



Tributación nacional e internacional

[Intercambio de Información Fiscal con Estados Unidos de América](#)

Ariadna L. Artopoulos

[RG AFIP 5339/2023 ¿impacto financiero o económico?](#)

Cynthia P. Calligaro

CS, 07/03/2023. - Alpha Shipping S.A. c. Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/contencioso administrativo – Medida cautelar. 7

Nota a fallo

2

Prescripción

Tributos locales. Multas por omisión de pago. Ley aplicable. Disidencia.

[La trascendencia del fallo “Alpha Shipping”: La Corte Suprema concluyó que la prescripción de las infracciones locales se rige por el Código Penal](#)

Silvina Ortiz - Lucía de Zavalía

7

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

Tributación nacional e internacional

Intercambio de Información Fiscal con Estados Unidos de América



Ariadna L. Artopoulos

Abogada por la Facultad de Derecho de la UBA y Magíster en derecho tributario por la Universidad Austral. Socia del área de derecho tributario de Bomchil desde 2008. Asesora en forma regular a empresas nacionales y extranjeras en cuestiones que involucran tributos federales, provinciales y municipales y la aplicación de convenios para evitar la doble imposición internacional. Profesora de Tributación Internacional en la Maestría en Derecho Tributario y Directora del Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional, ambos de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral. Es autoridad de la Comisión Legal y Fiscal de la AmCham-Cámara de Comercio de los Estados Unidos de Norteamérica. Coordina la Comisión de Tributos Nacionales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

SUMARIO: I. Introducción.— II. Instrumentos firmados por Argentina con la comunidad internacional.— III. Herramientas utilizadas por Estados Unidos de América.— IV. Acuerdos previos celebrados entre ambos países.— V. Características del nuevo Acuerdo.— VI. Reflexiones finales.

I. Introducción

El 5 de diciembre de 2022, el Gobierno argentino y el Gobierno estadounidense suscribieron el Acuerdo para Mejorar el Cumplimiento Tributario Internacional e implementar la Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas Extranjeras [*Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*].

En la práctica, esta decisión implica sumar una herramienta de intercambio automático de información financiera.

El citado acuerdo fue redactado bajo el esquema de los llamados *Intergovernmental Agreements (IGAs)*, modelo 1, en el marco del Régimen de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA) bajo el cual las entidades financieras reportan a la administración tributaria de su país quien anualmente enviará la información a la autoridad competente del otro país, signatario del Acuerdo.

En este trabajo analizaremos los mecanismos utilizados hasta el momento por Argentina y Estados Unidos para el intercambio de información, el alcance del nuevo Acuerdo y, en particular, algunas cuestiones que surgen de su firma y podrá surgir a la hora de su aplicación.

II. Instrumentos firmados por Argentina con la comunidad internacional

Nuestro país ha seguido las recomendaciones de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) en materia de intercambio de información, especialmente en los últimos quince años en los que han crecido sustancialmente los acuerdos multilaterales y bilaterales suscriptos.

Actualmente, conviven diferentes tipos de instrumentos.

Los acuerdos bilaterales que incluyen los: i) convenios para evitar la doble imposición internacional que contienen una cláusula destinada al intercambio de información (1); o ii) acuerdos específicos de intercambio de información fiscal (2).

Los tratados multilaterales que comprenden: i) la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (3); ii) el Acuerdo Multilateral entre autoridades

competentes para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras que dispuso el formato CRS (*Common Reporting Standard*) (4); o iii) el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País (5).

El mecanismo CRS prevé el intercambio automático anual entre los gobiernos, de la información de cuentas financieras, incluidos los saldos, intereses, dividendos y productos de las ventas de los activos financieros informados a los gobiernos por las instituciones financieras y que cubren las cuentas de personas y entidades, incluidos fideicomisos y fundaciones.

El intercambio de información entre los países adheridos vence el 30 de septiembre de cada año. Dado que Argentina se adhirió a las jurisdicciones que tempranamente han adoptado el estándar, el primer intercambio de información se materializó en septiembre de 2017, con respecto al Período Fiscal 2016.

La información sobre el uso de esas herramientas no fue siempre dada a conocer por el Gobierno argentino pero en los últimos años se han dado a conocer las estadísticas sobre la materia. Así sabemos que en el año 2022, se enviaron 331 solicitudes de información al exterior y se recibieron 4 (6).

III. Herramientas utilizadas por Estados Unidos de América

Estados Unidos de América incorporó cláusulas de intercambio de información en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición que suscribió, adoptando en general, el texto previsto en el art. 26 de su propio modelo de convenio (7).

Así como también, ha celebrado acuerdos bilaterales específicos sobre intercambio de información con algunas jurisdicciones, entre las que se encuentra la República Argentina, como analizaremos en el siguiente punto (8).

Estados Unidos es miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la OCDE, al igual que la República Argentina. También, suscribió y puso en vigor la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal propuesta por la OCDE. Sin embargo

no terminó con el proceso de ratificación del Protocolo Modificador de la Convención acordado en el año 2010 y no forma parte del intercambio automático bajo CRS (9).

El intercambio de información financiera que realiza el Gobierno norteamericano es consecuencia de la aprobación de FATCA en el año 2010 y su implementación desde el año 2014, a través de la firma de los IGAs. Estos instrumentos fueron redactados bajo dos modelos. El Modelo 1, celebrado por el Departamento del Tesoro con las autoridades competentes de otros países, que puede implicar reciprocidad en el envío de información o no; y el Modelo 2, suscripto entre el citado Departamento y las entidades financieras domiciliadas fuera de Estados Unidos que conlleva el envío de información desde dichas entidades exclusivamente.

Bajo el Modelo IGA 1, Estados Unidos celebró acuerdos automáticos con 113 países. En la mayoría de los casos se compromete a dar y recibir información aunque existe, en general, asimetría entre la información que recibe y la que debe enviar.

IV. Acuerdos previos celebrados entre ambos países

En el año 1981, Argentina y Estados Unidos celebraron un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos a la renta y al patrimonio cuyo art. 26 preveía el intercambio de información y la asistencia administrativa. Sin embargo este acuerdo no fue aprobado internamente por lo que nunca entró en vigor.

En el año 2016, se celebra el Acuerdo Bilateral para el Intercambio de Información Impositiva [*Tax Information Exchange Agreement (TIEA)*], con vigencia desde el año 2017 (10).

Si bien el texto prevé tres modalidades de colaboración: i) a requerimiento de unos de los Estados; ii) espontánea; o iii) automática, se contemplaron las disposiciones necesarias únicamente para realizar el envío a requerimiento (11). Esto implica que la Administración requirente debe realizar una solicitud específica en la que debe identificar la persona o grupo o categoría comprobable de personas bajo fiscalización o investigación. Asimismo, en relación con la información

debe: a) explicar qué se busca; b) indicar los motivos por los cuales es relevante; c) manifestar de que se intentó obtenerla localmente; d) en poder de quién está; y e) período de tiempo respecto del cual es requerida.

La autoridad requerida debe buscar datos que estén en su poder o de terceros bajo su jurisdicción. Incluye testimonios y copias autenticadas de registros originales.

La información comprende aquella que obra en poder de los bancos u otras entidades financieras o de cualquier otra persona que actúe en carácter de agente, representante, custodio, etc. ..., e información relativa a la propiedad de empresas, sociedades, fideicomisos, fundaciones y otras entidades, incluyendo aquella concerniente a la propiedad sobre todos los sujetos que conformen una cadena de propiedad.

En la práctica, si se requiere información financiera de un residente argentino debe solicitarse por cada banco, cuenta y residente.

En el año 2021, ambos gobiernos firmaron un acuerdo administrativo de autoridades competentes para el Intercambio de Informes País por País en Materia de Precios de Transferencia.

Finalmente, el 5 de diciembre de 2022 se firmó el Acuerdo para Mejorar el Cumplimiento Tributario Internacional e implementar el FATCA y un memorándum de entendimiento en relación con el citado Acuerdo. Este torna operativo el intercambio automático previsto en el art. 6º del Acuerdo firmado en el año 2016, solo respecto a determinada información vinculada a las cuentas abiertas en instituciones financieras.

Los acuerdos celebrados en los años 1981 y 2021 fueron suscriptos en idioma español e inglés, siendo ambos textos igualmente válidos.

Sin embargo, los instrumentos firmados en los años 2016 y 2022, que se refieren exclusivamente al Intercambio de Información Tributaria, fueron suscriptos en idioma inglés. Ambos instrumentos prevén que un texto en idioma español será preparado y será considerado igualmente auténtico luego de que se realice un intercambio de notas diplomáticas entre los países, confirmando

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Actualmente Argentina cuenta con 21 convenios en vigor y cuatro firmados y pendientes de aprobación por el Poder Legislativo.

(2) Son 29 los vigentes a la fecha de este artículo.

(3) Este instrumento multilateral fue propiciado por la OCDE. Fue firmado el 3 de noviembre de 2011 y publicado en el Boletín Oficial el 1 de noviembre de 2012. Su vigencia comenzó en 2013.

(4) En noviembre de 2022 formaban parte 119 jurisdicciones. De acuerdo con la información disponible en www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/intercambio-de-informacion/con-otras-jurisdicciones/documentos/Estadisticas-intercambio-automatico-crs.pdf, se habrían activado en los últimos años intercambio con 79 jurisdicciones.

(5) Este instrumento fue firmado el 30 de junio de 2016.

(6) <https://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacio->

[nal/intercambio-de-informacion/previo-requerimiento/documentos/Estadisticas-del-intercambio-de-informacion-previo-requerimiento.pdf](http://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/intercambio-de-informacion/previo-requerimiento/documentos/Estadisticas-del-intercambio-de-informacion-previo-requerimiento.pdf).

