley 27.634 aprobó el Consenso Fiscal 2020, que modifica y amplía los anteriores. Establece: “Profundizar la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, de manera de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones y evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor del o la contribuyente. Las Provincias respetarán las pautas generales que fijen los organismos del Convenio Multilateral en materia de regímenes de retención, percepción, recaudación e información”. A su vez “Procurar las medidas necesarias

en los procedimientos vigentes en cada Jurisdicción a efectos de aplicar mecanismos de devolución automática, compensación o transferencia de crédito del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a aquellos o aquellas contribuyentes que tengan saldos a favor generados por retenciones, percepciones y/o recaudaciones, siempre que cumplan con los requisitos específicos del caso en cuestión”.

El Consenso Fiscal 2021 dispone que las jurisdicciones asumen el compromiso de continuar profundizando la adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, de manera de evitar la generación de saldos inadecuados o permanentes a favor de los o las contribuyentes, y se reitera la necesidad de que exista un procedimiento rápido de devolución o compensación de saldos a favor. A través de la cláusula decimosexta, las partes acuerdan dejar sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecidas con anterioridad a través de los Consensos Fiscales 2017, 2018, 2019 y 2020.

En definitiva, se establece que cada Fisco local se encargará de regular los mecanismos ágiles de devolución y evitarán la generación permanente e indebida de saldos a favor.

VII. El problema de los incumplimientos de los compromisos fiscales

Tal vez lo que marque la diferencia entre una efectiva solución y cumplimiento de los compromisos fiscales por parte de las Provincias y CABA, y la situación actual, sean las prórrogas constantes, suspensiones, junto con la falta de regulación y aplicación concreta de los preceptos plasmados.

Esto se pudo ver patente con el viejo Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento de la década del 90, y lo ocurrido en los hechos, luego de su sanción.

La situación mencionada obliga a los contribuyentes a plantear acciones judiciales a los fines de que se cumplan los compromisos asumidos, que pueden tener suerte dispar dependiendo de varios factores.

Rescatamos los pronunciamientos que reafirmen la obligatoriedad de los compromisos asumidos, desechando los planteos provinciales de que los contribuyentes no pueden reclamar ya que no fueron parte de los pactos provinciales celebrados.

Así, se ha expuesto que la permanencia de la Provincia de Buenos Aires dentro del esquema de concertación, mientras no medie expresa y formal denuncia respetando el paralelismo de las formas, actúa como un insalvable valladar para desandar los compromisos asumidos y cumplidos por el Gobierno provincial. El federalismo de concertación no admite estar “a medias”, aceptando lo beneficioso para la Administración local, pero rehusándose a asumir los costos de su adhesión y de las medidas tomadas a su abrigo. Menos aún puede la accionada esgrimir que la firma accionante no se encuentra habilitada para demandar el cumplimiento de un Pacto del cual no ha sido parte (26).

(20) CS, “Filcrosa SA s/ Quiebra s/ Incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda”, TR LALEY AR/JUR/1976/2003.

(21) CS, “Bruno, Juan Carlos c. Pcia. de Buenos Aires”. Fallos 332:2250, TR LALEY AR/JUR/42783/2009.

(22) Para el que desee profundizar este aspecto pue-

de ver entre otros MALTZ, Ezequiel - SASTRE, Mercedes, “La facultad de los fiscos locales para dictar normas en materia de prescripción de tributos”, LLBA, 2015 (diciembre), 1167.

(23) FERNÁNDEZ, Cintia, “La autonomía del derecho tributario local en materia de prescripción. ¿Una batalla

ganada?”, Impulso Profesional, 2014-22-3.

(24) CS, “Neumáticos Goodyear SA (TF 8659-A) c. A.N.A.”, 09/11/2000, Fallos: 323:3412, TR LALEY AR/JUR/5574/2000.

(25) CContencioso Administrativo, La Plata, “Media Planning SA (Hoy Havas Media Argentina SA) c. ARBA

s/ Pretensión Anulatoria”, 05/08/2021, TR LALEY AR/JUR/219875/2021.

(26) CContencioso Administrativo, Mar del Plata, “El Marisco SA c. Provincia de Buenos Aires - Fisco Provincial s/ Pretensión Declarativa de Certeza - Otros Juicios” 15/09/2016, TR LALEY AR/JUR/69564/2016.

En definitiva, las suspensiones que sean acordadas entre todas las partes suscribientes o de forma unilateral (siendo aún más grave e irregular este último caso) desvirtúan la aplicación concreta. También la falta de regulación específica para dar cumplimiento a los compromisos.

En esta línea se ha dicho que las normas operativas son aquellas que contienen descripciones lo suficientemente concretas del presupuesto de hecho y su consecuencia jurídica, que hacen posible su aplicación inmediata, sin necesidad de ser complementadas con ninguna otra norma.

A diferencia de ello, las normas programáticas son aquellas que no son autoaplicativas, debido a requerir reglas complementarias para entrar en funcionamiento, ya sea por subordinar expresamente su

eficacia al dictado de otra norma, o bien debido a la generalidad de los términos utilizados que obligan a realizar precisiones ulteriores.

De acuerdo con la forma en que han sido elaboradas y los términos utilizados, las normas contenidas en los pactos interjurisdiccionales pueden ser programáticas u operativas, pues en algunos casos establecen parámetros generales que deben ser concretados con el dictado de disposiciones ulteriores por parte de los Estados firmantes, mientras que en otros contienen reglas autoaplicativas (27).

Incluso considerando la redacción del Consenso Fiscal en materia de saldos a favor como cláusulas programáticas y no de aplicación inmediata, ello no debería legitimar la falta de reglamentación indefinida

por parte de los fiscos. Desde ya que este último panorama afecta la esencia de los propios compromisos, sin dar solución al problema encarado.

VIII. Conclusiones

Una problemática actual a nivel tributario local es la excesiva acumulación de saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello se debe a la multiplicidad de regímenes de recaudación no coordinados y muchas veces excediéndose territorialmente.

En el ordenamiento local existen herramientas normativas a los fines de ser excluido de los regímenes de recaudación o bien se reduzcan las alícuotas de estos. Asimismo, para que se concrete el reintegro de los saldos a favor.

