

OIKONOMOS

Revista Científica Semestral de Ciencias Económicas



LAS CIENCIAS ECONÓMICAS HOY

Autoridades UNLaR

Rector:
Lic. Fabián Calderón

Vicerrector:
Ing. José Gaspanello

Autoridades Departamento Académico de Ciencias Sociales, Jurídicas y Económicas

Decano:
Cr. Jorge Riboldi

Secretario Académico:
Dr. Rodrigo Torres

Revista Oikonomos

Directores:
Cra. Liliana Ortiz Fonzalida
Cr. Carlos Manassero

Coordinador:
Lic. Maximiliano Bron

LAS CIENCIAS ECONÓMICAS HOY

AÑO 4 – VOL. 1 –

Dirección:

Liliana Ortiz Fonzalida

Carlos Manassero

Coordinación de la revista:

Maximiliano Bron



OIKONOMOS

Séptima edición: 15 de Septiembre de 2014, La Rioja, Argentina.

OIKONOMOS

Av. Luis M. de la Fuente s/n.

La Rioja. Argentina.

© De los Autores, 2014

© OIKONOMOS, 2014

Editorial: Universidad Nacional de La Rioja

Dirección: Liliana Ortiz Fonzalida, Carlos Manassero

Coordinación General: Maximiliano Bron

ISSN: 1853-5690



Esta publicación está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución - CompartirIgual 3.0 Unported](http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/).

“LAS CIENCIAS ECONÓMICAS HOY”

Índice

0- Presentación del número Liliana Ortiz Fonzalida	7
1- Las indemnizaciones por cese de una relación laboral, ¿están gravadas? Daniela Peña Pollastri	10
2- La incorporación de las facturas apócrifas como agravante de la evasión Alejandra Isabel Aventuroso	24
3- Los contratos de locación de servicios como figura utilizada por el empleador: ¿precariedad laboral? Luis Fernando Aguilar	62
4- Disposición de fondos a favor de terceros Ángela Gabriela Leo	118

LAS CIENCIAS ECONÓMICAS HOY

C.P. Liliana Ortiz Fonzalida

Directora de Oikonomos.
Docente Investigadora de la UNLaR.
Directora del Instituto de Economía Social
Miembro de la Comisión de Responsabilidad
Social y Balance Social del CPCE La Rioja.

Email: lortizfonzalida@hotmail.com

DATOS DEL NÚMERO:

URL:

<http://oikonomos.unlar.edu.ar/no-4-volumen-1>

Fecha de Publicación:
15/09/2014

Dirección de la Revista:

Liliana Ortiz Fonzalida
Carlos Manassero

La publicación de artículos científicos, constituyen la manera de transparentar el avance que la ciencia va experimentado desde sus múltiples aristas. La sociedad toda toma conocimiento del camino que la investigación tiene hacia el interior de las Universidades, puesto que confía que será ella la encargada de resolver muchos de los problemas técnicos y científicos que la llamada sociedad del riesgo le presenta.

OIKONOMOS es nuevamente un puente para dar a conocer los trabajos elaborados, en esta oportunidad por los integrantes del Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias de la UNLaR, presentando artículos referido a una de sus preocupaciones más importantes, los vacíos legales en el impuesto a las ganancias, y realiza aportes parciales desde el trabajo puntual de sus investigadores.

La Cra. Daniela Peña Pollastri presenta su artículo titulado LAS INDEMNIZACIONES POR CESE DE UNA RELACIÓN LABORAL, ¿ESTÁN GRAVADAS? Este Trabajo es parte de un trabajo ambicioso que el ITIT ha iniciado respecto de los Vacíos Normativos en el Impuesto a las Ganancias. En este aporte se analizan si el resarcimiento del daño que se le ocasiona al trabajador al momento de ser despedido puede considerarse como pasivo del impuesto a las Ganancias. Desde un estudio sobre los pronunciamiento del fisco y la jurisprudencia se trata de determinar la necesidad de un pronunciamiento de tipo legal que resuelva las controversias que existen sobre el particular.

La Especialista en Tributación, Cra Alejandra Isabel Aventuroso, pone a disposición un estudio realizado sobre LA INCORPORACIÓN DE LAS FACTURAS APÓCRIFAS COMO AGRAVANTE DE LA EVASIÓN, a la luz de la modificación efectuada ley 24.769 (Penal Tributaria) y su conveniencia acerca de la forma en que se incorpora esta figura. En un riguroso análisis pone luz sobre el tema, reflexionando sobre como la difusión de la práctica fraudulenta de utilizar facturas apócrifas lesiona los intereses de la Hacienda Pública.

El Cr. Luis Fernando Aguilar, analiza un tema de plena actualidad, en su artículo "LOS CONTRATOS DE LOCACIÓN DE SERVICIOS COMO FIGURA UTILIZADA POR EL EMPLEADOR: ¿PRECARIEDAD LABORAL?" Realiza un análisis desde la perspectiva comparando la situación desde la empresa privada y desde los contratos de locación de servicios que el Estado suele utilizar.

Cerrando este número la revista presenta un trabajo elaborado por la Cra Ángela Gabriela Leo: DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS, este artículo centra su atención 73 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG) - incorporado en el año 1985 por la Ley 23.260-, referida a las disposiciones de fondos a favor de terceros que no responden a operaciones efectuadas en interés de la empresa. Desde la normativa, la jurisprudencia y el análisis de casos realiza un invaluable aporte sugiriendo la incorporación de un párrafo al artículo 103 del Decreto Reglamentario, el cual dejarían clarificado este controvertido tema.

OIKONOMOS continúa en franco crecimiento haciendo de cada Volumen una entrega plena de artículos académicos y científicos como un aporte concreto desde la Universidad Nacional de la Rioja a todos los interesados en temas vinculados a las Ciencias Económicas.

Cita de este artículo:

ORTIZ FONZALIDA, L. (2014) "Las ciencias económicas hoy".
Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Septiembre de 2014,
Año4, Vol. 1. pp.07-09. Recuperado (Fecha de acceso), de
<http://oikonomos.unlar.edu.ar>

LAS INDEMNIZACIONES POR CESE DE UNA RELACIÓN LABORAL, ¿ESTÁN GRAVADAS?

Daniela Peña Pollastri

Investigadora del Instituto Técnico de
Investigaciones Tributarias (UNLaR)
Docente del Departamento Académico
de Ciencias Sociales, Jurídicas y Económicas
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave:

*indemnizaciones laborales;
tratamiento fiscal; impuesto
a las ganancias*

Key Words:

*severance pay; employment
termination; taxation
legislation; income tax*

Resumen

La finalización de una relación laboral puede generar derechos indemnizatorios a favor del trabajador, los cuales se encuentran previstos en la legislación laboral. Estas indemnizaciones tienen por finalidad cubrir los daños y perjuicios que se le ocasionan al trabajador al privarlo de su fuente de ingresos. La controversia que se analiza está referida a determinar si estas indemnizaciones abonadas al trabajador se encuentran gravadas o no por el impuesto a las ganancias, para lo cual se analizan los distintos pronunciamientos realizados por el fisco y por la jurisprudencia a través del tiempo, procurando establecer si la situación ha quedado aclarada en forma definitiva o subsisten todavía dudas con respecto a ella.

Abstract

Upon termination of employment, an employee may have the right to collect severance compensation, pursuant to the provisions of labour legislation in Argentina. Severance pay is intended to compensate the departing employee for damages caused by depriving him or her of his or her living income. Controversies related to whether severance compensation is income-tax taxable are presented in this study, which analyses taxation authority decisions and legal precedents across time in order to establish whether or not agreement has been reached about this matter.

Introducción

La relación laboral nace a partir del contrato de trabajo celebrado entre el "empleador", que puede ser una persona física o jurídica que requiere los servicios, y el "trabajador" que es la persona física que se obliga a prestar esos servicios a favor del empleador, bajo su dependencia y mediante el pago de una remuneración.

El contrato de trabajo se encuentra regido por las leyes laborales en cuanto a sus características y a las condiciones que debe reunir, como así también a los derechos y obligaciones de las partes involucradas¹.

La remuneración percibida por el trabajador como contraprestación por su labor se encuentra alcanzada por la ley de impuesto a las ganancias, dado que reúne los requisitos exigidos por la norma en cuanto se trata de una renta obtenida por una persona física que resulta susceptible de una periodicidad que implica la permanencia de la fuente productora del beneficio².

Específicamente, la Ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o.1997) en su Capítulo IV, artículo 79 inciso b), incluye como ganancia de la cuarta

¹ Ley N° 20.744 de Contrato de Trabajo, B.O. 27/09/1974.

² Artículo 2° de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997), B.O. 06/08/97.

categoría a la renta obtenida como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Mientras el contrato de trabajo se encuentra vigente, las retribuciones percibidas por el trabajador como consecuencia del mismo, resultan alcanzadas por el impuesto a las ganancias, recayendo en el empleador la obligación de determinar e ingresar el impuesto correspondiente al trabajador a través del régimen de retención establecido por la R.G. (AFIP) 2437.

Este contrato de trabajo puede finalizar por distintas causas, entre las cuales puede mencionarse el despido con o sin justa causa imputable al trabajador, la extinción por voluntad concurrente de las partes y la extinción por fallecimiento o jubilación del trabajador.

Cada una de estas situaciones genera el pago de las indemnizaciones establecidas por la propia legislación laboral. En caso de despido sin justa causa producido ante situaciones particulares que la ley considera que debe proteger, estas indemnizaciones pueden resultar agravadas.

Durante mucho tiempo se han generado controversias con respecto a si estas indemnizaciones se encuentran gravadas o no por el impuesto a las ganancias.

La inquietud resulta de la propia ley del impuesto, que en su texto señala que se consideran exentas las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido, en tanto que indica que no están exentas las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido³.

El fisco consideró que la norma es taxativa, es decir que solamente reconoce la exención en el caso de la indemnización que se abona en caso de despido sin justa causa (artículo 245 de la Ley N° 20.744 de Contrato de Trabajo). Otras posturas sostuvieron que la norma era meramente enunciativa, de modo que debía analizarse en un contexto general para determinar en qué casos las indemnizaciones abonadas resultaban alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

A efectos de analizar adecuadamente la situación, se comenzará por definir la naturaleza jurídica de las indemnizaciones, para después examinar las diferentes posturas asumidas en los últimos años por la jurisprudencia, incluyendo los pronunciamientos del fisco sobre este tema, hasta llegar a la

³ Artículo 20 inciso i) de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997), B.O. 06/08/97.

situación actual, tratando de determinar si la problemática ha quedado definitivamente superada o subsisten todavía dudas con respecto al tratamiento fiscal aplicable.

Naturaleza jurídica de las indemnizaciones

El principio general reconocido por la legislación laboral es que el contrato de trabajo se considera celebrado por tiempo indeterminado, salvo que se haya pactado en forma expresa su duración o ésta resulte de las características particulares de la actividad o tarea a realizar⁴.

Si el empleador resuelve finalizar el vínculo laboral sin que exista causa que justifique esa decisión, debe comunicarle en forma fehaciente esta situación al trabajador. A partir de ese momento, nacen derechos a favor del trabajador que se materializan a través de la obligación del empleador de abonarle las indemnizaciones fijadas por ley.

Esta indemnización tiene un efecto reparador, es decir que cubre los daños y perjuicios ocasionados al trabajador al privarlo de su fuente de ingresos, y su finalidad es la de proporcionarle sustento a él y a su grupo familiar hasta tanto pueda conseguir un nuevo trabajo. El empleador no puede sustraerse de esta obligación, aun demostrando que no existió perjuicio alguno (por ejemplo en el caso de que el mismo empleador le gestione un nuevo trabajo que comienza en forma inmediata a la disolución de la relación laboral), ya que la propia ley fija la forma en que se determina el importe de las indemnizaciones.

También hay casos particulares en los cuales la ley presume que al trabajador le resultará más dificultoso conseguir un nuevo empleo. Un ejemplo de esto sería que el despido se produzca cuando la trabajadora está embarazada o ha tenido un hijo recientemente. Es indudable que en este estado a la mujer le resultará mucho más difícil conseguir un nuevo trabajo con el cual proveer a su propio sustento y al de su hijo. Por este motivo, situaciones como ésta generan al empleador la obligación de abonar una indemnización agravada, que se suma a la indemnización normal por despido sin causa.

⁴ Artículo 90 de la Ley N° 20.744 de Contrato de Trabajo (B.O. 27/09/1974).

¿Qué disposiciones tiene la ley de impuesto a las ganancias sobre este tema?

La ley de impuesto a las ganancias incluye una referencia explícita a las indemnizaciones en su artículo 20 inciso i), el cual señala que se encuentran exentas “las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos”, agregando que no se encuentran exentas “las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido”.

Con esta redacción, nunca surgieron dudas respecto a que la indemnización incluida en el artículo 245 de la Ley N° 20.744 de Contrato de Trabajo “Indemnización por antigüedad o despido” no debía tributar el impuesto a las ganancias⁵, en tanto que la indemnización incluida en el artículo 232 de la mencionada ley, que cubre la omisión de dar el preaviso correspondiente al trabajador, sí resulta gravada por el impuesto.

No corrieron la misma suerte las restantes indemnizaciones consagradas por la legislación laboral, sobre las que se plantearon muchas controversias respecto a si debían o no tributar el impuesto a las ganancias.

La que ha dejado su huella, sin duda, fue la vinculada al despido sin causa producido dentro del plazo de siete y medio meses anteriores o posteriores a la fecha del parto, en cuyo caso la ley laboral en su artículo 178 presume que el despido obedece a la maternidad o embarazo y obliga al pago de la indemnización especial prevista en el artículo 182, la que se adiciona a la indemnización por antigüedad o despido. Hubo pronunciamientos de distinta instancia sobre este tema, hasta finalizar en un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “De Lorenzo, Amelia Beatriz”⁶.

⁵ Más adelante se trata la situación planteada en la Circular (AFIP) 4/2012 (B.O. 30/11/2012).

⁶ “De Lorenzo, Amelia Beatriz c/DGI”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 17/06/2009.

Argumentos del fisco sobre el tratamiento de las indemnizaciones

En la causa "Dowd de Gardey, Patricia Flavia" el fisco pretendió gravar con el impuesto a las ganancias la indemnización cobrada en concepto de despido por causa de embarazo.

Como fundamento a su posición señala que la Ley de Impuesto a las Ganancias enumera en el artículo 20 las distintas exenciones y en su inciso i) se refiere expresamente a las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido. Agrega también que la ley exime del impuesto al trabajador ante la pérdida del trabajo, sin hacer referencia a otras causas, resultando indiscutible que no se puede hacer decir a la ley lo que ésta no dice, por más que se fuerce la interpretación, sosteniendo que las exenciones son de carácter estrictamente restrictivo.

Asimismo, sostuvo que las exenciones tributarias deben resultar de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan y que, fuera de tales supuestos, corresponde su interpretación restrictiva. Por ello afirmó que, atento a que la indemnización por causa de embarazo no se encontraba prevista entre las exenciones legales al impuesto a las ganancias, correspondía el pago del impuesto.

Esta postura queda plasmada en el Dictamen N° 43 de la Dirección de Asesoría Técnica DGI-AFIP de fecha 13/06/2000, al señalar que no corresponde considerar incluida dentro del concepto de indemnización por despido enunciado en el inciso i) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias a la indemnización por despido por embarazo prevista en la Ley de Contrato de Trabajo.

Fundamentos dados por la jurisprudencia

El Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "Dowd de Gardey, Patricia Flavia"⁷, no tuvo una postura unánime, sino que se resolvió por mayoría a favor de la trabajadora. Los argumentos fueron los siguientes:

⁷ "Dowd de Gardey, Patricia Flavia", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, de fecha 23/12/1999.

- a) La indemnización por causa de embarazo tiene características particulares por cuanto deriva de circunstancias especiales y no posee la misma naturaleza jurídica de la indemnización por antigüedad. Considera entonces que se trata de dos indemnizaciones con características distintas y por lo tanto no puede ser incluida por analogía en las exenciones del artículo 20 inciso i).
- b) El inciso mencionado señala que están exentas “las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido”. El plural utilizado le asigna un sentido tal que permite interpretar que la finalidad del legislador ha sido la de no discriminar entre los beneficios que se dan por la conclusión del contrato de trabajo. Más aún, si se aplica el principio de la razonable y discreta interpretación de la ley, considerando el fin que persigue no hay dudas de que la indemnización por causa del embarazo debe gozar de la exención.
- c) La indemnización no reúne las condiciones de periodicidad que implique la permanencia de la fuente (artículo 2º, punto 1, de la ley de impuesto a las ganancias), motivo por el cual no resulta ganancia gravable por el impuesto.

Posteriormente, ante la apelación presentada a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal⁸, ésta confirmó el fallo del Tribunal Fiscal. En sus fundamentos, considera que la finalidad de la indemnización por despido es siempre la misma pues con ella se intenta, entre otras cosas, proveer al sustento del trabajador hasta tanto pueda obtener nuevos ingresos. Ello se ve agravado en el caso de la mujer embarazada, pues en razón de su estado es altamente probable que demore más tiempo que otro trabajador en conseguir un empleo rentable y además porque se presume que deberá proveer no sólo a su sustento sino también al de su hijo. En otras palabras, no se trata de dos resarcimientos diferentes (indemnización por antigüedad e indemnización por embarazo)

⁸ “Dowd de Gardey, Patricia Flavia”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, de fecha 05/07/2001.

sino de un solo y único instituto: la indemnización por despido sin causa, agravada por el estado de embarazo de la trabajadora.

En el mismo sentido se expidió la Sala V de la Cámara en la causa "De Lorenzo, Amelia Beatriz"⁹. Señala en sus fundamentos que corresponde interpretar qué quiso decir la norma al consagrar la exención de las indemnizaciones por antigüedad en caso de despido. Como en la legislación laboral no existe una indemnización especial por causa de antigüedad en los casos de despido, debe concluirse que la exención tributaria se refiere a la indemnización por despido que se calcula en función de la antigüedad y que resulta agravada en el caso de la mujer embarazada.

Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La causa "De Lorenzo, Amelia Beatriz c/DGI" llegó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que emitió su fallo con fecha 17/06/2009.

La Corte entendió que, previo a analizar el alcance de la exención, correspondía examinar en primer término si las sumas percibidas como indemnización por embarazo se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

La ley del impuesto, al fijar el objeto sujeto al gravamen, estableció en el apartado 1 del artículo 2º que las ganancias gravadas deben reunir los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente que las produce y su habilitación. La idea de periodicidad está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir.

La indemnización por causa del embarazo de la trabajadora carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen, pues su percepción involucra un único concepto que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.

No puede afirmarse que la propia relación laboral sea la causa jurídica del cobro de la indemnización y que por ello ésta posea los caracteres de habitualidad y permanencia de la fuente. Por el contrario, primero debe ocurrir el cese de la relación laboral para que, como consecuencia de ese cese, nazca el derecho al resarcimiento.

⁹ "De Lorenzo, Amelia Beatriz", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, de fecha 06/02/2006.

Al no reunir los requisitos exigidos por la norma, la indemnización por despido por causa del embarazo resulta excluida del objeto del impuesto a las ganancias.

Otra causa que llegó hasta la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue la de "Cuevas, Luis Miguel c/AFIP-DGI s/contencioso administrativo". En ella la cuestión planteada estaba vinculada al tratamiento en el impuesto a las ganancias de la indemnización por estabilidad gremial prevista en el artículo 52 de la Ley N° 23.551 de Asociaciones Sindicales para el caso de despido que viole la estabilidad gremial del trabajador.

Los argumentos propuestos por el fisco en esta causa son muy similares a los comentados para el caso de la indemnización por embarazo, es decir que principalmente se considera que se trata de una indemnización especial no contemplada dentro de las exenciones previstas por el artículo 20 inciso i) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su fallo de fecha 30/11/2010, considera que la situación planteada es análoga a la tratada y resuelta en la causa "De Lorenzo, Amelia Beatriz", por lo que el resarcimiento previsto por la Ley N° 23.551 carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeto al gravamen, ya que es consecuencia directa del cese de la relación laboral. Reitera que, de acuerdo a un orden lógico de los sucesos, primero debe ocurrir el cese de la relación de trabajo y luego, como consecuencia suya, nace el derecho a la indemnización, la que resulta excluida del objeto del impuesto.

Finalmente, en el año 2012 la AFIP emitió la Circular N° 3/2012 (B.O. 30/11/2012) acatando los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y, en virtud de ellos, aclara que los pagos realizados en concepto de indemnización por estabilidad y asignación gremial (artículo 52 de la Ley N° 23.551 de Asociaciones Sindicales) y por despido por causa de embarazo (artículo 178 de la Ley N° 20.744 de Contrato de Trabajo) no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Queda así definitivamente resuelto el tratamiento impositivo de estas indemnizaciones.

Otras indemnizaciones derivadas del cese de la relación laboral

Si bien los casos señalados precedentemente han quedado solucionados, el problema todavía subsiste en relación a otras situaciones sobre las que no existe un pronunciamiento definitivo. El fisco, con la Circular N° 3/2012, se refirió específicamente a los casos sobre los que hubo un pronunciamiento expreso de la Corte Suprema, sin mencionar el tratamiento aplicable a otras indemnizaciones previstas por las leyes laborales.

Se analizarán a continuación algunas de ellas y su posible tratamiento en el impuesto a las ganancias.

a) Indemnización por matrimonio

El artículo 181 de la Ley de Contrato de Trabajo establece la presunción de que el despido incausado dentro de los tres meses anteriores o seis meses posteriores al matrimonio responde a esta causa, debiendo el empleador abonar una indemnización agravada según el artículo 182, que se acumula a la indemnización por antigüedad establecida por el artículo 245.

Un antecedente se encuentra en la causa "Martín, María Eugenia"¹⁰ que el Tribunal Fiscal resuelve en forma favorable para la trabajadora basándose en el fallo ya comentado "Dowd de Gardey, Patricia". Señala el fallo que las normas laborales están vinculadas con la protección de la mujer frente al despido por razón de su embarazo o matrimonio y están dirigidas a preservar su salud psicofísica, con el objeto de asegurar las condiciones de trabajo que le permitan el cumplimiento de sus deberes para con el hogar y en especial con sus hijos. Por ello, la indemnización se agrava en el caso del despido por matrimonio, por cuanto el legislador entiende como altamente probable que demore más tiempo que otro trabajador para conseguir un empleo.

Este pronunciamiento permite sostener que hay una analogía entre las indemnizaciones en caso de despido por causa del embarazo y por causa

¹⁰ "Martín, María Eugenia", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, de fecha 09/11/2004.

del matrimonio, motivo por el cual puede entenderse que resulta aplicable el criterio de la Corte Suprema de Justicia establecido en la causa "De Lorenzo, Amelia Beatriz c/DGI". En consecuencia, puede concluirse que la indemnización abonada ante el despido por causa del matrimonio también resulta excluida del objeto del impuesto a las ganancias.

b) Gratificaciones al personal con retiro voluntario

Se plantea el caso de que el empleador establezca un régimen de retiro voluntario, por el cual los trabajadores que adhieran al mismo tendrán derecho al pago de una suma de dinero.

En un primer momento se aplicaba un criterio diferente entre los beneficios otorgados por empresas públicas, a los que se consideraba exentos, de aquellos abonados por empresas privadas, los que se consideraban alcanzados por el impuesto a las ganancias.

A través del Dictamen N° 66 de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP de fecha 26/12/2000 se concluyó que los importes que se abonen al personal que decida acogerse a regímenes de retiro voluntario, en la medida que no superen los montos que en concepto de indemnización por antigüedad establecen las normas laborales, no se encuentran alcanzados por el impuesto, ya sea que el régimen haya sido establecido por la actividad pública o privada.

c) Bonificación extraordinaria por jubilación

Algunos convenios colectivos de trabajo tienen previsto el pago de una bonificación extraordinaria cuando el empleado se acoge al régimen jubilatorio. Esta bonificación es un derecho del trabajador que se hace efectivo cuando éste deja la empresa en la que se desempeñaba.

La Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP emitió el Dictamen N° 26 de fecha 20/05/2009, donde reconoce que la causa generadora del derecho a percibir la compensación por servicios cumplidos reposa en el acogimiento a los beneficios jubilatorios, por lo que la suma pagada por dicho concepto carece de los requisitos de periodicidad de la renta y permanencia de la fuente que la produce, razón por la cual no se encuentra gravada en el impuesto a las ganancias.

En el caso de que esta bonificación no resulte de una imposición de las normas laborales, sino que responda a la voluntad de la empresa para beneficiar a los trabajadores fuera de convenio, el dictamen plantea un tratamiento diferente, ya que entiende que se trataría de una liberalidad de la empresa que, al no encontrarse reglada, no permite conocer la magnitud ni las condiciones que se deben reunir para acceder a su cobro. En consecuencia, aún cuando se otorgue en el momento en que el trabajador se encuentra en condiciones de iniciar los trámites jubilatorios, no existe certeza de que sea la jubilación el hecho que la genere y por este motivo sería asimilable al concepto de gratificación. Así, se entiende que el cobro de esta bonificación se origina como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, quedando comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto a las ganancias.

No se comparte el criterio del fisco, por cuanto el fin perseguido en ambos casos es idéntico, máxime si la empresa tuviera previsto dentro de sus reglamentos que el personal fuera de convenio accederá a idéntica bonificación que la prevista en el convenio colectivo de trabajo aplicable al resto de los empleados.

d) Indemnización por retiro consensuado

La extinción del contrato de trabajo por mutuo acuerdo de las partes, empleador y trabajador, en principio no genera obligaciones indemnizatorias para nadie, no obstante lo cual ellas pueden acordar libremente el pago de sumas de dinero con este carácter.

La jurisprudencia ha sostenido que corresponde asimilar esta situación al régimen de retiro voluntario. En la medida que los montos abonados no superen el importe calculado en concepto de indemnización por antigüedad previsto por la norma laboral, corresponde considerar que estos pagos no integran la base de cálculo del impuesto a las ganancias. Los importes que superen dicho cálculo constituyen ganancia gravada derivada del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Esta postura es reconocida por el fisco a través del Dictamen N° 72 de la Dirección de Asesoría Legal, emitido con fecha 29/08/2002.

Consideraciones especiales sobre la indemnización por antigüedad

El fisco, a través de la Circular (AFIP) N° 4/2012 (B.O.30/11/2012) formuló aclaraciones sobre el tratamiento fiscal aplicable a la indemnización por antigüedad prevista por el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo.

Este artículo contiene dos pautas para determinar el importe de la indemnización: la cantidad de años trabajados por el empleado y el monto de la remuneración que se toma como base para realizar el cálculo. Con respecto al segundo, se deberá tener en cuenta el importe de la mejor remuneración mensual, normal y habitual percibida durante el último año, el cual tendrá como tope un importe fijado por cada gremio en función a las remuneraciones del sector.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre la constitucionalidad de este tope en la causa "Vizzoti, Carlos Alberto c/AMSA S.A." de fecha 14/09/2001, considerando que su aplicación no puede generar en la base de cálculo de la indemnización una reducción mayor al 33% de la mejor remuneración mensual, normal y habitual percibida por el trabajador en el último año de prestación de servicios.

La Circular (AFIP) N° 4/2012 señala que la exención prevista por el artículo 20, inciso i) de la ley de impuesto a las ganancias se aplicará sobre el importe total de la indemnización por antigüedad en la medida de que ésta haya sido calculada tomando como base el tope salarial del sector.

Si el monto pagado supera al que se obtendría aplicando ese tope, la exención se reconocerá hasta una suma equivalente al 67% del importe efectivamente abonado (calculado conforme a la mejor remuneración mensual, normal y habitual del último año) o hasta el importe obtenido aplicando el tope salarial, el que sea mayor.

Conclusiones

El tratamiento impositivo de las indemnizaciones previstas por la Ley de Contrato de Trabajo para el caso de extinción de una relación laboral ha generado controversias a lo largo del tiempo, algunas de las cuales fueron resolviéndose después de prolongados procesos judiciales. No obstante, a la fecha subsisten dudas respecto a situaciones particulares que no han sido tratadas o bien que no fueron consideradas en su totalidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha fijado pautas al respecto al señalar que las indemnizaciones no reúnen los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente, ya que su percepción deriva directamente del cese de la relación laboral y por lo tanto no resultan alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

No obstante, resultaría conveniente que exista un pronunciamiento concreto sobre este tema, ya sea en la ley de impuesto a las ganancias o en su decreto reglamentario, de modo que se asegure el correcto accionar del contribuyente y del fisco, evitando generar situaciones de incertidumbre.

Referencias

Reig (Enrique J.), 1991. *Impuesto a las Ganancias*, 8º edición, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Manassero (Carlos J.) y otros, 2010. *Impuesto a las Ganancias*, 5º edición, Editorial Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Córdoba.

Jarach (Dino), 1980. *Impuesto a las ganancias*, Editorial Cangallo, 1ª edición, Buenos Aires.

Sirena (José Luis), 2011. *Remuneraciones: Retenciones de 4º categoría*, 2º edición, Editorial Errepar, Buenos Aires.

Olszrajn (Carla Y.), 2013. *Impuesto a las ganancias. La exclusión de la bonificación extraordinaria por jubilación. ¿El criterio es extensible a otros supuestos*, Doctrina Tributaria, Tomo XXXIV, Editorial Errepar, Buenos Aires.

Cita de este artículo:

PEÑA POLLASTRI, D. (2014) "Las indemnizaciones por cese de una relación laboral, ¿están gravadas?". *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Septiembre de 2014, Año 4, Vol. 1.* pp.10-23. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

INCORPORACIÓN DE LAS FACTURAS APÓCRIFAS COMO AGRAVANTE DE LA EVASIÓN FISCAL

Alejandra Isabel Aventuroso

Especialista en Tributación
Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave:

*Tributación, Ley Penal
Tributaria, Facturas
apócrifas.*

Key Words:

*Taxation , Criminal Tax
Law, Apocryphal Invoices
University*

Resumen

La Ley Penal Tributaria Argentina incorpora a tu texto, como agravante del delito de Evasión Fiscal la incorporación de facturas fraudulentas. Lo hace en el inc d) del Art. 2 de la ley 24.769 por su modificatoria la Ley 26.735 (BO 28/12/2011), sin mencionar monto alguno, a diferencia de los supuestos contemplados en los demás incisos de este Artículo. Esta situación origina diversas opiniones y controversias en la interpretación y aplicación del mismo.

En el presente artículo se analizan si se justifica o no esta inclusión, los eventuales conflictos, los instrumentos a utilizar, los aportes de la doctrina tributaria en la modificación de la Ley Penal Tributaria y como se intenta detener esta práctica fraudulenta que daña los intereses públicos

Abstract

The Criminal Law Tax Argentina joins your text, as an aggravating factor of Fiscal Evasion incorporating fraudulent invoices .What does the incd) of Art. 2 of Law 24,769 amending its Law 26.735 (BO 28/12/2011) , not to mention any amount , unlike the cases cited in the other paragraphs of this Article.

This situation creates different opinions and controversies in the interpretation and application there of.

This article discusses whe ther or not justify this inclusion , posible conflicts , the instruments used, the contributions of tax doctrine in modify ingthe Penal Law and Tax as trying to stop this fraudulent practice that harms the public interest.