(7) A la fecha tiene convenios celebrados con 36 países. Toda la información sobre los tratados internacionales en materia tributaria puede consultarse en <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/treaties>.

(8) Cuenta a la fecha con 7 acuerdos similares.

(9) <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-infor->

[mation/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm](http://www.afip.gob.ar/fiscalidad-internacional/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm).

(10) El citado Acuerdo, de conformidad con su art. 14, entró en vigor el 17 de noviembre de 2017, conforme fue publicado el 5 de diciembre de 2017 en el Boletín Oficial de la República Argentina n° 33.765.

(11) La información pública indica que en noviembre de 2022 existían 38 casos activos con requerimientos formulados a Estados Unidos en el marco de este Acuerdo.

la conformidad con el texto en idioma inglés. Nos referiremos a esta cuestión en el próximo punto.

V. Características del nuevo Acuerdo

V.1. El idioma utilizado, la publicidad y transparencia de los acuerdos

Los acuerdos firmados en los años 2016 y 2022 no requieren la aprobación legislativa pues la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) cuenta con potestad para celebrarlos.

Sin embargo, por aplicación de ley 24.080, el texto del Tratado junto con las características del cumplimiento de la condición o fecha de entrada en vigencia, deben ser publicadas en el Boletín Oficial dentro de los quince días hábiles siguientes a que se produzcan los actos o hechos indicados.

El Gobierno argentino cumplió con la publicación en el Boletín Oficial, los días 5 de diciembre de 2017 y 2 de enero de 2023.

Esta publicación es necesaria para que los tratados sean considerados obligatorios para las personas humanas o jurídicas que no sean el Estado nacional, como es el caso de las entidades financieras argentinas que deben cumplir con múltiples obligaciones derivadas del Acuerdo celebrado en diciembre de 2022.

Si bien muchas instituciones financieras argentinas involucradas ya habían firmado acuerdos con el Servicio Interno de Impuestos [Internal Revenue Service (IRS)] y venían cumpliendo con el reporte de la información, la firma del nuevo Acuerdo implica que en el futuro la información deberá ser provista a la AFIP, quien luego la intercambiará con el Departamento del Tesoro de Estados Unidos.

Por su parte, los requisitos, plazos y demás condiciones que deben cumplir las entidades financieras con motivo de la firma del nuevo Acuerdo, fueron incorporadas a la resolución 5303/2022 (AFIP), curiosamente publicada en el Boletín Oficial y con vigencia desde el 16 de diciembre de 2022, es decir, antes de publicarse en el mismo medio el Acuerdo firmado.

No puede soslayarse que, pese a haber transcurrido más de seis años desde la firma del Acuerdo en el año 2016, nunca se dio a conocer un texto en español, sea auténtico o no.

Aunque no exista obligación legal de que la Administración Tributaria argentina celebre normas en idioma español, no deberían existir acuerdos en idiomas extranjeros que no cuenten con un texto traducido.

La Constitución Nacional garantiza el principio de publicidad de los actos de gobierno y uno de sus pilares es la transparencia y máxima divulgación de estos, tal como surge de la ley 27.275, que prevé que toda la información pública debe ser accesible para todas las personas.

Hasta tanto no se produzca y consensúe una versión en español, Argentina no podrá invocar el texto en español pues el compromiso internacional fue asumido con base en los textos auténticos en idioma inglés y su postura en ese caso sería violatoria del Principio de Buena Fe de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, e incorporada al derecho argentino.

La existencia de una norma vinculante, exclusivamente en idioma extranjero, provoca

además una inexplicable asimetría, en tanto que el Estado nacional no acepta la presentación de documentación que no haya sido traducida por traductor público matriculado, tal como lo indica la ley 20.305.

V.2. La vigencia del acuerdo y el efectivo intercambio

El art. 3° del Acuerdo incorpora diversas normas vinculadas a su entrada en vigencia, la información que se obtendrá e intercambiará y cuándo resultará obligatorio hacerlo para cada jurisdicción.

Ambos gobiernos han indicado que el acuerdo entró en vigor el 1° de enero de 2023 (12). De conformidad con el art. 10, párrafo 1, esto sucedió toda vez que el 19 de diciembre de 2022 el Gobierno argentino notificó al Gobierno norteamericano sobre el cumplimiento de sus procedimientos internos, necesarios para la entrada en vigor.

La información que se obtendrá e intercambiará es con relación al año calendario de entrada en vigor del Acuerdo y los siguientes años. Por lo tanto, no se reportará información relativa al año 2022 y anteriores. Esto surge del art. 3°, párrafo 2 del Acuerdo.

La información se intercambiará a más tardar nueve meses después del final del año calendario al que se refiere la información, o el 30 de septiembre siguiente a la fecha en que surta efecto la obligación de la parte de intercambiar información, tal como se desprende del art. 3° párrafo 4 del Acuerdo.

El Acuerdo también prevé en el art. 3°, párrafo 5, que las autoridades competentes deben celebrar un convenio o un acuerdo bajo el procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el art. 12 del Convenio del año 2016 a fin de establecer los procedimientos para el intercambio automático de la información financiera y prescribir las reglas y los procedimientos necesarios para implementar los deberes de colaboración en el cumplimiento y la aplicación contemplados en el art. 5° del Convenio. No se ha dado a conocer información sobre la firma de este documento.

Ahora bien, conforme el art. 3°, párrafo 8, la obligación de Argentina de obtener e intercambiar información surtió efectos el día de entrada en vigencia del Acuerdo mientras que la obligación del Departamento del Tesoro de Estados Unidos de obtener e intercambiar información tendrá efectos el día de la notificación prevista en el art. 3°, párrafo 7.

Dicha notificación consiste en una conformidad escrita emitida por el Departamento del Tesoro a la AFIP cuando esté convencido de que Argentina cuenta con: i) salvaguardas apropiadas para garantizar que la información recibida de conformidad con el Acuerdo se mantenga confidencial y se utilice únicamente con fines fiscales; o ii) la infraestructura para una relación de intercambio eficaz, incluidos los procesos establecidos para garantizar intercambios de información oportunos, precisos y confidenciales, comunicaciones efectivas y confiables, y capacidades demostradas para resolver rápidamente preguntas e inquietudes sobre intercambios o solicitudes de intercambios y para administrar las disposiciones de art. 5° de este Acuerdo.

No hubo hasta el momento una confirmación oficial de que el Departamento del Tesoro haya emitido la comunicación indicada a la AFIP. Sin embargo, la AFIP ha dejado trascender que la comunicación existió y

que considera que no es necesaria su publicación oficial.

Teniendo en cuenta la información indicada, el Departamento del Tesoro también estaría obligado a recabar la información correspondiente al año 2023 e intercambiarla antes del 30 de septiembre de 2024.

V.3. La información que podrá recibir el Gobierno argentino

El nuevo Acuerdo es exclusivo sobre información financiera. Se trata de un extenso texto de diez artículos y dos anexos a lo que se suma un memorándum de entendimiento. La mayoría del texto regula las obligaciones de las entidades financieras argentinas.

La información que deberá ser provista por entidades financieras norteamericanas es acotada toda vez que incluye información de cuentas financieras que pertenezcan a sujetos residentes en Argentina (13).

Las cuentas reportables son las cuentas de depósito cuyo titular sea una persona humana residente en Argentina siempre que se paguen más de 10 dólares de intereses en un año calendario determinado y las demás cuentas financieras cuyo titular sea una persona humana o entidad residente fiscal en Argentina, con respecto a la cual se pagan o acreditan ingresos de fuente estadounidense que están sujetos a informes bajo el Capítulo 3 del Subtítulo A o el Capítulo 61 del Subtítulo F del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos.

Actualmente, califican como rentas de fuente norteamericana las rentas pasivas, es decir las que provienen de intereses, dividendos, regalías, etc. y las rentas provenientes de la realización de una actividad comercial o negocio en Estados Unidos.

El impuesto debido es recaudado por los agentes de retención, quienes obtienen la información a través de los Formularios W8, que un sujeto no estadounidense debe presentar a las entidades financieras.

En el caso de un residente argentino titular de una cuenta en la que recibe, por ejemplo, dividendos de una sociedad norteamericana, debe completar y presentar el formulario W8-BEN manifestando que es titular de la cuenta y tiene su residencia fiscal en Argentina. En esos casos, la institución financiera procederá a retener el impuesto y lo informará al IRS a través del Formulario 1042. Si no hay renta sujeta a retención no se completa entonces el Formulario 1042.

La información que el Departamento del Tesoro enviará al Gobierno argentino surgirá entonces de los Formularios 1042, indicados. Ahora bien, si bien todas las entidades financieras están obligadas a completar los formularios, no todas deben identificar actualmente en forma individual a los beneficiarios de las rentas, toda vez que en función de la calificación que tengan del IRS (intermediario calificado o no calificado) puede ser que deban indicar un grupo de beneficiarios o la entidad que actúa como primer custodio de la información. Esto implicará que puede existir renta de fuente norteamericana proveniente de intereses, dividendos, regalías, obtenida por residentes argentinos, disponible en cuentas financieras abiertas en USA que no estarán sujetas a reporte porque no estará identificado el titular de la cuenta del residente fiscal argentino en el Formulario 1042.

Por lo tanto, a diferencia del intercambio automático sobre información financiera

que proviene de la aplicación del estándar CRS la información anual que se reciba no involucra saldos en cuentas ni renta que no esté sujeta a impuesto en Norteamérica ni beneficiarios finales (controlantes de entidades residentes en Estados Unidos o en terceras jurisdicciones) de rentas pasivas.