Al ser insuficientes los mecanismos legales, la cuestión se ha judicializado, generando en el fuero contencioso varios an-

tecedentes que intentan dar una solución a la problemática.

En este contexto y desde el año 2017 en el marco del Consenso Fiscal, los fiscos locales asumen el problema, estableciendo compromisos para evitar la generación de saldos a favor, y a su vez lograr mecanismos rápidos de devolución, ratificados en los consensos de los años siguientes.

Sin embargo, en líneas generales los compromisos asumidos se han ido prorrogando, suspendiendo, o bien no se ha dictado la regulación local que lo materialice.

Esto genera que en definitiva no se cumplan los objetivos planteados y los problemas se mantengan, no solo afectando derechos del contribuyente, sino demostrando la falta de una solución adecuada por parte del Estado.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/2587/2023

(27) TS Ciudad Autónoma de Buenos Aires, "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: HB Füller SAIC c. GCBA s/ impugnación actos adminis-

trativos", 04/11/2014, Voto de la Dra. Conde, TR LALEY AR/JUR/59907/2014.

Tributación aduanera

Triangulaciones con venta sucesiva en materia aduanera



Felipe Guillermo Coronel de la Torre

Abogado, Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales (UCES). Especializado en Comercio Exterior. Maestría en Derecho Tributario (Universidad Torcuato Di Tella) (Tesis presentada). Posgrado en Derecho Aduanero y de la Integración (UBA). Maestrande en Derecho de los Negocios (Universidad de San Andrés).

SUMARIO: I. Introducción.— II. Valoración en Aduana.— III. Declaración inexacta vs. recomposición de valor.— IV. Triangulaciones con ventas sucesivas.— V. El Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros - INDIRA.— VI. Conclusión.

I. Introducción

El comercio internacional, como motor de crecimiento económico y desarrollo, ha pasado por distintas etapas a lo largo de la historia. Comenzando por los siglos XVI y XVII donde primó el intercambio únicamente dentro de las colonias, como también, el auge generado por la Revolución Industrial, hasta continuar por la Segunda Guerra Mundial con La Carta del Atlántico y la Carta de la Habana, donde se dio nacimiento al Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).

Uno de los instrumentos internacionales que mayor trascendencia ha tenido en el comercio internacional fue el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio. El GATT, desde el año 1948, ha establecido las reglas de funcionamiento del comercio que fueron evolucionando a través de rondas de negociaciones multilaterales. En el año 1995 nació la Organización Mundial del Comercio (OMC), siendo esta la única institución intergubernamental que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países. El objetivo principal del sistema de comercio multilateral basado en la OMC es contribuir a la liberalización comercial.

Sin embargo, algunos Estados, por distintas razones, prefieren un comercio exterior más restringido, principalmente en lo relativo a las importaciones, por lo que adoptan enfoques que se dividen en dos categorías:

"Las restricciones económicas" o "las no económicas".

Estas medidas no económicas o no arancelarias son aquellas que imponen cupos, cuotas, licencias o contingencias para llevar a cabo la importación. La Organización de las Naciones Unidas (ONU) mediante la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (siglas en inglés UNCTAD), las divide en "Medidas Técnicas" o "Medidas No Técnicas". Las Medidas Técnicas están permitidas en el comercio internacional y suelen ser sanitarias o fitosanitarias y tienen como finalidad proteger al consumidor o la salud de la población. Para ello, se requiere la intervención de ciertos organismos especializados en las materias a fin de obtener el libramiento a plaza de determinadas mercaderías, como resulta en el caso del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA) y la Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica (ANMAT), etc. No sucede lo mismo con respecto a las Medidas No Técnicas, donde el artículo XI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) señala al arancel aduanero como único medio de instrumento para regular el comercio exterior, dejando de lado a las medidas no arancelarias, estableciendo de forma muy clara la "Eliminación general de las restricciones cuantitativas". Muchos Estados, con el objeto de restringir sus importaciones, buscan justificar como "Medidas Técnicas" aquellas licencias, cupos o contingencias, que en realidad son simplemente "Medidas No

Técnicas", cuya prohibición se encuentra establecida en el GATT.

Por otro lado, las medidas más frecuentes que suelen tomar los Estados son las "Medidas Económicas", conocidas como aranceles o derechos aduaneros. Estos tributos se caracterizan por ser extrafiscales, debido a que su finalidad no se centra en la recaudación, sino que en la regulación del comercio exterior y protección de la industria nacional. En tanto el GATT permite a los Estados restringir y regular el comercio internacional mediante aranceles aduaneros (1). Sin embargo, nuestro país se comprometió a que los derechos de importación no superaran el treinta y cinco por ciento (35%) *ad valorem*. Teniendo en cuenta que más de 150 países son parte del GATT, podemos afirmar que, para la mayor parte de nuestro comercio exterior, rige la alícuota máxima del 35% sobre el valor de las mercancías importadas. En efecto, a los fines de poder superar y ampliar el límite impuesto por la OMC, los Estados suelen cuestionar la base imponible a través de una recomposición de valor, *dumping* o subvenciones.

Por lo cual, a fin de mantener y continuar promoviendo la liberalización y transparencia que prescribe el Acuerdo del GATT, se estableció una noción "positiva" del valor en aduana que, a diferencia de la Definición de Bruselas, no se basa en un precio teórico, sino en el "precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas" (art. 1º). En síntesis, la "noción positiva" considera que el valor de la mercadería es el precio pactado entre las partes en el caso individual. Por lo tanto, mientras el operador pueda acreditar que el precio declarado es

el precio realmente pagado, la Aduana, en principio, deberá respetar el valor.

II. Valoración en Aduana

La valoración es una técnica aduanera cuyo objetivo es determinar la base imponible sobre la cual se calcularán los derechos *ad valorem* que resulten aplicables en la importación o exportación.