OBJETIVOS

OBJETIVOS GENERALES

- Analizar si se justifica la incorporación a la Ley Penal Tributaria de la utilización de facturas o documentos equivalentes, ideológica o materialmente falsos, como agravante del delito de evasión fiscal.
- Analizar los distintos conflictos que pueden surgir a raíz de este nuevo supuesto de evasión agravada.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Precisar las causas que llevaron a los legisladores a incluir dentro de la Ley Penal Tributaria esta modificación.
- Definir el concepto de factura o documento equivalente ideológica o materialmente falsos.
- Definir los instrumentos que sin estar expresamente identificados en la norma se encuentran alcanzados por la definición de documento equivalente.
- Precisar las condiciones que deben cumplirse para que se configure este agravante.

- Determinar si resulta aplicable a causas previas a la entrada en vigencia a la Ley 26.735 (BO 28/12/2011).
- Especificar los alcances de la falsedad ideológica o material.
- Determinar en el caso de utilización parcial de facturas o documentos equivalentes apócrifos si el simple hecho de haber utilizado los mismos justifica el agravamiento de la sanción o es necesario analizar la magnitud de la evasión realizada mediante esta conducta fraudulenta para que se configure este agravante.

HIPÓTESIS

La práctica fraudulenta de utilizar facturas apócrifas lesiona los intereses de la Hacienda Pública, y su creciente difusión justifica que los legisladores se hayan involucrado en esta problemática y la hayan incluido dentro de la ley penal tributaria.

METODOLOGÍA

El tipo de Investigación desarrollado en el presente trabajo es Explicativo, con un Diseño Bibliográfico Directo (Estudio de Leyes, Resoluciones) e Indirecto (Trabajos Doctrinarios, artículos periodísticos, Internet).

INTRODUCCIÓN

El evidente crecimiento en la utilización de facturas apócrifas en nuestro país, llevó a los legisladores a incluir en el Régimen Penal Tributario, con el grado de agravante, aquella evasión fiscal generada a partir de la utilización de facturas o documentos equivalentes ideológica o materialmente falsos.

Para tener una idea de la relevancia que adquirió en los últimos años este tipo de documentación falsa, se pueden mencionar algunas de las causas de renombre en materia de facturas apócrifas: "Viazzo Roberto"¹, se trata de una causa por evasión tributaria y asociación ilícita por la generación, comercialización y utilización de facturas apócrifas, por la cual

¹ Causa 1831/00, Caratulada "Viazzo Roberto y Otros s/Infracción Ley 24.769", Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3

se practicaron más de 300 allanamientos, se presume la existencia de 859 empresas fantasmas que fueron utilizadas por más de 3200 contribuyentes, registra 13 personas procesadas por el delito de asociación ilícita y 17 por el delito de evasión tributaria, el perjuicio fiscal estimado es de \$615 millones. En la causa "Di Biase Antonio y otros"² se realizaron 380 allanamientos, se determinaron 620 usuarias de facturas apócrifas, 15 personas procesadas en calidad de organizadores y miembros de la organización ilícita, 47 personas procesadas por evasión tributaria, \$150 millones de perjuicio fiscal estimado a la fecha.

Para comenzar a analizar si se justifica o no la inclusión de este agravante en la Ley 24.769, se hace necesario definir, en primer lugar, un concepto de factura apócrifa, cuál es la finalidad de la utilización de las mismas y cuáles fueron los antecedentes previos a esta reforma de la Ley Penal Tributaria destinados a combatirlas.

Para ello se elabora un marco teórico en base a las definiciones de la doctrina respecto de las facturas apócrifas y de los antecedentes normativos referentes a la materia, para luego analizar las causas que llevaron a los legisladores a incorporar este agravante en la Ley Penal Tributaria y cuáles pueden ser los posibles conflictos que pueden surgir de la redacción de este nuevo inciso d) del Art. 2 de la Ley 24.769. También se menciona el tratamiento que recibe este tema en la legislación de otros países (Italia y Chile).

Al tratarse de un tema relativamente reciente, pueden encontrarse aportes doctrinarios respecto del mismo, pero el estado de discusión doctrinal de la cuestión no es muy amplio, quedando todavía varios interrogantes por responder.

FACTURAS APÓCRIFAS – SU DEFINICIÓN

Factura Apócrifa: El Emisor o el Receptor o ambos en connivencia, simulan una relación jurídica ficticia con la intención de acreditar una operación mercantil inexistente.

Grosso Sheridan las define como: "Calificación con que se conoce a aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación

² Causa 1705/05, Caratulada "Di Biase Luis Antonio y Otros s/ Asociación Ilícita", Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1

que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionadas con la escenificación de una actividad supuestamente acaecida pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto, en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias".³

Estas simulaciones pueden asumir diferentes formas:

- Generación y comercialización de facturas comerciales que no responden a contribuyentes existentes, aunque cumplen todos los requisitos formales.
- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes reales pero que no habrían vendido o prestado el servicio documentado por la factura comercial, y consentida por dichos contribuyentes. Son facturas que documentan operaciones que no responden a la realidad pero contemplan todas las formalidades necesarias e incluso, el tributo correspondiente es abonado, aunque generalmente en menor medida, por el emisor.
- Generación y comercialización de facturas de contribuyentes reales a los cuales se les habría duplicado la documentación. Son facturas que corresponden a contribuyentes reales pero no emitidas por ellos.
- Generación y comercialización de facturas comerciales de contribuyentes ficticios (existentes en papel pero sin actividad real). Son facturas generadas por usinas, esta es la modalidad más compleja y requiere de una organización destinada a la creación y distribución de las mismas, revisten distintas modalidades, siendo las más comunes la utilización de empresas fantasmas, sin capacidad operativa, que no tributan el impuesto que les corresponde a través de distintas modalidades o que ocultan operaciones que nada tienen que ver con la realidad de la operación.

Se trata de organizaciones delictivas dedicadas a la venta de facturas apócrifas: Falsifican o emiten facturas falsas a cambio de un porcentaje del monto de dichas facturas. Puede tratarse de facturas sin contenido o con importes falsos.

Constituyen redes de empresas ficticias, cuyo verdadero y único objeto es la emisión especializada y por sectores de facturas falsas.

³Grosso Sheridan, WalmyrHerberto, "Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios", La Ley, IMP 2007-1 (Enero), 1

En algunos casos se pueden utilizar empresas reales como "pantallas" o "puentes" en procura de distanciar al usuario final con la empresa proveedora de facturas falsas, de forma tal de ocultar el consumo de comprobantes falsos por parte de la primera.

Los principales objetivos de los usuarios de este tipo de facturas son:

- En el Impuesto al Valor Agregado (IVA): Cuando un contribuyente registra facturas apócrifas abulta ficticiamente sus créditos fiscales, disminuyendo la carga tributaria respecto del impuesto que le correspondería ingresar.
- En el Impuesto a las Ganancias: Al establecer que la Ganancia Neta resulta de deducir de la Ganancia Bruta, los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente, mientras más abultados sean los gastos menor será la Ganancia Neta.
- Impuesto a las Salidas No Documentadas: El Art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, grava las erogaciones o salidas de dinero carentes de documentación o respaldadas por documentación falsa. No se admite la deducción del gasto en el Balance impositivo y está sujeta a la tasa máxima del impuesto, considerándose dicho pago como definitivo. Se utilizan facturas apócrifas para cubrir erogaciones carentes de documentación respaldatoria.

ANTECEDENTES: NORMATIVA PREVISTA PARA COMBATIR LA FACTURACIÓN APÓCRIFA

Debido al incremento y a la especialización en la generación de facturas falsas, desde la Administración Federal de Ingresos Públicos, se promovieron y se dictaron diferentes medidas para combatirlas, entre ellas se pueden mencionar las siguientes:

- Establecimiento de deberes vinculados a la emisión de comprobantes y registración de operaciones de compraventa de bienes y prestación de servicios. Se establecieron los requisitos que debe contener la Factura o documento equivalente (numeración, fecha, datos de inscripción, condición de venta, detalle de la operación, etc.). 4

⁴ Resolución General 1415/2003 de AFIP

- Se habilitó el Registro Fiscal de Imprentas que comprende a quienes realicen la impresión o autoimpresión de comprobantes. El contribuyente debe solicitar autorización de impresión de los comprobantes a una imprenta habilitada por la AFIP. La imprenta que recibe el pedido de su cliente, debe comunicarse con la AFIP vía Internet para solicitar la autorización correspondiente. El Organismo evalúa la conducta del contribuyente solicitante de la impresión. Se introduce la obligatoriedad de consignar en cada factura el CAI (Código de Autorización de Impresión), el cual cambia para cada solicitud de impresión.⁵
- Para quienes por primera vez soliciten la impresión de facturas A, se exige la acreditación de solvencia patrimonial para solicitar la emisión de comprobantes. Se habilita un comprobante diferenciado para quienes no acrediten solvencia patrimonial (Facturas "M").⁶
- Ley Antievasión: Establece para las operaciones superiores a \$1.000,00 la obligatoriedad de realizar los pagos a través de: Depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias, cheques o cheques cancelatorios, tarjetas de crédito, compra o débito, facturas de crédito. Los pagos realizados fuera de los medios autorizados impedirán el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente.⁷
- Se crean el Régimen de Comprobantes Electrónicos "RECE" y Régimen de Emisión de Comprobantes en Línea "RCEL".⁸

A su vez, la Procuración General de la Nación a través de la Resolución General N° 149/09 estableció lineamientos generales en la comprobación de delitos penal tributario a través del uso de facturas apócrifas. Enuncia definiciones, maniobras usuales en el uso de facturas, hipótesis de investigación, pautas, estrategias de persecución.

Enumera indicios de inexistencia de operaciones, entre los que se puede mencionar: los proveedores no son hallados en su domicilio, no declaran empleados en relación de dependencia o su número no se condice con la naturaleza de la actividad, no se encuentran inscriptos

⁵ Resolución General 100/1998 de AFIP

⁶ Resolución General 1575/2003 de AFIP

⁷ Ley 25345 y Resolución General 1547/2003 de AFIP

⁸ Resolución General 1956/2005, 2177/2006 y 2485/2008 de AFIP

como contribuyentes ante los fiscos locales, se evidencia falta de correlatividad en las facturas emitidas (reservan comprobantes sin emitir), no presentan Declaraciones Juradas del Impuesto a las Ganancias y/o IVA, se presenta incompatibilidad entre los conceptos facturados y la actividad declarada, se encuentran en la base "APOC" de AFIP.

La base "APOC" es una base de consulta pública de facturas apócrifas que es alimentada con información de verificaciones realizadas por la Administración. Para la AFIP es indicio más que suficiente para presumir que las operaciones respaldadas con las facturas o realizadas con los proveedores allí incluidos son apócrifas. Si el proveedor se encuentra inscripto en esta base, entonces es muy probable que el organismo fiscal inicie una verificación, llegando a impugnar el crédito fiscal en el IVA y la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias, hasta tanto el contribuyente demuestre la veracidad de las operaciones.

La ley 25.795 incorporó a la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal el Art. 33.1, el cual establece que: "Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos". A su vez, el Art. 34 dispone: "Facúltase al Poder ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33".

En 2003 sólo existía el CAI (Código de Autorización de Impresión) para validar objetivamente un comprobante de terceros frente a la AFIP, al día de hoy con la implementación de la emisión de comprobantes electrónicos con CAE (Código de Autorización Electrónico) Y CAEA (Código de Autorización Electrónico Anticipado), la AFIP vuelve a la carga exigiendo

a los contribuyentes el control objetivo de sus comprobantes de compra. Para ello pone a disposición del consumidor sitios web de consulta manual para efectuar dichas validaciones.

Además, a partir de la proliferación de las facturas apócrifas es que la AFIP impulsó y logró la reforma de la Ley Penal Tributaria en el año 2004 a través de la ley 25.874. Se considera a los socios y directores de las empresas fantasmas generadoras de facturas apócrifas integrantes de una "Asociación Ilícita". Se trata de usinas de facturas falsas que están integradas por varias personas. Hoy prácticamente no existe la factura falsa, hoy se crean empresas fantasmas que se inscriben en el IVA y generan con eso un crédito. La factura es real: la empresa tiene un CUIT.

A pesar de todos estos intentos por frenar este flagelo, la experiencia de la Administración y de la Justicia desde la aplicación de la materia penal tributaria en Argentina evidenció, a criterio del legislador, la necesidad de incluir, con el grado de agravante, aquella evasión fiscal generada a partir de la utilización de facturas apócrifas.

LEGISLACIÓN COMPARADA: TRATAMIENTO DE LA FACTURACIÓN APÓCRIFA EN OTROS PAÍSES

Este fenómeno no es propio de nuestro país, sino que se visualiza incluso en los grandes sistemas fiscales de control internacionales. Esta realidad se materializa en forma clara en Europa, donde las exenciones intracomunitarias y los recuperos de IVA locales, conllevan a la aplicación del llamado "fraude carrusel", donde su detección deviene aún más compleja. La potenciación de este fraude fiscal culmina cuando las mercaderías no existen, por lo que se titula "Carrusel documental", plasmado a través de simulaciones plenas de movimientos de mercaderías, con la falsificación complementaria de instrumentos de transporte.⁹

En el caso de Italia, por ejemplo, también se sanciona penalmente el uso de facturas apócrifas para la evasión de impuestos, el Decreto Legislativo 74/2000 establece en su Art. 1 a los efectos del mismo que se entiende por factura apócrifa: Documentos que posean relieve probatorio

⁹ Alonso González, Luis Manuel, "Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas", Marcial Pons, 2008

según las normas tributarias, emitidos por operaciones no efectuadas – por completo o en parte –, que indican dinero o Impuesto al Valor Agregado en medida superior a la real y que refieren la operación a sujetos diferentes de los efectivos.

En el Título II – Capítulo I: “Delitos en Materia de Declaración”, establece en su Art. 2 “Declaración fraudulenta mediante el uso de facturas u otros documentos por operaciones inexistentes”, lo siguiente: El que utilice facturas u otros documentos avalando operaciones inexistentes, con la finalidad de evadir el Impuesto a la Renta o el Impuesto al Valor Agregado, será castigado con pena de prisión de un año y seis meses a seis años si el impuesto evadido es superior a 154.937,07 Euros y de seis meses a dos años cuando fuere inferior a dicha cifra. A su vez, en el Capítulo II del mismo Título: “Delitos en materia de documentos y pago de impuestos”, establece en su Art. 8 “Emisión de Facturas u otros documentos para transacciones inexistentes”, que el que emite o entrega facturas u otra documentación por operaciones inexistentes a los fines de favorecer la evasión de un tercero, en el Impuesto a la Renta o al Valor Agregado, será castigado con pena de prisión de un año y seis meses a seis años si el importe involucrado en las facturas fuera superior a los 154.937,07 Euros, y de seis meses a dos años, cuando fuere inferior a dicha cifra. La emisión o entrega de varias facturas en un mismo periodo impositivo se considera como un solo hecho delictivo.

El Código tributario de Chile, también sanciona el uso de estas facturas, pero a diferencia de lo establecido en Italia, no establece ningún importe mínimo a tener en cuenta para la sanción penal del delito de evasión. Así en su Título II “De las Infracciones y sanciones” – Art. 97 – inc. 4 establece que: “Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito, o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al

trecientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo.” Este mismo inciso establece como agravante: “...Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho uso malicioso de facturas u otros documentos falsos, fraudulentos o adulterados, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.” También establece que: “El que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta cuarenta unidades tributarias anuales.”

En este caso, el Jefe de Fiscalización o el funcionario que se designe decide, en función de:

- La relevancia del monto del perjuicio
- La relación del monto del crédito fiscal amparado en las facturas y el monto del crédito total empleado por el contribuyente
- La reiteración de la conducta
- El análisis de los elementos de prueba indicativos del dolo
- El efecto del caso,

si se inicia denuncia o querrela penal, perseguir sólo la aplicación de la multa o perseguir sólo el cobro de los impuestos evadidos (Procedimiento – Circular N° 60).

NUEVA REFORMA A LA LEY PENAL TRIBUTARIA – CAUSAS QUE LLEVARON A LOS LEGISLADORES A INCLUIR ESTE AGRAVANTE

La aceleración exponencial en el reconocimiento y la detección de la utilización de facturas apócrifas en los últimos años, práctica fraudulenta que lesiona los intereses de la Hacienda Pública, motivó que los legisladores directamente se involucren en la problemática e intenten desalentar o combatir su utilización expresamente con la ley penal tributaria, plasmando esta conducta dentro de los tipos agravados de la

evasión fiscal. Esta mayor reprochabilidad sin monto alguno fue incluida por el Poder Ejecutivo Nacional en el Proyecto de ley elevado mediante Mensaje N° 379 de fecha 17 de Marzo de 2010, mediante el cual se propiciaba la modificación de la Ley Penal Tributaria 24.769 y del Código Penal de la Nación Argentina, manteniéndose en los dictámenes de Comisiones posteriores.

Mediante este Mensaje N° 379 del PEN se puso a consideración del Honorable Congreso Nacional un proyecto de reforma al Régimen Penal Tributario y Previsional (Ley 24.769 y modificatorias). En el mismo se manifiesta que "La experiencia adquirida con motivo de la aplicación y fundadas razones de política criminal tornan necesario impulsar la modificación aludida... se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción. Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos. Esta medida posibilitará, asimismo, disminuir el flujo de nuevas causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencia condenatoria, dotando de este modo al instrumento legal propuesto de una mayor eficacia disuasoria sobre la comisión de este tipo de ilícitos."

Además de estas razones expuestas en el mensaje de envío del proyecto de reforma, resulta de interés para clarificar el pensamiento de los impulsores de la misma, rescatar algo de lo expuesto al presentarlo por el titular de la AFIP, Ricardo Echegaray, quien afirmó: "Los ejes centrales del nuevo Régimen Penal Tributario establecen un esquema de equidad y equilibrio para darle al Poder Judicial una herramienta importantísima en la lucha contra la evasión... lo que busca precisamente es fortalecer el combate contra la evasión fiscal; concentrar los esfuerzos sobre los grandes evasores; eliminar los escapes que tenían aquellos que utilizaban la mecánica de la suspensión del juicio previo o el pago de los tributos para evadir la aplicación efectiva de las condenas. Vamos hacia la aplicación efectiva de las condenas, se incorporan los ilícitos penales, cuando se violenta al fisco provincial o al de la Ciudad de Buenos Aires y lo

que se busca por sobre todas las cosas es una cuestión de equilibrio del Gobierno Nacional”.

Se puede notar una semejanza con el discurso que en el año 2004 ensayaba el entonces Presidente de la Nación Néstor Kirchner cuando, en el marco de la presentación del “paquete antievasión”, anunciaba “traje a rayas para los evasores”. Esto se refleja en lo expresado por el Titular de la AFIP, Ricardo Echegaray, quien manifestó: “Vamos a cumplir con una consigna largamente esperada por la sociedad: el traje a rayas para los evasores”.

Así ha quedado previsto como una causal de evasión agravada en la ley al modificarse el Art. 2, que en su nueva redacción describe: “La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del Art. 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de Cuatro Millones de Pesos (\$4.000.000,00)
- b) Si hubieran intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de Ochocientos Mil Pesos (\$800.000,00)
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de Ochocientos Mil Pesos (\$800.000,00)
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.”

Debe tenerse presente que el delito que refiere el citado art. 1 es el de evasión simple, cuyo texto nuevo a continuación se transcribe, siendo el párrafo anterior, tan solo un supuesto de agravante de pena. El nuevo Art. 1 quedó así redactado: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, al Fisco Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de Cuatrocientos Mil Pesos (\$400.000,00) por

cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.”

La norma, en este nuevo inciso d) a diferencia de los incisos precedentes no prescribe ningún umbral mínimo de punibilidad. De ello se desprende que el Legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación la utilización de facturas o documentación apócrifa, sin importar el efectivo daño al bien jurídico, en términos de impuesto evadido. En este sentido se expresa la doctrina¹⁰ que ha interpretado que esta reforma está enfocada a determinar la pena desde una perspectiva de prevención general positiva, es decir con la intención de funcionar como medio disuasivo.

Si el Legislador incluye como agravante de la evasión fiscal el uso de facturas o documento equivalentes ideológica o materialmente falsos, es porque considera que este ardid conlleva una complejidad realmente superadora de la posibilidad de impunidad de otros ardidés posibles, que necesita de toda una organización para ser llevado a cabo y que se trata de un flagelo que viene tratándose de combatir desde hace muchos años.

Habitualmente las conductas se agravan porque aumentan lo injusto penal del hecho. Las razones pueden ser:

- 1) Porque denotan mayor peligrosidad del hecho en sí, por:
 - a) La especial facilidad de comisión determinada por los medios o por los sujetos
 - b) La especial facilidad de impunidad
 - c) Ambas razones
- 2) Porque suponen un ataque más intenso contra el bien jurídico
- 3) Porque revelan en el sujeto una actitud más contraria al derecho

En relación al nuevo inciso d) del Art. 2 de la Ley Penal Tributaria, el agravante encontraría su explicación en el mayor desvalor que conlleva un ardid llevado a cabo mediante la utilización de facturas apócrifas. El mayor desvalor de injusto, estaría dado por la mayor peligrosidad de quien se

¹⁰Semachowicz, Esteban, “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo/Boletín: XXXIII, Mes: Febrero, Año: 2012

anima a utilizar facturas apócrifas y por cuanto dificulta la fiscalización de la AFIP.

Sin embargo, hay doctrina¹¹ que opina que la utilización de facturas apócrifas se trataría del supuesto más frecuente en los casos detectados de evasiones tributarias lo que, en los hechos, podría importar que el agravante redujera la operatividad del Art. 1º, norma que llegaría a quedar vacía de contenido. En este sentido opina el Dr. Mario Laporta: "...hay un vaciamiento del tipo, pues si agravamos por la utilización de facturas falsas ¿qué le queda entonces al artículo 1?"¹²

De todas maneras, parece procedente esta inclusión en la ley penal tributaria, ya que se trata de una conducta que, como ya se dijo, lesiona los intereses de la Hacienda Pública y se ha convertido en un flagelo que ha ido aumentando su importancia a través de los años y a pesar de las distintas maniobras que se diseñaron para combatirlo. En este sentido opina el Cr. Jaime Mecikovsky: "Teniendo en cuenta que ya aproximadamente 2/3 de las causas penal tributarias de los últimos años se originaron en esta maniobra, que se ha generalizado por completo, la modificación es oportuna y necesaria".¹³

DEFINICIÓN DE LOS INSTRUMENTOS ALCANZADOS POR LA NORMA

Desde la vigencia de la ley 26.735, la evasión fiscal llevada a cabo mediante la utilización de facturas o documentos equivalentes ideológica o materialmente falsos, aumenta la reprochabilidad de la conducta a través de un sustancial incremento de la escala penal. Surgen elementos normativos, tales como el concepto de factura o documento equivalente, no definidos por la norma, lo que conlleva a recurrir a preceptos de rango inferior a la ley misma para interpretar qué instrumentos son los que resultan alcanzados por ella.

¹¹Riquert Marcelo Alfredo, "Apostillas al texto de la ley 26.735", 15/02/2012. Disponible en www.riquert-penaltributario.blogspot.com.ar

¹²Laporta, Mario H., "Sobre la nueva agravante de facturación apócrifa en la Ley Penal Tributaria", Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal, 08/08/2012

¹³Mecikovsky, Jaime L., " El Artículo 2 inciso d) de la Ley 24.769 con las modificaciones de la Ley 26.735", 14º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1 al 3 de Agosto de 2012

Resulta de interés remarcar cuáles serían los mencionados instrumentos que sin estar tipificados en forma literal, están alcanzados por la definición de documento equivalente.

Para llegar a una definición de factura se debe recurrir a las diversas Resoluciones Generales de AFIP que establecen los distintos requisitos que deben reunir estos comprobantes para ser considerados válidos. Lo mismo sucede con los "documentos equivalentes", ya que se trata de comprobantes fiscales, documentos estandarizados que reflejan datos de operaciones económicas que constituyen los hechos imponible de la obligación tributaria, y que poseen determinados efectos en la determinación de los tributos. Son documentos, en soporte papel o electrónico, que contienen una declaración de información del sujeto emisor. Se encuentran estandarizados porque su formato y contenido están fijados en forma reglamentaria para determinadas clases de contribuyentes. Contienen datos de operaciones económicas que constituyen los supuestos fácticos de los hechos imponible, y se les atribuyen ciertos efectos en la determinación de la obligación fiscal en los distintos impuestos.

La emisión, registración, almacenamiento e información de estos comprobantes fiscales se encuentran regulados en distintas normas reglamentarias sancionadas por la AFIP.

De acuerdo al Art. 8 de la Resolución General 1415/2003, el respaldo documental de las operaciones realizadas, se efectuará mediante la emisión y entrega – en forma progresiva y correlativa – de los siguientes comprobantes:

- a) Comprobantes que respaldan la operación realizada:
 1. Facturas
 2. Facturas de Exportación
 3. Comprobantes de compras de bienes usados a consumidores finales, emitidos por el comprador de dichos bienes
 4. Recibos emitidos por profesionales universitarios y demás prestadores de servicios
 5. Notas de débito y/o crédito

6. Tiques, facturas, tiques facturas, notas de débito y demás documentos fiscales emitidos mediante la utilización del equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal"
7. Documentos equivalentes a los indicados precedentemente.

Así mismo, el Art. 9 de la Resolución General de AFIP N° 1415, establece qué debe entenderse por "documento equivalente": "Será considerado como documento equivalente el instrumento que, de acuerdo con los usos y costumbres, haga a las veces o sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice correctamente la operación, cumpla con los requisitos establecidos, para cada caso, en este título y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor.

Se encuentran incluidos en este artículo, entre otros, los siguientes:

- a) Certificados de obra
- b) Cuentas de venta y líquido producto
- c) El comprobante y las liquidaciones que se emitan de acuerdo con lo previsto en el Anexo I, Apartado "A", inciso f) – venta de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, caza, silvicultura y pesca.
- d) Formularios C.1116 "A" (Nuevo Modelo) y "Liquidaciones Primarias de Granos", utilizados en las operaciones de compraventa o consignación de granos no destinados a la siembra – cereales y oleaginosos – y legumbres secas – porotos, arvejas y lentejas - .
- e) Carta de porte y los comprobantes que se utilicen en cumplimiento de normas nacionales, provinciales y municipales que reglamentan el traslado y entrega de bienes.
- f) Guía aérea, carta de porte, etc., siempre que su uso obligatorio tenga origen en convenios internacionales o en normas nacionales."

Además, esta norma, en su Artículo 10, establece que "No son considerados comprobantes válidos como factura o documento equivalente los que, entre otros, se detallan a continuación:

- a) Los documentos no fiscales emitidos mediante la utilización del equipamiento electrónica denominado "Controlador Fiscal", homologado por este Organismo.
- b) Remitos, guías o documentos equivalentes
- c) Notas de pedido, órdenes de trabajo, presupuestos y/o documentos de análogas características.
- d) Recibos, comprobante que respalda el pago – total o parcial – de una operación que debe ser documentada mediante la emisión de facturas."

Es decir, que si bien en la ley penal tributaria no se encuentran taxativamente enumerados cuáles son los instrumentos que quedan alcanzados por la misma, hay otras disposiciones de las que valerse para llegar a una definición, lo que no hace necesario acotar desde el plano normativo, el alcance de dicho término.

Se debe tener en cuenta que lo que se pretende castigar es una maniobra que, usualmente, apunta en forma principal a generar en modo fraudulento crédito fiscal a los fines de la liquidación del IVA y gastos para disminuir el Impuesto a las Ganancias, esto se realiza mediante facturas u otros instrumentos aptos para generar un impacto sobre la liquidación de tributos, como son también las Notas de Crédito y Débito, que quedarían encuadradas bajo la referencia abierta a "cualquier documento equivalente". Es decir, para que un instrumento quede alcanzado por la norma, debe ser susceptible de generar un impacto tributario, o sea que tenga la aptitud de disminuir la liquidación de algún impuesto, facilitando de esta forma la evasión tributaria.

CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA QUE SE CONFIGURE ESTE AGRAVANTE

El nuevo inciso d) del Art. 2 de la ley penal tributaria, prevé un agravante de la evasión fiscal cuando se utilice total o parcialmente facturas o cualquier otro documento equivalente ideológica o materialmente falsos.

A diferencia de los incisos anteriores de este Artículo, la norma no prescribe ningún umbral mínimo de punibilidad. Esto ha generado

diferentes interpretaciones, una mirada rápida sobre la nueva norma que crea el agravante generaría la interpretación de que con la utilización de facturas o documentos equivalentes falsos no se requiere de un piso mínimo para configurarse el delito, con lo cual el sometimiento al régimen agravado operaría directamente con la constatación de su mera existencia. Sin embargo, de una adecuada lectura de la redacción del Art. 2 inciso d) del nuevo texto de la ley 24.769, sólo puede concebirse el agravamiento a partir de que exista una evasión simple, es decir, una evasión de \$400.00,00 por período y por impuesto.

Ello atendiendo a que el Art. 2 resulta ser un agravante de la figura básica determinada en el Art. 1, lo cual conlleva a que, para que la conducta resulte encuadrada dentro del inciso d) el monto de la evasión debe superar el umbral mínimo de punibilidad previsto, que asciende a \$400.000,00. Si el monto evadido resulta ser inferior, la conducta es atípica. Y ello es así por cuanto no cualquier forma de evasión origina un delito, sino que ello cobra vida por los medios que se encuentran previstos en el propio texto normativo. La acción ilícita no está descrita en el tipo penal agravado (Art. 2), ya que se efectúa una remisión al tipo del Art. 1, por lo tanto, lo esencial es que se configure la acción típica descrita en este último. De este modo, uno de los requisitos de la acción sería precisamente el monto de \$400.000,00 para que opere válidamente el agravante. Por otra parte, no cabe otra interpretación, ya que al formular una remisión y señalar "...cuando en el caso del Art. 1..." claramente no está creando un supuesto autónomo o nuevo delito de evasión, sino que solamente está imponiendo una pena mayor al mismo delito que ya constató su ocurrencia, es decir que el agravante sólo agrega requisitos para una punibilidad más dura al delito de evasión definido previamente.

Alejandro Catania, en ocasión de analizar el art 2 de la ley 24.769, ha dicho que "...el artículo 2º de la ley 24.769 prevé por sus tres incisos circunstancias por las cuales se define el delito de evasión agravada. Esto quiere decir que la totalidad de los elementos requeridos por el Art. 1 de aquella deben concurrir con alguna de estas situaciones para conformar el tipo penal agravado" 14 . Es decir, que además de los elementos agravantes, para que se configure la evasión agravada, deben concurrir

¹⁴ Catania Alejandro, "Régimen Penal Tributario Estudio sobre la ley 24.769", Editores del Puerto, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2007, pág. 101

todos y cada uno de los elementos de la figura básica de la evasión simple. Si falta alguno de ellos, nunca podrá haber evasión agravada. Si el hecho no puede subsumirse primeramente en el tipo de la evasión simple, en ningún caso podrá configurar el delito de evasión agravada.

Siguiendo esta línea de interpretación se desprende que el legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación la utilización de facturas o documentación equivalente apócrifa, sin importar el efectivo daño al bien jurídico protegido, en términos de impuesto evadido. La reforma está enfocada a determinar la pena desde una perspectiva de prevención general positiva, es decir con la intención de funcionar como medio disuasivo. Sin embargo, resultaría recomendable la inclusión de un monto mínimo en la redacción de este inciso, para evitar diferentes interpretaciones y dejar establecido cuál sería el importe mínimo a partir del cual se configure este agravante como en los restantes incisos de este artículo.