Si bien el convenio es recíproco pues prevé el intercambio de información por ambos países, como se ha señalado la asimetría en la información que cada país reportará es notoria en tanto Argentina no recibirá el valor total o saldo de la cuenta financiera ni el beneficiario final. En este orden, en el Acuerdo, el Gobierno de Estados Unidos reconoce la necesidad de alcanzar niveles equivalentes de intercambio automático recíproco de información y se compromete a seguir mejorando la transparencia y reforzar la relación de intercambio para lograrlo.

En este sentido, debe atenderse al impacto, que pueda generar en el intercambio de información, en el futuro, la puesta en marcha en el año 2024 de la obligación de ciertas entidades norteamericanas de revelar el último beneficiario, es decir, identificar las personas que directa o indirectamente poseen o controlan una empresa.

En efecto, en diciembre de 2020 se aprobó la denominada "The Corporate Transparency Act" (Ley de Transparencia Corporativa), mediante la cual se creó, por primera vez en la historia de los Estados Unidos, la obligación de informar los beneficiarios finales, a través del FinCEN (*Financial Crimes Enforcement Network*) (14).

Esto es trascendental si consideramos que dentro de los Estados Unidos existen cuatro Estados (Delaware, Nevada, South Dakota y Wyoming) en los que no es necesario actualmente declarar quién es el dueño de la sociedad (el beneficiario final).

Si las entidades fueron creadas en o antes del año 2023 podrán cumplir con la obligación de informar hasta el 1 de enero de 2025. Las entidades que se creen desde el año 2024 deberán hacerlo dentro del plazo de 30 días.

La ley autoriza a FinCEN a revelar el beneficiario efectivo en ciertas circunstancias a determinados requirentes entre los cuales están el Departamento del Tesoro, las instituciones financieras que utilicen información sobre beneficiarios reales para llevar a cabo el proceso de *due diligence* del cliente que les es exigido siempre que tengan el consentimiento del cliente para obtener la información, y autoridades extranjeras que envíen solicitudes calificadas de información a través de una agencia federal de EE.UU.

Por lo tanto, es factible que en el futuro la AFIP puede solicitar a través del IRS la información a FinCEN por el Convenio del año 2016 sujeto al cumplimiento de los requisitos del pedido.

V.4. Definición de la pretensión fiscal y los sujetos involucrados

Como indicamos en el punto anterior, la AFIP recibirá: i) el nombre, dirección, número de identificación fiscal (CUIT, CUIL, DNI) del titular de la cuenta; ii) número de cuenta; iii) nombre y número de identificación de la institución financiera estadounidense que reportó; iv) monto bruto de intereses pagados en una cuenta de depósito; v) monto bruto de dividendos de fuente estadounidense pagados o acreditados en la cuenta; o vi) el monto bruto de otros ingresos de fuente estadounidenses pagados o acreditados a

(12) Esta información surge respecto de Argentina en el Boletín Oficial del 2 de enero de 2023 y de Estados Unidos de América en la página web <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>.

(13) También podrían estar sujetas a reporte las cuentas que pertenezcan a sociedades norteamericanas que califiquen como *disregard entity* si el único miembro es residente argentino.

(14) <https://www.fincen.gov/boi>.

la cuenta, en la medida que estén sujetos a informes bajo el Capítulo 3 del Subtítulo A o el Capítulo 61 del Subtítulo F del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos.

Cabe preguntarse entonces si la información que reciba la AFIP como consecuencia del intercambio automático (e.g. cobro de intereses o dividendos durante un año calendario) será suficiente para reclamar el pago de los supuestos tributos debidos.

En los últimos años se han dado casos de ajustes practicados como consecuencia de la información compartida por otros países relativas a residentes argentinos. En esos casos, la AFIP practicó ajustes en el Impuesto a las Ganancias, aplicando además la figura del “incremento patrimonial no justificado” prevista en el art. 18 de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683, que contempla un excedente del 10% en concepto de renta consumida.

En el caso de responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) también ha practicado ajustes basados en que la renta se habría originado en ventas de bienes o prestaciones de servicio no declaradas.

Finalmente, se han practicado ajustes en el Impuesto sobre los Bienes Personales por los saldos al 31 de diciembre de cada año.

En función de la información automática financiera que podrá recibir la AFIP, se encontrará con la dificultad de no contar con los saldos de las cuentas al inicio y fin del

año calendario o ejercicio fiscal, ello obstaculizaría a aplicar la figura del incremento patrimonial y a exigir el pago del impuesto sobre los bienes personales (15).

Es decir que para llevar adelante el ajuste por los conceptos indicados, la AFIP deberá obtener la información faltante. Esto lo podrá hacer a través de la solicitud de información en el marco del Acuerdo celebrado en el año 2016, siempre que cumpla con los recaudos exigidos para solicitar la información.

Por otra parte, en los últimos años, la AFIP ha practicado ajustes por la totalidad de los supuestos impuestos debidos a quienes habían sido informados como titulares de las cuentas bancarias u otros sujetos informados por las entidades involucradas, provocándose una multiplicidad de pretensiones por la misma renta o patrimonio a varios sujetos. Este criterio debería ser revisado y, eventualmente, distribuir la pretensión total entre los cotitulares (16).

Como ya indicamos, el contribuyente que quiera hacer valer una documentación emitida por una entidad pública o privada extranjera en un idioma distinto al español ante la AFIP deberá contar además de la legalización pertinente con una traducción efectuada por un traductor público matriculado. Sin embargo, se ha concluido recientemente que la información que obtenga el Gobierno argentino en virtud del intercambio con otros países no requiere legalización ni es indispensable que deba ser traducida al español pues no ofrecía dificultad la lectura

de los documentos, en orden a la identificación del actor y de los datos referidos a la cuenta bancaria en cuestión (17).

En el mismo sentido, se ha señalado que la falta de traducción no puede ser admitida como causal de nulidad, si los datos versan básicamente sobre nombres, nacionalidades, domicilios, montos de dinero y transferencias temporales, es decir que son de fácil comprensión y que corresponde a quien considere que la información podría dar lugar a equívocos acompañar su traducción (18).

VI. Reflexiones finales

El derecho a la información pública y la transparencia en los actos de gobierno deberían ser razones suficientes para que todos los acuerdos, entre los cuales están los celebrados en los años 2016 y 2022 con el Gobierno estadounidense, estén disponibles para los ciudadanos en idioma español y se den a conocer oficialmente el cumplimiento de los diversos actos llevados a cabo para su operatividad, aun cuando las obligaciones que surgen de los acuerdos involucran a los gobiernos y a las entidades financieras.

El nuevo Acuerdo de intercambio de información celebrado con el Gobierno estadounidense posibilitará a la Administración Tributaria argentina obtener en los próximos años datos sobre cuentas financieras a nombre de residentes argentinos siempre que se hayan generado o depositado en ellas intereses, dividendos, u otras rentas que califi-

quen como de fuente estadounidense y que la entidad financiera se encuentre obligada a reportar en forma individual al titular de la cuenta en cuestión. Es decir, que la información es acotada, teniendo en cuenta los diversos bienes e inversiones que un sujeto residente argentino puede tener en Estados Unidos.

Es de esperar que la AFIP, en la medida que concluya que la renta informada no fue declarada, contacte a los contribuyentes para informarles que se detectó la cuenta en cuestión a su nombre y la falta de inclusión en la respectiva declaración jurada, tal como lo hace respecto de la información obtenida a través del Estándar Común de Reporte de la OCDE, exhortando a los requeridos a regularizar su situación fiscal para evitar el proceso de fiscalización.

La falta de cumplimiento por parte de los requeridos obligará a la AFIP a tratar de obtener más información del Gobierno estadounidense a través de requerimientos específicos previstos en el Acuerdo celebrado en el año 2016 para poder llevar adelante ajustes sobre base cierta que requieran conocer los saldos al inicio y cierre del año calendario o ejercicio fiscal. El mismo procedimiento deberá continuar llevando a cabo la autoridad fiscal para obtener información que involucre información que no se refiera a cuentas financieras o que involucre tenencias o rentas que no califiquen como de fuente norteamericana.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/1151/2023

(15) Esta conclusión fue adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, en la causa “Materia, Esteban Alberto - Expediente N° 44.459-I y su acumulado N° 44.462-I Materia Graciela María”, 11 de febrero de 2022, TR LALEY AR/JUR/190591/2022, y sala D, en la causa “Orsili, María s/ recurso de apelación”, 21 de septiembre de 2022,

TR LALEY AR/JUR/190590/2022. Ambas sentencias disponibles en <https://jurisprudenciatfn.mecon.gov.ar>.

(16) TFN, sala D, 02/06/2022, “Florez, Esperanza s/ apelación”, TR LALEY AR/JUR/177268/2022. Este criterio ya había sido adoptado en otras sentencias dictadas por las salas B y D en las causas “Materia, Esteban Alber-

to” y “Orsili, María”, ya citadas.

(17) CNApel. en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III, 01/09/2022, “Busnelli, Roberto Oreste Antonio - TF 44227-I c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, TR LALEY AR/JUR/116707/2022. El tribunal confirma el criterio de la

sala D del TFN. Esta conclusión también fue adoptada por la sala B.

(18) TFN, sala D, 13/11/2019, “Baralo Ottonello, Ricardo Antonio s/ Recurso de apelación - Impuesto a las ganancias”, TR LALEY AR/JUR/61320/2019.

RG AFIP 5339/2023 ¿impacto financiero o económico?

Cynthia P. Calligaro

Abogada. Especialista en Derecho Tributario y en Derecho Empresarial. Socia de Deloitte. Actualmente es la Líder de Servicios Legales del Marketplace Cono Sur y se especializa en asesoramiento jurídico corporativo, fiscal y en litigio fiscal.