En ese sentido, es importante tener presente que el concepto "precio" y "valor" no son sinónimos. El precio es una contraprestación monetaria por la entrega de una mercadería en las condiciones establecidas entre comprador y vendedor. En cambio, el valor es la base técnica definida normativamente, cuyo objeto es el cálculo de derechos/estímulos *ad valorem* aplicables a las importaciones y exportaciones (2). Las diferencias que puedan existir se salvan mediante ajustes, incluyendo conceptos que no se encontraban en el precio (ajuste a incluir) o deduciendo conceptos que sí estaban en el precio (ajustes a deducir).

También es necesario tener en consideración que el legislador, en materia de exportación, ha adoptado la noción teórica del valor imponible, con base en un precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare —art. 745—, como consecuencia de una venta efectuada entre un comprador y un vendedor independientemente de otro —arts. 735 y 742—. En los artículos subsiguientes —hasta el art. 750— se precisan los elementos o condiciones que integran el concepto o noción teórica de valor imponible, como son el precio, la cantidad, el tiempo, lugar y nivel comercial. Básica-

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio Exterior, Art. XI.

(2) JUÁREZ ALLENDE, Héctor H., "Manual de Aduanas", Ed. Guía Práctica SA, Bs. As., Argentina, 2021, 2da edición, p. 342.

mente la noción “teórica” del valor, conocida también como valor “usual de mercado” o “usual de competencia”, que apunta a capturar el precio que promedia en el mercado de las mercancías de las que se trata (3). Ahora bien, esta noción teórica también era aplicable para las importaciones, pero en el año 1979 se deja de lado con la aprobación del Acuerdo para la aplicación del art. VII de GATT, que introduce la noción de valor “positiva” o “valor de transacción”, definido como “el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación”. En síntesis, la “noción positiva” considera que el valor de la mercadería es el precio pactado entre las partes en el caso individual, mientras que la “noción teórica” determina el valor sobre la base de un patrón ideal, según el cual cualquier comprador podría adquirir ese tipo de mercadería de un vendedor en ciertas condiciones ideales de mercado (4).

III. Declaración inexacta vs. recomposición de valor

Las infracciones aduaneras son hechos, actos u omisiones que se reprimen por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera respectiva. El Código Aduanero (CA) ha equiparado el término “infracción” con la “contravención” (5). Conforme a ello, las infracciones aduaneras tienen naturaleza penal y, en consecuencia, se les aplican los principios penales. Así lo dispone el propio Código Aduanero (6). En línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha destacado la naturaleza penal de las sanciones aduaneras y la aplicación a la materia de los principios generales del Derecho Penal.

Ante cualquier duda entre un delito aduanero, infracción o simplemente ajuste de valor, el organismo aduanero debería aplicar este último. Lamentablemente, la práctica nos muestra que justamente un procedimiento inverso, en el que cualquier irregularidad o diferencia es remitida al juez de turno bajo el rótulo de contrabando (7).

En ese sentido, no debemos olvidarnos de que la sanción debe ser razonable y la razonabilidad está relacionada con la conducta que se viene a sancionar. El principio de razonabilidad se vincula con el art. 28 de la Constitución Nacional (CN) y se trata de una garantía hacia los ciudadanos, limitando el poder estatal y de esa forma evitar la consagración de un poder absoluto. En ese marco, el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que “una norma o un acto serán excesivos en su punición, cuando la sanción imponible o impuesta no guardan adecuada proporcionalidad con la tesis repressiva que —es razonable suponer— sustentó tanto el dictado de la primera como la emisión del acto individual que hace aplicación de ella” (8).

Por otro lado, es necesario que el organismo aduanero tenga presente la duda razonable y aplique el principio *in dubio pro reo*, consagrado en el art. 898 del CA, el cual dispone que, en caso de duda, deberá estarse a lo que fuera más favorable al imputado. Este principio es una consecuencia natural de la presunción de inocencia contenida en

el art. 18 de la CN (9). Sobre la utilización del aludido principio, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en el fallo “IBM Argentina SA (TF 21844-A) c. DGA”, sostuvo que “...no ha sido suficientemente acreditada la responsabilidad de la actora como para aplicar la sanción prevista en el art. 970 del CA, pues por un lado se acreditó la reexportación parcial de la mercadería con la documentación acompañada y sobre el resto, se configura una razonable duda, teniendo en cuenta que la agregación de los despachos de importación restantes fue imposibilitada atento el tiempo transcurrido desde que se produjeron las operaciones del año 1993 y que el servicio aduanero dejó transcurrir cinco años para formular la imputación, es decir, una vez vencido el plazo de conservación de los documentos, previsto en la disposición 455/1998, modificada por la disposición 620/1999. De tal modo, conclúyese que, en autos, se genera una situación de duda respecto de la responsabilidad que se le imputa a la actora, en los términos del art. 898 del CA” (10).

Dentro de las distintas infracciones aduaneras encontramos la declaración inexacta. La configuración de esta infracción, definida en el art. 954 del CA, presupone una previa declaración realizada ante el servicio aduanero que luego resulte diferir con la comprobación. Tiene que existir una violación a la obligación de indicar verazmente los elementos exigidos en la declaración aduanera, debido a que a partir de la declaración comprometida se encomienda el control aduanero (11). Conforme surge de la Exposición de Motivos del C.A., bajo la denominación “Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas”, se tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera (12). En tal sentido, nuestro Máximo Tribunal ha señalado que la veracidad y exactitud de la declaración aduanera constituye el bien jurídico tutelado por el art. 954 del CA, por ser el punto de partida del sistema de despacho en confianza de las mercaderías, debido a la cual se controla solamente una parte de ellas (13).

La doctrina ha señalado que “(...) cabe recordar expuesto en el título II, capítulo séptimo, de la Exposición de Motivos del Código: En este capítulo, bajo la denominación ‘Declaraciones inexactas y otras diferencias injustificadas’, se tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera, regulándose un régimen punitivo único que comprende todas las diferencias y declaraciones inexactas que pueden cometerse en el curso de las distintas operaciones o destinaciones aduaneras. (...) A fin de evitar una redacción tan extensa y confusa, en el código se brinda una fórmula única, subsidiando ambas normas en el art. 954, que delimita el tipo infraccional según que la consecuencia de la declaración inexacta fuere un perjuicio fiscal, una transgresión a la importación o la exportación o el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente corres-

pondiere. Así, si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma, salvo cuando se trate de mercadería faltante y no se pueda determinar si la diferencia produjo o hubiere podido producir tales consecuencias (...). La modificación propiciada procura darle mayor claridad y precisión a la conducta punible. Asimismo, suprime la calificación de ‘falsa’ que contiene el tipo vigente y reemplaza esa expresión por la de declaración ‘inexacta’, que es más acorde con el carácter de las infracciones aduaneras” (14).