ESPECIFICAR LOS ALCANCES DE LA FALSEDAD IDEOLÓGICA O MATERIAL

El inciso d) del Art. 2 de la ley penal tributaria al hablar sobre la falsedad de las facturas o documentos equivalentes establece que estos deben ser ideológica o materialmente falsos.

La falsedad ideológica consiste en insertar o hacer insertar en un instrumento declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, más allá de la formalidad de los mismos, se ocultan operaciones inexistentes. En el documento ideológicamente falsificado hay una forma auténtica y un contenido falso. "La falsedad ideológica – que algunos también llaman histórica – recae exclusivamente sobre el contenido de representación del documento, sin que se modifiquen ni imiten para nada los signos de autenticidad. En ella nos encontramos con un documento cuya forma es verdadera, como lo son también sus otorgantes, pero que contiene declaraciones falsas sobre hechos a cuya prueba está destinado: en él se hacen aparecer como verdaderos – o reales – hechos que no han ocurrido, o se hacen aparecer

hechos que han sido de un modo determinado, como si hubiesen ocurrido de un modo diferente.”¹⁵

En nuestro país esta falsedad está descripta en el Art. 293 del Código Penal, el cual establece que: “Será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años, el que insertare o hiciere insertar en un instrumento público declaraciones falsas, concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio”. Algunos autores¹⁶ sostienen que estrictamente no es posible hablar de documentos ideológicamente falsos en el caso de facturas, en razón de la posición doctrinaria que sostiene que la falsedad ideológica del Art. 293 del Código Penal, sólo puede recaer sobre documentos públicos, lo que no se da con las facturas, que constituyen documentos privados.

Sin embargo, hay doctrina que sostiene que “la falsedad ideológica... es un delito especial de los obligados a decir verdad en sus declaraciones documentadas”¹⁷. Si el deber de veracidad no está especialmente previsto por la ley, los particulares no están obligados a decir verdad en sus declaraciones. Se puede trasladar esto para determinar si las facturas que emiten los contribuyentes pueden ser “ideológicamente falsas”, esto es cuando el contenido de las mismas es ficticio. Existen casos en que las facturas cumplen las formalidades reglamentarias pero documentan operaciones que son falsas; se crean facturas que respetan el régimen de facturación (autorizaciones, códigos de vencimiento, formatos, etc.) pero que no reflejan operaciones reales. Ambos contribuyentes son reales, las facturas son formalmente correctas, pero el negocio es simulado. De acuerdo a la definición del delito de falsedad ideológica contemplado en el Código Penal, no se trataría de documentos “ideológicamente falsos” ya que no se trata de instrumentos públicos. Pero si se considera que los contribuyentes deben decir la verdad al Fisco respecto de sus operaciones económicas con relevancia fiscal, se puede concluir que la falsedad ideológica alcanza a las facturas cuyo contenido es ficticio por quebrantamiento de dicho deber de veracidad.

¹⁵Creus Carlos, Buompadre Jorge E., “Falsificación de documentos en general”, Ed. Astrea, pág. 131

¹⁶Bertazza, Humberto J., “Algunos aspectos críticos de la ley penal tributaria”, XLI Jornadas Tributarias, Comisión Nº 2 Análisis de temas críticos de la ley penal tributaria, Mar del Plata, 14 al 16 de Noviembre de 2012

¹⁷ Bacigalupo Enrique – “Delito de falsedad documental” – Ed. Hammurabi – Bs. As. – 2002 – pág. 14

En este sentido opina el autor Alejandro Retegui: "Las facturas "ideológicamente falsas" son aquellas que documentan una operación económica ficticia, es decir cuando las partes se ponen de acuerdo en la simulación o provengan de sujetos formalmente existentes pero que carecen de actividades reales"¹⁸.

Por otra parte, la falsedad material consiste en hacer en todo o en parte un documento falso o adulterar uno verdadero de manera que induzca a error sobre su autenticidad."La falsedad material se refiere esencialmente a la autenticidad del documento, es decir a la condición de emanado de su autor o, si se quiere, de quien aparece como tal".¹⁹ Un documento es auténtico cuando las manifestaciones contenidas en él pertenecen al sujeto que lo ha otorgado. La autenticidad no depende de si lo expresado es verdad o no; lo que se protege es la confianza en la imputación de la declaración, no la confianza en el contenido. Por ello, un documento en que se dice la verdad puede ser falso, por atribuirse el contenido a quien no lo otorgó. Son inauténticos los documentos en los que las manifestaciones en ellos contenidas no pertenecen al sujeto al que le son atribuidas.²⁰

Esta falsedad puede revestir distintas modalidades:

- a) Alteración de un documento auténtico: incluyendo contenidos y elementos mendaces. La modificación debe recaer sobre elementos esenciales del documento.
- b) Hacer un documento inauténtico: creación del documento, atribuyendo el contenido a una persona determinada que no lo ha otorgado; equivale a la producción del mismo, configurándolo de tal forma que produzca una apariencia de veracidad por su estructura y forma de confección.

Si trasladamos estos conceptos a la figura agravada que examinamos:

- a) Alteración de facturas emitidas: Se puede alterar en parte una factura ya emitida por un contribuyente real. Esta alteración debe recaer sobre elementos esenciales de la operación que posean relevancia tributaria:

¹⁸Retegui, Alejandro R., "Evasión agravada mediante facturas falsas", Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, Tomo/Boletín: 25, Noviembre/2012

¹⁹FontánBalestra Carlos - "Derecho Penal Parte Especial" - LexisNexis - pág. 976

²⁰ Bacigalupo Enrique - "Delito de falsedad documental" - Ed. Hammurabi - Bs. As. - 2002 - pág. 14

partes en la operación (identificación tributaria), cantidades, precio, lugar, fecha, autorizaciones de la AFIP (de imprenta, de comprobantes), entre otros.

- b) Creación de facturas simuladas: Se puede simular una factura que imite cumplir el régimen de facturación, atribuyendo su contenido a un contribuyente real que no la ha emitido. La operación puede existir en la realidad, adquisición de un bien o prestación de un servicio, pero al confeccionarse una factura falsa sobre esa operación, se quiere mantener oculto al verdadero vendedor o prestador del servicio.

Es decir que las facturas “materialmente falsas” son aquellas facturas alteradas o simuladas, en las que el contenido adulterado no puede ser atribuido al sujeto emisor. Encontramos en el primer caso, las facturas en que se alteran los importes, las fechas de emisión, los productos vendidos, etc.; y en el segundo, las facturas simuladas por proveedores inexistentes o facturas mellizas de proveedores reales que no intervinieron en la operación.

Esta falsedad se encuentra definida por el Art. 292 del Código Penal: “El que hiciere en todo o en parte un documento falso o adultere uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años, si se tratare de un instrumento público y con prisión de seis meses a dos años, si se tratare de un instrumento privado.”

Las facturas comerciales no constituyen objeto de protección penal autónoma, las falsedades documentales del Código Penal no protegen a las facturas exigidas por la AFIP (salvo las conformadas, ya que estas están expresamente protegidas por el Art. 298 bis del Código Penal²¹), la utilización de facturas apócrifas empleadas con la finalidad de evadir impuestos, o de ocultar una evasión anteriormente consumada, no es autónomamente punible a tenor de las falsedades documentales, por cuanto no se vulnera el bien que tutelan esas disposiciones, que es la fe pública.

²¹ Código Penal – Art. 298 bis: “*Quienes emitan o acepten facturas de crédito que no correspondan a compraventa, locación de cosas muebles, locación de servicios o locación de obras realmente contratadas, serán sancionados con la pena prevista en el artículo 293 de este Código. Igual pena les corresponderá a quienes injustificadamente rechacen o eludan la aceptación de factura de crédito, cuando el servicio ya hubiese sido prestado en forma debida, o reteniendo la mercadería que se le hubiere entregado.*”

Como sí pueden constituir medios para evadir, se produce un desplazamiento del Código Penal a la Ley Penal Tributaria, por la regla de la especialidad, y tienen efecto sólo en el Régimen Penal Tributario.

Es por ello que resulta adecuado que la ley penal tributaria mantenga ambas falsedades para poder fácilmente evaluar la presencia de facturas comúnmente denominadas "truchas", ya que de esta manera tanto si las facturas son falsas por describir operaciones inexistentes a pesar de ser auténticas (falsedad ideológica) o si se trata de operaciones existentes pero que se imputan a personas que no las realizaron o se trata de facturas alteradas o modificadas (falsedad material), quedan incluidas en el concepto de falsedad descripto por la ley penal tributaria.

DETERMINAR SI RESULTA APLICABLE A CAUSAS PREVIAS A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 26.735 (BO: 28/12/2011)

¿En el caso de una causa previa a la entrada en vigencia de la Ley 26.735, la figura de evasión agravada por el uso de facturas apócrifas, resultaría aplicable?

El Principio de ley Penal más benigna consagrado en nuestro país por el Art. 2 del Código Penal, establece que "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, lapena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho."Este postulado viene reconocido a nivel internacional en diversos tratados, algunos de ellos de rango constitucional en nuestro país, por vía del Art. 75 inc. 22, al estar consagrado en distintos instrumentos internacionales del sistema tutelar de los derechos humanos (lo prevén el art. 11 ap. 2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, el art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José de Costa Rica y el art. 15 ap. 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

De acuerdo a este precepto, todas aquellas maniobras donde el impuesto evadido hubiera sido superior a \$100.000,00 – umbral de

punibilidad anterior – pero inferior a \$400.000,00 – nuevo umbral de punibilidad – quedarían fuera del alcance de la norma penal.

Respecto a este tema, el proyecto de reforma de la ley penal tributaria, incluía un art. 17 bis, el cual establecía: “El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión.” Se justificaba su inclusión en el proyecto porque no se trata de “una modificación de la política criminal” sino sólo de “una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador... sin establecer nuevos rangos de eximición penal”. No puede pasarse por alto que en este párrafo se contradice la afirmación del comienzo de la propia nota de envío del proyecto en el sentido que era producto de la experiencia y por razones político-criminales que se impulsa la reforma. Además de esta contradicción, no puede armonizarse esta cláusula propuesta por el PEN con las directivas que emanan de la Constitución Nacional.

Por estas razones, este artículo del proyecto de reforma fue tachado de inconstitucional por la mayoría de la Doctrina y tal precepto no prosperó en la legislatura, por lo que no formó parte de la reforma al Régimen Penal Tributario.

Por aplicación de este principio, las causas anteriores a la entrada en vigencia de la ley 26.735 por montos superiores a \$100.000,00 pero inferiores a \$400.000,00 quedarían fuera del alcance de la norma penal, ya que el nuevo umbral mínimo es este último. Si el monto fuera superior a \$1.000.000,00 por aplicación de la ley anterior correspondería la evasión agravada, pero por aplicación de la nueva ley, corresponde la evasión simple ya que el nuevo monto que configura el agravamiento es de \$4.000.000,00. Ahora, si el monto evadido supera los \$400.000,00 y en su configuración se probara la utilización de facturas apócrifas, por aplicación de la nueva ley correspondería la evasión agravada, pero en este caso la ley penal más benigna sería la anterior que no contemplaba este supuesto de agravante. Pero, si el monto evadido superase el \$1.000.000,00 y para su configuración se hubieran empleado facturas apócrifas, ¿Cuál sería en este caso la ley penal más benigna? Por

aplicación de la ley anterior, se trataría de evasión agravada porque superaría el monto mínimo, por aplicación de la nueva ley, no supera el monto de \$4.000.000,00 pero igualmente se configura la evasión agravada por la utilización de facturas apócrifas, es decir, que tanto por aplicación de una u otra ley, la evasión agravada queda igualmente configurada.

Este criterio se aplicó en un fallo reciente de la Sala II de la Cámara Federal de San Martín, en el caso "Ducret C.L. y Otros s/ Inf. Ley 24.769 Apelación" de fecha 29/05/2012²². Se trata de un recurso de Apelación, interpuesto por el fiscal y el querellante contra la resolución que declaró extinguida la acción penal por prescripción y sobreseyó en la causa y respecto de César Luis Ducret y René Horacio Ducret, en orden a los delitos de evasión simple y apropiación indebida de tributos. En el mismo se dispuso: "En lo que concierne a la evasión tributaria correspondiente a los períodos agosto de 2002 a julio de 2003, en orden al Impuesto al Valor Agregado por el monto de \$1.940.733,57, cabe puntualizar que conforme a la originaria ley 24.769 – vigente cuando presuntamente se cometió el suceso investigado –, la imputación habría encuadrado, según la citada ley, en la evasión tributaria agravada del Art. 2, inc. a), que prevé una pena máxima de 9 años de prisión. Ahora bien, al considerarse el caso en atención a lo normado por la ley actual 26.735 que modificó a su igual 24.769, dado el monto en cuestión, sólo a primera vista podría estimarse configurado el delito de evasión tributaria simple del nuevo art. 1, que estipula una pena máxima de 6 años, pues la carga impositiva incumplida supera los \$400.000,00 y no pasó de \$4.000.000,00. Sin embargo, en atención a que se reprocha la utilización de facturas falsas – supuesto previsto como agravante en el inciso d) del Art. 2 según la versión de la ley 26.735 que incorporó esta hipótesis –, el encuadre del hecho lleva también a la figura de evasión agravada, que prevé asimismo un máximo de escala de 9 años. En ese marco, dado que el caso concreto, comparadas las dos legislaciones, encuadraría igualmente en evasión agravada, con idéntico máximo; es aplicable entonces la ley actual, porque la anterior no es más benigna (doct. Art. 2, C.P.). De modo que la acción penal no está prescripta. Pues desde el hecho hasta el llamado a

²² "Ducret C.L. y Otros s/Inf. Ley 24.769" – Cámara Federal de San Martín – Sala II – 29/05/2012

indagatoria – 30 de Septiembre de 2009, fs. 94 - , no han transcurrido 9 años. Por lo que habrá de revocarse lo decidido al respecto... Por todo lo expuesto, El Tribunal resuelve:

- I. REVOCAR la apelada resolución..., que declaró extinguida la acción penal por prescripción y sobreseyó en la causa y respecto de César Luis Ducret y René Horacio Ducret, en orden al delito de evasión tributaria...”

UTILIZACIÓN TOTAL O PARCIAL DE FACTURAS APÓCRIFAS

Una vez resuelto que el piso mínimo para que se configure la evasión tanto simple como agravada, son los \$400.000,00 establecidos por el Art. 1, también debe precisarse a partir de qué monto se configura el agravante, esto debido a que el inciso d) no establece un piso mínimo de punibilidad y en su redacción habla de “utilización total o parcial” de facturas o documentos equivalentes falsos. El adjetivo parcial habilita la generación de al menos una riesgosa confusión. La utilización parcial de estas facturas o comprobantes apócrifos se visualizaría en aquellos casos donde se configure evasión simple por razones ajenas a la utilización de comprobantes falsos, si esta fuera superior a los \$400.000,00 y se constatará la utilización de facturas apócrifas, cualquiera sea su importe, como el delito en este modo no resultaría técnicamente divisible, la reprochabilidad total de la conducta se vería agravada. Pero esto no resulta racional, desde el punto de vista que significa imponer la misma pena a quien evada por más de \$4.000.000,00 a quien evada \$400.000,00 donde \$1.000,00 sean el resultado de la utilización de documentación apócrifa, en este caso la pena no resultaría proporcional al daño ocasionado.

Esta cuestión fue advertida por la Diputada Gambaro²³ durante la discusión parlamentaria del proyecto de reforma de la Ley Penal Tributaria, quien aseveró: “...la última modificación que vamos a proponer es la eliminación del inciso d) del Artículo 2, que establece un agravante por la utilización de una factura apócrifa. Entendemos que en este inciso la norma no plantea una condición objetiva de punibilidad. Digo esto porque

²³ Natalia Gambaro, Diputada nacional por la Provincia de Buenos Aires, integra el Bloque del Frente Peronista

es lo mismo tener una factura apócrifa de treinta pesos en una evasión de medio millón de pesos, que tener una de ciento cincuenta mil dólares en el mismo monto de evasión. Por esta razón entendemos que tiene que modificarse este agravante o, en su defecto, incluir una condición objetiva que permita determinar en qué casos estas facturas dan lugar a la aplicación del agravante”.

Hay parte de la Doctrina²⁴ que considera que de superarse el monto previsto por el Art. 1 (\$400.000,00) y que ese ajuste provenga de operaciones cuestionadas como inexistentes, recién allí se estaría en presencia del agravante. Es decir, considera que los \$400.000,00 evadidos deben provenir de la utilización de facturas apócrifas, sostiene que esta interpretación sería la más aconsejable, puesto que la existencia de una sola factura, impugnada como apócrifa, que independientemente de su monto dispare consecuencias penales, sería absolutamente irrazonable y desproporcionada. En este mismo sentido, el Dr. Humberto Bertazza²⁵ expresó que el piso de punibilidad está referido a la causa agravante, o sea a la utilización de facturas apócrifas. Desde otro punto de vista, se tendría que hacer una determinación de oficio por Facturas Apócrifas que supere los \$400.000,00. También manifestó que el Fisco, en cambio, toma la interpretación literal de que, como consecuencia del reenvío al Art. 1, el piso es de \$400.000,00 pero que en ese número incluya facturas apócrifas cualquiera sea su monto (\$1.000,00) pasamos automáticamente a la “Evasión agravada”. Esto es irrazonable desde el punto de vista constitucional y constituye un tema central.

Sin embargo, de una interpretación literal de la redacción del inciso d), se desprende que la circunstancia agravante se configuraría con la utilización de una sola factura apócrifa, lo que puede resultar totalmente desproporcionado, sobre todo si se tratara de una factura por un importe mínimo (\$1.000,00 por ejemplo).

Por ello, resultaría conveniente, incluir en este inciso un monto mínimo de punibilidad, ya que de la manera en que está redactado actualmente puede llegar a generar problemas interpretativos y efectos no

²⁴Christiani Jorge y Piaggio Raúl, “Eventuales conflictos en la aplicación de la LPT”, Tribuna Fiscal, 2012

²⁵Bertazza, Humberto J., “Algunos aspectos críticos de la ley penal tributaria”, XLI Jornadas Tributarias, Comisión N° 2 Análisis de temas críticos de la ley penal tributaria, Mar del Plata, 14 al 16 de Noviembre de 2012

deseados como la tentación a utilizar el plazo de prescripción de la acción mayor por la vía agravada que por la vía simple, considerando que para ello solo se necesita superar el mínimo de los \$400.000,00 de la evasión simple y verificar – sin un grado claro de precisión – la injerencia en dicha evasión de la utilización de documentación apócrifa, que agrava el tipo delictual. Un hecho de evasión tributaria del mínimo posible (\$400.000,00) para cuya comisión se usen parcialmente facturas apócrifas (y “parcialmente”, por ejemplo, pudiera ser un monto mínimo como \$200 o \$300, en una o varias facturas menores), puede llegar a tener una pretensión de pena por un mínimo de 3 años y 6 meses de prisión, mientras que si no existieran esas pocas facturas sería de dos años. En la escala máxima, aquellos \$200 justificados mediante facturas o documento equivalente ideológica o materialmente falsos, llevarán el máximo hasta 9 años de prisión en lugar de 6. La desproporción y desigualdad sino media una corrección del literal legal, son evidentes.

Además, resulta habitual que el ente recaudador plantee objeciones al cómputo de gastos o créditos fiscales contenidos en facturas sin que se tenga plenamente acreditada la falsedad del documento respaldatorio, haciéndolo muchas veces en forma más intuitiva que probada. Este criterio ha tenido límites a través de algunos pronunciamiento jurisdiccionales. Así por ejemplo, en la causa “Forgues Gustavo Alberto”²⁶, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación consideró que “...la no localización de los proveedores en los domicilios informados a la AFIP no es una cuestión que por sí sola permita concluir que las facturas a ellos atribuidas sean apócrifas, ni puede arribarse a tal conclusión por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancia ésta que también resulta ajena a la recurrente de autos”. Más recientemente, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa “Floriner S.A.”²⁷, sentenció que “...el domicilio fiscal y el incumplimiento de las obligaciones impositivas de los proveedores no resultan imputables a la contribuyente que realizó operaciones comerciales con ellos”. Con esto se pretende representar que la prueba de que un comprobante sea apócrifo resulta muchas veces de difícil demostración de parte del

²⁶Forgues Gustavo Alberto, Tribunal Fiscal de la Nación Sala A, 21/11/2003

²⁷Floriner S.A., Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso Administrativo Federal Sala II, 25/11/2010

Organismo Recaudador, que acude a determinados indicios y presunciones para incluir a los proveedores en las denominadas Base APOC (Base de consulta pública de Facturas Apócrifas que se encuentra en la página web de la AFIP) y Base eAPOC (Base de Facturas Apócrifas que se consulta por intranet de la AFIP a la que sólo tienen acceso funcionarios autorizados), y a partir de ahí impugnar las operaciones realizadas por contribuyentes que han operado con dichos proveedores. En este aspecto, hay autores²⁸ que consideran que: "La perversidad del sistema radica en que el usuario de documentación emitida por alguno de estos sujetos incluidos en la base, casi automáticamente es "sospechado" de utilizar estos elementos para generar créditos y gastos ficticios, con fines evasivos, lo cual se constituye en un indicio casi fundamental y único, para intentar que el contribuyente/usuario acepte el ajuste propuesto o bien, sobre estos indicios, proceder a una determinación de oficio, contra la que el contribuyente tendrá pocas defensas, ... dado que el contribuyente desconoce los indicios que motivaron la inclusión tendrá pocas defensas, ... dado que el contribuyente desconoce los indicios que motivaron la inclusión del proveedor en dicha base y luego se convierte en un indicio para el Fisco para impugnar sus gastos/créditos en la determinación de oficio, se genera una verdadera cadena de presunciones (polisilogismo), con el agravante - reiteramos - que parte de ellos son desconocidos, vulnerando el derecho de defensa del contribuyente".

Si se traslada esto al ámbito Penal Tributario, el resultado será infortunado, ya que el contribuyente denunciado tendrá que soportar un proceso penal en base a incumplimientos de los proveedores, que le resultan completamente ajenos.

Es decir que, a partir de la reforma, la utilización de facturas apócrifas agrava el delito de evasión, y para este nuevo tipo penal no existe condición objetiva de punibilidad, lo cual puede ser considerado un grave peligro, ya que la prueba de que un comprobante sea apócrifo resulta muchas veces de difícil demostración por parte del Organismo Recaudador, que acude a determinados indicios y presunciones, pero no tiene la certeza de que se trate de un comprobante falso. Por ello, no

²⁸Spina, Carlos E., Giménez Enrique M., Scaletta, Rubén A. - "Facturas Apócrifas: guía práctica, indicios, presunciones y ficciones" - Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires - 2007

debería considerarse a la Base APOC que publica la AFIP, un elemento objetivo suficiente para la valoración de los actos punibles investigados.

TRATAMIENTO DEL AJUSTE DE SALIDAS NO DOCUMENTADAS

La Ley del Impuesto a las Ganancias en su Art. 17 dispone: "Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga."

La deducción de una erogación considerada como gasto en la liquidación del Impuesto a las Ganancias, se encuentra condicionada por las disposiciones legales y reglamentarias que exigen que la misma se encuentre respaldada por documentación fehaciente.

Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del Treinta y Cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo, en concepto de Impuesto a las Salidas No Documentadas, de acuerdo a lo establecido por el Art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

No obstante, el Art. 38 de la misma ley establece que no se exigirá el ingreso indicado anteriormente cuando la AFIP presuma que:

- a) Los pagos han sido efectuados para adquirir bienes
 - Los pagos – por su monto, etc. – no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario
 - Agrega el Decreto Reglamentario de la ley, en su Art. 55 que, cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del deber de ingresar el impuesto al que hace referencia el Art. 37 mencionado, que recaee sobre tales retribuciones.
 - El fin que persigue el Impuesto a las Salidas no documentadas es imponer una tasa máxima sobre quien efectúe erogaciones no documentadas. Así,

ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto por el rédito percibido, quien efectúa la erogación queda obligado legalmente a abonar sobre ella el tributo, y debe hacerlo a título propio. Este fue el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Geigy Argentina S.A." el 15/10/1969²⁹.

- En principio, una erogación carece de documentación cuando no existe comprobante alguno que respalde el origen y el concepto de la misma, pero a ello debe agregarse la interpretación que sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Red Hotelera Iberoamericana", de fecha 26/08/2003³⁰: "...debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay el mismo no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario por tratarse de actos carentes de sinceridad".
- En la práctica cotidiana de cualquier contribuyente, se presentan situaciones en que contrata con un proveedor y/o prestador de servicios sin conocer el grado de cumplimiento que el mismo dio, da o dará a sus deberes impositivos. Si bien ello parecería un aspecto trivial, la experiencia indica que cuando la AFIP fiscalice a ese contribuyente evaluará las compras y/o contrataciones que ha efectuado a la luz de quienes han sido sus proveedores y en función a su comportamiento fiscal.
- Como ya se mencionó anteriormente, si un proveedor se encuentra en la base APOC, la AFIP considerará sin más averiguaciones, que las operaciones que el contribuyente fiscalizado tiene documentadas a través de una o varias facturas son inexistentes.
- Lo mismo sucederá cuando la AFIP investigue en el curso de una fiscalización el comportamiento de un determinado proveedor y observe que el mismo no ha presentado sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias o al Valor Agregado, o que las ha presentado en cero, o que no ha podido ser encontrado en su domicilio fiscal, o que no tiene empleados, o que la capacidad económica del mismo no se condice con la

²⁹ "Geigy Argentina S.A." – Corte Suprema de Justicia de la Nación – 15/10/1969

³⁰ "Red Hotelera Iberoamericana" – Corte Suprema de Justicia de la Nación – 26/08/2003

cuantía de las adquisiciones o de las operaciones contratadas por el fiscalizado. Si algunas de estas condiciones se presentase, la fiscalización considerará que se trata de facturas apócrifas.

- Ello tendrá como consecuencia los siguientes ajustes en el Impuesto a las Ganancias:
- Se impedirá la deducción del gasto respaldado con dichas facturas
- Se determinará el impuesto a las salidas no documentadas aplicando el 35% sobre el valor total de la factura. Si bien ello resulta objetable, es criterio de la AFIP aplicar el impuesto sobre el valor del IVA contenido en el documento presuntamente apócrifo.

Es decir que, la utilización de facturas apócrifas puede disparar en el Impuesto a las Ganancias dos tipos de obligaciones tributarias distintas, una en carácter de responsabilidad propia y otra de deuda ajena.

En el primer caso, se trata de la situación del contribuyente que utiliza las facturas apócrifas, en provecho propio, al computar un gasto en el balance impositivo que es ficticio.

En el segundo caso se trataría del impuesto a las salidas no documentadas a través del cual, ante la inexistencia del documento que respalde la operación, y debido a que se entiende que el contribuyente de derecho no ha de determinar ni ingresar el impuesto que le corresponde por estar oculto ante el fisco, se constituye en obligado tributario al agente pagador de la erogación, con carácter de responsable sustituto por el tributo que le corresponde realmente al tercero no identificado.

Ante esta situación, y a los fines de la determinación de los umbrales de punibilidad, debe analizarse si ambas obligaciones, deben considerarse en forma conjunta o separada. Al respecto existen dos teorías:

- La teoría de la integración que interpreta que ambos importes deben sumarse en razón de ser las salidas no documentadas un subconcepto del impuesto a las ganancias.
- La teoría de la separabilidad, que ha tenido una posición mayoritaria en la doctrina y en la jurisprudencia, basándose en la idea de que el impuesto a las salidas no documentadas es autónomo en razón de los distintos hechos

imponibles y distintos vencimientos. Además se trata de hechos imponibles escindibles y momentos de consumación del delito también distintos.

Siguiendo este criterio se puede mencionar la causa "Iglesias Saúl Osvaldo" de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II del 21/05/2008³¹, donde se estableció: *"Siendo las Salidas no documentadas un tributo distinto al Impuesto a las Ganancias, no corresponde sumar los dos montos evadidos, sino que antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes, los cuales como se observa en el caso de autos, no superaron – en función de su monto – la condición objetiva de punibilidad prevista en el Art. 1 de la Ley 24.769."*

Parece más correcto considerar que el impuesto a las salidas no documentadas es un impuesto distinto al impuesto a las ganancias, son hechos distintos y merecen distintas imputaciones penales. Esto gana más importancia con la reforma de la ley penal tributaria de considerar como agravada la evasión ante la utilización de facturas apócrifas, ya que de sumarse ambos impuestos, es más probable que se supere el mínimo de \$400.000,00 y si a esto se suma la existencia de facturas falsas, se llegaría fácilmente a la evasión agravada, lo que sería menos factible si se consideran por separado estos impuestos. Sobre todo, teniendo en cuenta que la admisión de la persecución penal de la evasión del Impuesto a las Salidas No Documentadas, a la fecha, se va perfilando como el criterio dominante en la jurisprudencia nacional.

CONCLUSIONES

- 1- La práctica fraudulenta de utilizar facturas apócrifas, lesiona los intereses de la Hacienda Pública, y su creciente difusión justifica que los legisladores se hayan involucrado en esta problemática y la hayan incluido dentro de la ley penal tributaria como agravante de la evasión fiscal, incrementado la sanción penal debido al aumento de la reprochabilidad de la conducta.
- 2- Si bien en la ley penal tributaria no se encuentran taxativamente enunciados cuáles son los instrumentos que quedan alcanzados por la definición de documentos equivalentes, hay otras disposiciones de las que

³¹ "Iglesias Saúl Osvaldo" – Cámara Nacional de Casación Penal – Sala II – 21/05/2008

valerse para llegar a una definición, lo que hace que no sea necesario acotar desde el plano normativo el alcance de dicho término.

- 3- Para que un instrumento quede alcanzado por la norma bajo el concepto de documento equivalente, debe ser susceptible de generar un impacto tributario, o sea que tenga la aptitud de disminuir la liquidación de algún impuesto, facilitando de esta forma la evasión tributaria.
- 4- A pesar de que en el Inciso d) del Art. 2 no se menciona un importe mínimo de punibilidad, sólo puede configurarse la evasión agravada por el uso de facturas apócrifas, a partir de que exista una evasión simple, es decir, una evasión que supere los \$400.000,00 por periodo y por impuesto. Ello debido a que el Art. 2 resulta ser un agravante de la figura básica determinada en el Art. 1, no crea un supuesto autónomo o nuevo delito de evasión, sino que solamente impone una pena mayor al mismo delito que ya constató su ocurrencia, el agravante sólo agrega requisitos para una punibilidad más dura al delito de evasión definido previamente.
- 5- Resultaría conveniente la inclusión de un monto mínimo en la redacción del Inciso d), para evitar diferentes interpretaciones, y dejar definido cuál sería el importe mínimo a partir del cual se configure este agravante, como en los restantes incisos de este Artículo.
- 6- Resulta adecuado que la Ley Penal Tributaria al definir el agravante alcance tanto a la falsedad ideológica como a la material, ya que de esta manera, tanto si las facturas son falsas por describir operaciones inexistentes entre contribuyentes reales (falsedad ideológica) o si se trata de operaciones reales pero que se imputan a personas diferentes de las que las llevaron a cabo o si se trata de facturas alteradas o modificadas (falsedad material), quedan incluidas en el concepto de falsedad descrito por la ley penal tributaria, quedando de esa forma alcanzadas por el agravante.
- 7- En el caso de causas previas a la entrada en vigencia de la Reforma, de acuerdo al principio de Ley Penal más benigna, todas aquellas maniobras donde el impuesto evadido hubiera sido superior a \$100.000,00 – mínimo anterior – pero inferior a \$400.000,00 – nuevo mínimo – quedarían fuera del alcance de la norma penal. Ahora si el monto evadido supera los

\$400.000,00 y en su configuración se probará la utilización de facturas apócrifas, por aplicación de la nueva ley correspondería la evasión agravada, pero en este caso la ley penal más benigna sería la anterior que no contemplaba este supuesto de agravante. Si el monto evadido superase el \$1.000.000,00 y para su configuración se hubieran empleado facturas apócrifas, por aplicación de la ley anterior, se trataría de evasión agravada porque superaría el monto mínimo, por aplicación de la nueva ley, debería superar el monto de \$4.000.000,00, pero igualmente se configura la evasión agravada por la utilización de facturas apócrifas, es decir, que tanto por aplicación de una u otra ley, la evasión agravada queda igualmente configurada.