SUMARIO: I. Objeto de la norma. — II. Los regímenes de recaudación. — III. Los certificados de exclusión o de no retención ¿son un derecho adquirido? — IV. Efectos de la RG 5339/2023 sobre los contribuyentes. — V. Conclusiones.

I. Objeto de la norma

La res. general 5339/2023 (en adelante “RG 5339/2023”) dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante “AFIP”), que entró en vigor el día 29 de marzo de 2023 con motivo de su publicación en el Boletín Oficial, tiene por objeto —en una interpretación literal de la norma— suspender la aplicación de algunos artículos de dos resoluciones que establecen un régimen de percepción aplicable a las operaciones de importación definitiva de bienes o cosas muebles, según se trate del Impuesto a las Ganancias o del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, en lo que respecta al Régimen de Percepción del Impuesto a las Ganancias, previsto por la res. general 2281/2007 (en adelante “RG 2281/2007”),

aplicable a las operaciones de importación definitiva de bienes (incluidas las realizadas al área franca desde terceros países y las realizadas desde el área franca al territorio aduanero general, o especial, salvo que se encuentren exceptuadas, conforme a las respectivas normas legales), la RG 5339/2023 suspende —desde el 29/03/2023 hasta el 31/12/2023— la aplicación de su art. 7°. Dicho artículo establece que los certificados de no retención del Impuesto a las Ganancias otorgados por AFIP de acuerdo al art. 38 de la RG 830/2000 serán válidos —hasta la finalización de su vigencia— a los efectos de que la Dirección General de Aduanas no efectúe: i) la percepción del Impuesto a las Ganancias del 6% sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación; o ii) la percepción del Impuesto a las Ganancias del 11% en caso de tratarse de la importación definitiva de bienes que tengan como destino el uso o consumo particular del importador. La suspensión

prevista por la RG AFIP 5339/2023 se traduce entonces en que, desde el 29/03/2023 y hasta el 31/12/2023, queda fulminada la posibilidad de que el contribuyente que tenga un certificado de no retención cuya vigencia exceda el 29/03/2023, lo pueda hacer valer al oficializar despachos de importación.

Al igual que lo previsto en la RG 2281/2007, la RG 5339/2023 dispone, en su art. 2°, que las percepciones del Impuesto a las Ganancias que se practiquen en virtud de la suspensión antes comentada tendrán para los sujetos pasibles de percepción el carácter de impuesto ingresado y en tal concepto las percepciones que sufran podrán ser computadas en la declaración jurada del período fiscal correspondiente. No obstante, una cuestión particular es que la RG 5339/2023 dispone que las percepciones no resultarán computables en la determinación de los anticipos del Impuesto a las Ganancias que se efectúe en los términos de la

RG AFIP 5211/2022 y modificatoria, y sus complementarias, aun cuando se utilice el régimen opcional de determinación e ingreso establecido para aquellos casos en que los contribuyentes consideren que la suma a ingresar en concepto de anticipos del Impuesto a las Ganancias superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma.

En lo que hace al Régimen de Percepción del Impuesto al Valor Agregado dispuesto por la res. general 2937/2010 (en adelante “RG 2937/2010”) aplicable en el momento de la importación definitiva de cosas muebles gravadas por el referido impuesto (incluidas las importaciones definitivas realizadas desde el área franca al territorio aduanero general o especial, salvo que se encuentren exceptuadas conforme a las respectivas normas legales) la RG 5339/2023 suspende —desde el 29/03/2023 hasta el 31/12/2023— la aplicación del cuarto pá-

rrafo del art. 8°. Dicho párrafo establece que de resultar permanente la generación de saldo a favor con motivo de este régimen de percepción, el contribuyente podrá solicitar el Certificado de Exclusión dispuesto por la res. general 2226/2007 (en adelante “RG 2226/2007”). La suspensión prevista por la RG 5339/2023 se traduce entonces en que, desde el 29/03/2023 y hasta el 31/12/2023, los contribuyentes no podrán solicitar el Certificado de Exclusión pertinente.

Mientras que la RG 2397/2010 establece que los contribuyentes podrían computarse las percepciones sufridas en la Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado del período fiscal al cual resulten imputables los créditos fiscales generados por las operaciones de importación definitiva que dieran origen a la percepción, la RG 5339/2023 expresamente estableció que las percepciones efectuadas en virtud de la suspensión antes mencionada no podrán ser computadas en el período fiscal en que se oficializa el despacho sino que podrán ser computadas recién a partir del noveno período fiscal posterior a la fecha del despacho de importación.

La AFIP, en cada caso, estableció que las suspensiones antes mencionadas no serán de aplicación para:

i) Importaciones para consumo efectuadas por Micro y Pequeñas Empresas que tengan un certificado “MiPyME” —obtenido de conformidad con lo dispuesto por la res. 220 del 12 de abril de 2019, de la ex Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del entonces Ministerio de Producción y Trabajo y sus modificatorias— vigente al momento de la importación;

ii) Importaciones para consumo que se realicen por cuenta y orden del Estado nacional;

iii) Importaciones para consumo, eximidas de impuestos nacionales por la ley 27.701 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2023.

Como consecuencia de esta resolución general, mientras que en el caso del Impuesto a las Ganancias a partir del 29/03/2023, el certificado de no retención que ostentaban los contribuyentes dejó de ser válido de cara al Régimen de Percepción a las importaciones definitivas de bienes (quedando expuestos a una percepción del 6%), lo que ocurrió con el Impuesto al Valor Agregado vinculado con las operaciones de importación definitiva de cosas muebles fue distinto, pues mientras la norma establecía que lo que se suspende es la posibilidad de solicitar certificados de exclusión, en los hechos el Sistema Malvina desconoció los certificados de exclusión vigentes, quedando los contribuyentes expuestos a una percepción del 20% o 10% según sea aplicable.

En los hechos, quedaron suspendidos los certificados de exclusión o de no retención de cara a las importaciones definitivas de bienes (por resolución en el caso del Impuesto a las Ganancias y de hecho en el caso del Impuesto al Valor Agregado) y, por otro lado, quedó inhabilitada —conforme la letra dura de la resolución— la posibilidad de solicitar nuevos certificados de exclusión del Impuesto al Valor Agregado.

II. Los regímenes de recaudación

Los regímenes de recaudación (1) han sido validados por la mayoría de las legis-

laciones como una forma de asegurar la recaudación, de eficientizar los esfuerzos de recaudación, de evitar la elusión o evasión, siendo la anticipación de la recaudación un efecto y no su finalidad inmediata. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, los regímenes de percepción previstos suelen ser criticados como consecuencia de que, al tratarse de un impuesto de liquidación mensual, la anticipación de la renta pareciera ser la única finalidad, lo cual a su vez queda más en evidencia en casos como el de marras en el que el agente de percepción designado es la propia Dirección General de Aduanas. En el Impuesto a las Ganancias, se acepta más la idea de que funcionan como un método para evitar la elusión o evasión del tributo, sin perjuicio de que tienen a su vez el beneficio de anticipar la recaudación, más que nada por las características del tributo y porque su declaración es anual.

La validez de un régimen de retención o de percepción estará dada, no solo como consecuencia del art. 22 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario o de la ley que específicamente lo autorice, sino que solamente podrán ser considerados válidos en la medida que se respete, entre otros, pero fundamentalmente, el principio de legalidad y de reserva de ley que rige en materia tributaria. Cuando los regímenes de recaudación (sean de retención o de percepción) generan saldos a favor de forma continua y no contemplan la posibilidad de solicitar certificados de exclusión o de no retención ni sistemas de devolución ágiles y rápidos, ello se traduce en una sobre tasa del tributo que se trate, sin ninguna norma legal de respaldo, lo que los transforma en inconstitucionales y violatorios del principio de reserva de ley en materia tributaria.

Como enseña el Doctor Spisso, el Principio de Legalidad Tributaria, cuando despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho, recibe el nombre de principio de reserva de ley, pues reserva un determinado espacio de la realidad social —en este caso, la parcela tributaria—, al ámbito exclusivo de la ley. La reserva exige que el tributo sea creado por ley y la reserva absoluta exige que la ley defina todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria —presupuesto de hecho, base de cálculo, exenciones, alícuotas, etc.— (2). Por su parte, el Principio de Reserva de Ley hace las veces de garantía del derecho de propiedad, dispuesto en el art. 17 de la CN, al constituirse en un límite al poder imperio del Estado en virtud del cual se exige a los particulares el pago de un tributo con su patrimonio. Según Jarach decir que no debe existir tributo sin ley significa que solo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria (3). Es por ello que, definido el tributo por la ley, solo ella puede establecer la justa medida que el Estado está facultado a exigir a los contribuyentes y no otra, ergo, la generación de permanentes saldos a favor de los contribuyentes como consecuencia retenciones y percepciones por encima de la cuantía del tributo definido por el legislador, constituye —desde una perspectiva estrictamente jurídica— un atropello del principio de legalidad y reserva de ley, división de poderes, derecho de propiedad, seguridad jurídica, razonabilidad, jerarquía normativa, etc. que permitirían tachar de inconstitucional al régimen de retención o percepción de que se trate.

Sin embargo, no es menos cierto, que nuestro sistema jurídico, a pesar de tener

un precepto constitucional tan claro como el antes mencionado, acepta un matiz en su aplicación práctica, toda vez que no se ha declarado la inconstitucionalidad *per se* de dichos regímenes, sino que la propia AFIP, reconociendo que la generación de saldos a favor es o podría ser un efecto en ciertos casos, ha implementado y reglamentado distintos mecanismos para que el contribuyente afectado pueda: i) acceder a la devolución de los saldos a favor; y/o ii) solicitar un certificado de no retención o de exclusión.