Este supuesto de infracción aduanera consiste en una inexactitud entre lo declarado y lo verificado por el Servicio Aduanero, siempre que la declaración produzca o sea susceptible de producir alguno de los efectos que se mencionan en sus incisos. La discrepancia se refiere a la “inexactitud”, entendiéndose por tal a la constatación de una declaración que difiere del resultado de la comprobación física o documental realizada por el Servicio Aduanero. Es decir, la declaración debe ser veraz y completa.

En materia de valoración aduanera, se puede observar habitualmente que el servicio aduanero, en vez de realizar un ajuste de valor por alguna duda generada sobre el precio declarado, decide imputar al importador o exportador por una declaración inexacta. El organismo aduanero, en el caso que tenga alguna sospecha sobre el precio declarado, debería acudir al procedimiento previsto en el art. 1.2. a) del Acuerdo de Valor y solamente podría imputar por una declaración inexacta en caso de que exista una diferencia entre lo declarado y constatado. Eventualmente, podrá implicar una discusión acerca de la aceptabilidad del valor de transacción, pero no teniendo nada que ver con la infracción de declaración inexacta, debido a que nada se ha declarado inexactamente.

Por lo tanto, en el supuesto que el importador acredita que el valor declarado es el precio por el cual efectivamente se abonó, a través del despacho de importación, factura y transferencia bancaria, como a su vez otras pruebas documentales o informativas, no debería quedar duda alguna que el valor declarado coincide con el precio pagado y, en consecuencia, no existiría ninguna inexactitud. Ahora bien, esto de ningún modo quita la posibilidad de que la Aduana pueda comenzar una investigación de valor y en su caso, una recomposición de valor.

En este sentido, corresponde señalar que, en autos “Maltería Pampa SA c. Dirección General de Aduanas s/ Apelación”, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación analizó una operatoria de triangulación en exportación y ventas sucesivas entre compañías del mismo grupo económico, y resolvió revocar la resolución aduanera que había condenado al exportador por presunta comisión en los términos del art. 954, apart. 1, inc. c) del CA, dado que “...el precio declarado resultó idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente, entiendo que no se coligen elementos que permitan sostener la imputación efectuada en los términos del inc. c) del art. 954 del CA”.

En la causa “Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c. DGA s/ recurso directo de organismo externo” cuenta con Dictamen de la Procuración General de la Nación, en donde se confirma el criterio de la Cámara: “Sobre la base de esta asentada interpretación del art. 954, ap. 1º, inc. c), del CA, tengo para mí que la Cámara, sobre la base de los hechos y las pruebas rendidas en la causa, tuvo por demostrado que los precios declarados por Pioneer Argentina SRL se correspondían con los efectivamente pagados por ella a POCSM por las compras realizadas, lo que eliminaba toda posibilidad de configuración de la infracción imputada” (15).

Asimismo, cabe señalar que la Sala E del Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación oportunamente resolvió revocar una condena por infracción al art. 954, apart. 1, incs. a) y c) del CA en un caso en que la Aduana había rechazado el valor de transacción (se trataba de un caso de importación), pero no había impugnado la autenticidad de las facturas en cuestión (16). En otras palabras, la Aduana no había probado su inexactitud y, en virtud de ello, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) revocó la condena. La sentencia en cuestión fue confirmada por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, donde sostuvo que la Aduana “...puede determinar el valor en aduana de la mercadería —apartándose del valor documentado— sin que por ello se tipifique la infracción prevista y penada por el art. 954, CA” (17).

Resulta claro que, para que la Aduana pueda imputar —e imponer— una sanción al importador o exportador en los términos del 954 del CA, debe mediar una prueba positiva y fehaciente a su cargo tendiente a demostrar que el precio declarado es falso o inexacto (18).

Siguiendo ese lineamiento, el Tribunal Fiscal sostuvo lo siguiente: “Coinciden con la jurisprudencia que citan en que la diferencia de valor resultante de un ‘ajuste de valor’, no encuadra *per se* en el tipo infraccional del art. 954 del CA, sino que requiere en primer lugar, una diferencia entre alguno de los aspectos o rubros de declaración ‘exigible’ y la comprobación que efectúe el servicio aduanero sobre tales aspectos, y que la administración fiscal puede determinar el valor en aduana de la mercadería, apartándose del valor documentado por la normativa del GATT, sin que por ello necesariamente se tipifique la infracción prevista y reprimida por el art. 954 del CA, que requiere que en el caso específico se demuestre fehacientemente que la declaración difiere del resultado de la comprobación” (19).

En muchas oportunidades, vemos que la Aduana alega que la inexactitud está relacionada a que el precio fue influido debido a la vinculación entre las partes y que, por lo tanto, sería suficiente para configurar la infracción del art. 954 del CA. Esto da cuenta de un desconocimiento sobre los elementos básicos que conforman el tipo infraccional de dicho artículo. En efecto, en el hipotético caso que mediaren circunstancias o elementos que permitieran a la Aduana desestimar el precio declarado a los fines de determinar

(3) ZOLEZZI, Daniel, “Mercancías Idénticas o Similares. Valor de Importación y de Exportación. Varias similitudes y una diferencia (importante)” publicado en *Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero. Número 331 del día 17/04/2017*.

(4) TFiscal, Sala G, 22/11/2022, “LDC Argentina SA c. DGA s/ recurso de apelación”, TR LALEY AR/JUR/190662/2022.

(5) Artículo 892 -A los efectos de este Código, el término infracción se equipará al de contravención.

(6) Artículo 1017 - 2. Cuando se tratare de los procedimientos por infracciones y por delitos aduaneros, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimientos en lo Criminal la Justicia Federal y los

Tribunales de la Capital y Territorios Nacionales, las que prevalecerán sobre las indicadas en el apartado 1.