- 8- A partir de la reforma, la utilización de facturas apócrifas agrava el delito de evasión y para este agravante no existe condición objetiva de punibilidad, lo cual puede ser considerado un grave peligro, ya que la prueba de que un comprobante sea apócrifo resulta muchas veces de difícil demostración por parte del Organismo Recaudador, que acude a determinados indicios y presunciones, pero que no tiene la certeza de que se trate de un comprobante falso. Por ello, no debería considerarse a la Base APOC que publica la AFIP, un elemento objetivo suficiente para la valoración de los actos punibles investigados.
- 9- Resultaría conveniente, incluir en el inciso d) del Art. 2 de la Ley Penal Tributaria un monto mínimo de punibilidad, ya que de la manera en que está redactado actualmente puede llegar a generar problemas interpretativos y efectos no deseados, como la tentación a utilizar el plazo de prescripción de la acción mayor por la vía agravada que por la vía simple, considerando que para ello solo se necesita superar el mínimo de los \$400.000,00 de la evasión simple y verificar – sin un grado claro de precisión – la injerencia en dicha evasión de la utilización de documentación apócrifa, que agrava el tipo delictual.
- 10- El impuesto a las salidas no documentadas es un impuesto distinto al impuesto a las ganancias, son hechos distintos y merecen distintas imputaciones penales. No corresponde sumar los dos montos evadidos, sino que antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes.

BIBLIOGRAFÍA

Bertazza, Humberto J. "Aspectos Generales de la reforma de la Ley Penal Tributaria", II Seminario Ley Penal Tributaria, Lavado de dinero y delitos económicos, financieros y cambiarios, Salta, 16 y 17 de Agosto de 2012

Bertazza, Humberto J., "Algunos aspectos críticos de la ley penal tributaria", XLI Jornadas Tributarias, Comisión N° 2 Análisis de temas críticos de la ley penal tributaria, Mar del Plata, 14 al 16 de Noviembre de 2012

Carcagno, Amadeo J. y Sferco José M., "Opinión de la Comisión de Derecho Penal Tributario, Proyecto de Reforma de la Ley 24.769". 19/12/2011. Disponible en www.aaef.org.ar

Catania Alejandro, "Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769", Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Editores del Puerto, 2007.

Código Penal de la Nación Argentina

Constitución de la Nación Argentina

Christiani Jorge y Piaggio Raúl, "Eventuales conflictos en aplicación de la LPT", en *Ámbito Financiero*, 10 de Abril de 2012. Disponible en www.ambito.com

Di Palma Marín, "La Ley Penal Tributaria y la utilización de facturas apócrifas para evadir impuestos", en *Cámara de Comercio e Industria de Chacabuco*, 3 de Septiembre de 2012. Disponible en www.camarachacabuco.com.ar

Grosso Sheridan, Walmyr Herberto, "Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios", *La Ley*, IMP 2007-1 (Enero)

Laporta, Mario H., "Sobre la nueva agravante de facturación apócrifa en la Ley Penal Tributaria", *Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal*, 08/08/2012

Ley 11.683 (T.O. 1998), Procedimiento Tributario, en *Boletín Oficial*, 20 de Julio de 1998

Ley 20.628 (T.O. 1997), Ley de Impuesto a las Ganancias, en *Boletín Oficial*, 06 de Agosto de 1997

Ley 24.769, Régimen Penal Tributario, en *Boletín Oficial*, 13 de Enero de 1997

Ley 25.345 en *Boletín Oficial*, 17 de Noviembre de 2000

Ley 26.735 en *Boletín Oficial*, 28 de Diciembre de 2011

Mecikovsky, Jaime L., " El Artículo 2 inciso d) de la Ley 24.769 con las modificaciones de la Ley 26.735", 14° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 1 al 3 de Agosto de 2012

Resolución General de AFIP N° 100/1998
Resolución General de AFIP N° 1415/2003
Resolución General de AFIP N° 1547/2003
Resolución General de AFIP N° 1575/2003

Retegui, Alejandro R., "Evasión agravada mediante facturas falsas", Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, Tomo/Boletín 25, Mes: Noviembre, Año: 2012

Riquert, Marcelo A., "Crítica al Proyecto de Reforma de marzo de 2010, Algún aporte a la discusión sobre el nuevo proyecto de reforma al Régimen Penal Tributario", 04/07/2010. Disponible en [www. Riquert-penaltributario.blogspot.com.ar](http://www.Riquert-penaltributario.blogspot.com.ar)

Riquert, Marcelo A., "Apostillas al texto de la Ley 26.735 (modificatoria del régimen penal tributario y previsional)", 15/02/2012. Disponible en www. Riquert-penaltributario.blogspot.com.ar

Rodríguez, Marcelo D. y Caranta Martín R., "Utilización de facturas apócrifas frente al impuesto a las ganancias y la reforma al Régimen Penal Tributario", Cronista Comercial, 26/03/2012

Semachowicz, Esteban D., "Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26.735", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo/Boletín: XXXIII, Mes: Febrero, Año: 2012

YedroDiuvigildo, "Apuntes sobre la nueva reforma a la ley penal tributaria y al Código Penal", en Errepar, Febrero de 2012. Disponible en www. Errepar.com.ar

Zunino Suárez, Rodolfo Gustavo, "Informe N° 27 – Área Tributaria – Análisis del proyecto de reforma de la ley penal tributaria y previsional", Dirigido por Luis A. Godoy, Buenos Aires, FACPCE, 2012

Cita de este artículo:

AVENTUROSO, A. I. (2014) "Incorporación de las facturas apócrifas como agravante de la evasión fiscal". *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Septiembre de 2014, Año 4, Vol. 1.* pp.24-61. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

LOS CONTRATOS DE LOCACIÓN DE SERVICIOS COMO FIGURA UTILIZADA POR EL EMPLEADOR ¿PRECARIEDAD LABORAL?

AGUILAR LUIS FERNANDO

Especialista en Tributación
Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias
Universidad Nacional de La Rioja.

Palabras Clave:

*Empleador, Normas legales,
Contratos, Precariedad
Laboral, Igualdad de
Derechos.*

Key Words:

*Employer, Legal Standards ,
Contracts, Precarious Labor ,
EqualRights.*

Resumen

El presente trabajo analiza la situación de empleabilidad en el sector público, en particular en la provincia de La Rioja, donde existe una multiplicidad de formas de contratar. Se analiza de manera comparada, con lo que sucede en la empleabilidad del sector privado, a la luz de las leyes y de la jurisprudencia que al respecto existe.

Abstract

This paper analyzes the situation of employability in the public sector particularly in the province of La Rioja , where a multiplicity of forms of contract. Is analyzed in a comparative way, with what happens in the employability of the private sector, in the light of the laws and jurisprudence in that respect there.

DESCRIPCIÓN DEL PROYECTO

El problema a abordar es complejo y muy polémico, y el mismo está relacionado con el personal CONTRATADO, tanto en el sector Privado como en la Administración Pública Estatal. Se trata de develar si el mismo debería formar parte o no del personal de planta permanente de acuerdo a cada caso.

En la historia argentina el Estado fue benefactor e impulsor de los sindicatos que buscaban reivindicar al trabajador en la década del 40, pero en los 90 se implementaron políticas neoliberales que aplicaron la flexibilización laboral y llevaron, para muchos, a la desprotección del trabajador perdiendo derechos. Mediante sucesivas reformas destinadas en principio a terminar con la burocracia ineficiente que se caracteriza por el régimen de estabilidad en el empleo público, pero por sobre todo, a disminuir el gasto público, se vio perjudicado el personal denominado contratado. Esta figura es constantemente utilizada también en el sector Privado, ocultando verdaderas relaciones laborales en servicios supuestamente casuales y discontinuos.

En los últimos años se incrementó la contratación de servicios profesionales, técnicos e idóneos de personal a través de la figura de contratos de locación de servicios, por tiempos determinados y sin tutela. Esta figura es totalmente castigada y penada por el Estado cuándo se implementa en la parte privada.

Generalmente las contrataciones son anuales, designadas mediante Decretos del Poder Ejecutivo Nacional, Provincial y Municipal en el caso del Estado y de contratos bilaterales en el sector privado, donde se libera al empleador expresamente de toda responsabilidad tributaria, transfiriéndola al prestador de servicios, convirtiéndose su cumplimiento en un requisito fundamental para poder cobrar sus honorarios.

Esta prestación de servicios se realiza en lugares designados, bajo directivas e instrucciones de directores de áreas o encargados, generalmente con cumplimiento de horarios laborales, pautas de trabajo, obligaciones regidas por pautas análogas a las aplicables a los empleados designados bajo la modalidad de planta permanente.

Como se dijo anteriormente los principales problemas de los empleados contratados es que el propio empleador no les garantiza continuidad, no realiza aportes patronales, ni los indemniza por cese, lo que pone en tela de juicio el cumplimiento de los derechos del trabajador garantizados por la Constitución Nacional en su art. 14º bis: *"el trabajador es siempre sujeto de preferente tutela y a él le caben los principios protectorios, de estabilidad, justicia social, progresividad, pro-homine y favorabilidad"*.

Entonces la preguntas son: El trabajador contratado que presta servicios continuos en un mismo ámbito, tiene derecho a la estabilidad laboral?

Este traslado de la obligación tributaria por parte del Empleador al Contratado genera para muchos una evasión a la Seguridad Social y para otros una alternativa que se ajusta al derecho.

El tema es muy polémico, la jurisprudencia en materia Estatal en muy discordante y no define la situación. Se vería como única alternativa posible la modificación de la legislación nacional actual. En materia privada, la jurisprudencia tiende generalmente a la protección del trabajador.

El Trabajo, el Trabajador y el Empleador

En el presente trabajo se tratará de dilucidar si el trabajador contratado que presta servicios continuos en un mismo ámbito tiene derecho a la estabilidad laboral.

Comenzando, se debe definir en primer lugar, que es el Trabajo? Que es un trabajador? Y que es un Empleador?

El art. 4 de la Ley 20.744 de Contrato de Trabajo (hoy derogado por Ley 21.297) define a EL TRABAJO como *"toda actividad lícita que se preste en favor de quien tiene la facultad de dirigirla, mediante una remuneración"*, o sea alguien ordena y alguien cumple la orden, pero siempre a cambio de una remuneración.

La remuneración es lo que recibe el trabajador de su empleador por la tarea que ha realizado. Puede llamarse: salario, sueldo, haber, jornal, etc.

EL TRABAJADOR: El art. 25 de la misma ley lo define como la persona física que se obligue o preste servicios por medio de un contrato de trabajo y a través de una relación de trabajo. Es la persona física que con la edad

legalsuficiente presta sus servicios retribuidos subordinados a otra persona, a una empresa o institución.

Sus obligaciones son:

- ♦ Prestar el servicio con puntualidad, asistencia regular y dedicación adecuada a las características de su empleo y a los medios instrumentales que se le provean.
- ♦ Observar todos aquellos deberes de fidelidad que deriven de la índole de las tareas que tenga asignadas, guardando reserva o secreto de las informaciones a las que tenga acceso y que exijan tal comportamiento de su parte.
- ♦ Cumplir las órdenes e instrucciones que se le impartan sobre el modo de ejecución del trabajo.
- ♦ Conservar los instrumentos o útiles que se le provean para la realización del trabajo. Etc.

Dichas obligaciones son propias para un trabajador que labora en relación de dependencia, las cuáles no son aplicables para aquel que lo realiza de manera autónoma.

EL EMPLEADOR: es la persona física o conjunto de ellas, o jurídica, tenga o no personalidad jurídica propia, que requiera los servicios de un trabajador.

Sus obligaciones son:

- Organizar económica y técnicamente la empresa, explotación o establecimiento.
- Dirigir la empresa.
- Modificar las formas y modalidades del trabajo.
- Aplicar medidas disciplinarias.
- Aplicar controles personales del trabajador (destinados a la protección de los bienes del empleador).
- Pagar la remuneración debida al trabajador en los plazos y condiciones previstos en esta ley.
- Cumplir las normas legales sobre higiene y seguridad en el trabajo.
- Observar las pausas (descansos) y limitaciones a la duración del trabajo establecidas.
- Practicar las retenciones correspondientes (Ejemplo: Impuesto a las Ganancias, Aportes a la Seguridad Social, Aportes Obra Social, Cuota Gremial, etc).

- Ingresar los fondos retenidos a la Seguridad Social, los sindicales a su cargo, el Impuesto a las Ganancias –de corresponder-.
- Entregar la constancia o el certificado de servicios dentro de los 2 días hábiles de solicitado por el trabajador donde conste la calificación profesional obtenida y los puestos de trabajo desempeñados.
- Dar igual trato en identidad de situaciones. Se considerará que existe trato desigual cuando se produzcan discriminaciones arbitrarias fundadas en razones de sexo, religión o raza. Etc. ¹

Definido esto, repasaremos el marco histórico que envuelve a la relación laboral argentina.

EL TRABAJO Y EL DERECHO LABORAL EN LA HISTORIA

Históricamente por miles de años, la forma dominante de relación de las personas debido al trabajo fue la esclavitud. El propietario o jefe, como dueño de la cosa, tenía el derecho de usarla, venderla por su sola voluntad y apropiarse de los frutos de su trabajo.

Pero a partir del siglo XIX, la esclavitud comienza a dejar de ser la forma dominante de trabajo, proceso relacionado con el desarrollo del sindicalismo y la democracia.

En la Revolución Industrial se originaron grados de explotación solo comparables con la esclavitud en sus formas más abusivas, sometiendo a los trabajadores a condiciones de esfuerzo, horarios excesivos, peligros, enfermedades, falta de descanso y remuneración ínfima que no había sufrido, durante los siglos anteriores, el campesinado del que los trabajadores provenían en general.

Se destacaba la explotación inhumana del trabajo infantil, particularmente en la minería.

Facilitaba toda esta situación la existencia de una enorme cantidad de trabajadores desocupados, cuya condición era aún más mísera, y que

¹ Disponible en

<http://www.afip.gov.ar/institucional/afipSimulada/archivos/trabPrestaSegSocial/B/modulo2.pdf>

podían sustituir a cualquier asalariado que protestara por sus condiciones de trabajo.

Fueron surgiendo en forma espontánea y esporádica diversos tipos de protestas, como las manifestaciones, la huelga, la ocupación de fábricas y el sabotaje, que precedieron a la formación de organizaciones de trabajadores (los sindicatos).

La intervención del Estado en los conflictos laborales se limitó durante mucho tiempo a la represión de las protestas, consideradas ilícitas, mediante la acción policial o militar.

Durante el siglo XIX fueron naciendo diversas corrientes que desde ángulos distintos exigieron la intervención del Estado en defensa de los trabajadores. Las escuelas intervencionistas querían que el Estado proteja, por medio de una política adecuada, a las clases sociales perjudicadas con la libre distribución de la riqueza.

El socialismo, procuraba sustituir la estructura capitalista por un régimen en que no existiera la propiedad privada de los medios de producción ni la explotación por unos seres humanos de la fuerza de trabajo de otros. El objeto del socialismo es la emancipación de los proletarios por obra revolucionaria de los mismos proletarios.

El trabajador que presta sus servicios subordinadamente ha pasado de ser un esclavo en la Edad antigua, un siervo de la Edad Media, a un sujeto con derechos y libertades en la actualidad. El Derecho ha venido a regular condiciones mínimas necesarias para una estabilidad social.

El surgimiento de las primeras leyes laborales data desde la segunda mitad del siglo XIX, y más tardíamente en unos países que en otros. En 1919, con el Tratado de Versalles que puso fin a la primera guerra mundial, el derecho del trabajo adquiere respaldo internacional plasmado en la creación de la Organización Internacional del Trabajo (OIT).

Hay definiciones filosóficas, económicas y físicas del trabajo. No obstante, para el Derecho laboral lo que importa es que rige el trabajo subordinado. La actividad del médico independiente o del artista, u otros profesionales independientes, están fuera del interés del Derecho laboral. Donde cese la subordinación, cesa la aplicación del derecho laboral.

En resumen, hoy en día la forma dominante es el trabajo asalariado, o trabajo en relación de dependencia, o trabajo por cuenta ajena. El

trabajador o "empleado", es reconocido en su condición de persona al igual que aquel que va a utilizar su trabajo.

Por otra parte el trabajo asalariado está especialmente protegido por el Derecho laboral, nacional e internacional, que establece contenidos mínimos obligatorios que deben ser incluidos en todos los contratos de trabajo.

¿Qué es el Derecho Laboral?

El Derecho Laboral (también llamado Derecho del trabajo o Derecho social) es una rama del Derecho cuyos principios y normas jurídicas tienen por objeto la tutela del trabajo humano realizado en forma libre, por cuenta ajena, en relación de dependencia y a cambio de una contraprestación. Es un sistema normativo heterónimo y autónomo que regula determinados tipos de trabajo dependiente y de relaciones laborales. El empleador cuenta con una mayor fuerza y responsabilidad que el empleado. Por eso, el derecho laboral tiende a limitar la libertad de cada compañía a fin de proteger al involucrado más débil de esta estructura.

Esto supone que el derecho laboral se basa en un principio protector, a diferencia del derecho privado que se sustenta en un principio de igualdad jurídica. El derecho laboral, por lo tanto, debe aplicar, frente a la multiplicidad de normas, las reglas que resulten más beneficiosas para cada trabajador. O sea, tiene la característica fundamental de defender a los trabajadores.²

La Constitución Nacional Argentina.

En 1853, la Constitución Nacional establecía en su art. 14º, el derecho "*de trabajar*", la que fue completada por la Convención Constituyente de 1957, al disponer en el art. 14 bis que "*El trabajo en sus diversas formas gozará de la protección de las leyes, las que asegurarán al trabajador: condiciones dignas y equitativas de labor; jornada limitada; descanso y vacaciones pagados; retribución justa; salario mínimo vital móvil; igual remuneración por igual tarea; participación en las ganancias de las empresas, con control de la producción y colaboración en la dirección; protección contra el despido arbitrario; estabilidad del*

2 Devoto, Eliseo – Apuntes clase – Posgrado de Especialización en Tributación – La Rioja 2011

empleado público; organización sindical libre y democrática reconocida por la simple inscripción en un registro especial". Agrega el mismo art. "El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable".

De ello surge que el trabajo —y, por ende, el trabajador—, sin distinción de géneros y formas, se encuentra protegido por nuestra Carta Magna y para ello delega la protección del mismo a las leyes laborales.

De esta manera, la Constitución se encarga de dejar en claro que al trabajador hay que protegerlo, asegurarle la estabilidad y otorgarle las garantías mínimas a través de derechos sociales.

¿Que es la Seguridad Social?

La seguridad social es el conjunto de instrumentos y normas que tienden a dar cobertura a las distintas contingencias que puede sufrir el ser humano dentro de una sociedad, financiado a través del esfuerzo conjunto de los sujetos beneficiarios y sus empleadores y, eventualmente, con apoyo estatal.

Esas contingencias son hechos -inexorables algunos, inciertos otros- de naturaleza biológica o económica, cuyo acaecimiento puede provocar algún menoscabo, de índole eminentemente económico, en la persona que lo sufre.

Son de índole biológicas las contingencias como la vejez, invalidez, muerte, enfermedad inculpable, cargas de familia y de naturaleza económica el desempleo, que tienden a ser cubiertas por la seguridad social. También accidentes de trabajo y enfermedad profesional.

El propio término seguridad social, nos trae a la mente la naturaleza eminentemente cautelar del instituto. Ahora bien, ¿cuál es el bien económico que se pretende proteger? O dicho de otra manera, cuál es el perjuicio que se quiere atenuar?

Las consecuencias que provocan las contingencias mencionadas son:

- ♦ Pérdida de los ingresos: vejez, invalidez, muerte, desempleo.
- ♦ Incremento en los gastos: Enfermedad, cargas de familia.
- ♦ Mixtas: accidentes de trabajo o enfermedad profesional.

Con respecto al universo de sujetos que pretende amparar la seguridad social y aún teniendo en cuenta que la universalidad es uno de los principios rectores en todo sistema de cobertura de contingencias, es a los sujetos

que obtienen sus ingresos a través del trabajo personal, sea en relación de dependencia o de manera autónoma, a quienes se pretende amparar.

Este carácter acotado del universo de sujetos obedece al origen histórico del instituto. Efectivamente han sido los trabajadores –básicamente los dependientes- quienes han sentido en forma dramática la necesidad de cubrir la fuente de sus ingresos, que es el salario, que en la generalidad de los casos alcanza, por su monto, a meros niveles de subsistencia, con escasa capacidad de ahorro.

Lo propio ocurre respecto de gastos extraordinarios sobrevinientes, como son los emergentes de una enfermedad o de las crecientes cargas de familia.

En resumen, la seguridad social es un sistema de seguro, contributivo, que tiende a cubrir la fuente de los ingresos de los trabajadores, cuando la misma se ve afectada por determinadas contingencias biológicas o económica y también a afrontar gastos extraordinarios, que no pueden ser cubiertos normalmente por el salario, atendiendo a la escasa capacidad de ahorro del trabajador.

En resumen, la seguridad social se rige por la solidaridad y el carácter redistributivo de los ingresos, tiende a la universalidad de los trabajadores beneficiarios y sus grupos familiares primarios y a abarcar a la totalidad de las contingencias sociales, es subsidiario del esfuerzo personal no obstante de carácter obligatorio.³

Ley 20.744 de Contrato de Trabajo (LCT)

En la República Argentina la contratación laboral está regida en su mayor parte por la Ley de Contrato de Trabajo (Ley Nº 20.744), una extensa norma de más de 250 artículos. En esta ley están comprendidos diversos aspectos de la relación laboral, abarcando desde los sujetos contratantes (empleador, empleado), el inicio de la relación, su desenvolvimiento y su finalización.

3 Devoto, Eliseo – Apuntes de clase – Posgrado de Especialización en Tributación – La Rioja 2011

No se aplica a los empleados de la administración pública (nacional, provincial o municipal), a los trabajadores del servicio doméstico, ni a los trabajadores agrarios. Todos ellos tienen leyes y regulaciones especiales.

Como lo dice su primer artículo, esta Ley regula al contrato de trabajo y a la relación de trabajo. Por ello en sus art. 21 y 22 define a estos dos. Al primero *“Habrá contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios en favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración. Sus cláusulas, en cuanto a la forma y condiciones de la prestación, quedan sometidas a las disposiciones de orden público, los estatutos, las convenciones colectivas o los laudos con fuerza de tales y los usos y costumbres”*. Del análisis del concepto de contrato de trabajo aparecen dos elementos claves, quien ejecuta el trabajo es una persona física y lo hace bajo la dependencia de la otra parte.

Al segundo *“Habrá relación de trabajo cuando una persona realice actos, ejecute obras o preste servicio en favor de otra, bajo la dependencia de ésta en forma voluntaria y mediante el pago de una remuneración, cualquiera sea el acto que le dé origen”*.

La esencia del contrato de trabajo es la subordinación.

El trabajador pone su capacidad de trabajo a disposición del otro quien tiene la facultad de dirigirla, ya sea en los términos de lo pactado o de lo que corresponda por ley, convenio colectivo o costumbre. No debe entenderse como causa del contrato de trabajo el mero cambio de “salario por trabajo”. Pero el inconveniente es que leyes laborales han establecido un sistema de protección hacia el trabajador privado, excluyendo de la misma al trabajador público, quien tiene un sistema propio de regulación que, en virtud de nuestro sistema federal (art. 1 y 121 de la Constitución Nacional), se halla reglamentado de diversas maneras según sea la Nación, Provincia o Municipio que contempla el derecho de los trabajadores públicos.

Las modalidades de Contratos de Trabajo que encontramos son las siguientes:

Contrato de trabajo a plazo fijo: Se da cuándo en el contrato de trabajo se ha fijado en forma expresa y por escrito el tiempo de su duración. El contrato de trabajo a plazo fijo durará hasta el vencimiento del plazo convenido, no pudiendo celebrarse por más de 5 años.

Contrato de trabajo de Temporada: Habrá contrato de trabajo de temporada cuando la relación entre las partes, originada por actividades propias del giro normal de la empresa o explotación, se cumpla en determinadas épocas del año solamente y esté sujeta a repetirse en cada ciclo en razón de la naturaleza de la actividad.

Contrato de trabajo eventual: Se entenderá que media tal tipo de relación cuando el vínculo comienza y termina con la realización de la obra, la ejecución del acto o la prestación del servicio para el que fue contratado el trabajador.

Contrato de trabajo de grupo o por equipo: Habrá contrato de trabajo de grupo o por equipo, cuando el mismo se celebre por un empleador con un grupo de trabajadores que, actuando por intermedio de un delegado o representante, se obligue a la prestación de servicios propios de la actividad de aquél.

Contrato por tiempo indeterminado: Cabe aclarar que, el principio general establecido por la Ley de Contrato de Trabajo es el de "indeterminación del plazo". Esto implica que el contrato de trabajo se entenderá celebrado por tiempo indeterminado, salvo que su término resulte de las siguientes circunstancias:

a) Que se haya fijado en forma expresa y por escrito el tiempo de su duración.

b) Que las modalidades de las tareas o de la actividad, así lo justifiquen.

El contrato por tiempo indeterminado dura hasta que:

- El trabajador se encuentre en condiciones de gozar de los beneficios jubilatorios o
- Se configure alguna de las causales de extinción de la relación laboral (despido, renuncia, fallecimiento, etc).

Ley 24.241 – Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones

Dicha Ley previsional fue sancionada en el año 1994 y tuvo como principal objetivo aumentar el grado de cobertura, lograr una mayor equidad entre los beneficiarios y favorecer el desarrollo del mercado de capitales; esto último a los efectos de incentivar el crecimiento económico nacional. La ley dispone la unificación del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP) en un único régimen previsional público que se denominará Sistema

Integrado Previsional Argentino (SIPA), financiado a través de un sistema solidario de reparto, garantizando a los afiliados y beneficiarios del régimen de capitalización vigente hasta la fecha, idéntica cobertura y tratamiento que la brindada por el régimen previsional público, en cumplimiento del mandato previsto por el art. 14 bis de la Constitución Nacional Argentina.

Ahora bien, esta Ley discrimina hechos y derechos de dos figuras:

El trabajador en Relación de Dependencia

En su inc. a), el art. 2 la Ley define que están obligatoriamente comprendidas en el SIJP las personas físicas mayores de dieciocho (18) años de edad que desempeñen alguna de las actividades en relación de dependencia que se enumeran:

- a- Agentes del Estado Nacional.
- b- Personal civil de Fuerzas Armadas y de Seguridad.
- c- Agentes de organismos interjurisdiccionales.
- d- Agentes de jurisdicciones adheridas al SIJP.
- e- Personal actividad privada prestación en el país.
- f- Personal actividad privada prestación en el exterior.
- g- Personal dependiente conforme Régimen anterior.
- h- Socios en relación de dependencia cfr. art. 2º inc. d).

Ante esto y con respecto a cuándo se está en presencia de una relación de dependencia, el Dictamen 62/2000 de fecha 10/10/2000 señala, a modo ilustrativo, que la relación laboral del profesional (médico en ese caso) como dependiente se produce cuando su accionar trasluce la existencia de una (como dijimos al principio de la página) subordinación. Subordinación como ser:

1) **la jurídica** que existe cuando una de las partes –empleador– tiene la facultad jerárquica de dirigir, dar órdenes e instrucciones dentro de la esfera contractual y, como contrapartida, la otra parte (el empleado) la obligación de someterse a las directivas que aquél le imparta. Implica la facultad del empleador de organizar el trabajo y dar órdenes a sus trabajadores ejerciendo el poder de dirección.⁴

El carácter esencial significa que el empleado subordinado es aquella persona que está a disposición del empleador en los términos y límites de la contratación. Estos términos o límites los puede fijar la ley, convención

(4 y 6) CFSS Sala III " Agripo SA c/ AFIP – DGI s/ impugnación Sent. Def. del 26/04/2004.

colectiva o la propia contratación del trabajador. Trae aparejado además, el derecho a la estabilidad, por ello el trabajador subordinado se constituye en un elemento estable de la empresa.⁵

2) **la económica** que tiene lugar cuando el trabajador queda excluido de los riesgos de la empresa; su única obligación hacia la contraparte radica en aportar su trabajo personal mediante una remuneración a cargo del empleador.

Consiste en que el trabajo se realiza enteramente por cuenta ajena para la empresa u organización de otro por una retribución.⁶

3) **la técnica** que consiste en la facultad del empleador de fijar la forma, modo y método de trabajo al cual el empleado deberá ajustarse en su cometido.

Por ello, podemos señalar que la carencia de subordinación impediría –salvo prueba en contrario– encuadrar la figura del profesional en trabajador dependiente.⁷

Facultad del empresario de organizar en concreto las prestaciones del trabajador, dando indicaciones y órdenes acerca de la forma de realizar la tarea

No siempre concurren las tres subordinaciones, pero en el contrato de trabajo la que no puede faltar es **la subordinación jurídica**.

Pero cuándo se produce el hecho imponible en el Régimen Empleador de la Seguridad Social? Al momento de la puesta a disposición del trabajador o de la efectiva prestación del servicio? En su art. 103, la LCT establece que la remuneración es la contraprestación que percibe el trabajador por el sólo hecho de haber puesto su fuerza de trabajo a disposición del trabajador. Pero a su vez, el art. 6 de la Ley 24.241 establece que la remuneración es todo ingreso que percibe el trabajador con motivo de su actividad personal. Como vemos, las dos leyes se contradicen, por lo que mediante Nota 956/08 (DI ALIR) conformada por Nota 2062/08 (SDG ASJ), ambas del 22/09/2008 se concluye que **la puesta a disposición** del trabajador a favor del empleador en los términos del contrato de trabajo constituye el hecho imponible en materia de Seguridad Social.