En la práctica, es sabido que, ante la situación de generación de saldos a favor, a fin de poder tener un caso, no basta la mera configuración del saldo a favor, sino que se debe analizar: el tributo de que se trate, la estacionalidad de la actividad del contribuyente, los motivos que generan el saldo a favor, la posibilidad de consumir ese saldo a favor, la proyección de generación de saldo a favor, etc. Así, al encontrarse inmerso en esta situación, un contribuyente debe efectuar un análisis por el pasado: ¿cuánto saldo a favor se le acumuló?, ¿por qué no lo pudo compensar?, ¿cuál es la *ratio* de depreciación de ese saldo a favor (recordemos que hasta que no se solicita devolución no se devengan intereses a favor del contribuyente)?, ¿cuánto demora un proceso de solicitud de devolución?, etc., y también debe efectuar un análisis por el futuro: de no poder lograr el certificado de exclusión o de no retención cuál será el incremento de sus costos, si tiene espalda financiera para soportar la carga, si deberá acceder a financiamiento con terceros, si modifica su operatoria, etc.

Estas cuestiones llevan al contribuyente a convivir —forzosamente— con regímenes de recaudación que por instantes ocasionan un daño concreto pero que dicho daño, para poder ser reclamado, tenga que verificarse en un determinado período de tiempo y de cierta forma. Una evidencia de ello es la existencia de la RG 2226/2007 y el art. 38 de la RG 830/2000, referidas al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias, respectivamente, en las que se reconoce que podría ocurrir que se conformen y/o acumulen de saldos de libre disponibilidad a favor de los contribuyentes y/o responsables o que las retenciones/percepciones que se sufran en el curso del período fiscal den lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho período.

Los parámetros elegidos por la AFIP para tener por acreditado que un régimen de recaudación se traduce en un cobro en exceso a la justa medida del tributo que se trate (como por ejemplo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado: poseer un saldo de libre disponibilidad, que surja de la última declaración jurada del impuesto al valor agregado vencida a la fecha de solicitud equivalente, como mínimo, al 20% del promedio del impuesto determinado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondientes a los 12 últimos períodos fiscales) suelen parecer, desde la perspectiva de los contribuyentes, como exagerados mientras que, desde la perspectiva fiscal, son lo mínimo necesario como para garantizar que la exclusión del régimen de recaudación no se otorgue ligemente y se afecte el fin perseguido originalmente por el régimen de recaudación (esto es, asegurar la recaudación).

Luego, encontramos que la AFIP ha establecido en las RG 2224/1979, 1466/2003, 5173/2022, entre otras, los mecanismos para solicitar la devolución y/o convalida-

ción de saldos para transferencia a terceros, según corresponda, a fin de restituir al contribuyente lo cobrado en exceso. La crítica generalizada a estos procedimientos es que la actualización del capital no está permitida, que los tiempos en que se procesan las solicitudes hacen que el capital quede expuesto a la devaluación crónica de la moneda que sufre este país, que la tasa de interés reconocida no resarce efectivamente la indisponibilidad del dinero del contribuyente si no se judicializa la petición, etc.

En definitiva, como consecuencia de que los regímenes de recaudación provocan, en ciertos casos, una recaudación en exceso a la justa medida del tributo, aparecen los certificados de no retención o exclusión y los mecanismos de solicitud de devolución (amén de que no funcionan con la velocidad que resultaría deseable) como herramientas al alcance del contribuyente para intentar paliar los efectos de esos desvíos y corregir la situación a lo que la ley prevé en cada caso.

III. Los certificados de exclusión o de no retención ¿son un derecho adquirido?

Como se comenta previamente, en caso de reunir los requisitos exigidos por la norma reglamentaria del régimen de recaudación de que se trate, la AFIP otorgará, luego de efectuar determinados controles, el certificado de exclusión o de no retención solicitado por el contribuyente.

De resultar procedente, en el caso del Impuesto a las Ganancias, la exclusión otorgada por el art. 38 de la RG 830/2000 es de carácter total, el beneficio se otorga por períodos mensuales completos y tiene vigencia a partir del primer día del mes inmediato siguiente a aquel en que la petición es resuelta favorablemente, y como máximo hasta el último día del tercer mes posterior al mes de cierre del ejercicio fiscal de que se trate. Por su parte, el art. 7° de la RG 2281/2007, que estableció el Régimen de Percepciones aplicable a los bienes que se importen con carácter definitivo, prevé que los certificados de no retención del Impuesto a las Ganancias, otorgados por esta AFIP de acuerdo con lo previsto en el art. 38 de la RG 830/2000, serán válidos —hasta la finalización de su vigencia— a los efectos de que la Dirección General de Aduanas no efectúe la percepción prevista en la RG 2281/2007.

Ello quiere decir que la AFIP reconoce que si un contribuyente reunió los requisitos para acceder al certificado de exclusión previsto en la RG 830/2000 debe quedar también fuera del universo de contribuyentes alcanzados por el Régimen de Percepción aplicable a los bienes que se importen con carácter definitivo.

No obstante, la RG 5339/2023 lo que hizo fue suspender dicho art. 7°, haciendo que los contribuyentes que tenían un certificado de exclusión (o sea, contribuyentes que ya estaban en una situación de generación de saldos a favor crónicos) no lo puedan hacer valer al importar bienes con carácter definitivo. Es decir, los contribuyentes al oficializar el/los despacho/s en el Sistema Malvina, ya no podían gozar de la ventaja del certificado, quedando sujetos a la percepción e ingreso de esta, como requisito *sine qua non* para poder importar la mercadería.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, el art. 3° de la RG 5339/2023, suspendió hasta el 31/12/2023 la aplicación del cuarto párrafo del art. 8° de la RG 2937/2010.

(1) La referencia es respecto a los regímenes de recaudación como género, siendo los regímenes de percepción o de retención una especie dentro de los regímenes de re-

caudación. Ello sin perjuicio de que cierta parte de la doctrina entiende a los regímenes de percepción como una especie dentro de los regímenes de retención.

(2) SPISSO, Rodolfo, “Derecho Constitucional Tributario”, Abeledo Perrot, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2016, 6ª ed., ps. 298 y 299.

(3) JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, Cima, Ciudad de Buenos Aires, 1969, p. 80.

Como expliqué previamente, aquí yace una diferencia significativa con respecto a lo ocurrido con la suspensión del certificado de exclusión de los regímenes de retención del Impuesto a las Ganancias (aplicable al régimen de percepción), ya que en el presente caso, lo que se suspendió fue la posibilidad de solicitar certificados de exclusión conforme la RG 2226/2007 pero, en los hechos, se implementó como la suspensión del certificado a los efectos del régimen de percepción de IVA a las importaciones definitivas de bienes. Conforme la resolución general lo que debió haber ocurrido —dejando de lado el análisis de constitucionalidad de la resolución por un momento— es que: i) aquellos que tuvieran certificados de exclusión ya otorgados los pudieran hacer valer hasta su fecha de vencimiento, sin posibilidad de solicitar un nuevo certificado en caso que el vencimiento ocurriera entre el 29/03/2023 y el 31/12/2023; y que ii) aquellos que no hubieran tenido un certificado al 29/03/2023, no pudieran solicitarlos de verificarse una situación de generación de saldos a favor como consecuencia del Régimen de Percepción del Impuesto al Valor Agregado a la importación definitiva de cosas muebles gravadas por el tributo.

Es de destacar que ello es lo que debería haber ocurrido porque lo que efectivamente ocurrió fue la suspensión de pleno derecho de todos los certificados otorgados, con una rigurosidad tal que aquellos despachos que se oficializaron ya el 29/03/2023 (mismo día de entrada en vigor de la resolución) se vieron afectados por la percepción, restringiéndose indebidamente los derechos y garantías del contribuyente que tenía un certificado de exclusión vigente. El contribuyente se vio imposibilitado de hacer algo distinto ya que la imposibilidad de hacer valer el certificado de exclusión venía determinada en el Sistema Malvina. Hutchinson sostiene que el “principio de legalidad pauta globalmente la actividad administrativa y, consecuentemente, todos los actos de la Administración pública están subordinados a una norma habilitadora, aunque no necesariamente de rango de ley. Cuando la Administración pública quebranta ese principio y promueve operaciones materiales restrictivas o cercenadoras de los derechos y garantías individuales carentes de aquella base sustentadora, se está en presencia de una vía de hecho (CNCont. Adm. Fed., Sala II, 12/12/1995, “Fernández”, ED, Supl. Jurisp. 1995, n° 3, p. 23). Esta situación genera —como principales efectos— la ilicitud del obrar administrativo y, consiguientemente, la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública” (4).

No obstante, cualquiera fuere la forma en que se materializó, el efecto inmediato de la norma —fundado en cuestiones de política tributaria según los considerandos de la propia RG 5339/2023— fue que los sujetos que ya habían acreditado ante el Fisco que iban a ingresar tributos en exceso a la justa medida prevista por ley sean impactados (porque alcanzados ya estaban por la norma pero estaban excluidos) por la percepción incrementándoseles: el costo de importación o el costo de guarda en los depósitos fiscales, según el contribuyente tuviera la posibilidad de afrontar el pago de la percepción o no.

La pregunta de rigor que corresponde hacernos entonces es: si es posible sos-

tener que los contribuyentes que tenían un certificado de exclusión tenían ya un derecho adquirido o no. Ello, en el entendimiento de que el certificado de no retención o de exclusión constituye un acto administrativo de alcance individual.