(7) VIDAL ALBARRACIN, Héctor G. - VIDAL ALBARRACIN, Guillermo, “El Despachante de Aduana”, Ediciones Iara SA, Bs. As., Argentina, 2016, p. 93.

(8) TFiscal, sala C, 30/08/1995, “Crystal Gallery SA”, TR LALEY AR/JUR/4173/1995.

(9) CNFed. Contencioso administrativo, sala IV, 15/03/1996, “Prodmet SA c. ANA”.

(10) CNFed. Contencioso administrativo, sala II, 07/06/2012, “IBM Argentina SA (TF 21844-A) c. DGA”, TR LALEY AR/JUR/54247/2012.

(11) COTTER, Juan P., “Las Infracciones Aduaneras”, Ed. Abeledo Perrot, 1ª edición, Buenos Aires, 2011, p. 184.

(12) Confr. Exposición de Motivos del Código Aduanero, Capítulo Séptimo, 1º párrafo.

(13) CS, 12/05/1992, “Subpaga SACIEI v. ANA” (Fallos: 315:942), TR LALEY AR/JUR/2896/1992.

(14) ALSINA, M. - BARREIRA, E. - BASALDÚA, R. - VIDAL ALBARRACIN, H. - COTTER, J. (h.) - SUMCHESKI, A. - VIDAL ALBARRACIN, G. (h.), “Código Aduanero Comentado”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, Tomo III, 1ª edición, p. 381.

(15) Dictamen de la Procuración General de la Nación, 21/04/2021, “Pioneer Argentina SRL TF 38718-A c. DGA s/ recurso directo de organismo externo” (CAF 20/2019/CA1-CS1).

(16) TFiscal, sala E, 13/04/2007, “Holgado, Alejandra,

M. c. DGA (TFN 22.560-A) s/ Rec. Apelación”, TR LALEY AR/JUR/976/2007.

(17) ZOLEZZI, Daniel, “Valor de Exportación”, Guía Práctica y Ediciones IARA, 2019, p. 256.

(18) CAMAUËR, Fernando G., “La punibilidad de la declaración de valor de importación - Discrepancia en el seno del TFN”, p. 32. (<http://www.iaea.org/global/img/2010/09/Camauer1.pdf>).

(19) TFiscal, 15/02/2023, “Terradas, David Enrique y Otra c. DGA s/ recurso de apelación”, Nº 27.315-A, TR LALEY AR/JUR/141119/2023.

el valor imponible, es claro que tales circunstancias no implican por sí solas la falsedad del precio, ni constituyen la comprobación suficiente para sustentar una condena por infracción en los términos del art. 954 del CA.

En orden a ello, Sarli ha señalado que la inexactitud a los fines de la infracción en estudio debe recaer sobre los elementos de la declaración “exigible” comprometida. Este autor diferencia además el denominado “ajuste de valor” de la “declaración inexacta”, resaltando que la sola y mera diferencia, entre el valor resultante del ajuste del precio declarado, no es constitutiva de declaración inexacta (20). La “comprobación” mencionada surge de la comparación con un hecho objetivo concreto, y es aquí donde lo declarado debe comparecerse con lo que efectivamente compruebe o verifique el agente verificador o funcionario aduanero actuante.

En este mismo orden de ideas, la Excm. CSJN resolvió en las causas “Subpaga SACIE” (21) y “Frigorífico Rioplatense SA” (22), destacando al examinar la norma, que el bien jurídico tutelado es “el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana”. Delimita además el tipo de infracción que se verifica cuando se produce efectivamente un daño, o cuando pueda producirse, exista o no control aduanero, y sea este obligatorio o no. En tal virtud, la ley alcanza al hecho ilícito en el momento en que se efectúa la declaración aduanera, por lo que los actos posteriores a la declaración no pueden incidir sobre la configuración de la infracción.

En este sentido, la Sala IV de la Excm. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, siguiendo a Sarli, ha sostenido que “(...) a los fines infraccionales, la aduana debe acreditar fehacientemente la falsedad o diferencia de alguno de los elementos exigibles de la declaración (como ser, en el caso, la diferencia entre el precio declarado y el precio real comprobado), ya que la sola y mera diferencia, pues, entre el valor (en aduana o imponible) documentado, y el valor (en aduana o imponible) resultante del ajuste (desestimación —como base de valoración— del precio declarado), y nada más (...) no es constitutiva de declaración inexacta (...) porque ese ‘valor’ no es de declaración exigible (...) Es cierto, por una parte, que no se deben aceptar precios declarados que difieran en magnitud considerable del valor en aduana o valor imponible correspondientes, o (probablemente) deformados, o sensiblemente inferiores a lo usual; y, precisamente, cuando ello ocurra la aduana —mediando el debido procedimiento al respecto— no aceptará el bajo precio declarado y lo desestimaré; claro que, sin a la vez probarse cabalmente la falsedad del precio declarado (ello positivamente y no como presunción, pues no se puede presumir la falsedad), simplemente no lo aceptará y lo desestimaré como base para arribar al valor en aduana o al valor imponible que corresponda aplicar. En cambio, la irrealidad del precio declarado sí es un ilícito merecedor de la sanción correspondiente (delito o infracción según el caso), pero en materia penal tal irrealidad (que el precio declarado no sea realmente el precio pagado o por pagar), insisto, no puede presumirse, sino que debe ser o quedar acreditada” (confr. SARLI, Jorge C., “Inadmisibilidad del valor de exportación”, en la obra colectiva Estudios de

Derecho Aduanero. Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2007, ps. 380/381) (23).

En resumidas cuentas, el servicio aduanero en caso de duda podrá comenzar una discusión acerca de la aceptabilidad del valor de transacción como base de valoración o del precio declarado. Ahora bien, a fin de poder imputar y peor aún, condenar por declaración inexacta, deberá demostrar la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación física o documental, no alcanzado la mera sospecha del valor declarado.