5 CFSS Sala I "Asociación Civil Las Praderas de Luján c/ AFIP - DGI s/ impugnación Sent.Def. N° 123587 del 28/02/2008.

7 CFSS Sala III "Agripo SA c/ AFIP - DGI s/ impugnación Sent. Def. del 26/04/2004.

El trabajador Autónomo

El inc. b) del art. 2 expresa que están obligatoriamente comprendidas en el SIJP las personas físicas mayores de dieciocho (18) años de edad que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia:

- a- Empresarios.
- b- Graduados universitarios.
- c- Productores y cobradores de seguros.
- d- Trabajadores por cuenta propia.
- e- Socios de sociedades de cualquier tipo que pese a desempeñarse bajo relación de dependencia de la sociedad deben tributar como trabajadores autónomos conforme reglas legales.

Los inc. c) y d) además agregan que estarán obligados a incorporarse al SIPA las personas al servicio de las representaciones y agentes diplomáticos o consulares acreditados en el país, como también dependientes de organismos internacionales que presten servicios en la República, si de conformidad con las convenciones y tratados vigentes resultan aplicables a dicho personal las leyes de jubilaciones y pensiones argentinas; y cuando se trate de socios de sociedades, a los fines de su inclusión obligatoria en los incisos a) (como dependientes) o b) (como autónomos), o en ambos. Sobre estos últimos puntos hay mucha tela para cortar, pero no nos hace a la materia investigada de esta tesis.

Definido esto, se estaría en condiciones de poder distinguir fácilmente cuándo existe relación de dependencia y cuándo no, pero esto no es tan así en la práctica.

A principios de los 90 se implementaría la llamada Flexibilización Laboral, la cual generaría hasta la fecha grandes cambios en materia laboral.

La Flexibilización Laboral

La Argentina vivió un proceso de flexibilización de su derecho del trabajo a partir del año 1991 con la sanción de la ley 24.013, que incorpora modalidades flexibles de contratación laboral, a plazo determinado (se los llamó contratos basura) y sin indemnización o protección en oportunidad de

la extinción de dichos contratos. Los argumentos que inspiraron esta Ley partieron del supuesto de interpretar que bajando los niveles de protección al permitirle a empleadores contratar a plazo determinado, sin indemnización a su vencimiento, se estaría fomentando el empleo.

Entre 1991 y 1996 los empresarios prometían la reducción del desempleo con mayor flexibilidad y el resultado por el contrario, fue lograr una mayor concentración de riqueza en ellos, desprotegiendo al empleado.

En 1998 cuando el índice de desempleo rondaba el 20%, se aprobó otra reforma laboral, la ley 25.013. Demostrado el fracaso de los llamados "contratos basura" como medida de fomento de empleo, la nueva ley los derogó y, en su reemplazo, flexibilizó el universo de trabajadores que se incorporaban a trabajar a partir de su entrada en vigencia, los que verían reducidas sus indemnizaciones por despido en proporción con la misma antigüedad de los trabajadores contratados antes de su vigencia. Sin embargo, reduce el período de prueba a 30 días.

Esta ley también trajo normas de fomento a la negociación colectiva. Cuando todas las estadísticas del Ministerio de Trabajo vienen demostrando que los convenios colectivos homologados desde 1990 en adelante, traen cláusulas más perjudiciales para los trabajadores que las normas que los precedieron. Por esta vía se observa una nueva especie de flexibilización laboral, al prever dichos convenios colectivos cláusulas en donde el empleador podía:

- a- Obligar al trabajador a cumplir tareas para las que no fue contratado
- b- Ahorrarse el pago de las horas extras.
- c- Fraccionar el pago de aguinaldo y otorgamiento de vacaciones en cualquier momento del año.

En el año 2000, el nuevo Gobierno tuvo a su cargo llevar a cabo otro episodio de reforma laboral con la ley 25.250. Esta ley eleva el período de prueba a 3 meses en todos los casos, previendo que puede elevarse a 6 meses tratándose de pequeña y mediana empresa. Al mismo tiempo, habilita la "disponibilidad colectiva" permitiendo que por convenio colectivo estos plazos se dupliquen, con lo cual el período de prueba podría elevarse hasta los 12 meses.

Con esto se puede observar la ampliación de los plazos de duración del período de prueba, principalmente en las pequeñas empresas, que son las que más trabajadores emplean, desnaturalizando el instituto que se tiende

a regular, siendo que la finalidad del período de prueba es la evaluación respecto de la capacidad del trabajador para desempeñarse en su puesto, por lo que para muchos juristas el plazo de 6 meses es excesivo, especialmente para trabajos que no necesitan especialización, sumado a que además el convenio otorga la facultad de poder extenderlo hasta un año.

Otras novedades normativas flexibilizadoras como la introducción de modalidades contractuales a plazo fijo (mantener el régimen del despido), supresión de las modalidades contractuales a cambio de un abaratamiento de la indemnización en el contrato por tiempo indeterminado.

Se produce la reforma privatizadora del régimen de accidentes del trabajo (LRT), disminución de la incidencia relativa de los créditos laborales en quiebras y concursos preventivos, flexibilización de la duración de la jornada por medio de los convenios colectivos de trabajo, flexibilización del régimen de jubilaciones y pensiones, estrategias no legislativas tendientes a inducir a la descentralización de las negociaciones colectivas, postergación de proyectos de desregulación del sistema de obras sociales a cambio de sucesivas convenciones.

La opinión de la mayoría de los juristas es que la flexibilidad laboral no ha sido un remedio para curar sino por el contrario, ha precarizado al mismo incrementando las tasas de desocupación, desgaste en los salarios, aumento del trabajo en negro en más de un 30% entre otras consecuencias. Esta flexibilización trajo aparejada la fomentación indiscriminada de contratos de locación de servicios.

Los Contratos de Locación de Servicios

Por el contrato de locación de servicios el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución. Pueden ser materia de este tipo de contrato toda clase de servicios materiales e intelectuales.

El locador debe prestar personalmente el servicio, pudiendo sin embargo valerse bajo su propia dirección y responsabilidad, de auxiliares y sustitutos si la colaboración de otros está permitida por el contrato o por los usos y no es incompatible con la naturaleza de la prestación.

El comitente queda obligado al pago de una retribución al locador por los servicios que éste le preste.

En la práctica esta retribución recibe el nombre de honorario, debiendo el locador emitir facturas por los montos que correspondan a sus servicios.

La prestación de servicios que efectúa el locador es independiente, autónoma, ya que no se encuentra bajo la dirección del comitente; éste podrá obviamente indicarle cuál es el resultado que espera obtener y fijar las instrucciones, pero no podrá dirigir la prestación de servicios que efectúe el locador, vale decir no podrá interferir en su labor. Generalmente el locador presta sus servicios con un objetivo y un límite de tiempo. Mientras el objetivo se cumpla, el tiempo que utilice no le debería de interesar al locatario. Al no comprender este tipo de contratos una relación laboral, no genera derecho a beneficios tales como vacaciones, gratificaciones, compensación por tiempo de servicios, utilidades, obra social, aporte jubilatorio, entre otros.

Entre las características salientes, encontramos que mediante estos contratos se libera al empleador expresamente de toda responsabilidad tributaria, transfiriéndola al prestador de servicios, convirtiéndose su cumplimiento en un requisito fundamental para poder cobrar sus honorarios.

Pero generalmente se disfraza una relación de dependencia evidente, en una prestación de servicios autónoma a los efectos de disminuir y hasta inclusive en unos casos, eliminar la carga tributaria a cargo del empleador. Con esto se desprotege al trabajador en contraste del art. 14° bis de la Constitución Nacional.

Contratos de Locación de Servicios sector Privado.

Una persona que busca un trabajo, seguramente lo necesita imperiosamente, para con este obtener un salario justo, acorde a poder satisfacer las necesidades sus básicas, como lo son el derecho a la salud, la educación y justicia e inclusive la satisfacción personal que causa obtener un salario fruto del esfuerzo propio. Obviamente sin el poder adquisitivo que proporciona el dinero, satisfacer a estas necesidades se dificulta. Por ello, muchos empleadores aprovechan esta circunstancia para sacar un rédito, siempre buscando abaratar costos sin importar el bienestar del trabajador. La persona seleccionada para un trabajo, generalmente prioriza poder

cobrar un salario antes que a hacer valer sus derechos, más si lleva un tiempo prolongado en la búsqueda de este. Los usos y costumbres en nuestro país indican que el nuevo trabajador pocas veces es incluido desde el primer día en la nómina de empleados en relación de dependencia de una empresa (unipersonal o sociedad). En estos casos, al ingreso, el empleador solicita al empleado que se inscriba en el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes conocido como Monotributo y en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Provincial a fin de que éste pueda facturarle sus servicios. El Monotributo es un impuesto aplicable a los pequeños contribuyentes, es decir, aquellas personas que ejercen actividades que pueden ser profesionales o no, y que lo hacen en su carácter de "empresarios" aunque más no sean unipersonales o profesionales. En general, la actividad que estas personas ejercen para con otras, se entienden para la ley como un "contrato".

Esta figura utilizada de esta manera tiene un objetivo claro: Evadir o disminuir el pago de impuestos y cargas sociales y, por otro lado, mantener al trabajador fuera de los beneficios que la ley laboral y los convenios colectivos le brindan.

Es decir, utilizando este método algunos empleadores disfrazan la existencia de un contrato de trabajo, haciendo aparecer al trabajador como un empresario que, en virtud de un contrato de prestación de servicios colabora en forma autónoma para otra empresa.

A este mecanismo se lo considera ilegal, porque un trabajador cumple horarios, recibe instrucciones de una persona o empresa y cobra una remuneración mensual y habitual por ello, y lo hace por un lapso de tiempo que puede ser determinado o indeterminado. Esta forma de "evadir" el impuesto a través de una supuesta locación de servicios, caerá ante un simple análisis, debido a que por un lado, hay que tener presente que el trabajador monotributista no recibe órdenes de nadie, tiene bienes y medios a través de los cuales presta su servicio y tampoco se encuentra bajo la dependencia de alguien, es autónomo.

Por otro lado, la locación de servicios es un contrato cuya naturaleza es la temporalidad, además que las partes se comprometen por la prestación de un servicio determinado y, cumplido ese objetivo, cesa. Ejemplo, el carpintero que es contratado para arreglar un mueble, el plomero que arregla un baño, el técnico que coloca aires acondicionados, etc.

Por eso, si el trabajador no tiene una empresa propia, cumple horarios y trabaja bajo las órdenes de una empresa, aunque sea bajo esta figura de locación de servicios, tiene derecho a reclamar que lo registren correctamente como empleado en relación de dependencia, y, asimismo, tiene derecho a una indemnización en caso que el empleador no cumpla.

La existencia de un contrato se puede probar mediante leyes procesales, o sea por todos los medios de prueba como ser testigos, documentos, pericias, etc., sin dejar de considerar la presunción que establece el artículo 23 de la Ley 20.744: "*El hecho de la prestación de servicios hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que por las circunstancias, las relaciones o causas que lo motiven se demostrare lo contrario*". La presunción opera por más que se utilicen figuras no laborables para caracterizar al contrato.

En el Derecho del Trabajo los principios son:

- A- El principio protector.
- B- La irrenunciabilidad de derechos.
- C- La continuidad de la relación laboral.
- D- La primacía de la realidad.
- E- La razonabilidad, la buena fe y la no discriminación.

Entre estos a los fines de verificar si un trabajador se encuentra trabajando en relación de dependencia o de manera autónoma, prima la denominada teoría de **La Primacía de la realidad. ¿Que significa esto?**

Este principio es aquel por el cual en caso de divergencia entre lo que ocurre en la realidad y lo que se ha plasmado en los documentos, debe darse prevalencia a lo que surge en la práctica, con éste principio se establece la existencia o no de una relación laboral y con ello se procede a la protección que corresponde como tal. Este principio nos es de mucha ayuda para establecer o determinar cuándo nos encontramos frente a una relación laboral, la misma que como tal, tiene elementos que van a servir para identificarla, que son: la prestación personal, el pago de una remuneración y la subordinación. Cabe destacar pues que en los casos en los que estemos frente a estos tres elementos, la relación contractual existente no puede ser otro que una de naturaleza laboral (no obstante que se pretenda hacer creer que es una relación contractual de naturaleza civil o

de otro tipo) y para ello resulta muy útil el principio de la primacía de la realidad.

En resumen, debe considerarse a la realidad prevaleciendo sobre la apariencia.

El tema de la veracidad (o principio de primacía de la realidad) es un instrumento procesal que debe utilizar el magistrado al momento de resolver un conflicto dentro de un proceso (entiéndase laboral); por ello para aplicar este principio no se tiene como base subjetividades, sino cuestiones objetivas, por ello una vez que los hechos son demostrados, estos no pueden ser neutralizados por documentos o formalidad alguna. (8)⁷⁸

Existe jurisprudencia que señala: *"La circunstancia de que el profesional facturara sus servicios en concepto de honorarios es irrelevante para determinar la inexistencia de relación laboral".*⁹

El tribunal rechazó que la facturación de honorarios influya para considerar la inexistencia de una relación de dependencia, basándose en el principio de primacía de la realidad.

En otro caso, el tribunal rechazó que la inscripción del trabajador en el Impuesto a las Ganancias y Autónomos tenga influencia para considerar la inexistencia de una relación laboral, también basándose en el principio de la realidad *"Frente al denominado principio de primacía de la realidad, la circunstancia que el trabajador estuviese inscripto como autónomo y como contribuyente para el pago del Impuesto a las Ganancias, no influye para considerar la real naturaleza del vínculo, por que bien pudo constituir dicha inscripción una exigencia formal del Empleador".*¹⁰

Tampoco origina una presunción contraria a los intereses del trabajador el hecho del silencio o la falta de intimación durante el transcurso de la relación ante los diversos incumplimientos de sus obligaciones laborales por parte de la empresa, ya que la normativa laboral no exige a este que efectúe el reclamo fehaciente ante cada incumplimiento empresario.

8ROMERO MONTES, Francisco Javier, "El Principio de veracidad o principio de la realidad", en los Principios del Derecho del Trabajo. Año 2004. p. 341

⁹ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala II, 31/05/1990.

¹⁰ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala VII, 18/08/1992.

Gran parte de este silencio se debe a la protección de la fuente laboral que tiene que ejercer el trabajador, ya que atrás de él hay muchísimas personas dispuestas a ocupar su lugar aceptando cualquier abuso.

Al respecto encontramos este fallo: *"la circunstancia que la médica odontóloga a lo largo de la relación no hubiera percibido, Sueldo Anual Complementario, ni el hecho de que no se efectuaran aportes previsionales, o que no figurara como dependiente en los libros y registraciones laborales y contables. Tampoco resulta relevante el silencio del accionante ante la falta de pago del Sueldo Anual Complementario, pues de tal silencio no cabe presumir renuncia alguna a sus derechos".*¹¹

Ahora bien, prosigamos con un fallo importante del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, los autos se denominan "Esteban Bruera c/ FAMILY Emergencias S.R.L.", en donde la Cámara Nacional del Trabajo sala V resolvió en primera instancia a favor del demandado, echando por tierra la presunción del art. 23 de L.C.T. ya que la prueba aportada en contrario buscaba confirmar la ausencia de vicios en la voluntad del demandante y la aplicación de la doctrina de los actos propios; en este caso, un médico (Bruera) había realizado su inscripción en la AFIP y emitía facturas tipo "C" en concepto de cobro de honorarios profesionales. Pero a este criterio no lo compartió el Tribunal Superior de Justicia, y arribó a la conclusión de que la relación que vinculó al médico con la empresa era un típico contrato de trabajo, fundamentado en el principio de la realidad ya que el médico cumplía funciones en los lugares y horarios determinados por la demandada, estaba subordinado al poder de dirección y percibía un salario mensual sin asumir el riesgo económico. De esta manera se anuló la sentencia de la Sala V y se condenó a FAMILY a pagar las indemnizaciones reclamadas.¹²

Otro caso interesante es el de una médica otorrinolaringóloga que trabajaba en una Clínica Privada. En primera instancia se le dio la razón a la médica por ello es que la Clínica apela la sentencia. La Clínica argumentaba que no existía relación de dependencia, ya que la actora era una profesional y por

¹¹ Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, Sala VII, 27/09/1987.

¹² Tribunal Superior de Justicia - Sala Laboral, Córdoba Semanario Jurídico Nº: 1381, 03/10/2002.

ello, era independiente. Además no recibía órdenes ni instrucciones de ningún superior, elegía libremente cómo desarrollar su tarea, facturaba sus servicios y contrató su propio seguro de responsabilidad médica.

Culmina invocando que su prestación no revistió carácter exclusivo, por que se desempeñaba en otras instituciones médicas y asumía los riesgos de su propia actividad. *"...de acuerdo con la asignación que realizaba la secretaria del instituto; contaba con su lugar físico asignado en el lugar y si bien podía valerse de algún instrumental propio, lo cierto es que la demandada le proveía de todos los materiales necesarios para la realización de la tarea..."*. *"...predomina el principio de primacía de la realidad y en el contexto de autos queda claro que tales circunstancias ocultaban el verdadero vínculo jurídico laboral dependiente..."*.

La Cámara concluyó que aun cuando la actora no hubiere realizado ningún reclamo formal durante el tiempo que prestó servicios para la demandada, ello no era impedimento para reconocer su derecho, ya que lo concreto es que el hecho de que la prolongada y habitual prestación que desarrolló, generó su expectativa de continuidad y de vocación de permanencia y esto se impone a la omisión.¹³

En el mundo del espectáculo también se dan estas contiendas laborales, *"la demandada Helvens S.A., se agrava porque la sentenciante de grado ha considerado que las partes estaban vinculadas por una relación laboral. Sostiene que se trata de una relación de carácter autónomo, que la actora era una artista independiente de los espectáculos en los que intervino"* La Cámara aclara *"...la Sra.Mella realizó tareas en forma personal, dentro de una organización empresarial que le era ajena, que tenía un horario, un reglamento interno que debía cumplir y que recibía instrucciones de su empleador"*. Con esto se justificó la revocatoria a la solicitud de Helvens SA.

¹⁴

Recientemente, encontramos un fallo en donde un trabajador fue contratado por una empresa a través del régimen de locación de servicios para realizar una labor en particular por tiempo determinado.

¹³Cozza Liliana c/Instituto Superior de Otorrinolaringología S.A. s/despido, C.N.T.A., Sala V, 20/11/06.

¹⁴ Mella Marcela c/Helvens S.A. y Otros s/despido, C.N.A.T., Sala VI, 23/9/04

Pero esta situación se extendió por varios meses. Por ello, luego de concluirlo, se consideró despedido y se presentó ante la Justicia para reclamar una indemnización correspondiente a un despido sin causa.

En ese contexto, explicó cuál era el vínculo que lo unía con la firma y dijo que lo hicieron facturar como monotributista para que la empresa pudiera evadir sus obligaciones ante los organismos de seguridad social y previsional.

El juez de primera instancia hizo lugar al reclamo, entonces, la compañía se presentó ante la Cámara de Apelaciones para cuestionar que se haya tenido por acreditado el vínculo dependiente, cuando a su criterio el trabajador había sido contratado para la realización de un trabajo determinado: la adecuación de los sistemas informáticos y de comercio exterior.

El empleador indicó, además, que el especialista (quien era ingeniero en informática) no cumplía horarios estrictos ni recibía órdenes y, a cambio, facturaba por sus servicios.

Tras analizar los hechos y las pruebas aportadas a la causa, los camaristas señalaron que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de Contrato de Trabajo (LCT), el sólo "hecho de la prestación de servicios, hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que por las circunstancias, las relaciones o causas que lo motiven, se demostrase lo contrario".

De acuerdo con los magistrados, el haber presentado facturas por honorarios no alteraba la naturaleza jurídica de la relación que medió entre las partes, ni permitía concluir que se trataba de una locación de servicios, puesto que no interesaba la calificación que las partes involucradas le dieron a la relación, ni la forma en que llamaban a la retribución por el servicio prestado, sino que lo relevante era "la esencia de la vinculación que, en tanto traduzca una subordinación jurídica, es decir, una sujeción actual o potencial a directivas jerárquicas" lo que importa una relación laboral de carácter dependiente.

"Si bien cuando se trata de trabajadores con conocimientos específicos del área que les compete, como en el caso de los profesionales, suele faltarle fuerza a la nota de dependencia técnica, presente en otros contratos de trabajo, ello no implica que deba descartarse la existencia de una relación laboral", remarcaron los camaristas. Lo determinante, en estas situaciones, es la subordinación con la

empleadora, la integración a su estructura y la sujeción del profesional a las directivas de sus superiores. Como se cumplieron estas condiciones, los jueces rechazaron la apelación de la empresa y fijaron la indemnización en poco más de \$21.000 más intereses.¹⁵

El tratamiento que se les da a los fleteros genera controversia, como sabemos generalmente un fletero posee su propio camión o camioneta o tiene una empresa con una flota de estos, en general ofrece sus servicios de manera autónoma, pero el fallo

plenario N° 31 de la C.N.T. del 26/06/1956, resolvió que *"...en principio, los acarreadores, los fleteros, portadores etc., no se encuentran amparados por las disposiciones que rigen las relaciones laborales, pero sí tienen derecho a tales beneficios cuando prueban fehacientemente que, pese a la denominación de tal relación contractual, se encuentran ligados por un verdadero contrato de trabajo."*

Luego existieron fallos diversos en la materia, están los que afirmaban que el fletero debía probar la existencia de la relación laboral, mientras que los que la negaban sostenían que la empresa debe probar que existe otro tipo de relación diferente a la de trabajo. Pero lo cierto es que se debe tener en cuenta que no todos los casos son iguales y por ello siempre debe imperar el principio de la realidad.

La exclusividad es otro elemento a tener en cuenta en la relación de dependencia, pero además es cierto que ello no implica que no exista relación permanente de trabajo o estabilidad. A esto le podemos agregar jurisprudencia: *"...Si el anestesista era responsable técnica y profesionalmente por su trabajo, debía cumplir un horario cubrir guardias, intervenir en todo tipo de operaciones, sin poder seleccionar a sus pacientes, la circunstancia de que trabajara sólo 2 días a la semana y que fuera de esos días lo hiciera en otro establecimiento, no logra revertir la relación de dependencia existente entre el profesional y el sanatorio".*¹⁶

¹⁵"MerelAdrian Ezequiel c/ Banco Finansur S.A s/ despido" - CNTRAB - SALA VIII - 28/11/2012.

¹⁶ Cámara Nacional de Apelaciones de Trabajo, sala V, 30/12/1992.

Para el tribunal el hecho de que cumpla horarios y tareas sin facultad de seleccionarlas o rechazarlas era suficiente y que además la inexistencia de dedicación exclusiva no era obstáculo para que se reconociera la relación de dependencia.

Como vemos, la jurisprudencia concluye que para que exista relación de dependencia no sólo debe haber una prestación continuada y personal del trabajador, sino además existir una organización ajena al trabajador y por ello si por ejemplo un plomero es contratado para que efectúe arreglos en una casa, al realizarse esta actividad en el seno de una empresa de las definidas en el Art. 5 de Ley de Contrato de Trabajo no existe relación de dependencia y se trataría de una locación de obra.

*"...El hecho de que el actor facturara sus servicios en concepto de honorarios, que posea número de CUIT y que esté inscripto como contribuyente del impuesto a las ganancias, es irrelevante para determinar la inexistencia de relación laboral cuando se encuentran acreditadas circunstancias que son determinantes y características de la dependencia personal propia del contrato de trabajo, como lo constituye la posibilidad del empleador de dar órdenes y de sustituir en todo momento la voluntad del trabajador por la suya propia en horarios, modalidades, etc...".*¹⁷

En este caso, inició y mantuvo un contrato de trabajo con una empresa que ha estado bajo la dirección, control o administración de personas que luego han sido integrantes de otra sociedad para la que también trabajó el actor y que se dedicaban a la misma actividad. Ambas empresas constituyen un conjunto económico de sociedad e integrantes.

Pero no sólo existen fallos a favor de la relación de dependencia, y a prueba de ello podemos encontrar distintos casos:

*"...La relación de trabajo del padre que se desempeñó como cajero con horario reducido -2 a 4 horas nocturnas- de la farmacia en la cual su hijo y nuera eran socios mayoritarios, puede calificarse como de naturaleza familiar y, por ende, ajena a la legislación laboral, máxime cuando sus potenciales prestaciones eran "compensadas" con los ingresos societarios personales de sus familiares".*¹⁸

¹⁷ *Romanazzi, Pedro M. v. Capacitación y Desarrollo SA y otros*, 2001-A, 809.

¹⁸ *Rotemberg Julio c/ Farmacia Cabildo 3673 S.C.S. s. despido T y SS, 01-425. Cámara Nacional del Trabajo. Sala V, 20/02/2000".*

Como otro ejemplo, se encuentra el caso de un enfermero que se desempeñó cuidando a una persona durante varios años junto con otros colegas y bajo la dirección del médico que atendía a la enferma. El enfermero reclamaba a la familia del enfermo que le reconociera que existía una relación laboral.

La Sala en su oportunidad consideró que, tratándose de un enfermero profesional contratado por la demandada para atender el cuidado de un enfermo en su domicilio junto con otros enfermeros, a pesar de formar con éstos un equipo de trabajo que se turnaba en sus tareas, en horarios convenidos entre ellos y retribuidos semanalmente, dicha circunstancia no implica presuponer la existencia de un sanatorio como "organización empresarial" bajo la dirección técnica de un médico. La Sala opinó que: *... "en el sistema de la ley de contrato de trabajo, el supuesto de excepción que contempla la última parte del artículo 23 reenvía al segundo apartado del artículo 5º" Por consiguiente, una interpretación sistemática adecuada de las normas nos lleva a concluir que " el empresario es quien dirige la empresa por sí o por medio de otras personas y con el cual se relacionan jerárquicamente los trabajadores" , y es dentro del ámbito de la empresa "como organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales "que tiene lugar una relación de trabajo (art. 5º 1ra.parte LCT) por el hecho de la prestación de un servicio (art.22 LCT)".*

En este caso el enfermero organizaba el mismo su labor, lo que significaba que asumía los riesgos propios del negocio.

Si bien esta cuestión es de difícil encuadramiento, ya que estaría en los límites entre la locación de servicios y el contrato de trabajo, podría afirmarse que el enfermero actuaba como un "empresario en sí mismo", ejerciendo en forma personal su profesión de personal auxiliar de la medicina, matriculado y habilitado, e integrando un equipo de trabajo que atendía al enfermo en su domicilio.

El fallo resolvió por dichos argumentos, calificar la relación como una locación de servicios y no dentro del contrato de trabajo (del voto del Dr. Lescano, en mayoría) ¹⁹

¹⁹CNTrab. SALA V - 29/10/1997 - "Garay Aldo c/ Georgalos de Gounaridis, María"

Un fallo similar referido a las tareas relativas al cuidado de ancianos, determinó que las mismas no constituían un contrato de trabajo. En esta oportunidad, la actora sin revestir la calidad de enfermera, se desempeñaba cuidando a una anciana que no podía movilizarse sin su ayuda y requería cuidados permanentes, atento a su mal estado de salud.

El Doctor Ernesto Capón Filas, en minoría manifestó al respecto, al pronunciar su voto que *"dichas personas no pueden receptarse como servidores domésticos porque su tarea no se halla descripta en ninguna de las categorías estructuradas por el Decreto 7959/56, reglamento del Decreto 326/56 que regula el mencionado trabajo.*

Siendo así, la relación laboral (en caso de haber existido) de quien atiende ancianos en el hogar familiar, se halla fuera del Estatuto del Servicio Doméstico, siendo regulada por el régimen de contrato de trabajo". El Doctor Juan Carlos Fernández Madrid se pronunció en mayoría, opinando que: *"...la actora se desempeñó en todo momento como cuidadora de la madre de la demandada, realizando tareas específicas y ligadas estrechamente con su aseo personal, como la necesidad de incorporarse de su cama para ir al baño, etc. Estas constituyen una actividad especial que desplaza la aplicación a quien la desarrolla del Decreto 326/56, siempre que el paciente requiera cuidados especiales como hemos señalado en lo que hace a la higiene, alimentación y traslados. Asimismo, tampoco podemos tener a dicha relación encuadrada en la esfera laboral, toda vez que no puede considerarse a la accionada como titular de una organización de medios instrumentados destinados a la producción de bienes, ni a la prestación de servicios, en la que el aporte personal de la actora pudiera subsumirse, lo que torna inaplicable en el caso de la ley de contrato de trabajo y la legislación que la complementa. En cambio, tratándose de una relación contractual la considero regida por la ley civil, sobre la cual no cabe pronunciamiento referido a los derechos concretos que aquí se debaten."*²⁰

Otros casos entre los cuáles se ha fallado a favor de la locación de servicios encontramos:

²⁰ CNTrab. SALA VI-12/12/1995 "Matta, María del Carmen c/ Barletta, Lydia Margarita

- ❑ "Miguel A. c/ Sociedad de Beneficencia Hospital Italiano s. Recurso de Casación, T y SS, 01-551 Tribunal Superior de Córdoba, Sala Laboral, 29/05/2001".
- ❑ "Castaldi Jorge c/ Ursub S.A. s. despido, T y SS 01-754 Cámara Nacional del Trabajo. Sala I, 20/04/2001".
- ❑ "Granillo Fernández Marcelo c/Galeano LIFE S.A., Cámara N. Comerc., Sala D, 28/09/2000".

En la provincia de La Rioja existe un fallo relevante, en el cuál un grupo de médicos inició acciones ante una asociación de obras sociales "... *El acuerdo respecto a que los actores podrían desarrollar sus otras actividades independientes y contratar sus servicios con locatarios no vedadas en el contrato no mengua el carácter de laboral al contrato, ya que la exclusividad no es nota característica del contrato de trabajo.*

El hecho de que la demandada estaba facultada para establecer modalidades de prestación, lugar, horario y medios con los cuales cumplir los actos profesionales por parte del actor, etc.; en claro ejercicio de las facultades de organización y dirección acordadas por los arts. 64 y 65 LCT, propias de contratos laborales, denota de modo indubitable la existencia de contrato de trabajo.

*No se ve afectada la verdadera naturaleza laboral del contrato suscripto entre las partes, por la cláusula que pretende desvirtuar tal naturaleza, al hacer suscribir al actor la manifestación que revestía el carácter de profesional independiente" o "liberal" y que su remuneración es exclusivamente honorarios...".*²¹

En entrevista personal a la Dra. Olga Olivero, la misma describió el caso: *Prestábamos servicios en el Sanatorio J.C. Corzo (ADOS). En primer lugar comenzaron a retrasarse con el pago de los sueldos y luego a varios empleados que estábamos en relación de dependencia, tanto médicos como enfermeros y administrativos se nos comunicó que debíamos inscribirnos en la DGI como trabajadores autónomos, renunciando a nuestra relación de dependencia sin una indemnización. Algunos aceptaron con tal de conservar la fuente de trabajo, otros como es mi caso, no. La intención de ellos*

²¹Jtrab. y Conciliación Nro. 1, La Rioja, 23/11/1999, "Olivero de De Camino, Olga E. v. Asociación de Obras Sociales de la Rioja" 2001-A, 463.

evidentemente era la de disminuir sus costos laborales, ya que de esa manera se evitaban de pagarnos aguinaldo, vacaciones, descontarnos obra social y aportes. También perdíamos el derecho a una indemnización en caso de despido. Luego el sanatorio entró en Concursos y Quiebras y nos enteramos que mantenían una deuda grandísima con la DGI justamente por aportes previsionales. Nos habían retenido los aportes pero no los habían pagado, por ello entre un grupo de empleados se resolvimos realizar una demanda judicial. El Sanatorio al final quebró y quedamos en la calle, sin indemnizaciones ni trabajo.