Partiendo de la idea de que la estabilidad de los derechos es una de las principales garantías del orden jurídico, el acto administrativo regular (como lo es el certificado de no retención o exclusión otorgados a los contribuyentes que cumplían los requisitos para solicitarlos en forma previa a la entrada en vigencia de la RG 5339/2023) del cual surgen derechos adquiridos no puede ser revocado arbitrariamente por la Administración. La Corte Suprema ha dicho que “el orden público se interesa en que los derechos adquiridos bajo el amparo de resoluciones definitivas queden inmovilizados” ya que “de otro modo no habrá régimen administrativo ni judicial posible” (5).

Conforme explica Gordillo, la cosa juzgada administrativa implica una limitación a que la misma Administración revoque, modifique o sustituya el acto administrativo de que se trate, excepto que con ello beneficie al interesado (6). De allí que se hable de estabilidad del acto administrativo, para la cual el dec. ley 19.542/1979 de Procedimientos Administrativos dispone que para que exista: a) se debe tratar de un acto administrativo (unilateral e individual); b) que de él hayan nacido derechos subjetivos; c) que esté notificado al interesado; d) que sea regular; y e) que no haya una ley que autorice la revocación. A este respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que “si bajo la vigencia de una ley —o para el caso, un reglamento— el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en esa ley para ser titular de un determinado derecho, cabe considerar que hay un derecho adquirido, aunque falte la declaración formal de una sentencia o un acto administrativo, pues estos sólo agregan el reconocimiento de ese derecho o el apoyo de la fuerza coercitiva necesaria para que se haga efectivo. De no ser así, resultaría la inadmisibles consecuencia de que la titularidad de un derecho vendría a depender de la voluntad discrecional del obligado renuente a satisfacer ese derecho” (7).

Derecho adquirido existe “...cuando bajo la vigencia de una ley, el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y requisitos formales previstos en la misma, para ser titular de un determinado derecho, de manera que la situación jurídica general creada por esa ley, se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto, que como tal se vuelve inalterable, y no puede ser suprimido por la ley posterior sin agravio al derecho de propiedad consagrado por el art. 17 de la CN...” (8). Sumado a ello, las decisiones administrativas no pueden alterar derechos adquiridos, salvo los casos de revocación *ex tunc*, es decir, por nulidad absoluta, o inexistencia del acto; fuera de tales casos, la irretroactividad es norma y principio inquestionable (9).

Como consecuencia de lo expuesto, parecería posible colegir que el certificado de no retención o de exclusión que

ostentaban los contribuyentes al 29 de marzo de 2023, como consecuencia de haber verificado saldos a favor permanentes, otorgaban un derecho adquirido a los contribuyentes a no ser pasibles de los regímenes de percepción del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado a la importación definitiva. Ello sin perjuicio de que, si se analizara esta situación a la luz de los precedentes antes citados, el derecho a no ser percibido el contribuyente lo tiene como consecuencia del principio de reserva de ley y no por el mero hecho de haber obtenido un certificado, pero no profundizaré en esta cuestión por el momento.

Si nos basamos en el certificado de no retención o exclusión, este solo podría haber sido dejado sin efecto válidamente por AFIP si se considerara que el mismo era un acto administrativo irregular, esto es, que ostentaba algún tipo de vicio (ej. que se haya otorgado por error) (10). Lo que sucede como consecuencia de la RG 5339/2023 es que, de forma arbitraria por insuficiente fundamentación legal, en virtud de un nuevo acto administrativo —pero de alcance general— se dejan sin efecto los certificados de no retención del Impuesto a las Ganancias otorgados conforme la ley y las resoluciones generales aplicables. Esta situación no solo viola el derecho de propiedad, el principio de reserva de ley, el derecho a la seguridad jurídica, sino que además podría sostenerse que la RG 5339/2023 implica un atropello del principio de separación de poderes, ya que, haciendo uso excesivo de sus facultades reglamentarias, se termina exigiendo un tributo por sobre la justa medida prevista por el legislador.

IV. Efectos de la RG 5339/2023 sobre los contribuyentes

La RG 5339/2023 implica entonces:

i) Que los contribuyentes alcanzados por la RG 5339/2023 terminen efectivamente ingresando un 6% o 20% más, según se trate del Impuesto a las Ganancias o del Impuesto al Valor Agregado; lo cual constituiría una exacción ilegítima, vejatoria del derecho de propiedad;

ii) Que el saldo a favor generado como consecuencia de las percepciones así aplicadas se traduzca en una indisponibilidad del dinero del contribuyente que, además, no es resarcida por el Estado de forma adecuada. De conformidad con el Código Civil y Comercial, art. 756, a partir de su mora el deudor debe los intereses correspondientes y la tasa se determina: a) por lo que acuerden las partes; b) por lo que dispongan las leyes especiales; y c) en subsidio, por tasas que se fijen según las reglamentaciones del Banco Central. No obstante, en el caso de las devoluciones de tributos, el devengamiento a favor del contribuyente ocurre no desde el pago sino desde que se realiza la solicitud de devolución o repetición del tributo (ley 11.683, de Procedimiento Tributario) y conforme la res. 559/2022 del Ministerio de Economía, la tasa de interés aplicable es de 3,85% mensual, cuando desde enero de 2023 se registra una inflación promedio de 6,76% mensual. Ello evidencia que el patrimonio quitado al contribuyente no solo queda expuesto a la devaluación, sino que al no resarcirse la mora de forma adecuada, el daño provocado al contribuyente sea mayor;

iii) Que las percepciones sufridas a cuenta del Impuesto a las Ganancias puedan ser computadas en la declaración jurada del período fiscal correspondiente pero que no puedan ser computadas para la determinación de los anticipos del Impuesto a las Ganancias: la RG 5339/2023 se proyecta así sobre el período fiscal siguiente (a aquellos que cierran entre el 29/03/2023 y el 31/12/2023 —fecha de vigencia de la suspensión—) ya que al no poder detrarse el monto de las percepciones sufridas de la base de cálculo de los anticipos, ello implica una mayor salida de caja para los contribuyentes y el Estado se garantiza un mayor flujo de caja. Recordemos que la RG 5211/2022 ya excluye a las percepciones que tuvieran carácter de pago único y definitivo.

iv) Que el hecho de que las percepciones del Impuesto al Valor Agregado efectuadas en virtud de la RG 5339/23 no puedan ser computadas en el período en el cual son sufridas, sino recién a partir del noveno período fiscal posterior a la fecha del despacho de importación:

a) Constituya una violación del art. 27 de la ley 23.349 del Impuesto al Valor Agregado y del art. 21 de la ley 11.683, ya que, si consideramos que la percepción tiene la naturaleza de pago a cuenta del tributo, dicho pago a cuenta debe necesariamente imputarse al período fiscal por el cual se liquidan los anticipos;

b) Constituya una violación del art. 29 de la ley 11.683 y de los arts. 1796 y 1798 del Cód. Civ. y Com. como consecuencia de la imposibilidad de solicitar la devolución (sea vía RG 2224/1979 o RG 1466/2003) del saldo a favor que se generará en virtud de las percepciones sufridas;

c) Que el daño provocado sea mayor al que se genera por el mero desconocimiento del certificado de no retención o exclusión;

v) Que las opciones a disposición de los contribuyentes, dependiendo de su situación particular, terminan siendo acudir al financiamiento con terceros (a tasas que, en general, resultan ser superiores al 110% anual), al financiamiento con sus clientes (en el entendimiento de que si no reciben asistencia financiera para afrontar el pago de las percepciones no pueden afrontar el costo de la importación) o, en su defecto, de poder hacerlo, optan por demorar la importación, lo cual termina por incrementar los costos de conservación de la mercadería en los depósitos fiscales.

vi) Que los costos antes mencionados se sumen al costo de la percepción, de su imposibilidad de solicitud de devolución o de devolución a un valor totalmente afectado por las condiciones antes mencionadas, incrementando como consecuencia el valor del producto que el contribuyente entrega a sus clientes, lo cual además incrementa de forma indirecta la totalidad de la cadena de producción a la cual pertenece ese producto.

vii) Que una vez que los certificados de exclusión del IVA se venzan no esté claro qué pasará:

a) ¿Será posible en dicha oportunidad que los contribuyentes se tomen las percepciones de IVA en el período en que

(4) HUTCHINSON, Tomás, “Régimen de Procedimientos Administrativos Ley 19.549”, Ed. Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 2006, 8ª ed., p. 95.

(5) CS, Fallos, 175:368, cons. 3º “Carman de Cantón”, 1936.

(6) https://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo6.pdf.

(7) CS, Fallos, 296:723, “Alfredo de Martín”, año 1976; Fallos, 304:871, “Quinteros”, año 1982.

(8) CS, 28/09/1993, “Marozzi, Eldo E. c. Pcia. de Santa Fe”, TySS, Editorial ED, 1994, ps. 475 y ss.

(9) CS, 13/04/1995, “Fiscal de Estado c. Municipalidad de Godoy Cruz s/ Contencioso Administrativo”.

(10) Conforme la CS en Fallos 321:169 “Almagro Ga-

briela y otra”; año 1998: “una interpretación armónica de los preceptos citados conduce a sostener que las excepciones a la regla de la estabilidad en sede administrativa del acto regular previstas en el art. 18 —entre ellas, el conocimiento del vicio por el interesado— son igualmente aplicables al supuesto contemplado en el art. 17 primera parte. De lo contrario, el acto nulo de nulidad absoluta

gozaría de mayor estabilidad que el regular, lo cual no constituye una solución razonable ni valiosa. Una inteligencia meramente literal y asilada de las normas antes indicadas llevaría a la conclusión de que habría más rigor para revocar un acto nulo que uno regular cuya situación es considerada por la ley como menos grave”.

son sufridas sin perjuicio de que las percepciones sufridas durante la suspensión de los certificados vigentes se computen conforme lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 3° de la RG 5339/2023?

b) Si los certificados se vencieron, ¿es posible solicitarlos nuevamente? En caso de poder hacerlo y obtenerlo, ¿si los obtuvieran durante el período de vigencia de la suspen-

sión prevista por la RG 5339/2023, les aplica la percepción o el certificado es oponible?