IV. Triangulaciones con ventas sucesivas

El organismo aduanero tiene distintas funciones, entre ellas, aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y a la exportación, aplicar, liquidar, percibir y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueron encomendadas. Sin embargo, su función principal es ejercer el control sobre el tráfico internacional de las mercaderías. Podemos afirmar que, en un mundo globalizado, la función realmente trascendental de las aduanas es el control de los ingresos y egresos de mercaderías, entendiendo que tal control se resguarda la soberanía estatal (24).

A su vez, existen diferentes organismos encargados de distintas funciones. Como se ha dicho, a la Dirección General de Aduanas (DGA) le interesa el ingreso o egreso de la mercadería, por su lado a la Dirección General Impositiva (DGI), la compra y venta de la mercadería, al Banco Central de la República Argentina (BCRA), la compra y venta de divisas, a la Unidad de Información Financiera (UIF), el origen y destino de los fondos.

Suele suceder en la práctica que el servicio aduanero se olvide de su función principal y sobrepase ciertas competencias de otros organismos. El dec. 1156/1996 ha generado por momentos a la DGA cierta confusión de finalidades, llevando a un interés más recaudatorio que del control. De la misma manera sucede con el Banco Central y su finalidad de control de cambios. Al parecer, suele resultar conveniente al servicio aduanero considerar sospechoso todo valor declarado a los fines de la recaudación fiscal. En ese sentido, se ha producido un contexto donde ciertas expresiones habituales en el comercio internacional generan una connotación sospechosa, como “grupo económico”, “subvaluación”, “trader” o “triangulación”.

Respecto a las triangulaciones con venta sucesiva, es importante poder definirla y para ello, la mejor manera de visualizarla es con dos ejemplos: El primero en caso de una sobrefacturación en importación: El país A vende a B y este último revende a C, pero la mercadería va directamente del país A al C, sin ingresar por el país B. Sucede en muchas oportunidades que la *trader* o la entidad de distribución (País B) tenga vinculación con el comprador final (País C) y que el precio entre la compraventa de B con C, sea mayor, en comparación con el valor de la compra entre A y B (sin vinculación). El segundo caso es una subfacturación de exportación, donde el país A vende al país B, siendo vinculadas y este último, le vende al país C, sin tener vinculación, pero la mercadería va directa del país A al C. En este último ejemplo, la venta entre A y B es inferior al valor de la venta entre B y C.

Ahora bien, es importante resaltar que la existencia de vinculación entre la firma vendedora y compradora no demuestra *per se* que el precio declarado es inexacto o mucho menos falso. De hecho, es lógico que en una cadena de ventas el precio se incremente (*mark-up*) como consecuencia de la intermediación. La *trader* o entidad de distribución puede asumir riesgos financieros, de cobranzas y cambiarios relativos al país de importación, a la vez que puede ejercer funciones de estrategia de venta y colocación de productos.

V. El Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros - INDIRA

El Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros (INDIRA) es un mecanismo informático implementado entre los Estados Parte del MERCOSUR para que sus Administraciones Aduaneras compartan información de manera automática, accediendo a sus bases de datos en línea y en tiempo real. En materia de valoración aduanera, en el propio Manual de Valoración del MERCOSUR se indica la conveniencia de proceder a la consulta del sistema INDIRA para, con base en la información allí obtenida, proceder a la fiscalización de las operaciones (25).

Llevando a la práctica, el INDIRA le permite a la Aduana argentina conocer cuál fue el precio declarado en el país de origen o del país de destino dependiendo de si estamos ante una exportación o importación argentina. En el caso que la Aduana observe que el precio declarado en el país de origen difiera con el precio declarado por el importador en Argentina (en caso de que estemos frente a una importación), el organismo aduanero levantará alerta, ocasionándole una válida sospecha sobre el precio declarado. De esta manera, pero sucedería en caso de que fuese una exportación. Máxime, teniendo presente que, en las triangulaciones con venta sucesiva, existe una *trader* en el medio y que la mercancía se traslada directamente al país de destino, sin ingresar por el país de empresa intermediaria.

Sin embargo, es frecuente observar que el servicio aduanero trate de justificar una supuesta inexactitud con la utilización del Sistema de Intercambio de Información de los Registros Aduaneros. Al realizar el cruce de información constata que la misma cantidad, peso y tipo de mercadería fue vendida del país de origen al intermediario a otro precio del cual declarado en la última importación. Por otro lado, en caso de que estuviésemos ante una exportación, el INDIRA permitiría obtener a la Aduana que el precio declarado en la exportación difiere con el precio declarado en la última importación.

En efecto, la información obtenida del Sistema INDIRA puede ser un indicio para que el servicio aduanero comience una investigación de valor, pero de ninguna manera considerarla suficiente a los efectos de imputar —ni mucho menos, condenar— una infracción de declaración inexacta. En este sentido, resulta esclarecedor lo resuelto por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Pioneer Argentina SRL - TF 34802-a c. DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo” (26), en cuanto sostuvo que: “Que, además, la centralización de las ventas de exportación por intermedio de terceras sociedades (o “traders”), constituye un

mecanismo perfectamente lícito en la medida en que no se trate de una “maniobra” tendiente a perjudicar los intereses fiscales. Por ello, el hecho de que haya constatado mediante la utilización del sistema informático INDIRA, que la mercadería fue importada al mercado brasileiro a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina no constituye *per se* un elemento suficiente para cuestionar el valor en Aduana consignado en la declaración. Ello, ya que la utilización de un esquema de ventas trianguladas (sucesivas) y el hecho de que las empresas estuvieran vinculadas no son suficientes para considerar que se trató de una maniobra simulada.