Como explica la prestigiosa médica ginecóloga, las autoridades del Sanatorio quisieron disfrazar una clara relación de dependencia en un contrato de locación de servicios personales autónomo, ya que se encontraban en problemas financieros debido a una deuda con AFIP superior a los pesos treinta millones (\$30.000.000) en materia de aportes y contribuciones.

El Sanatorio al apelar el fallo, planteó excepción de incompetencia, reconociendo que cuatro (4) médicos, entre ellos la Dra. Olivero, se encontraban en relación de dependencia, pero que las otras cincuenta y cinco (55) personas se encontraban vinculadas a través de un contrato de locación de servicios individual, para cada uno de ellos, de cuyo texto surgía que el vínculo contractual con estos actores es de locación de servicios y no laboral...*“Que la relación de dependencia como nota tipificante del contrato de trabajo es la que trató de simularse desde un principio por la excepcionante, pero que se evidencia ya que se da subordinación jurídica al estar sometidos los actores a las instrucciones y órdenes de ADOS La Rioja, quien controlaba el cumplimiento de sus servicios y verificaba sus resultados”.*²²

Finalmente, el fallo favoreció a los trabajadores. Luego el Sanatorio quebró y no lograron cobrar lo que merecían.

Continuando con fallos de la provincia de La Rioja, se encuentra otro en el cuál un fotógrafo de un conocido diario inicia acciones contra este por despido incausado y por no blanquear su situación. El fotógrafo expresaba que ingresó a trabajar a la empresa demandada el día 01 de febrero de

²²Jtrab. y Conciliación Nro. 1, La Rioja, 23/11/1999, “Olivero de De Camino, Olga E. v. Asociación de Obras Sociales de la Rioja” 2001-A, 463.

1997, con categoría Reportero Gráfico, la que desempeñó hasta finalizar su relación contractual con la demandada. Desde su ingreso jamás se le hicieron los aportes ni se le entregaron recibos de sueldo, marcaba tarjeta, cumplía horario y recibía órdenes de sus superiores para poder cumplir con su tarea y que cada día al entrar, tenía que cumplir con la rutina que se le asignaba para ese día. Agrega que a lo largo de más de siete años estuvo esperando que le hicieran los aportes como corresponde y que se lo inscribiera en los libros de trabajo pertinentes, que con cada gerente intentó lo mismo pero que no tuvo suerte de conseguir la inscripción correspondiente. Inclusive en la demanda presenta fotocopia de página 3 del diario El Independiente de fecha 08 de Diciembre de 2001, cuyo título expresa "*Injustificada agresión policial a fotógrafo de este matutino*", exponiendo la nota "*...lo que le ocurrió ayer al fotógrafo Noel Olivera, integrante del staff de este matutino. El cronista gráfico fue comisionado...*". El mismo diario en la nota, describe como fue agredido el fotógrafo, asumiendo su inclusión en el staff del diario. Finalmente se hizo lugar parcialmente a lo solicitado por el trabajador. ²³

Contratos de Locación de Servicios sector Público.

Ley de Contrato de Trabajo establece en el apartado a) del artículo 2: "Ámbito de aplicación. La vigencia de esta ley quedará condicionada a que la aplicación de sus disposiciones resulte compatible con la naturaleza y modalidades de la actividad de que se trate y con el específico régimen jurídico a que se halle sujeta. Las disposiciones de esta ley no serán aplicables: a) A los dependientes de la Administración Pública Nacional, Provincial o Municipal, excepto que por acto expreso se los incluya en la misma o en el régimen de las convenciones colectivas de trabajo...".

Las relaciones de los empleados con el Estado nacional, provincial, o municipal se rigen, en principio, por el derecho administrativo (se habla de "relación de empleo público" en oposición al contrato de trabajo que rige en la actividad privada). Ello no se opone a que se aplique la Ley de Contrato de Trabajo (L.C.T.) a empleados públicos cuando por acto expreso se los

²³ Expte. Año 2007, letra "O", NE 2.388, "Olivera, Marcelo Noel c/ Copegraf y/o Diario Independiente - Despido". 14/08/2008.

incluya en el régimen de contrato de trabajo y cuando se los incluya en el régimen de convenciones colectivas de trabajo, supuesto en el cual, por natural derivación se les aplicará la L.C.T.

En la Administración Pública Nacional cumplen funciones personas contratadas a término por conducto de diferentes regímenes de contrataciones. Así, hay quienes se encuentran contratados sin relación de dependencia, mediante un sistema concebido para la locación de servicios personales de índole estrictamente profesional.

Y quienes mantienen una relación laboral en carácter de dependientes, sea en un marco legal de índole público o privado.

Desde hace un tiempo el Estado, tanto Nacional, Provincial como Municipal, instrumentaron un sistema de contratación de personal, los "Contratos de Locación de Servicios".

Como se dijo con anterioridad, estos contratos, para ser verdaderamente tales, deben estar destinados a prestaciones de servicios técnicos, profesionales, o referidos a oficios, cuya característica responde a que no tienen continuidad en el tiempo, no existe dependencia con los órganos administrativos, no determina cumplimiento de asistencia horaria; los servicios quedan claramente establecidos y no son indeterminados, el precio consiste en el pago de un honorario, y el contratado es totalmente independiente y efectúa una actividad denominada "autónoma".

De esta manera los pagos en concepto de ese supuesto servicio se determinan arbitrariamente, los contratados deben inscribirse en impuestos actualmente en la modalidad de "monotributo", y los provinciales como cualquier actividad independiente.

Ahora por qué un trabajador estatal que se encuentra en iguales condiciones que otro encuadrado en el escalafón de ley, que realiza las mismas tareas, obedece igualmente órdenes, cumple iguales horarios, no es profesional, técnico o practica oficios, su situación es renovada con continuidad durante años, no ejecuta ninguna otra actividad autónoma independiente está en desigualdad respecto a empleados que tienen iguales condiciones de trabajo? La respuesta es más que obvia y se trata de disminuir el gasto público.

Wegman Marcelo: De las modalidades de contrataciones vigentes actualmente en nuestro país encontramos el régimen general con vocación

omnicomprensiva, que es el aprobado por el Decreto N° 1184/01. Dicho régimen fue establecido en el marco del artículo 47 de la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto N° 11.672 (t.o. 1999), que faculta al Poder Ejecutivo Nacional a aprobar un régimen de contrataciones de locaciones de servicios profesionales en el Sector Público Nacional.

Precisamente, el Decreto N° 1184/01, en su artículo 2º, prevé que los contratos cuyo objeto sea la prestación de servicios profesionales a título personal deberán encuadrarse, a partir de ese momento, en el nuevo régimen que crea en el citado Anexo I.

La particularidad que merece destacarse de dicho régimen de contrataciones de locaciones de servicio a título personal, es que su objeto - establecido de manera explícita por la ley- es la prestación de servicios profesionales. Así se desprende del artículo 2º del Decreto N° 1184/01 y lo reitera el artículo 1º de su Anexo I.

Consistente con ello, el artículo 9º del Decreto N° 1184/01 está dirigido a evitar desviaciones en la implementación de las aludidas contrataciones, en cuánto establece que: *"Establécese que no pueden efectuarse nuevas contrataciones para el desarrollo de actividades administrativas. Los contratos en ejecución al 30 de junio de 2001, enmarcados en el Decreto N° 92/95 y en otras regulaciones que tienen por objeto el desempeño de actividades administrativas sin relación de dependencia, podrán renovarse con dicho objeto hasta que concluyan las razones del servicio que les dieron origen adecuándose a las disposiciones del régimen previsto en el Anexo I, a la descripción de funciones que obra en la Planilla Anexa al presente artículo con la escala retributiva de los puestos de Consultor D y Asistente Técnico, según corresponda, del Decreto N° 92/95 con la adecuación efectuada en virtud de lo establecido en el artículo 4º.*

Las jurisdicciones y entidades que necesiten incorporar personal administrativo podrán requerir la reasignación de agentes de otras áreas de gobierno, canalizando dicho requerimiento a través de la Subsecretaría de la Gestión Pública de la SECRETARIA PARA LA MODERNIZACION DEL ESTADO de la JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS".

Es claro entonces que el régimen aprobado por el Decreto N° 1184/01 tiene por objeto exclusivo la contratación de profesionales -sin relación de dependencia- para que la Administración Pública pueda proveerse de tales servicios especializados.

Con la implementación del régimen de contrataciones dado por el Decreto Nº 92 del año 1995, que es el antecesor del actual Decreto Nº 1184/01, se registró una aplicación de dicho medio para incorporar no sólo profesionales o asistentes técnicos, sino personal administrativo.

Luego, como fue explicado anteriormente, la sustitución del mismo por el Decreto Nº 1184/01 tuvo por objeto evitar que se utilizara un régimen cuya finalidad es que la Administración pueda proveerse de prestaciones profesionales con plazo determinado para incorporar por ese medio característico personal de apoyo administrativo.

Sin embargo, por la vía de solicitar –y obtener- excepciones a la reseñada prohibición de su artículo 9º, se contrataron nuevos Asistentes Técnicos y Consultores “D”, que eran categorías reservadas para poder prorrogar los contratos en ejecución al 30 de junio de 2001 hasta que concluyeran las razones del servicio que les habían dado origen.

A su vez, a través del tiempo, puede comprobarse que aún las contrataciones de profesionales encuadradas correctamente en dicho régimen, terminan en ciertos casos desnaturalizándose, en la medida que las sucesivas prórrogas y renovaciones alertan sobre la satisfacción por este medio de una necesidad que goza de cierta continuidad, que a veces se vincula con lo que podría considerarse como tareas permanentes de la Administración y que, como resultado, marcan una situación de diferencia con el personal que se desempeña como agente público, es decir, con relación de dependencia.

En relación a esos casos, comparativamente, existen para los contratados por el régimen aprobado por el Decreto Nº 1184/01 notas favorables, dadas sustancialmente por los niveles de sus honorarios que son, en general, más altos que las remuneraciones del personal, y otras que los mantienen al margen de la protección social y el derecho a las licencias de las que goza el personal transitorio.²⁴

Sin dudas, la no inclusión de los trabajadores al plantel de planta ya sea transitoria como permanente genera malestar en los trabajadores. A esto debemos sumarle la desgana de trabajar y quizás mala predisposición, contradictoriamente a uno de los elementos más utilizados por los empleadores para el rendimiento de sus empleados: “la motivación”. La

²⁴http://aaeap.org.ar/wp-content/uploads/2013/03/Wegman_Marcelo.pdf

desprotección del empleado público lleva consigo a que al igual que en el sector privado, el trabajador busque lo que para él es justo. Por ello hay diversos casos, en los cuáles el empleado al sentirse damnificado por su empleador, recurre a la justicia en busca de un resarcimiento ya sea económico como moral.

Varios autores de prestigio opinaron sobre este tema en particular:

El Profesor Dr. Antonio Vázquez Vialard consideró que existían algunos entes públicos entre ellos A.N.S.E.S., y la Superintendencia de Riesgos del Trabajo, que no obstante su carácter, en virtud de su propio régimen legal, las relaciones con sus empleados se regían por el derecho laboral común²⁵. Sin embargo, estimó que, no obstante lo dispuesto por el legislador, el trabajador puede reclamar los derechos que le confiere el régimen constitucional (art. 14 bis) que, entre otros, establece a su favor el derecho a la estabilidad absoluta.²⁶

Por su parte, Jorge Rodríguez Mancini opinó que el trabajador estatal bajo la LCT, podía optar por demandar la indemnización por despido o invocar su derecho a la estabilidad (C.N. artículo 14 bis), pero si optaba por demandar para obtener la indemnización, correspondía interpretar que optó por extinguir la relación laboral sin que pueda después requerir la reinstalación en su puesto.²⁷

Asimismo, Germán Bidart Campos²⁸ opina (En su libro "El Régimen de los dependientes de empresas del estado") en consonancia con Vázquez Vialard que, "el hecho de la aplicación de la L.C.T. no significa una mutación del ámbito del derecho público dentro del cual se da la relación sino sólo que

²⁵ Cfr. artículos 16 y 17 de la Ley N° 23.769, que creó el Instituto Nacional de Previsión Social, antecesor del A.N.S.E.S., que establece que el personal ingresado a partir de enero de 1990 se haya comprendido dentro del régimen de la LCT, y el que lo había hecho antes podía optar por el mismo; art. 38.3, Ley N° 24.557.

²⁶ VAZQUEZ VIALARD Antonio; Ob. cit., Tomo I, Pág. 80 Nota 100.

²⁷ RODRIGUEZ MANCINI, Jorge; "Ley de Contrato de Trabajo", Tomo I Pág. 185 Editorial La Ley, Buenos Aires, 2007.

²⁸ Cfr. BIDART CAMPOS Germán; Régimen de los dependientes de empresas del Estado. Citado por VASQUEZ VIALARD A. en "Ley de Contrato de Trabajo" ob. cit. Pág. 82. Nota 106.

ese ordenamiento ha asumido una rama del derecho privado que ha incorporado dentro de su propio régimen.

Por lo tanto, el hecho de que el trabajador pueda deducir una acción de esa índole (indemnización por despido) no quiere decir que pueda invocar una del ordenamiento público, tal como la estabilidad a que hace referencia el artículo 14 de la CN. Como ambas disposiciones son contradictorias (un régimen admite ruptura sin causa de la relación por parte del estado, mientras que otra requiere que exista un motivo acreditado en un sumario) cabe admitir que si se ha deducido la primera el trabajador, ha optado por resolver la relación. En esas circunstancias no se considera que renunció a un derecho (art. 12 LCT) sino que hizo uso de una opción que le possibilitaba el Ordenamiento Jurídico, por lo que una vez efectuada la misma no puede luego retractarse".²⁹

Hablar de estabilidad impropia, como bien cita Agustín Gordillo, en definitiva significa desconocer la garantía establecida en la Constitución. Con respecto a la jurisprudencia que la aceptaba, ella no hizo más que traicionar el intento constitucional de proscribir la ruptura discrecional del vínculo del empleo público y dejar intacta la eventual repetición de esas prácticas.³⁰

En ese orden de ideas, el Dr. Julio Armando Grisolia, ha expuesto: en particular que la Constitución Nacional le ha dado una garantía, desde que les ha reconocido derecho a la "estabilidad absoluta", lo que más allá de que se interprete o no como una imposibilidad de otorgar igual garantía legal a los trabajadores, supone la ineludible decisión del poder constituyente de que los empleados públicos no puedan ser removidos de sus empleos, salvo justa causa de cesantía o exoneración.³¹

Por ello, comencemos a analizar la jurisprudencia al respecto, en primera medida, un fallo a favor del trabajador.

El Sr. Norberto Carlos Bernere inicia una demanda contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con el fin de solicitar la reincorporación

²⁹ VAZQUEZ VIALARD, Antonio; Ob.cit., Tomo I Pág. 82 LCT.

³⁰ GORDILLO, Agustín; "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo 1, Parte General, Buenos Aires, FDA, 2003, 8ª Ed., Capítulo. XIII, § 10, p. XIII-22.

³¹ Julio Armando GRISOLIA; "Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Editorial", Editorial LexisNexis Buenos Aires 2004, Tº 1, Pág. 269.

a su lugar de trabajo o el pago de las indemnizaciones correspondientes al despido arbitrario.

Manifestó que ingresó a trabajar para la demandada el 1º de octubre de 2000 desempeñando tareas administrativas comunes en el área legal de la Dirección General de Deportes del Gobierno de la Ciudad, realizando funciones correspondientes al personal de planta permanente, cumplía un horario de 10 a 18 horas de lunes a viernes y percibía a cambio una remuneración mensual.

Sostiene que recibía órdenes de trabajo directas del Director General de Deportes y de su asesor principal. Además agregó que la relación entre las partes se inició bajo la modalidad de "contratos de locación de servicios", los cuales se iban prorrogando periódicamente, en virtud de lo dispuesto en los decretos 2355/00 y 2138/01 (estos decretos facultaban a funcionarios del G.C.A.B.A. para la contratación de personal bajo el régimen de locación de servicios o de obra), y por ello solicitó la inconstitucionalidad. Por su lado el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires niega todos y cada uno de los hechos que expuso el Sr. Bernere, reconociendo únicamente que este se desempeñó en la Dirección de Deportes del Gobierno de la Ciudad mediante contratos suscriptos bajo el régimen de locación de servicios, cesando su desempeño el 30/6/02 por vencimiento del contrato.

En su pronunciamiento, la Dra. Ferreirós expresó entre otras cosas ...*"Ahora bien, son necesarios tres requisitos para la procedencia de la analogía, ya que el tema de la sucesión de contratos en la administración pública, no está contemplado legalmente, en segundo lugar existe una "ratio decidendi" o igualdad jurídica en el caso y en el contrato de trabajo no existe una prohibición legal expresa de aplicación analógica. Así entonces, privado el agente de la estabilidad que le consagra el art. 14 bis de la Constitución Nacional, me parece justo y equitativo, en las particulares circunstancias del caso, aplicar analógicamente las normas que reglamentan la garantía menos intensa de protección contra el despido arbitrario y, por lo tanto, reconocerle una indemnización idéntica a la que un trabajador privado, en sus mismas condiciones, hubiera obtenido al extinguirse la relación de*

trabajo sin su culpa". Finalmente, el Tribunal revocó el fallo de primera instancia en donde se le daba la razón al Estado.³²

Existen dos fallos muy conocidos en materia laboral sobre contratos estatales, justamente ambos fueron emanados de la Corte Suprema el mismo día y son los casos Ramos y Sánchez, los cuáles fueron presentados por los medios locales como la salvación de los Contratados del Estado. Pero al hacer un análisis pormenorizado de los mismos vemos que no es tan así.

Mediante su medio informativo la misma Corte publicó "La Corte Suprema consagra la estabilidad laboral para empleados públicos contratados" ante los últimos fallos, Ramos³³ y Sánchez³⁴.

En ambos casos el tema es el mismo: un trabajador del sector público vinculado con su empleador por un contrato de locación que se renueva periódicamente a lo largo de los años. Al no renovarse el vínculo laboral, Ramos y Sánchez solicitaron percibir una indemnización.

Pese a los fallos son de la misma fecha (06 de Abril de 2010) y sobre el mismo tema, los pronunciamientos son distintos. En el caso Ramos la mayoría decidió por la indemnización debido a que la norma que habilitaba la contratación establece expresamente un plazo máximo de 5 años y luego en la realidad fueron 21 años. Pero en el caso Sánchez al no existir esa limitación no lo hace. Generalmente las contrataciones estatales tienen esta última modalidad, no tienen plazo de duración.

Puntualmente Sánchez accionó contra la Auditoría General de la Nación y Ramos contra el Ministerio de Defensa. Como se dijo anteriormente, la misma Corte y los medios masivos de comunicación presentaron ambos fallos como un avance en la protección de los derechos de los trabajadores contratados.

Pero analizando ambas sentencias, vemos que no es así y que en realidad esta jurisprudencia constituyó un retroceso en cuanto a la tutela de los derechos de los trabajadores.

³²Sala VII CAMARA NACIONAL DEL TRABAJO - Berner Norberto Carlos C/ Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires s/ despido - 24-06-08

³³ Ramos José Luis c/ Estado Nacional s/ indemnización por despido – CSJN del 06/04/2010

³⁴ Sánchez, Carlos P. c/ Auditoría General de la Nación s/ despido - CSJN del 06/04/2010

Como se llega a este razonamiento?

La discusión en ambos casos se centró en establecer si un trabajador del sector público, vinculado a su empleador por medio de un contrato donde el mismo se renueva periódicamente a lo largo de los años, tiene derecho a recibir una indemnización por la falta de renovación de este. En su mayoría, los miembros de la Corte rechazaron que los trabajadores contratados del sector público puedan requerir su reincorporación luego de ser despedidos, en los términos del artículo 14 bis de la Constitución Nacional. En el caso "Ramos" la Corte hizo lugar a la demanda, estableciendo el derecho a percibir una indemnización ante la falta de renovación del contrato, pero en el caso "Sánchez" la rechazó, estableciendo que el trabajador no tenía derecho a percibir una indemnización.

En resumen, ambos casos son similares, pero con distinto desenlace. El Sr. Ramos se había desempeñado en la Armada Argentina durante veintiún (21) años a través de contratos renovados periódicamente, desarrollando tareas de investigación y desarrollo para las Fuerzas Armadas. Por su parte, Sr. Sánchez se había desempeñado en la Auditoría General de la Nación durante ocho años, también a través de contratos que se renovaban periódicamente, y desarrollaba tareas típicas de la actividad de la AGN.

Pero el encuadre jurídico de ambos contratos era distinto. El contrato de Ramos se encuadraba en una figura específica, el Régimen para el Personal de Investigación y Desarrollo de las Fuerzas Armadas que estaba regulado por el decreto 4381/73, que autorizaba este tipo de contratos pero limitaba su renovación a un máximo de cinco (5) años. Por su parte, el contrato de Sánchez se enmarcaba en las disposiciones del decreto 92/95, que había regulado el Régimen de Contrataciones de Personal de la Administración Pública Nacional, y que establecía un amplio margen para que el Estado recurriese a este tipo de instrumento sin mayores limitaciones

Este distinto encuadre jurídico fue utilizado por la Corte para fallar a favor de Ramos y en contra de Sánchez.

En efecto, en el caso en Sánchez la Corte afirmó que la tutela contra el despido arbitrario solo puede ser alegada cuando existe una desviación de poder por parte del Estado Nacional, pero redujo los alcances del concepto "desviación de poder" al incumplimiento de la legislación sobre contratación de personal. Por el contrario en el caso Ramos la Corte sostuvo que existió una desviación de poder por parte del Estado Nacional, ya que sólo podía

renovar el contrato del trabajador por un máximo de cinco años. Al superar este máximo legal, la Corte señaló que el trabajador tuvo una *"legítima expectativa de permanencia laboral que merece la protección que el artículo 14 bis de la Constitución Nacional otorga al trabajador contra el 'despido arbitrario'"*. En efecto, la renovación del contrato más allá del plazo establecido en la reglamentación es calificada por la Corte como una conducta ilegítima, que genera responsabilidad del Estado frente a Ramos, y que justifica la procedencia del reclamo indemnizatorio.

De esta manera, mientras en el caso Sánchez no existió desviación por la renovación del contrato ya que no tenía un límite, en el caso Ramos si existió tal desviación debido a la renovación del contrato más allá de los plazos establecidos en el decreto reglamentario.

En el caso Sánchez, la Corte le otorgó al Estado un amplio margen de maniobra para recurrir a este tipo de contratos, que podría renovarse eternamente con el sólo requisito de que ello no estuviera prohibido en la reglamentación del régimen de contrataciones de personal, sin analizar si la legislación que habilita los contratos en la administración pública, y su renovación permanente, es compatible o no con la Constitución Nacional.

Por ello, la Corte no cuestiona que el Estado recurra a este tipo de contrataciones, ni que ellas sean contrarias a las garantías constitucionales previstas en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, sosteniendo como principio general que el trabajador no tiene derecho a percibir una indemnización si el contrato no es renovado por el empleador.

En resumen, solo procede la indemnización si el Estado no se encuadra a las reglas que el mismo fija, sin importar que dichas reglas sean compatibles o no con la Constitución Nacional.

En el caso Ramos la Corte fue más allá, rechazando toda posibilidad de consagrar la estabilidad de los trabajadores contratados cuando dichos contratos se renuevan aún por plazos muy largos, ya que esta relación laboral duró veintiún (21) años. La Corte expresó que *"la solución propuesta, o sea el pago de una indemnización, no significa que el mero transcurso del tiempo haya modificado la situación irregular del actor, que tiene derecho a la reparación de los perjuicios derivados del obrar ilícito de la demandada, pero no podría solicitar su reincorporación al empleo"*.

Finalizando, para rechazar la posibilidad de reclamar la reincorporación en el puesto de trabajo, la argumentación de la Corte fueron razones de índole

presupuestaria y que ellas primaban por sobre los derechos laborales reconocidos en la Constitución Nacional y en los tratados internacionales de derechos humanos.

Cabe destacar que en ambos casos, la Corte se preocupó por desvalorizar el vínculo que une a los trabajadores contratados con el Estado Nacional, independientemente de las tareas que aquellos realicen y del período por el cual se prolonguen.

De acuerdo a estos fallos y a los antecedentes existentes, podríamos asegurar que:

- 1- El trabajador del sector privado es sujeto de preferente tutela constitucional.
- 2- El trabajador de planta permanente del sector público posee estabilidad absoluta.
- 3- El trabajador contratado del sector público es un "no trabajador".

Si bien los medios masivos hicieron hincapié en la doctrina emanada del fallo Ramos, existen razones para sostener que la regla general establecida por la Corte, es la del caso Sánchez, siendo Ramos una excepción fundada en el particular encuadre jurídico que sustentaba su contrato.

Análisis de Gasto o Ahorro del Empleador

Analizada la normativa vigente y la jurisprudencia al respecto, le toca el turno al análisis en términos numéricos, como a los profesionales de las Ciencias Económicas les gusta. Analizaremos la medida del ahorro, o no, que logra un empleador realizando un contrato de locación de servicios con los empleados.

Análisis sector Privado

Para analizar el sector privado tomaremos como ejemplo al sector comercial, o sea al empleador y empleado de comercio. Para dicho ejemplo tomaremos como base una empresa (comercio) en la cual se posean 10 empleados categoría "A" trabajando.

Como se sabe, los sueldos de empleados poseen un básico impuesto por su respectivo convenio. En este caso el sueldo básico de un empleado de

comercio en esta fecha es de pesos cuatro mil ochocientos cuarenta y uno con 30/100 centavos (\$4,841.30) como se ve en el cuadro I

Cuadro I

Empleado Categoría Administrativo A, con un básico de \$4,841.30, a jornada completo y posee como Obra Social a O.S.E.C.A.C.

Concepto		Unidades	Remunerativo	No Remunerativo	Descuentos
Básico	28	4.518,55			
Feriado	1	193,65			
Feriado trabajado	1	355,03			
Antigüedad	0	0,00			
Asistencia y puntualidad		422,27			
Jubilación	11,0%				603,84
Obra Social	3,0%				164,68
Ley 19.032	3,0%				164,68
S.E.C. Art 100 CCT 130/75	2,0%				109,79
F.A.E.C.y.S. Art 100 CCT 130/75	0,5%				27,45
S.E.C. Art 101 CCT 130/75	2,0%				0,00
Acuerdo mayo 2012	28			345,78	
Feriado	1			12,35	
Feriado trabajado	1			27,17	
Asistencia y puntualidad				32,11	
Obra Social	3,0%				12,52
S.E.C. Art 100 CCT 130/75	2,0%				8,35
F.A.E.C.y.S. Art 100 CCT 130/75	0,5%				2,09
S.E.C. Art 101 CCT 130/75					0,00
Sub-Total			5.489,50	417,41	1.093,41
ignaciononline.com.ar			Neto	\$ 4.813,49	
Son: Cuatro mil ochocientos trece con 49/100-----					

35

Como podemos ver en el recibo de sueldo, los descuentos por Jubilación, Obra Social, Ley 19.032 (ley del INSSJP que establece el descuento del 3% sobre tus haberes remunerativos para financiar los servicios que le brinda el estado a los jubilados) y demás ascienden al 21.5% de descuento sobre el acumulado generando para el empleador el pago en materia de Aportes y Contribuciones por cada empleado (no se tiene en cuenta en el cuadro los

³⁵ Cuadro I disponible en <http://www.ignaciononline.com.ar>

descuentos por feriados y premios por puntualidad), es de pesos un mil setenta con 44/100 centavos (\$1,070.44).

Ahora bien, si a ese monto lo multiplicamos por los 10 empleados, obtenemos un resultado de pesos diez mil setecientos cuatro con 40/100 centavos (\$10,704.40) mensuales que debería abonar el empleador en concepto de Aportes a la Seguridad Social. A esto deberíamos sumarle la suma de pesos cuarenta y ocho mil ciento treinta y cuatro con 90/100 centavos (\$48,134.90) en concepto de sueldos. El total que debería erogar este comerciante en el mes sería de pesos cincuenta y ocho mil ochocientos treinta y nueve con 30/100 centavos (\$58,839.30).

Si el empleador decide que sus 10 empleados convengan con él un Contrato de Locación de Servicios (es a modo ejemplar, ya que es imposible tal acuerdo toda vez que su dependencia es indubitable), y a su vez les propone que les pagará de bolsillo los cuatro mil ochocientos trece con 19/100 centavos (\$4,813.49) pero, como condición los empleados deben facturarle dichos servicios y hacerse cargo ellos mismos de pagar el impuesto.

De acuerdo a este ingreso, el empleado encuadraría en la Categoría "E" del Régimen Simplificado Monotributo, pagando de acuerdo a la escala para este la suma de pesos cuatrocientos sesenta y siete (\$467.00). Descontando este monto de su sueldo, finalmente al empleado le quedaría a su bolsillo la suma de cuatro mil trescientos cuarenta y seis con 49/100 centavos (\$4,346.49), ahorrando el empleador la suma en concepto de aportes y contribuciones por un total de pesos diez mil setecientos cuatro con 40/100 centavos (\$10,704.40) mensuales.

En resumen, con esta modalidad el empleado pierde poder adquisitivo y además pierde derechos y se encuentra desprotegido ante cualquier eventualidad (accidente en el lugar de trabajo). Los adicionales por premios, vacaciones, SAC, asignación por hijos, etc. Mientras que el empleador verá incrementados sus ingresos mensuales debido a la evasión impositiva en Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social.

Análisis sector Público

En la república argentina existe una gran cantidad de empleados públicos, tanto nacionales, provinciales y municipales. El análisis a realizar es del ámbito provincial. De acuerdo a un estudio realizado por la Fundación

Libertad, en el año 2011 midió la cantidad de empleados públicos por provincia de acuerdo a la población ocupada arrojando el siguiente resultado:

Cuadro II

Provincias	Población ocupada	Empleados Públicos	Porcentaje
Buenos Aires	6.499.324,00	630.962,00	9,7%
Catamarca	143.065,00	40.438,00	28,3%
Chaco	338.663,00	56.476,00	16,7%
Chubut	194.684,00	34.469,00	17,7%
Ciudad de Bs. As.	1.549.770,00	168.637,00	10,9%
Córdoba	377.761,00	121.714,00	8,8%
Corrientes	370.896,00	61.205,00	16,5%
Entre Ríos	496.171,00	82.850,00	16,7%
Formosa	181.845,00	47.405,00	26,1%
Jujuy	270.179,00	50.591,00	18,7%
La Pampa	149.184,00	21.140,00	14,2%
La Rioja	141.738,00	32.953,00	23,2%
Mendoza	725.337,00	92.598,00	12,8%
Misiones	412.678,00	54.389,00	13,2%
Neuquén	224.281,00	59.670,00	26,6%
Río Negro	255.893,00	48.374,00	18,9%
Salta	492.001,00	53.141,00	10,8%
San Juan	256.758,00	36.124,00	14,1%
San Luis	174.831,00	24.382,00	13,9%
Santa Cruz	108.792,00	27.601,00	25,4%
Santa Fe	1.343.175,00	129.141,00	9,6%
Santiago del Estero	320.074,00	58.388,00	18,2%
Tierra del Fuego	56.129,00	17.412,00	31,0%
Tucumán	615.317,00	76.485,00	12,4%

³⁶

³⁶ Cuadro II disponible en: <http://www.icee.org.ar/idp.htm>

Analizaremos de manera particular la provincia de La Rioja. Como vemos en el cuadro II en La Rioja el 23.2% de los trabajadores eran Empleados Públicos, equivalente a la cantidad de 32.953 personas.