V. Conclusiones

Se observa así que la RG 5339/2023 desnaturaliza los fines loables de las normas reglamentarias que permiten a los contribuyentes quedar excluidos de regímenes de recaudación cuando se verifica que se

ingresará un tributo en exceso a la justa medida de este. Por otro lado, siendo un régimen de recaudación una herramienta concebida como un instrumento financiero al que puede acudir el Estado para garantizar la recaudación, para evitar la elusión o evasión de tributos, etc., se convierte a los regímenes de percepción a la importación definitiva de bienes en nuevos tributos que los contribuyentes deben

afrontar para desarrollar su operación en el país, incrementándose directamente sus costos operativos. Es por ello, que parecería posible sostener que la RG 5339/2023 no implica un problema financiero sino ya un verdadero problema económico para los contribuyentes.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/1153/2023

Nota a fallo

Prescripción

Tributos locales. Multas por omisión de pago. Ley aplicable. Disidencia.

1. - Corresponde aplicar a la multa establecida por la Dirección General de Rentas provincial para la omisión en el pago del impuesto a los ingresos brutos el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Cód. Penal, pues es a ese cuerpo normativo al que le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local.

2. - La multa aplicada al contribuyente —establecida por la Dirección General de Rentas provincial debido a la omisión en el pago del impuesto a los ingresos brutos— es de carácter penal, pues si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Cód. Penal.

3. - La prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos como al momento de

su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rige por lo establecido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República.

4. - El argumento que postula el carácter penal de las infracciones tributarias y, a los fines de su prescripción, considera que es una materia propia del Congreso de la Nación importa negar a las jurisdicciones locales el ejercicio de una materia que no ha sido delegada al Gobierno Federal, como es el de establecer las consecuencias punitivas no penales, desnaturalizando el reparto de

competencias que trazaron los constituyentes originarios de 1853/1860 y los reformadores de 1994 (del voto en disidencia del Dr. Rosatti).

CS, 07/03/2023. - Alpha Shipping S.A. c. Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/contencioso administrativo – Medida cautelar.

[Cita on line: TR LALEY AR/JUR/15604/2023]

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laley-next.com.ar/> o en Preview]

La trascendencia del fallo “Alpha Shipping”: La Corte Suprema concluyó que la prescripción de las infracciones locales se rige por el Código Penal



Silvina Ortiz

Abogada, escribana, contadora pública y licenciada en administración de empresas. Realizó un Curso de Postgrado en Derecho Tributario en la Universidad de Salamanca, España. Asesora en materia tributaria. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Conferencista. Miembro de la *International Fiscal Association*. Coordinadora de la Comisión de Tributación Notarial de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Socia del Estudio D'Acunto & Asociados.

El 7 de marzo de 2023, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) se expidió en la causa “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa “Alpha Shipping SA c. Provincia de Tierra del Fuego A. e I.A.S s/contencioso administrativo-medida cautelar” sobre el plazo de prescripción de las multas en los tributos locales, y por mayoría concluyó que resulta de aplicación el Código Penal y no los Códigos Fiscales locales.

De los antecedentes de la causa, surge que la Dirección de Rentas de Tierra del Fuego determinó de oficio a la contribuyente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 5 a 12 de 2004 y 1 a 12 de 2005; y aplicó una multa por omisión de impuestos correspondientes a tales períodos fiscales, decisiones que fueron cuestionadas. Una vez que la instancia administrativa fue agotada, la empresa interpuso demanda contenciosa ante el Tribunal Superior de Tierra del Fuego, en donde planteó —entre otras cuestiones—, que las normas locales previstas en el Código Fiscal, relativas a la prescripción de las multas, resultaban inconstitucionales, toda vez que resultaban contrarias a los arts. 31 y 75 inc. 12) de la CN, ya que disponían un plazo de prescripción quinquenal en contradicción con el art. 65, inc. 4) del Cód. Penal que prevé el plazo de dos años, resultando este último aplicable.

El Tribunal Superior de Tierra del Fuego rechazó el planteo de la contribuyente y concluyó que, “la aplicación de las multas era consecuencia de la determinación de oficio, sin la cual no podría aplicarse sanción alguna por cuanto no se contaría con base para su graduación”. Añadió que, si el Fisco no estableciese el hecho imponible del gravamen, calificase la actividad gravada y cuantificase el tributo omitido, no habría infracción punible, concluyendo que la determinación era presupuesto de la sanción. En ese orden, si la autoridad administrativa gozaba de un período de cinco años para determinar la deuda, resultaba incompatible limitar a un plazo de dos años el ejercicio del poder sancionatorio consecuente.

En virtud de ello, observó que las normas del Código Fiscal local no vulneraban en modo alguno el principio de legalidad en materia penal y tributaria, ni el reparto de competencias legislativas instituidas en la Constitución Nacional, ni las directrices hermenéuticas fijadas por la CS. Sostuvo que el límite temporal normado en la Provincia estaba sincronizado y armonizado con la naturaleza del auto declarativo del tributo, cuyo incumplimiento servía de causa para las multas controvertidas, y con el procedimiento reglado para la determinación del impuesto y la cuantificación de la multa, que no era automática. Añadió que receptaba los principios y disposiciones generales del Código Penal, que derivaban del carácter de esa específica sanción pecuniaria.



Lucía de Zavalía

Abogada recibida de la Universidad Nacional de Tucumán y realizó una especialización en derecho tributario en la Universidad Austral. Asociada del departamento tributario del Estudio Bomchil. Anteriormente se desempeñó como asociada en Rosso Alba, Francia & Asociados y en Goldemberg, Saladino, Hermida & Asociados. Se especializa en el asesoramiento a clientes locales e internacionales y en litigios complejos en materia tributaria. Miembro de la Asociación de Estudios Fiscales.

La empresa interpuso un recurso extraordinario federal, el cual fue denegado, lo que motivó la presentación de un recurso de queja ante el Máximo Tribunal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió por mayoría hacer lugar al recurso de hecho deducido por la contribuyente y decidió que la multa aplicada por la Dirección de Rentas de Tierra del Fuego estaba prescripta a la luz del plazo de dos años previsto en el art. 65, inc. 4) del Cód. Penal, resultando inconstitucional el plazo de cinco años previsto en el art. 81 del Cód. Fiscal provincial. Asimismo, sostuvo que la sanción es de carácter penal y que, como tal, no persigue un interés de tipo fiscal sino eminentemente punitivo.

El Máximo Tribunal basándose en su propio antecedente en la causa “Filcrosa SA s/ quiebra” (Fallos: 326:3899) del 30/09/2003, donde la actora había introducido taxativamente el argumento de naturaleza penal de las multas tributarias, recordó que dicho tribunal le había asignado dicha naturaleza para reputar aplicable el plazo de prescripción previsto en el art. 65, inc. 4° del Cód. Penal y la forma de su cómputo (art. 63), refiriendo que la finalidad perseguida con su aplicación era que se procuraba prevenir y reprimir la violación de disposiciones tributarias y descartar el carácter retributivo del posible daño provocado con la infracción.

Indica el Tribunal que la solución “debía cimentarse en una interpretación sistemá-

tica de ese plexo, en la particular estructuración de la falta endilgada y del impuesto al que estaba vinculada, en su adecuación a los principios que surgen del Código Penal y en las consecuencias incoherentes e ilógicas de aplicar plazos distintos para determinar deudas impositivas —5 años— y para las consecuentes sanciones por omisión fiscal —2 años— y un *dies a quo* idéntico”.

En el considerando 4° de la sentencia califica a la sanción aplicada como de carácter penal debido a su naturaleza principalmente punitiva, derivando de este hecho la aplicabilidad de los principios del derecho penal, conforme lo prescripto por el art. 4° del Cód. Penal.

Asimismo, agrega el Tribunal que dichos principios y reglas son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas “siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate...”. Advierte, además, que las multas funcionan como penas ya que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias con el objetivo de lograr el cumplimiento de las leyes para que estas últimas no sean burladas impunemente.

En el considerando 5° del fallo, cita como precedentes la sentencia dictada en la causa “Lázaro Rabinovich” (Fallos: 198:139) del 31 de marzo de 1944, donde ya había

declarado que la multa por infracción a leyes locales de la Provincia de Mendoza (referidas a descanso dominical) estaban regidas por el Código Penal “no obstante lo que al respecto dispongan las leyes provinciales que no pueden reglamentar ese punto sin violación de los arts. 67, inc. 11 y 108 de la CN”, doctrina jurisprudencial que fue ratificada por el Tribunal cimero en “Filocrosa” (Fallos: 326:3899) y “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA” (Fallos: 342:1903), indicando que en estas últimas dos causas que la materia en debate se encontraba regulada por el Código Civil, cuerpo normativo integrante de la llamada legislación común.

Específicamente el Tribunal refiere al considerando 2º de “Volkswagen”, donde el Tribunal ha desarrollado las razones por las que sostuvo que “la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.

Sobre tales bases, el Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República”.

En el considerando 6º de la sentencia se concluye que corresponde aplicar el plazo indicado en el art. 65, inc. 4 del Cód. Penal, admitiendo el recurso extraordinario, revocando la sentencia apelada y ordenando que vuelvan los autos al Tribunal de origen para dictar nuevo pronunciamiento.