“Tal como lo ha manifestado en innumerables oportunidades la Jurisprudencia, tanto del Tribunal Fiscal como la de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la mayoría de sus Salas, si bien no cabe ninguna duda que el servicio aduanero tiene amplias facultades para controlar los precios declarados y, en consecuencia, eventualmente efectuar un reclamo tributario cuando considere que dicho precio no es el que corresponde a los efectos de la valoración (cuestión de valor), la existencia de vinculación entre la firma vendedora y compradora (jamás negada en autos y así declarada), no demuestra *per se* que el precio declarado es inexacto o mucho menos falso. Tampoco demuestra el Fisco en autos tal como liviana y gratuitamente aduce, que se trate de una maniobra. En este sentido, se ha dicho: ‘La constatación, a través de la utilización del sistema informático INDIRA, de que la mercadería había sido importada en el mercado brasileiro a un valor superior al que se exportó desde la República Argentina no constituye *per se* un elemento suficiente para reprochar el valor de la primera venta declarado. Ello, ya que la utilización de un esquema de ventas trianguladas (sucesivas) y el hecho de que las empresas argentina y uruguaya fueran vinculadas no define que se haya tratado de una maniobra simulada que encubría una venta directa al Brasil tendiente a reducir la base de tributación para el impuesto a las ganancias y a concretar un ingreso de divisas por una suma menor a la que hubiese correspondido. La suposición de existencia de una simulación en las 2 operaciones trianguladas (o de ventas sucesivas) no ha sido debidamente probada en la causa y no se corresponde con los extremos constatados en autos.’ (Sala V, CNCAF, Fallo ‘Maltería Pampa SA c. ANA s/Recurso Directo de Organismo Externo’, Causa Nro. 20.412/2018...). Claramente las infundadas aseveraciones del fisco en su recurso extraordinario no se encuentran, bajo ningún aspecto, probadas en los presentes autos, como así tampoco se corresponden con los extremos efectivamente constatados, muy por el contrario, esta parte con la prueba aportada ha demostrado la inexistencia de una declaración inexacta en el precio declarado en la destinación investigada. No puede afirmarse seriamente, tal como lo ha hecho el fisco en su recurso extraordinario, que, por el hecho de observarse un valor diferente entre el precio de salida de la mercadería y el precio de ingreso de esta en Brasil, el precio declarado sea inexacto”.

En sentido similar se expidió la Sala I de la Cámara de Apelaciones en autos “Pioneer Argentina SRL - (TF 34807-a) c. DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo” (27), en donde sostuvo que “La comprobación a través del sistema INDIRA, de que la mer-

(20) SARLI, Jorge C., “Inadmisibilidad del valor de exportación y su relación con la declaración inexacta de valor”, *Estudios de derecho aduanero - Homenaje al Dr. Juan P. Cotter Moine*, Lexis Nexis, 2007, p. 371.

(21) CS, “Subpaga SACIE s/ Nulidad de resolución”, 12/05/1992, TR LALEY AR/JUR/2896/1992.

(22) CS, “Frigorífico Rioplatense SA s/ Recurso de

apelación”, 12/05/1992, TR LALEY AR/JUR/2884/1992.

(23) CNACAF, Sala IV, 15/07/2014, “First Rate SA (TF 28.034-A) c/DGA”, TR LALEY AR/JUR/32727/2014.

(24) COTTER, Juan Patricio, “Las Infracciones Aduaneras”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2013, 2da edición, p. 6.

(25) JUÁREZ, Héctor H., “INDIRA. El Sistema de Inter-

cambio de Información de los Registros Aduaneros en el MERCOSUR”. *Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero, Número 468* del día 31/12/2022, p. 3.

(26) CNFed. Contenciosoadministrativo, sala V, 31/05/2022, “Pioneer Argentina SRL - TF 34802-A c. DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”, TR LA-

LEY AR/JUR/68084/2022.

(27) CNFed. Contenciosoadministrativo, sala I, in re, 06/02/2020, “Pioneer Argentina SRL - TF 34807-A c. DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”, TR LALEY AR/JUR/5917/2020.

ABELEDOPERROT

Información confiable
que avala sus argumentos.

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

8.a edición

Autor: **Rodolfo R. Spisso**



EDICIÓN
2023



1 Tomo
disponible en
papel y eBook con
anexo exclusivo.

A 30 años de su primer lanzamiento, esta nueva edición refuerza la premisa de que la institución tributaria no puede comprenderse ni explicarse suficientemente si no es a la luz de la perspectiva constitucional. Analiza y explica los principios a los que debe estar sujeto el ejercicio de la potestad tributaria y esboza las bases constitucionales que deben dar sustento a un sistema tributario compatible con un Estado de derecho, ajustado a las previsiones de la Constitución Nacional.



Obtené más
información sobre
la obra escaneando
el código QR



THOMSON REUTERS®

ThomsonReutersLaLey

@TRLaLey

Thomson Reuters Argentina | LEGAL

Thomsonreuters_ar

cadería vendida por PIONEER ARGENTINA a la firma PIONEER OVERSEAS fue ingresada al mercado brasileño —en una venta sucesiva a DU PONT— por un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no constituía un elemento suficiente para concluir en que el valor declarado en la primera venta no fue el precio real de la operación”.

A mayor abundamiento, en otro caso la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo: “Que el hecho que se haya comprobado, por medio de la utilización del sistema INDIRA, que la misma mercadería que fue vendida por MALTERIA PAMPA SA a la firma MALTERIA URUGUAY SA, fue ingresada al mercado brasileño y lo fue por un valor

superior al que se exportó desde la República Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para poder considerar que el valor declarado en la primera de las ventas por la firma aquí recurrente no resulta ser el valor real de la transacción. Es decir, el hecho que haya existido una venta posterior por un precio diferente al de la venta inicial, llevada a cabo por un ‘trader’ vinculado, esto es, MALTERIA URUGUAY SA, no implica por sí solo que el precio declarado no sea el precio de transacción, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a generar un menor ingreso de divisas al país.

”Que la afirmación de la existencia de una maniobra de triangulación fraudulenta, no

(28) TFiscal, sala F, 26/09/2019, “Maltería Pampa c. Dirección General de Aduanas s/ apelación”, Nº 35.388-A, TR LALEY AR/JUR/63825/2019.

(29) TFiscal, sala F, 14/11/2019, “Pioneer Argentina SRL c. Dirección General de Aduanas s/ apelación”, Nº 34.811-A, TR LALEY AR/JUR/63826/2019.

ha sido acompañada de una investigación adecuadamente desarrollada, limitándose el servicio aduanero a descartar el valor de transacción declarado, por la mera existencia de ventas sucesivas realizadas con la intervención de operadores vinculados entre sí, pero nada ha aportado ni acreditado en el sentido de que esa maniobra haya influido en el valor de venta de la mercadería involucrada en autos, como lo exige la infracción que se ha endilgado a la recurrente.