Tomaremos como ejemplo un joven profesional, categoría 18, el cuál su sueldo aproximado es el siguiente:

Cuadro III: Empleado en relación de dependencia provincial

Sueldo Básico	432.00	
Adicionales totales	4,490.38	
Obra Social		-155.86
Ley 6868		-1.00
Aporte Jubilatorio		-428.62
Caja provincial Ley 8694		-2.16
Seguro de vida		-3.80
Liq. Quincenal		-650.00
Totales	4,922.38	1,241.44
Neto efectivo	\$3,598.44	

De esta manera vemos que su sueldo es de pesos tres mil quinientos noventa y ocho con 44 centavos (\$3,598.44) mensualmente, aportando el Estado la suma de pesos un mil doscientos cuarenta y uno con 44/100 centavos (\$1,241.44) en concepto de Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social. Si a este hipotético caso lo trasladamos a los 32,953 empleados públicos, hablaríamos de una erogación por parte del Estado de pesos cuarenta millones novecientos nueve mil ciento setenta y dos con 32/100 centavos (\$40,909,172.32) mensuales.

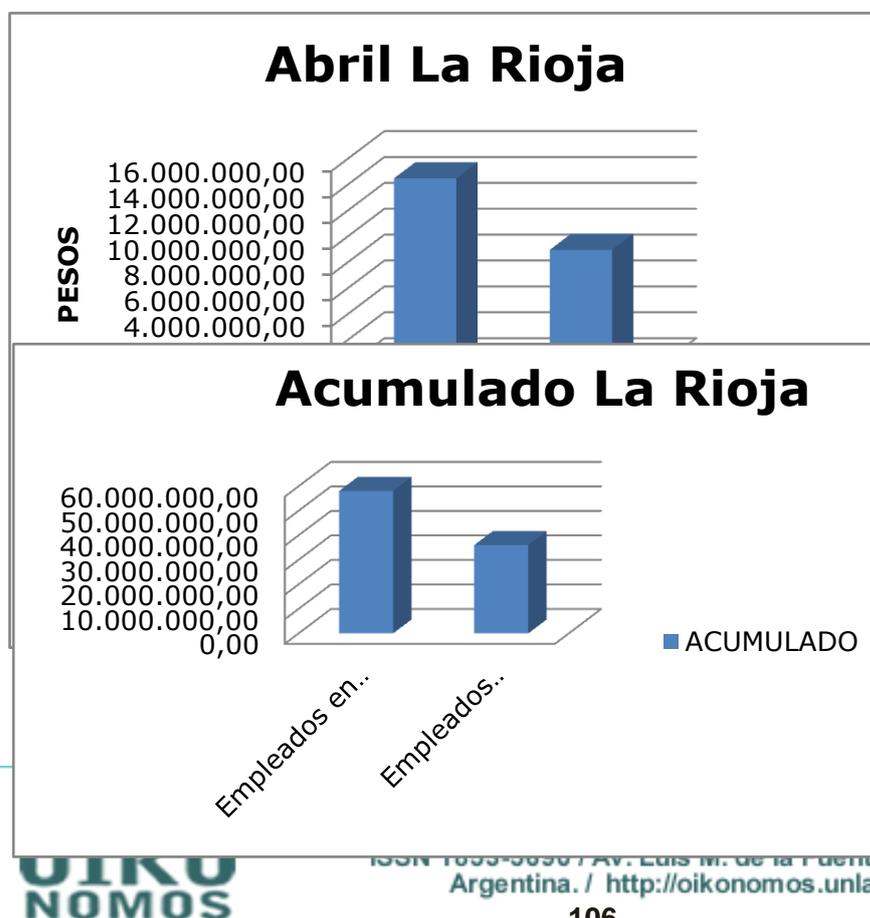
Se estima que en la provincia se registran trabajando como contratados alrededor de 3,000 personas. En su mayoría estas personas se encuentran registrados en Categoría "B" o "C" del Monotributo, o sea que van desde \$0,00 a \$4,000.00 pesos mensuales.

Estimemos un Contrato de pesos tres mil (\$3,000.00) mensuales, le corresponde Categoría "C" en donde cada empleado paga la suma de pesos trescientos treinta y dos (\$332.00). Esto ubicaría al empleado con una remuneración de bolsillo de pesos dos mil seiscientos sesenta y ocho (\$2,668.00).

El ahorro del Estado de esta manera asciende a la suma de pesos tres millones setecientos veinticuatro mil trescientos veinte (\$3,724,320.00) mensuales en concepto de Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social. A esto se suma que como se explicó anteriormente, puede prescindir de sus servicios una vez concluido el contrato, sin lograr el empleado una indemnización.

Gráficamente, la comparación entre lo que demandaría en los primeros cuatro meses del año el gasto público en esta materia se sintetiza de esta manera:

Cuadro comparativo – Gasto salarial de La Rioja					
	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Acumulado
Empleados en Relación de Dependencia	14.519.640,00	14.519.640,00	14.519.640,00	14.519.640,00	58.078.560,00
Empleados Contratados	9.000.000,00	9.000.000,00	9.000.000,00	9.000.000,00	36.000.000,00
	23.519.640,00	23.519.640,00	23.519.640,00	23.519.640,00	94.078.560,00



De esta manera, vemos que el ahorro estatal en los primeros cuatro meses es de pesos veintidós millones setenta y ocho mil quinientos sesenta (\$22,078,560.00).

Pero no sólo la disminución del gasto público tiene como fin el ahorro, sino también mayores chances de obtención de créditos.

Latinoamérica y los Contratos de Locación de Servicio

El último punto de este trabajo estará referido a la flexibilización laboral a través de contratos en el contexto latinoamericano.

Centroamérica:³⁷

En los últimos años, la existencia de los llamados "contratos de trabajo flexibilizados" o "formas flexibilizadas de contratación" se ha convertido en una de las mayores problemáticas del mercado laboral centroamericano. Estas "formas alternativas de contratación" se imponen en las relaciones laborales, con el objetivo de sustituir los contratos estables por tiempo indefinido con la obligación del empleador de cumplir con todos los derechos contemplados en la legislación laboral. Las formas flexibilizadas de contratación vulneran el derecho de la persona trabajadora a la estabilidad laboral y el derecho de sindicalización y de negociación colectiva.

Además, muchos de estos contratos violan la legislación laboral existente, tratándose de una flexibilidad de hecho. Al mismo tiempo, los gobiernos de la región, presionados por el sector empresarial, proponen modificaciones legales, para que se conviertan en leyes estas formas de trabajo.

Las formas alternativas de contratación de trabajo se pueden observar de una u otra forma en cada país centroamericano. A continuación algunos ejemplos concretos:

: En la Universidad de Costa Rica, muchas de las personas docentes son contratadas por cada semestre del ciclo lectivo, luego termina su contratación y vuelven a ser contratadas al semestre siguiente. Para el período entre un semestre y otro no gozan de salario.

³⁷Contratos de trabajo flexibilizados... la nueva amenaza para las y los trabajadores centroamericanos. Disponible en http://www.laboralred.net/media_files/download/Propuestafinalmiercoles27dejulio.pdf

: En el sector de la construcción, la gran mayoría de los trabajos son subcontratados. Los contratistas normalmente generan debajo de ellos una nueva cadena de subcontratistas, de tal forma que las y los trabajadores se encuentran en el último lugar de esta estructura con todas las desventajas que esto presenta de cara al respeto de sus derechos y pasivos laborales. A este fenómeno se llama "pirámide de la subcontratación" (Grupo Consultor, 2009).

: En la Cervecería Hondureña se ha instalado un tipo de contratación por día para las personas trabajadoras, a las que se llama "dieros". Estas personas reciben su pago por día de trabajo, y nunca son contratados de manera permanente aunque las labores que cumplen se necesitan todos los días en el proceso productivo de la empresa (Bloque Popular, 2009).

: En este país, es muy frecuente que los dueños de las empresas fomentan la creación de sindicatos que apoyen sus políticas laborales, con el fin de imponer acuerdos a las y los trabajadores que debiliten sus derechos laborales.

: Encubrir la existencia de una relación de empleo es una forma habitual de evadir responsabilidades laborales, tanto en el sector privado como en el público. Al firmar contratos comerciales en lugar de contratos laborales, los trabajadores no pueden reclamar los derechos garantizados por el Código de Trabajo ni ejercer su derecho a afiliarse a un sindicato.

: En este país, muchas mujeres bordadoras reciben pedidos de bordado desde empresas que les entregan el trabajo en sus barrios y regresan posteriormente por los productos. Estas mujeres no cuentan con ninguna garantía laboral y no son reconocidas como trabajadoras por las empresas para quienes realizan el trabajo de bordado.

México:³⁸

³⁸ El contrato de prestación de servicios profesionales, vía de fraude laboral – de Claudia de Buen Unna - Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1090/10.pdf>

En este país, si bien existen diferencias importantes entre el contrato de trabajo y el contrato de prestaciones de servicios profesionales, en la práctica se confunden ambos. Las consecuencias son graves para el patrón cuando en lugar de celebrar con sus trabajadores un contrato laboral, celebra un contrato de prestaciones de servicios profesionales. En ese caso, conforme al texto de la Ley Federal del Trabajo y al de la Ley Reglamentaria del art. 5° constitucional, se entenderá que la relación jurídica entre las partes es de naturaleza laboral, si es subordinada y se presta de manera personal. Le son imputables al patrón tanto la falta de contrato laboral como la simulación de la relación laboral a través de un contrato civil, y tal circunstancia de modo alguno priva a los trabajadores de los derechos derivados de las normas de trabajo. En caso de controversia, la carga de la prueba sobre las características de las condiciones laborales es del patrón, por lo que de no tener estos los elementos para acreditar las condiciones en que se prestó el trabajo, se tendrán por ciertas las que el trabajador invoque, con las consecuentes cargas económicas.

La Ley Reglamentaria en su art. 5° constitucional determina en el artículo 37 que "los profesionales que ejerzan su profesión en calidad de asalariados quedan sujetos por lo que a su contrato se refiere, a los preceptos de la Ley Federal del Trabajo y al Estatuto de los Trabajadores al Servicio de los Poderes de la Unión en su caso".

El exceso de proteccionismo a favor de los trabajadores en la normas laborales a llevado a la práctica de los mecanismos fraudulentos señalados para evadir el alto costo de una contratación laboral. La experiencia demostró que demasiada tutela es contraproducente. Sería fundamental una nueva Ley Federal del Trabajo o por lo menos una reforma profunda de la actual, a los efectos que se establezcan normas jurídicas que motiven a los trabajadores a desempeñar mejor su trabajo, normas flexibles que reduzcan el riesgo de indemnizaciones laborales costosas.

Como podemos ver, la autora pregonar un Régimen la flexibilización laboral en México, a los efectos de solucionar este problema.

Colombia:³⁹⁴⁰

En el país caribeño, sobre el tema tratado encontramos que el art. 32 numeral 3 de la Ley 80 de 1993 define al contrato de prestación de servicios como...*"los que celebran las estatales para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Estos contratos solo podrán celebrarse con personas naturales cuándo dichas actividades no puedan realizarse con personal de planta o requieran conocimientos especializados"*.

Se ha vuelto costumbre en Colombia la contratación por parte de las empresas y estado, de trabajadores con la modalidad de contrato de servicios, quienes deben cumplir condiciones propias de un contrato de trabajo.

La legislación laboral colombiana, establece que el contrato de trabajo tiene tres elementos esenciales: Remuneración, Prestación personal del servicio y Subordinación. La existencia de esos tres elementos suponen la existencia de un contrato laboral, así no se haya firmado contrato alguno.

Si miramos los contratos de servicios firmados por las empresas, por lo general se evidencia la existencia de los tres elementos propios del contrato de trabajo, en especial el de subordinación, puesto que estos trabajadores vinculados mediante contrato de servicios, deben cumplir horarios y ordenes, lo que indudablemente configura la subordinación, convirtiendo esta circunstancia, el contrato de servicios en contrato laboral.

La razón para que las empresas recurran a esta figura o estrategia, es para evitarse el pago de las cargas prestacionales, parafiscales y de seguridad social que son propias de un contrato de trabajo. Estos conceptos, representan aproximadamente un 50% del valor del salario.

En cambio, con el contrato de servicios, la empresa no paga sino el valor acordado, no paga vacaciones, primas, cesantías, salud, pensión, parafiscales, etc., y además, el contrato de servicios no está sometido al salario mínimo, por lo que una empresa puede contratar a un empleado por la mitad el mínimo.

³⁹ Disponible en <http://www.gerencie.com/contratos-de-trabajo-camuflados-como-contratos-de-servicios.html>

⁴⁰ Disponible en <http://www.aliadolaboral.com/personas/SE4/BancoConocimiento/P/p-normas-contrato-prestacion-servicios-colombia/p-normas-contrato-prestacion-servicios-colombia.aspx>

Sustento normativo y jurisprudencial en Colombia

- Artículo 23 Código Sustantivo del Trabajo.
- Artículo 23 Decreto 1703 de 2002.
- Artículo 3 Decreto 510 de 2003.
- Corte Suprema de Justicia. Sala laboral. Sentencia de mayo 4 de 2001.
- Corte Suprema de Justicia. Sala laboral. Sentencia de septiembre 06 de 2001.

El contrato de servicios está regulado por el código civil, pero en estos casos, prevalecerá el código laboral sobre el civil, siempre que se compruebe que se está camuflando un contrato de trabajo mediante un contrato de servicios.

La contratación personal de un trabajador independiente bajo la modalidad de contrato de prestación de servicios tendrá que ser de manera ocasional, de modo tal que no se cumpla con los requisitos contemplados en el artículo 23 del Código Sustantivo del Trabajo, esto es, que no se genere una relación laboral.

El contrato de prestación de servicios en la legislación colombiana, forma parte de una amplia variedad de contratos en el cual, a criterio de los interesados y con base en las disposiciones legales existentes, se acordarán aspectos como objeto, remuneración por los servicios prestados, tiempo de ejecución de las actividades contratadas y las causas de terminación del contrato, sin que ellos exista una relación de carácter laboral, por lo tanto no le son aplicables las disposiciones del Código Sustantivo del Trabajo, sobre el reconocimiento y pago de la liquidación de prestaciones sociales como sucede cuando se diere la terminación de un contrato de trabajo.

Perú:⁴¹

En materia de contratación de personal se presentan, a menudo, confusiones entre el contrato de locación de servicios y el contrato de trabajo. Así, debe tenerse en cuenta que son dos contratos totalmente distintos; el primero responde a una prestación independiente, sin sujeción a la jornada ordinaria de la empresa y en la cual no existe subordinación; por tanto el locador no tiene derecho a los beneficios laborales que

⁴¹ Dra. Anna Vilela Espinosa – Contrato de Trabajo y Contrato de Locación de Servicios – Disponible en: www.adaptinternacional.it

normalmente corresponden a un trabajador que ha celebrado un contrato de trabajo.

El contrato de trabajo, por su parte, responde a una prestación de servicios dependiente, sujeta a fiscalización y a una jornada de trabajo. En este sentido es muy común encontrar en la práctica que las empresas, en un afán por ahorrar costos, contraten personal que ejecuta labores dentro de un horario determinado, bajo subordinación y dependencia (características propias de un contrato de trabajo) bajo la modalidad de Locación de Servicios, produciéndose una simulación o alteración de la realidad vinculante entre empleador y trabajador.

En caso se efectúe una Inspección Laboral en el centro de trabajo por el MTPE, y se determine la existencia de las características antes mencionadas, que son propias de una relación laboral, en aplicación del principio de Primacía de la Realidad, y pese a que existe de por medio un Contrato de Locación de Servicios, se ordenará la inclusión de ese trabajador en planillas y el pago de todos los beneficios laborales que se le adeuden desde su fecha de ingreso, con los respectivos intereses, independientemente del pago de la multa que corresponda aplicar, con lo cual el aparente beneficio que significó la suscripción de éste contrato resultará efímero.

Y es que según el Principio de Primacía de la Realidad, «... el contrato de trabajo es por esencia un contrato-realidad, porque emerge predominantemente de los hechos antes que de la apariencia formal que se le dé» (Análisis Laboral, *El contrato de trabajo: Elementos esenciales y la aplicación del Principio de Primacía de la Realidad*, Lima, Perú, Mayo 2005).

Este es el criterio que se puede observar en diversos pronunciamientos jurisprudenciales, como por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. 02215-2009-PA/TC en la cual se señala "Por consiguiente, de los medios probatorios que se han adjuntado al presente caso se desprende que las labores del recurrente eran de naturaleza subordinada y permanente, razón por la que en aplicación del principio de primacía de la realidad queda establecido que entre las partes ha existido una relación de naturaleza laboral a plazo indeterminado."

Teniendo en cuenta lo señalado anteriormente bien vale, en consecuencia, dimensionar los riesgos que se corren cuando se altera la realidad vinculante entre empleador y trabajador.

Como vemos, la flexibilización laboral a través de la contratación de servicios personales no es únicamente un fenómeno nacional, sino que trasciende las fronteras latinoamericanas.

CONCLUSIÓN

Luego del camino recorrido en el presente trabajo, vimos que en el sector privado no existen mayores dudas respecto a los contratos de locación de servicio. Está más que claro cuándo estamos frente a uno de ellos y cuándo a una relación de dependencia, más allá que el empleador intente disfrazarla. El simple relevamiento por parte de los organismos correspondientes (AFIP o Ministerio de Trabajo) basta para desenmascarar estas maniobras. La misma jurisprudencia no deja dudas y protege al trabajador ante estos abusos, cumpliendo con el espíritu de la Constitución Nacional y de la LCT.

Hemos observado claramente que existe una marcada diferencia entre el trabajador contratado del sector privado y del sector público y es debido a que el primero se encuentra amparado por una Ley que regula todo el aparato laboral, el segundo no. El empleador del sector privado tiene claro cuál es el proceso que tiene que cumplir al contratar un empleado, de acuerdo a las disposiciones legales previstas en la Ley de Contrato de Trabajo (Ley 20.744, Ley 25.323 y 24.013):

- ♦ Cumplir con la registración de los trabajadores en sus libros especiales según señala el art.52 de la LCT.
- ♦ Realizar los aportes y contribuciones correspondientes al sistema de Seguridad Social.
- ♦ Exhibir la documentación laboral y contable cuando los organismos fiscales y previsionales así lo requieran.
- ♦ Celebrar los contratos laborales con los trabajadores respetando el principio de buena fe previsto en el art.63 de la LCT.
- ♦ Cumplir y controlar las medidas de higiene y seguridad a los fines de evitar infortunios y accidentes de trabajadores en el lugar de trabajo.
- ♦ Cumplir con las disposiciones previstas en la Ley Penal Tributaria, evitándose la realización de maniobras fraudulentas dentro de la organización.

En el sector público el panorama no es el mismo. La jurisprudencia no deja en claro nada y tiende a beneficiar al Estado.

Las leyes flexibilizadoras provocaron que el Estado utilice la figura de la contratación de servicios personales de manera abusiva e indiscriminada. La gran pregunta es: porque un empleador del sector privado que contrata una persona bajo la modalidad de Contrato de Locación de Servicio es severamente castigado (y con justa razón) y el Estado no? Frente a estas contrataciones, el Estado evade al propio Estado?

Es incongruente la conducta Estatal de contratar personas violando los principios que reclama para con los empleadores privados, y aun a las normas legales, ya que contrata trabajadores para realizar tareas equivalentes a las que cumple su personal de planta permanente, con dedicación full time, renovando indefinidamente sus contratos en abierto fraude laboral

Según el criterio utilizado por la CSJN, si el Estado contrata sin especificar cuándo termina el vínculo, no hay mayor inconveniente. De esta manera, una persona puede pasar el resto de su vida contratada, a pesar de estar en una clara relación de dependencia y puede ser despedida sin recibir una indemnización.

Al parecer la CSJN olvidó cuál es el espíritu del artículo 14 bis de la Constitución, el cuál le da una garantía al trabajador, otorgándole el derecho a la "estabilidad absoluta", no pudiendo ser removidos de sus empleos, salvo una justa causa.

El empleado público que es contratado tiene el derecho constitucional al amparo contra su despido, a su protección dentro y fuera del trabajo, a períodos de descanso, a la estabilidad, a la carrera administrativa, y no hay norma jurídica que le otorgue a la Administración Pública la autoridad de avasallar ese derecho.

Una modificación del art. 2 de la LCT podría cambiar todo el panorama, derogándose el inciso a) *... "Las disposiciones de esta ley no serán aplicables: a) A los dependientes de la Administración Pública Nacional, Provincial o Municipal, excepto que por acto expreso se los incluya en la misma o en el régimen de las convenciones colectivas de trabajo"*. De esta manera la Ley podría tener el mismo alcance tanto para trabajadores privados como para públicos. Si bien esto es difícil, no es imposible. Esta

modificación podría cambiar la actitud estatal frente a la contratación, pondría un tope y una alerta.

Pero, si afinamos el lápiz y leemos detenidamente el presente artículo, se está refiriendo a **"dependientes"** de la Administración Pública. Los contratados, según el propio Estado son personas independientes que prestan sus servicios sin ningún tipo de vínculo dependiente. Para pensar no?

Resumiendo, se concluye que en el sector privado la legislación es clara, la jurisprudencia es contundente y por ello, no se necesitan mayores modificaciones.

La cara opuesta a esto se da en el sector público. La legislación no es clara, ya que existen gran cantidad de Decretos y Leyes flexibilizadoras que mezclan los procedimientos. A esta altura sería bueno legislar el accionar del de Estado frente al "Contratado Estatal" y otorgarles la tranquilidad que merecen.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución de la Nación Argentina

Leyes Nacionales

- Ley 340.
- Ley 20.744 y modificatorias.
- Ley 21.297 y modificatorias.
- Ley 24.241 y modificatorias.
- Ley 25.013 y modificatorias.
- Ley 25.164 y modificatorias.
- Ley 11.672 - Complementaria Permanente de Presupuesto.
- Decreto 92/95.
- Decreto Nº 1184/01.

Leyes Provinciales (La Rioja)

- Ley 3.870

Libros:

- "El Régimen de los dependientes de empresas del estado" de Germán Bidart Campos - Citado por VasquezVialard en Ley de Contrato de Trabajo" ob. cit. Pág. 82. Nota 106.

- "El Principio de veracidad o principio de la realidad", de ROMERO MONTES, Francisco Javier en los Principios del Derecho del Trabajo. Año 2004. p. 341.
- Devoto, Eliseo – Apuntes de clase – Posgrado de Especialización en Tributación – La Rioja 2011.
- "Régimen de Empleo Público en la Administración Nacional", de García Pullés, Fernando - Ed.LexisNexis, 2005.

Fallos

- 20/02/2000 "Rotemberg Julio c/ Farmacia Cabildo".
- 29/05/2001 "Miguel A. c/ Soc. de Beneficiencia Hospital Italiano".
- 20/04/2001 "Castaldi Jorge c/ Ursub S.A."
- 28/09/2000 "Granillo Fernández Marcelo c/ Galeno LIFE S.A."
- 18/08/1976 "Diaz A. c/ Quilmes Atlético Club"
- 06/04/2010 "Sanchez c/ Auditoría General de la Nación".
- 06/04/2010 "Ramos c/ Estado Nacional (Ministerio de Defensa)".
- 24/06/2008 "Berner Norberto Carlos C/ Gob. de la Ciudad Autónoma de Bs. As."
- 26/04/2004 "Agripo SA c/ AFIP – DGI s/ impugnación Sent. Def."
- 28/02/2008 "Asociación Civil Las Praderas de Luján c/ AFIP – DGI s/ impugnación Sent. Def. N° 123587".
- 20/11/2006 "Cozza Liliana c/ Instituto Superior de Otorrinolaringología S.A. s/despido, C.N.T.A., Sala V".
- 23/09/2004 "Mella Marcela c/Helvens S.A. y Otros s/despido, C.N.A.T., Sala VI"
- 20/11/2000 "Romanazzi, Pedro M. v. Capacitación y Desarrollo SA y otros", 2001-A, 809 Sala X".
- 29/10/1997 – "Garay Aldo c/ Georgalos de Gounaridis, María" CNTrab. SALA V".
- 12/12/1995 - "Matta, María del C. c/ Barletta, Lydia M. - CNTrab. SALA VI.
- 23/11/1999 - "Olivero de De Camino, Olga E. v. Asociación de Obras Sociales de la Rioja" Jtrab. y Conciliación Nro. 1, La Rioja.
- 14/08/2008 - "Olivera, Marcelo Noel c/ Copegraf y/o Diario Independiente - Despido" - Expte. Año 2007, letra "O", NE 2.388 – La Rioja.

Internet

- ♦ Ivanega, Miriam Mabel, *El personal contratado por el Estado tiene derecho a indemnizaciones como la planta permanente*, en: El Perfil, el 19 de Abril de 2010. Disponible en: www.perfil.com.
- ♦ Lewkowicz, Javier, *Fallo de la Corte a favor de un trabajador contratado del Estado*, en: Página 12. Disponible en www.pagina12.com.ar.
- ♦ Zaiat, Alfredo, *Los Contratados*, en: Página 12, el 12 de Enero de 2008. Disponible en www.pagina12.com.ar.

- ♦ AFIP - Trabajadores en Relación de Dependencia – el 05/09/2011 – Disponible en <http://www.afip.gov.ar>

Entrevistas Personales Dra. Olaga Olivero de De Caminos, concertada el día 29 de Mayo de 2013

Cita de este artículo:

AGUILAR, L. F. (2014) "Los contratos de locación de servicios como figura utilizada por el empleador: ¿precariedad laboral?". *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Septiembre de 2014, Año 4, Vol. 1.* pp.62-117 . Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

DISPOSICIÓN DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

ÁNGELA GABRIELA LEO

Contadora Pública Nacional
Especialista en Tributación
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave:

Tributación, Aportes
irrevocables, presunciones
impositivas.

Key Words:

Taxation; Irrevocable
contributions ; tax
assumptions

Resumen

El presente trabajo se aborda la complejidad del tema de los aportes irrevocables a favor de terceros en conjuntos económicos. Se analiza la figura prevista por el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG) - incorporado en el año 1985 por la Ley 23.260. Se realiza un estudio de la jurisprudencia y se realiza un propuesta para proveer de mayor claridad y equidad fiscal en el tema

Abstract

The present work, the complexity of the subject of irrevocable contributions to third parties is addressed in joint economic .Built in 1985 by Law 23,260 - the figure provided for in Article 73 of the law of income tax (LIG) is

analyzed. A study of case law is made and a proposal is made to provide greater clarity and fairness in the tax issue.

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se abordará la figura prevista por el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG) - incorporado en el año 1985 por la Ley 23.260-, referida a las disposiciones de fondos a favor de terceros que no responden a operaciones efectuadas en interés de la empresa.

Se analizarán dos temas en particular: APORTES IRREVOCABLES y DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS EN CONJUNTOS ECONOMICO. Los aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de capital son montos o importes financieros que se desembolsan a un ente económico, por parte de sus socios, accionistas o terceros, ejerciéndose el correspondiente derecho de preferencia a acrecer en la participación del capital por parte de los socios o accionistas en su caso. La disposición de bienes o fondos se efectiviza si se efectúa en calidad de préstamo a favor de un tercero y además que dicha disposición de recursos no se efectúe en interés, beneficio o provecho de la empresa.

Siendo que el objeto del presente está constituido por el estudio de una presunción que no admite prueba en contrario, en forma previa al detallado análisis de los requisitos para su procedencia y de las implicancias tributarias que el instituto genera, se realizará una introducción de las presunciones en general en el derecho tributario.

Es importante destacar que la finalidad de la normativa fue la de evitar el desmedro de la base imponible provocado por operaciones de préstamos gratuitos o a tasas inferiores a las de mercado, pero en la actualidad y como consecuencia del fenómeno de la concentración de empresas, la norma se ha convertido en un obstáculo difícil de sortear al momento de optimizar los recursos financieros de empresas que conforman un grupo económico. Además, su aplicación literal, llevaría por su defectuosa redacción, a ficciones violatorias de garantías constitucionales.

Desde el análisis de la jurisprudencia identificaremos los presupuestos

para la aplicación de la presunción: calidad de "tercero" del sujeto que percibe los fondos o bienes en préstamo y desvinculación de la operación con el giro comercial de la empresa que los efectúa.

Al respecto, desde el fallo en la causa "Fiat Concord"⁴², diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal de la Nación, por aplicación del principio de realidad económica, han venido sosteniendo que no revisten la calidad de terceros las empresas que conforman un mismo conjunto económico, razón por la cual no corresponde la determinación de intereses presuntos previstos en el artículo 73 de la LIG.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en oportunidad de su primer pronunciamiento en la causa "Akapol S.A."⁴³.

No obstante estos antecedentes, también han surgido pronunciamientos tanto del Tribunal Fiscal de la Nación, como de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en donde se establece la aplicación de la presunción, por considerar a las empresas que conforman un mismo conjunto económico sujetos jurídica y tributariamente distintos.

Con fecha 2 de febrero de 2009, el Ministerio Público Fiscal ha dictaminado en las causas FIAT CONCORD S.A. y AKAPOL S.A., ambos dictamen fijan un importante precedente. Finalmente el 6 de marzo de 2012 la Corte Suprema de Justicia de la Nación pone fin a un interrogante de larga data confirmando la sentencia apelada. Un préstamo entre compañías aun vinculadas que no prevea intereses y que no pueda demostrarse que su otorgamiento resulta en interés de la prestadora, hace nacer la obligación de tributar impuesto a las ganancias en conceptos de intereses presuntos por disposición de fondos o bienes a favor de terceros⁴⁴.

Como cierre, y por su conexión por el tema tratado, se analizará la cuestión particular de los aportes irrevocables a la luz de la normativa y de

⁴² Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala O, 16/1 0/2002

⁴³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 09/03/2005.

⁴⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación Fiat Concord SA c DGI

la jurisprudencia existente hasta el momento, y sus consecuencias en el impuesto a las ganancias por aplicación de la presunción del artículo 73 de la LIG.

Capítulo 1

1. Presunciones en el derecho tributario

Al igual que el instituto previsto en el derecho público, la presunción del derecho tributario surge de un razonamiento mediante el cual, partiendo de un hecho determinado de existencia cierta -denominado indicio-, se infiere un hecho desconocido que se desea probar. La técnica presuntiva debe respetar la regla que exige que el enlace entre el hecho base y el hecho inferido responda a los cánones de la lógica y la normalidad.

Las presunciones pueden ser legales o judiciales. Las presunciones legales, se pueden clasificar en relativas (*iuris tantum*) y absolutas (*iuris et de iure*). La primera, se caracteriza por admitir prueba en contrario - inversión de la carga de la prueba-, a contrario de lo que sucede en las presunciones absolutas que no lo admite. En las presunciones legales absolutas, la relación entre hecho base y hecho inferido es asumida como cierta e inexorable, con carácter de verdad legal (Litvak y Laspina, 2004). Aquí, la inadmisibilidad de prueba en contra se constituye en un recaudo del legislador para reforzar sus efectos.