El fallo no fue unánime. La disidencia estuvo por parte del Dr. Rosatti quien señaló que la delegación de las provincias a la Nación para dictar el Código Penal que surge del art. 75, inc. 12), no les impide retener una potestad punitiva propia justificada en el ejercicio de ese poder; esto es, la prerrogativa exclusiva de establecer contravenciones e infracciones, fijar las correlativas sanciones y aplicarlas en asuntos de puro interés local. Y concluyó que la posición de la actora “se apoya en una inapropiada lectura de la doctrina jurisprudencial de este Tribunal sobre la aplicación de los principios del derecho penal al ámbito de las infracciones administrativas; en efecto, a través de esa prudente línea jurisprudencial lo que siempre se ha propuesto este Tribunal es garantizar —en el ámbito de las infracciones administrativas— la aplicación de ciertos principios y reglas del derecho penal a la actividad punitiva no delictual, en la medida en que resulten compatibles (arg. doc. Fallos: 330:1855 y 335:1089). Sin embargo, esta construcción garantista, no puede extenderse hasta llegar al extremo de alterar

las bases del sistema federal de gobierno y desconocer los regímenes e instituciones que, en ejercicio de atribuciones propias, se han dado las provincias”.

Resulta necesario analizar las implicancias y consecuencias del fallo, pues dicho precedente deberá ser acatado por los todos los fiscos locales y por todos los tribunales que ejercen jurisdicción en materia de sanciones fiscales locales.

Conforme se expuso, el Máximo Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales tanto en lo relativo a sus plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo estatuido en el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República.

Sin embargo, existen razones para considerar que el Código Penal no está preparado para hacer frente a las diversas situaciones que se presentan respecto de los ilícitos locales, así como a la doctrina emanada del presente fallo.

Entendemos que el precedente comentado no resulta aplicable únicamente a las sanciones “fiscales” sino que a todo el universo de sanciones administrativas que tanto las Provincias como lo Municipios repriman con “multa” como las sanciones de tránsito, bromatología, higiene, seguridad.

El Código Penal en el art. 65, inc. 4) hace referencia a la palabra “multa” y en este cuerpo normativo no está previsto otro tipo de sanciones como puede ser la clausura y el decomiso de bienes —los cuales sí están previstos en los Códigos Fiscales—. Esto seguramente traerá cuestiones para debatir.

En cuanto al cómputo de la prescripción podríamos adecuar el inicio del cómputo de esos dos años a lo previsto con el art. 66 (1) del Cód. Penal que dispone que la prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si este fuese continuo, en que cesó de cometerse.

En muchas situaciones el Fisco pretenderá esgrimir que ciertas infracciones formales y materiales son continuas para “correr” el momento del inicio del término. El contribuyente intentará señalar que son delitos de consumo independiente. Sobre todo, pues el último párrafo del art. 67 (2) del Cód. Penal señala que la prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada delito y para cada uno de sus partícipes.

En materia de interrupción de la prescripción sus causales están contempladas en el art. 67 (3) del Cód. Penal. El inc. a) refiere a la interrupción por la comisión de otro delito y el inc. e) refiere al dictado de la sentencia condenatoria.

En cuanto a la interrupción por comisión de otro delito, tenemos que señalar que la mera imposición de una sanción por parte de la Administración no basta para tener

por interrumpido el plazo de prescripción de la acción para imponer infracciones. Únicamente corresponde concluir que ocurrió ese efecto cuando la multa pasa en autoridad de cosa juzgada, pues si son revocadas no constituye infracción alguna.

Con relación a la interrupción por sentencia condenatoria, aunque no se encuentre firme, entendemos que los fiscos locales intentarán asignar tal carácter de sentencia a la resolución que agote la vía administrativa y el contribuyente a la sentencia en sede judicial. Así lo entendió la CS en “Sexton, José Luis, Gral.” (4), sentencia de fecha 15 de agosto de 1989 donde sostuvo que: “(..) los delitos entre sí no tienen carácter interruptivo, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado”.

Respecto a la suspensión de la prescripción el art. 67 del Cód. Penal dispone que se suspende en casos de prejudicialidad. El precitado artículo establece que: “La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso”.

Consideramos que en el caso de las sanciones fiscales este artículo podrá ser invocado por las provincias y las municipalidades sosteniendo que la aplicación de las multas es consecuencia de la determinación de oficio, sin la cual no podría aplicarse sanción alguna por cuanto no se contaría con base para su graduación.

Es decir que, si el Fisco no estableciese el hecho imponible del tributo, calificase la actividad gravada y cuantificase el tributo omitido, no habría infracción punible. Este presupuesto podría ser utilizado por los Fiscos locales para sostener que la determinación es presupuesto de la sanción y por ende la prescripción de las multas se encuentra suspendida hasta tanto se determine el impuesto.

Resaltamos que la prescripción es un instituto de orden público por lo que debe ser declarada de oficio por los jueces. Así lo sostuvo la CS en “Reggi, Alberto s/art. 302 CP” (5) sentencia del 10 de mayo de 1999 al disponer que: “(..) la declaración de la prescripción de la acción penal tiene carácter de orden público, motivo por el cual debe ser declarada de oficio (Fallos: 275:241), pues se produce de pleno derecho por el mero transcurso del plazo pertinente (Fallos: 305:1236), corre y se opera en relación a cada delito aun cuando exista concurso de ellos (Fallos: 186:281; 201:63; 202:168; 212:324 y 305:990)”.

Sin perjuicio de ello, el contribuyente, podrá plantear la prescripción, en varias oportunidades. Una es siguiendo el procedimiento recursivo que inició ante la propia Administración teniendo en cuenta que, en el acceso a la vía judicial, en principio, por tratarse de sanciones, no es requisito el *solvo et repete* o también tendrá posibilidad de plantearlo como una excepción de previo

y especial pronunciamiento en el marco de una ejecución fiscal.

Esta sentencia constituye un precedente que debe ser considerado y, en consecuencia, aplicado por todos los tribunales inferiores en casos análogos. Si bien no resulta de aplicación obligatoria ya que los fallos de la Corte no son vinculantes, los jueces inferiores deben ajustarse a ellos, aunque pueden apartarse si se dan ciertas condiciones.

Ello por cuanto la doctrina (6) ha sostenido que nuestro sistema legal ha adoptado la denominada teoría del sometimiento condicionado de los tribunales inferiores a la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema Justicia de la Nación, lo cual implica que esta ostenta fuerza vinculante en cuanto a la doctrina judicial que fija, sin perjuicio de la prerrogativa de aquellos de dejarla de lado si introducen nuevos argumentos, no tenidos en cuenta por la doctrina consolidada de la Corte.

Los contribuyentes expresarán esta doctrina jurisprudencial en relación con la prescripción bienal que consagra la misma, exigiendo su aplicación en las sanciones impuestas que superen el plazo de dos años; por su parte consideramos que los Fiscos locales tratarán de defender su posición autónoma en relación con este instituto sobre la base en la no inclusión de la delegación de este tipo de potestad al gobierno federal, esgrimiendo los argumentos manifestados en el voto disidente del Dr. Rosatti.

En la práctica implicará apelar todas las sanciones impuestas en plazo mayor a dos años, agotar la instancia administrativa de cada jurisdicción local para poder llegar al ámbito judicial para que se declare prescripto, generando amplio dispendio jurisdiccional.

En el caso del fallo “Filocrosa”, por ejemplo, las jurisdicciones municipales no acataron la aplicación de los plazos establecidos para la prescripción —cinco años desde el vencimiento de la obligación—. Siguió existiendo a sus contribuyentes el ingreso de los tributos a pesar de haber operado la prescripción que contaban desde el 1 de enero del año siguiente al del vencimiento.

Finalmente, para concluir resulta interesante analizar cuál será la actitud de los Fiscos locales a la luz del fallo del Máximo Tribunal. Consideramos que resulta poco probable que los Fiscos avancen con determinaciones de oficio y la aplicación de las multas dentro del exiguo plazo de dos años del vencimiento de la obligación y pareciera ser más probable que resulte necesaria una modificación del Código Penal adaptándolo a la doctrina emanada del fallo.

Estimamos que comenzará una etapa de impugnaciones varias, tanto en sede administrativa como judicial, para que se aplique la jurisprudencia dictada por nuestro Máximo Tribunal.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/1152/2023

(1) Art. 66: “La prescripción de la pena empezará a correr desde la medianoche del día en que se notificare al reo la sentencia firme o desde el quebrantamiento de la condena, si esta hubiese empezado a cumplirse”.

(2) Art. 67, último párr.: “...La prescripción corre, se suspende o se interrumpe separadamente para cada

delito y para cada uno de sus partícipes, con la excepción prevista en el segundo párrafo de este artículo”.

(3) Art. 67: “La prescripción se interrumpe solamente por: a) La comisión de otro delito ...e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme”.

(4) TR LALEY AR/JUR/1943/1989.

(5) TR LALEY AR/JUR/5316/1999.

(6) SAGÜÉS, Néstor, “Eficacia vinculante o no vinculante de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, ED, 93-890; IBARLUCÍA, Emilio, “Efectos de la descalificación por arbitrariedad de la

doctrina de un fallo plenario por la Corte Suprema”, LA LEY, 2007-E, 1165; id. “Fallos plenarios y doctrina de la Corte Suprema”, La Ley del 15 de diciembre de 2008.

Director Editorial: Fulvio G. Santarelli

Jefa de Redacción: Yamila Cagliero

Editores: Nicolás R. Acerbi
Valderrama
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