”Que no existe norma alguna que limite la cantidad de operadores que puedan intervenir en una operación de comercio exterior pero, lo que parecería ser una aseveración de perogrullo, la vinculación acreditada bastó para que el servicio aduanero excitara una investigación concluyendo en la imposición de una multa por infracción al art. 954, inc. c) del Código Aduanero que reprime a quien efectuar una declaración que difiera con lo que resulte de la comprobación, y que ocasionara o haya podido ocasionar así el ingreso —en el caso— de un importe de divisas distinto del que correspondiere.

”Que esa acción debe estar blindada de un pleo probatorio suficiente para sustentar la imputación en los términos delineados por el servicio aduanero, pues si se considera que tuvo lugar en el caso una maniobra de vinculación fraudulenta entre las tres empresas la pesquisa hubo de direccionarse en otro sentido excediendo el plano infraccional y el marco de esta discusión.

”Que no siendo materia de controversia en autos que el precio declarado resultó idéntico al precio efectivamente facturado, percibido y registrado contablemente, entiendo que no se coligen elementos que permitan sostener la imputación efectuada en los términos del inc. c) del art. 954 del CA” (28).

De igual manera, la misma Sala del TFN también resolvió: “Que el hecho de haber comprobado, por medio de la utilización del sistema INDIRA, que la mercadería vendida por PIONEER ARGENTINA SRL a la firma PIONEER OVERSEAS CORPORATION, fue ingresada al mercado brasileño y lo fue por un valor superior al que se exportó desde la República Argentina, no constituye por sí solo un elemento que resulte suficiente para concluir que el valor declarado en la primera de las ventas por la firma aquí recurrente es inexacto o no sea el precio real de la operación en cuestión.

”Que si bien el servicio aduanero tiene amplias facultades para controlar los precios declarados y, en consecuencia, efectuar un reclamo tributario cuando considere que dicho precio no es el que corresponde, la existencia de una venta posterior por un precio diferente al de la venta inicial, llevada a cabo por un trader vinculado (PIONEER OVERSEAS CORPORATION) no demuestra por sí solo que el precio declarado es inexacto, y se trate de una maniobra fraudulenta tendiente a tributar en menos o generar un menor ingreso de divisas al país.

”Que, en efecto, aun cuando hubiere sido posible un ajuste a los efectos tributarios, el nuevo valor asignado no implica que el precio declarado no fuera veraz, ya que el ajuste no significa ni convierte al valor declarado en inexacto” (29).

Como se puede advertir, la jurisprudencia sostiene que la mera verificación de una di-

ferencia entre el precio declarado por el exportador/importador argentino y el precio declarado por el importador/exportador del país de destino/origen (cuando hay ventas sucesivas), no constituye por sí sola un elemento que resulte suficiente para concluir que el precio declarado sea inexacto.

VI. Conclusión

En resumen, el artículo analizado arroja luz sobre las distinciones entre una declaración inexacta en los términos del art. 954 del CA y la valoración en Aduana. Se profundiza en las facultades del organismo aduanero frente a posibles discrepancias en los precios declarados. En este sentido, la jurisprudencia establece claramente que para que se configure una inexactitud, se requiere de pruebas positivas y fehacientes que demuestren que lo declarado difiere del resultado de la comprobación física o documental. Además, tanto la jurisprudencia como la doctrina coinciden en que, si surge alguna sospecha por parte del organismo aduanero sobre el valor de la mercadería, este tendrá amplias facultades para controlar los precios declarados mediante una investigación de valor y, en consecuencia, podría efectuar un reclamo tributario.

En este contexto, si el servicio aduanero sospecha del precio declarado en Argentina debido a información obtenida a través de intercambios de datos, como ocurre con el INDIRA, podrá, en su caso, ajustar el valor. No obstante, este ajuste no es suficiente por sí mismo para demostrar una inexactitud.

La conclusión que se extrae de este artículo es que la Aduana argentina, al enfrentar dudas sobre el precio declarado, tiende a presentar denuncias por declaraciones inexactas, lo que desencadena en litigios prolongados con costos significativos tanto para el Estado como para los denunciados. Estas, en su mayoría, buscan crear una percepción de riesgo, a pesar de tener una probabilidad de éxito limitada. Esto implica que el Estado debe destinar recursos considerables a denuncias que persiguen más una intención preventiva que una posibilidad real de éxito. Por otro lado, los importadores y exportadores deben enfrentar gastos considerables y contingencias financieras en sus registros contables, lo que puede dañar su reputación y afectar su cotización en el ámbito internacional.

Dadas estas circunstancias, resulta crucial que el organismo aduanero reconozca las pautas establecidas por la jurisprudencia, la doctrina y la normativa vigente con el fin de evitar prolongados conflictos legales que solo desencadenan consecuencias negativas para todos los participantes en el comercio exterior. De esta manera, se promoverá un ambiente de competencia justa y transparente en el comercio internacional.

En última instancia, es de subrayar la importancia de incrementar la comprensión de la normativa aduanera y la valoración de bienes, a fin de evitar errores costosos. Al promover un enfoque más eficiente por parte del organismo aduanero, se facilita un flujo de mercancías legítimo y sin contratiempos a través de las fronteras, beneficiando tanto a los agentes comerciales como al sistema aduanero en su conjunto.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/2659/2023

Director Editorial: Fulvio G. Santarelli
Jefa de Redacción: Yamila Cagliero

Editores:

Nicolás R. Acerbi Valderrama
Guadalupe Grande
Jonathan A. Linovich
Elia Reátegui Hehn
Érica Rodríguez
Marlene Slattery

PROPIEDAD DE LA LEY S.A.E. e I.

Administración, Comercialización y Redacción:
Tucumán 1471 (C. P. 1050 AAC)
Bs. As. República Argentina
Impreso en La Ley, Rivadavia 130, Avellaneda,
Provincia de Buenos Aires.



Thomsonreuterslaley



linkedin.com/showcase/thomson-reuters-argentina-legal/



TRLaLey



thomsonreuters.com.ar/es/soluciones-legales/blog-legal.html



Centro de atención
al cliente:

0810-266-4444