Párrafo especial merece la explicación de las ficciones, en donde la vinculación entre antecedente y el consecuente normativo no responde a la realidad, convirtiéndose así en una invención o creación jurídica que afirma lo que racionalmente no podría sostenerse. En las presunciones se exige un mínimo de prueba, existencia del indicio, que permitirá tener por configurado el antecedente normativo, mientras que en las ficciones resultan operativas desde el momento mismo del acaecimiento del hecho jurídico previsto.

La figura contenida en el artículo 73 de la ley del impuesto a las ganancias, constituye una presunción legal que no admite prueba en contrario (presunciones legales absolutas), debido a que se requiere para tener por configurado el hecho inferido, que se encuentre previamente acreditado el hecho base, a partir del cual la norma conforma el esquema presuntivo sin admitir prueba en contrario.

Del texto legal cabe extraer las siguientes definiciones:

Hecho base: "Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa (. . .)".

Hecho inferido: "una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual ('.').".

En razón de lo anteriormente explicado, la figura del artículo 73 de la ley del gravamen no constituye una ficción, puesto que el hecho inferido es producto de una consecuencia real y lógica en el curso normal de los negocios de los sujetos alcanzados la figura legal, en definitiva se trata de un hecho probable.

Por lo tanto, es esencial que el Fisco acredite debidamente el hecho base o indicio, a partir del cual la norma da origen al esquema presuntivo, caso contrario, arribaría a conclusiones erróneas (sin perjuicio de que su razonamiento no encuadraría en la figura del artículo analizado) con el perjuicio de afectar derechos constitucionales como: legalidad, razonabilidad y capacidad contributiva.

Al respecto expresa Zicardi⁴⁵:

"Es válida una presunción cuando se funde en hechos reales y probados, como lo prescribe el art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Esto indica que cualquiera sea la naturaleza de la presunción - hominis o legal- debe existir, por parte de la administración tributaria, una tarea esencial, cual es la de establecer el indicio en forma real y concreta, lo que significa que debe ser sólido y probado, ya que si no fuera así, estaría estableciendo una presunción sobre otra presunción".

2. Antecedentes normativos

Mediante la sanción de la Ley 23.260 (B.O. 11/10/1985), se incorporó en el texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias el actual artículo 73 (t.o.

⁴⁵ Sexto Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 10 al 12 de agosto de 2004, Comisión N° 3: "Ley 11.683. Presunciones y Sanciones. Propuesta de modificación."

1997)⁴⁶, que expresa lo siguiente:

"Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del OCHO PORCIENTO (8%) anual, el importe que resulte mayor. (...)"

Con anterioridad a la sanción de la ley 23.260, existía un vacío legal sobre la regulación de este tipo de rentas dentro de la tercera categoría, distinto al caso de rentas de la segunda categoría donde ya regía la presunción del actual artículo 48, y respecto a las rentas de la primera categoría donde la vieja ley de impuestos a los réditos preveía la gravabilidad del valor locativo de los inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado. No obstante ello, como antecedente jurisprudencial, un fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, apeló a las normas de la segunda categoría para aplicar intereses presuntos en un caso de aportes dinerarios entre sociedades⁴⁷.

La principal finalidad de esta norma fue la de evitar reducir la base imponible del tributo mediante la entrega de bienes o fondos a terceros originados en operaciones no vinculadas con la actividad principal del ente y sin obtener retribución a cambio.

En efecto, en el mensaje de elevación del proyecto de la ley al Congreso por parte del Poder Ejecutivo se señalaba lo siguiente⁴⁸:

En virtud de la modalidad de imposición propuesta, la doble imposición económica sobre utilidades distribuidas, aunque atenuada, subsiste; situación que puede inducir a la retención de utilidades por parte

⁴⁶ Texto ordenado en 1997, a través del D. 649/97 (B.O. 06/08/1997) Y sus modificaciones.

⁶ Causa "Rivex S.A.C.F. el", T.F.N., Sala A, 30/11/1999.

⁴⁸ Cfr. Mensaje N° 662, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 04/09/85, p. 4177.

de sociedades cerradas cuyos accionistas tengan altos niveles de ingresos, con el objeto de canalizarlos luego hacia los segundos por vías que no supongan para los mismos una imposición adicional. A efectos de restringir dicha posibilidad, se extiende el tratamiento previsto para la distribución de utilidades a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipule el pago de intereses, o éstos resulten inferiores a los contemplados en el texto legal.

El régimen sobre tratamiento de los dividendos ha sufrido modificaciones a lo largo de la vigencia del impuesto. La presunción legal del arto 73 fue introducida cuando la distribución de dividendos se encontraba gravada en cabeza de los accionistas, de modo que el espíritu de la norma era la de evitar el desmedro de la base imponible originado en la retención de utilidades, para canalizarlas luego en préstamos otorgados a sus accionistas sin estipulación de intereses o cuando éstos fueran inferiores a los legalmente establecidos.

En este sentido, el antiguo 2do párrafo del arto 73 de la ley, asignaba el carácter de dividendo a la disposición de fondos o bienes que a favor de sus accionistas hicieran las sociedades que tuvieran utilidades susceptibles de ser distribuidas. Este segundo párrafo fue luego suprimido por ley 24.073 que modificó la imposición sobre los dividendos, disponiendo que no sean incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta.

Por otra parte, es importante señalar, que otro de los objetivos primarios buscados con la incorporación del actual artículo 73, estuvo directamente vinculado con las normas sobre ajuste por inflación. Cabe recordar que mediante la ley 23.260 se introdujo el denominado ajuste por inflación "dinámico" en reemplazo del anterior método estático dispuesto por la ley 21.894 (B.O. 01/11/1978).

Mediante la aplicación de intereses presuntos a las disposiciones de fondos por parte de los sujetos obligados a practicar el ajuste por inflación, se buscaba evitar todas aquellas maniobras tendientes a reducir la efectiva incidencia del "ajuste dinámico" o para minimizar la carga del gravamen. Al respecto, explica Angel Schindel⁴⁹, en razón de que el pago de dividendos o

⁴⁹ Angel Schindel. *Disposición de/ondas a favor de terceros ¿presunción, ficción o sanción encubierta?* Doctrina Tributaria, Ed. Errepar, N° 317, Agosto de 2006.

el retiro de fondos por parte de socios generaba un ajuste dinámico positivo desde el mes del referido pago de dividendos o retiro de fondos, con el fin de evitar estos ajustes, las empresas retiraban los fondos a principios de mes, los colocaba en entidades bancarias a nombre de socios o accionistas (cuyos intereses estaban exentos) y los restituían antes del cierre del mes. De este modo, como a fines de los ajustes dinámicos positivos se tomaban las operaciones agrupadas por mes calendario, ningún efecto se traducía en cabeza de la empresa.

Capítulo II

1. Requisitos

La renta gravada del artículo 73 de la ley del tributo, como toda presunción, sólo puede ser de aplicación acreditando que se configuran los presupuestos requeridos legalmente.

Los presupuestos identificados en la normativa para la aplicación del interés presunto son los siguientes:

La existencia de una disposición de fondos o bienes a favor de terceros;

- i. Efectuada por los sujetos del artículo 69 de la Ley del Impuesto;
- ii. Que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa.

2. Disposición de fondos o bienes en calidad de préstamo

La definición del concepto "*disposición de fondos o bienes*" la encontramos en el artículo 103 del reglamento de la Ley del tributo, en donde se establece que el mismo queda configurado cuando se entreguen en calidad de *préstamo*, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, o que deban considerarse generadoras de beneficios gravados. Dicho concepto, aclara el mismo artículo del Decreto, no comprende las liberalidades (consideradas éstas en

los términos del art. 88° inc. "i" de la ley del gravamen), las que no darán lugar al cómputo de intereses y actualizaciones presuntos, ni serán deducibles por parte de la sociedad que los efectuó.

Es decir que la norma mencionada se aplica exclusivamente en los casos en que no se verifica la transmisión de dominio de los bienes en cuestión.

3. Sujetos alcanzados

Conforme al artículo 69 de la LIG, los sujetos alcanzados por la presunción legal son los siguientes:

- Sociedades Anónimas;
- Sociedades en comandita por acciones (sólo en la parte correspondiente al capital comanditario);
- Asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país;
 - Sociedades de economía mixta;
- Entidades y organismos a que se refiere el arto 10 de la ley 22.016;
- Fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441 , excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario;
- Fideicomisos financieros;
- Fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del art. 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones;
- Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

4. Excepciones

Según lo establece los artículos 73 de la LIG y 103 del DR, tres son los casos en los cuales pese haber una disposición de fondos o bienes a favor de terceros, no se aplica la presunción:

- i. Anticipos de honorarios de directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia;
- ii. Las entregas que efectúen a sus socios las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades por acciones -sociedades comprendidas en el apartado 2. del inc. a) del art. 69;
- iii. Las transacciones entre los establecimientos permanentes ubicados en el país con las personas o entidades vinculadas constituidas o domiciliadas en el exterior.

La primera excepción indicada, la encontramos en el artículo 103 del decreto reglamentario, en donde dice que las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejo de vigilancia en concepto de honorarios, deben entenderse incluidas como operaciones propias del giro de la empresa, en la medida que éstos no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron, y siempre que se encuentren debidamente individualizados y registrados en la contabilidad de la compañía⁵⁰.

Al respecto, en el caso en que los fondos dispuestos superen los honorarios fijados por asamblea, la jurisprudencia ha entendido que la presunción de intereses debe aplicarse únicamente en relación a los excedentes que superen dichos valores; no debiendo confundirse este límite con el tope establecido para la deducción de honorarios en el texto legal, en vistas de que ambas situaciones no guardan relación alguna entre sí⁵¹.

Asimismo, y a los efectos de que los fondos anticipados como honorarios no generen intereses presuntos, las condiciones previstas por el reglamento deben verificarse con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada del período fiscal correspondiente a la percepción de los bienes o fondos, según lo entendió la sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Fenoglio S.A.C.I." del 13/03/2001.

⁵⁰ Causa "Eurocine S.A", C.N.A.C.A.F., Sala I1, 01/11/2007.

⁵¹ Causa "Punte S.A.C.LF.", T.F.N., Sala B, 28/03/2005; causa "Muscariello Hnos S.A.", T.F.N., Sala D, 22/02/2000; causa "Servando Pedrido S.A.LC.", T.F.N., Sala D, 28/12/2000.

En cuanto a **la segunda excepción mencionada**, respecto a las disposiciones de fondos que efectúen a sus socios las sociedades de responsabilidad limitada, comandita simple, o la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, la normativa ha previsto su exclusión de la imposición de la renta presunta, en razón de que la realidad económica ha demostrado que el manejo habitual de los fondos en estas sociedades, son similares a las sociedades de personas, en donde los socios requieren de dichos fondos para su sustento y uso personal. En tal sentido se ha expresado el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Augusto H. Spinazzola S:A."⁵²

La tercera y última excepción, está directamente vinculada con las regulaciones en materia de precios de transferencia, a partir de las cuales la aplicación de las disposiciones del artículo 14 de la Ley del Impuesto a las Ganancias -principio general de "arm's length"-, tienen preeminencia sobre el artículo 73, no resultando aplicable en estos casos.

En este sentido, conforme lo dispone el tercer párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuando las transacciones entre empresas vinculadas (internacionalmente) no se ajusten, en sus prestaciones y condiciones, a las que establecerían partes independientes en condiciones habituales de mercado, deberán practicarse -en el balance fiscal de la entidad local- los ajustes necesarios para que las aludidas transacciones reflejen precios acordes con las reglas sobre precios de transferencia, fijadas en el artículo 15 de la ley.

Efectos tributarios de la presunción

Ante la verificación de las condiciones previstas en la normativa, se aplicará una renta presunta consistente en un interés con capitalización anual no inferior al mayor de los siguientes:

- i. Interés fijado por el Banco de la Nación Argentina (BNA) para descuentos comerciales, o bien
- ii. Una actualización igual a la variación en el índice de precios mayoristas, nivel general, con mas un interés del 8 % anual.

⁵² T.F.N., Sala D, 23/06/2003.

En relación al segundo sistema de cálculo de renta presunta, a partir de la sanción de la ley 24.073, surgió el dilema de la aplicación o no de la actualización, dado que el artículo 39 de la mencionada norma dispuso tomar como límite máximo las variaciones en el índice de precios operadas hasta el mes de marzo de 1992 inclusive.

Asimismo, se encuentra actualmente vigente la Ley N° 23.928 que establece la inadmisibilidad de las actualizaciones monetarias, indexación de precios, variación de costos o repotenciación de deudas.

En el contexto normativo descripto, no correspondería aplicar la actualización que surge del artículo 73 de la ley del impuesto, dado que de hacerlo resultaría contrario a la normativa de fondo.

a) Tasa de interés aplicable

La AFIP ha manifestado respecto a la tasa de interés aplicable, mediante una reunión de enlace con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA)⁵³, que debe utilizarse la tasa de interés de descuentos comerciales del BNA fijada a la fecha en la que se concreta la operación, vinculándola con el término de la misma. De superar el vencimiento el plazo máximo fijado por el banco, se tomará el mayor y vencido éste se realizará una nueva ponderación teniendo en cuenta las mismas variantes.

Por el contrario en la causa "Autosanjuan S.A.", con fecha 05/06/2007, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, confirmó la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación por el cual ordenaba a la AFIP recalcular los intereses presuntos del artículo 73 considerando los cambios producidos en la tasa de interés de referencia durante el período en que los fondos estuvieron en poder de terceros.

b) Cese en la imputación de los intereses presuntos

El tercer párrafo del artículo 103 del decreto reglamentario de la LIG, establece que cuando opere la devolución de los fondos o bienes, la imputación de intereses y actualizaciones presuntos cesará, considerándose que ésta implica la cancelación del crédito respectivo con más los intereses

⁵³ Grupo de enlace. Acta 18/1 0/2006

devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva.

Sin embargo, si en el mismo ejercicio en el que opera la devolución o en el inmediato siguiente se registraran nuevos actos de disposición de fondos o bienes a favor del mismo tercero, se entenderá que la devolución no tuvo lugar en la medida dada por el monto de esas nuevas disposiciones, y que los intereses y actualizaciones que proporcionalmente correspondan a dicho monto tampoco han sido objeto de la cancelación antes aludida.

Aquí nos encontramos frente a una presunción creada por el reglamento, que excede ampliamente el alcance de la ley, al pretender aplicar intereses por un período en el que no hubo disposición de fondos. En este mismo sentido opina D'Agostino (1998), quien sostiene la irrazonabilidad de la norma, y denuncia el exceso por parte del reglamentador que establece una pena excesiva por actos que pueden no tener relación alguna y que va más allá de lo establecido en la ley. El autor explica que de aplicarse en forma rigurosa deberíamos rectificar declaraciones juradas anteriores por operaciones que ninguna relación tienen entre sí, generando intereses durante un período en el cual no existe disposición de fondos alguna ni perjuicio fiscal, transformando este instituto en una pena sin causa y sin régimen recursivo alguno ya que no admite prueba en contrario.

Asimismo, Angel Schindel (2006) sostiene que no contemplar las devoluciones si hay ulteriores retiros, genera una ficción en donde el fisco puede pretender el impuesto sobre pseudo rentas irrazonables de existencia meramente hipotéticas, lo cual puede tomar el gravamen resultante en irrazonable y confiscatorio y, por ende, violatorio de garantías constitucionales.

c) Devengamiento de rentas inferiores a la fijada legalmente

En un exceso reglamentario, el artículo 103 prevé que la imputación de intereses y/o actualizaciones también procederá cuando la disposición de fondos o bienes devengue una renta inferior en más del 20% a la que debe imputarse de acuerdo con los parámetros legales. En tal caso el interés presunto resultara igual a la diferencia que se registre entre ambos.

Al respecto, resulta excesivo interpretar que el mero hecho de obtener una renta inferior a la tasa de interés que percibe el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento comercial, constituye

una pauta suficiente para la aplicación del artículo 73 de la LIG. Una interpretación distinta, llevaría al fisco intentar gravar rentas hipotéticas o fictas que incluso puedan ser imposibles de generar en el mercado. La obtención de una tasa menor podría resultar perfectamente acorde con las costumbres de plaza, teniendo en cuenta las condiciones del acreedor y deudor. O inclusive, pactar una tasa menor podría resultar justificado en operaciones en donde se busca obtener, directa o indirectamente, un beneficio para la empresa.

Por ello, entendemos que el fisco no debe aplicar el ajuste en los casos en donde no se cumplan rigurosamente todos los requisitos para la procedencia de la presunción.

5. Otras cuestiones especiales

a) Disposición de bienes

En el caso en que hubiera operado disposición de bienes a favor de terceros, a los efectos de su consideración como base de cálculo de intereses presuntos, el artículo 103 del decreto reglamentario, dispone que los mismos se valuarán a su valor de plaza a la fecha de la respectiva disposición.

Ahora bien, cuando se trata de bienes inmuebles, la normativa no hace ninguna diferenciación, de modo tal que debe tomarse el valor en plaza del inmueble como capital dispuesto y aplicar sobre el la tasa de interés dispuesta en el artículo 73 de la Ley. Si bien así lo ha interpretado la AFIP en una consulta vinculante de fecha 20/10/2005⁵⁴, no hay dudas de que esta aplicación literal de la norma, da a lugar a resultados ficticios que no guardan relación a un valor locativo presunto que sería lo más razonable aplicar.

Respecto a esta última observación, gozaría de mayor razonabilidad que se aplique el mismo criterio que existe para las rentas de primera categoría, es decir el valor locativo del inmueble, y no como actualmente se encuentra redactada la norma, en donde se aplica una tasa de interés que difiere sustancialmente del rendimiento inmobiliario posible de obtener.

⁵⁴ AFIP Consulta vinculante del 20/10/2005 en exp. Act. (DI ASLE) 1410/2005.

b) Anticipos de dividendos

En relación a la disposición de fondos a favor de los accionistas, cabe señalar el caso particular de los retiros a cuenta de dividendos que, a diferencia de los anticipos de honorarios analizado anteriormente, si se encuentran alcanzados por la presunción.

Al respecto, el artículo 224 de la Ley de Sociedades Comerciales (LSC) expresa:

“La distribución de dividendos o el pago de interés a los accionistas son lícitos sólo si resultan de ganancias realizadas y líquidas correspondientes a un balance de ejercicio regularmente confeccionado y aprobado.

Está prohibido distribuir intereses o dividendos anticipados o provisionales o resultantes de balances especiales, excepto en las sociedades comprendidas en el artículo 299”.

La jurisprudencia se ha expedido en este sentido en el fallo "Agropecuaria Dipe S.A"⁵⁵ la sociedad había entregado fondos a sus únicos accionistas en concepto de retiros a cuenta de utilidades, cuya aprobación no había sido efectuada.

El Tribunal confirmó el ajuste practicado por el fisco en virtud del art. 224 de la Ley de Sociedades Comerciales el cual prohíbe la distribución anticipada de dividendos quitándole trascendencia al hecho de que los únicos accionistas sean además directores de la empresa.

En el mismo sentido, en la causa "Luis Pasquinelli e Hijos S.A" el Tribunal Fiscal de la Nación expresó que los accionistas de la sociedad no gozan de la facultad de extraer y disponer libremente del patrimonio neto del ente societario del cual participan, sino que deben ejercer su actividad empresaria dentro del marco regulatorio fijado en la normativa vigente⁵⁶.

Ahora bien cuando se trata de empresas con resultados ya consolidados de ejercicios anteriores concluidos y finiquitados, en un

⁵⁵ T.F.N., Sala C, 12/10/2004

⁵⁶ T.F.N., Sala B, 03/07/2006

principio la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación en un fallo del año 200557, había resuelto no aplicar intereses presuntos, puesto que no se trataba ya de sumas anticipadas, sino que pertenecen al sujeto tomador en su carácter de accionista. No obstante el antecedente jurisprudencial antes comentado, con fecha 05/10/2006 en la causa "Welton S.A.C.LF.I. y A", la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, con buen criterio resolvió aplicar la presunción de intereses a las sumas depositadas en las cuentas personales de los accionistas, y no considerarlos adelantos de dividendos como pretendía la actora. Si bien la sociedad contaba con resultados no asignados, la asamblea de accionistas habría aprobado tales asignaciones con posterioridad a la entrega de los fondos - en similar sentido se expidió la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "BJ Services S.R.L" con fecha 10/05/2006⁵⁸-.

Por otro lado, del artículo 224 de la LSC, surge que las sociedades que queden comprendidas por el régimen de fiscalización permanente, si podrían realizar anticipos de dividendos, y por lo tanto no es de aplicación la presunción de intereses dispuesta por el artículo 73 de la ley del gravamen.

c) Disposición de fondos en el exterior

El artículo 155 de la LIG, regla la disposición de fondos en el exterior similar a la prevista por el artículo 73, con la diferencia de que la tasa de interés a aplicar será la mayor fijada para créditos comerciales, vigente en las instituciones del país en que se encontraban los fondos o en el que los bienes estaban situados, colocados o utilizados económicamente.

Asimismo, el artículo 155 dispone que no se determinaran intereses presuntos a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el apartado 2 del inciso a) del artículo 69 (sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita simples y la parte correspondientes a socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones), ni a las que los establecimientos estables del artículo 128 de la ley realicen a sus titulares residentes en el país, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre valuación de las operaciones como si fueran partes independientes a que se refiere el artículo 130 de la ley.

⁵⁷ Causa "Kepner S.A.", T.F.N., sala B, 16/12/2005

⁵⁸ El Tribunal convalidó el ajuste fiscal en virtud a lo dispuesto por el artículo 234 de la ley 19.550, que otorga con exclusividad a la asamblea ordinaria el derecho de resolver sobre la disposición y destino de los fondos. Posteriormente con fecha 11/05/2007 la CNCAF Sala V convalidó el fallo.

d) Disposición de fondos en moneda extranjera

En un primer análisis, la AFIP en una reunión del grupo de enlace con el C.P.C.E.C.A.B.A.⁵⁹, concluyó que al no haber distinción legal entre las disposición de fondos en pesos de la de moneda extranjera, corresponde realizar la conversión del importe en pesos y aplicar la tasa de interés correspondiente.

Contrariamente a lo arriba interpretado por la AFIP, el Tribunal Fiscal de la Nación⁶⁰, en un caso de operaciones de préstamos de dinero pactado en dólares, sostuvo que a fin de ponderar la aplicación de la figura de la disposición de fondos a favor de terceros, debe tenerse en cuenta la tasa de interés del mercado para operaciones de préstamos en dólares efectuadas entre partes independientes y no la tasa de interés en pesos del Banco de la Nación Argentina.

Si bien compartimos lo resuelto por el Tribunal, resulta discriminatorio contra las operaciones realizadas en moneda local, en donde se aplica por disposición legal una tasa que resulta superior a la de mercado. Obsérvese que una empresa difícilmente pueda realizar una inversión que le reditúe semejante tasa, salvo que su actividad sea financiera. Por esta razón consideramos que la disposición legal del artículo 73 es violatorio del principio de capacidad contributiva al determinar una renta que se eleva por encima de la real, realizando una apropiación indebida de la renta empresaria.

Capítulo III

Aportes Irrevocables

Como veremos más adelante, en determinados casos, el fisco ha pretendido aplicar a los aportes irrevocables la presunción del art. 73 de la LIG. Por la vinculación con el tema tratado consideramos convenientes su desarrollo.

⁵⁹ Grupo de enlace AFIP-DGI/CPCECABA. Reunión del 2211 1/2006.

⁶⁰ Causa "Kasdorf S.A.", T.F.N., Sala C, 27/09/2005.

1. Concepto

Los aportes irrevocables nacen de necesidades concretas de las empresas para obtener recursos para el desenvolvimiento de su giro, y tienen lugar cuando un socio o un tercero entrega fondos a la sociedad con intención de suscribir en una futura emisión de capital (acciones o cuotas sociales). Debemos destacar que este instituto no ha sido legislado en la Ley de Sociedades Comerciales, sino que se trata de una creación doctrinaria. Los aportes para futuras suscripciones de capital constituyen una expectativa de sus titulares en cuanto a obtener el estatus de socio o incrementar su participación societaria, y mientras no sea capitalizado, no otorgan a sus aportantes los derechos políticos y patrimoniales que brinda el estatus de ser socio de una sociedad comercial.

2. Características y requisitos

A diferencia de los contratos de mutuo, los aportes irrevocables no son efectuados con la intención de ser devueltos, sino por el contrario para capitalizarlos y así formar parte de ésta o de acrecentar su participación, por esta razón no se contempla el pago de intereses de financiación.

Otra característica diferencial de este tipo de contratos, es que no pueden estar constituidos por bienes en especie, títulos valores, aporte de fondo de comercio o participaciones sociales, de lo contrario se desvirtuaría la naturaleza del instituto.

A los efectos de no ser considerado como un pasivo para la sociedad receptora de los fondos, la Resolución Técnica 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (norma 5.19.1.3.1.), establece los siguientes requisitos:

- Hayan sido efectivamente integrados;
- Surjan de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración del ente;
- Hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas (u órgano equivalente) del ente o por su órgano de administración ad referendum de ella.

Una vez suscripto el acuerdo, formará parte del patrimonio neto, pero en caso de no celebrarse con posterioridad la asamblea de accionistas que decida su capitalización, o su decisión de no capitalizarlo, hará que el anticipo forme parte del pasivo de la sociedad.

3. Plazo para su tratamiento

La Inspección General de Justicia ⁶¹, dependiente del Ministerio de Justicia de la Nación, dictó la Resolución General 7/2005⁶², que dispone en su art. 96, apartado 5º inciso a), que el plazo durante el cual el aportante se obliga a mantener el aporte y dentro del cual deberá celebrarse la asamblea de accionistas que deberá decidir sobre su capitalización no podrá exceder de ciento ochenta (180) días corridos computados desde la aceptación del aporte por el directorio de la sociedad.

4. Acuerdo preliminar

El acuerdo preliminar entre el aportante y el directorio deberá cumplir con los requisitos contemplados por la resolución técnica 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales, y además deberá: i) identificar debidamente a las partes -especificando si es un tercero o accionista, o sociedad directa o indirectamente controlante o controlada de aquella-; ii) establecer el plazo durante el cual el aportante se obliga a mantener el aporte y dentro del cual deberá celebrarse la asamblea de accionistas que tendrá que decidir sobre su capitalización, como un punto especial del orden del día⁶³; iii) identificar la cantidad, características y clase de acciones que deberán entregarse al aportante en caso de aprobarse su emisión; iv) establecer el valor patrimonial proporcional de las acciones en circulación a la fecha del acuerdo y si las nuevas acciones se emitirán con o sin prima de emisión; vi) establecer el no devengamiento de intereses compensatorios sobre el monto portado; vii) mencionar la obligación de la sociedad de cumplir la restitución, sin necesidad de resolución asamblearia especial alguna, en el caso de no celebrarse la asamblea.

⁶¹ El ámbito de aplicación por el art. 2 de la ley 22.315 es: Capital Federal y Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e islas del Atlántico Sur.

⁶² Los antecedentes normativos son RG(IGJ) 25/2004 Y 1/2005.

⁶³ Dicho plazo no podrá exceder de 180 días corridos computados desde la aceptación del aporte por el directorio de la sociedad. Si se va a decidir su capitalización y el aumento del capital social es mayor a su quíntuplo deberá realizarse en asamblea extraordinaria

5. Jurisprudencia

En la causa Entretenimientos S.A.⁶⁴, el fisco entendió que los aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones que el contribuyente efectuó en una empresa emisora (de la cual detentaba el 50% de la participación societaria), no eran tales sino que se trataba de una disposición de fondos a favor de terceros, teniendo en cuenta que dichos importes fueron devueltos.

El Tribunal estimó pertinente considerar a las empresas referidas como "terceros" en los términos del referido art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias, puesto que: (i) cada una de ellas tiene personalidad propia y son responsables directas del impuesto como personas de existencia ideal perfectamente diferenciadas; y (ii) que si bien la apelante tiene una participación del 50% en el capital accionario de la otra, no reviste el carácter de controlante respecto de la misma, ni ambas conforman un grupo económico.

Esta postura se refleja en el voto del Dr. Brodsky, quien dijo:

“Que si bien la Asamblea social es la que tiene la facultad de decidir respecto de la emisión de acciones, el hecho de haber concertado una entrega de dinero con expresa afectación para integrar acciones a emitirse en el futuro sin que ello haya ocurrido, sólo genera como único compromiso para la sociedad receptora, el de su restitución, situación ésta que, visto desde otra óptica, basada también en el principio de la realidad económica -dado el carácter lucrativo de la actividad empresaria-, lleva a concluir en que esta derivación de fondos de una sociedad a otra, no puede ser otra cosa que la disposición de fondos a que se refiere los art. 73 de la ley del tributo y 100

del decreto reglamentario, vigentes en el período objeto del ajuste, configurando un pasivo para la receptora del dinero y un crédito para la otra”.

De esta manera el tribunal otorgó el tratamiento previsto en el arto 73 de la ley del impuesto a las ganancias atento que los importes dados en

⁶⁴ T.F.N., Sala D, 28/06/2004

su oportunidad para futuras suscripciones de acciones fueron devueltos.

En otro fallo de fecha 12/10/2006, "Comply S.A.", la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación desestimó el ajuste realizado por el Fisco que aplicó a un contribuyente la presunción de intereses del artículo 73 de la ley del impuesto. El Tribunal sostuvo que para que proceda la mencionada presunción, la disposición de fondos debe efectuarse en función de intereses extraños al objeto y fines de la empresa que la realiza, mientras que la apelante tiene como objeto social la realización de inversiones, por lo que los aportes efectuados se acomodan a la esencia de su objeto como una alternativa válida de su operatoria, máxime cuando esos anticipos fueron finalmente capitalizados.

Respecto al momento a partir de cuándo se entiende configurada la disposición de fondos, el Dictamen de Asesoría Legal (DAL) 56/2004 determina que en aquellas situaciones en donde no se ha cumplido con el requisito de convocar a asamblea de accionistas a los efectos de tratar el aumento de capital, la fecha a considerar es desde que la empresa tenedora efectuó las erogaciones a favor de la firma emisora y no desde la fecha de vencimiento del plazo en el cual debía convocarse a asamblea mencionada.

Capítulo IV

Disposición de fondos en conjuntos económicos

Según hemos analizado hasta aquí, para que la presunción legal se efectivice, es condición ineludible que la disposición de bienes o fondos se haya efectuado en calidad de préstamo a favor de un tercero, y además que dicha disposición de recursos no se efectúe en interés, beneficio o provecho de la empresa. En este capítulo veremos mediante el análisis de opiniones del fisco y jurisprudencia el alcance de estos requisitos en aquellos casos en que existen conjuntos económicos.

1. Dictámenes del fisco

En relación al tema tratado, no. existe un gran número de antecedentes administrativos.

Entre los más destacados podemos citar los siguientes:

♦ **Dictamen (DAT) 29/1998:** este caso se trataba de empresas

vinculadas, en donde la controlante realizaba pagos por gastos y otros conceptos que correspondían a las empresas controladas, generando saldos pendientes de cancelación que en principio no eran abonados y sobre los cuales se reconocía un interés mínimo. El fisco entendió aplicable la presunción contenida en el artículo 73 de la Ley del gravamen, toda vez que la disposición de fondos no respondía a operaciones efectuadas en interés de la empresa.

♦ **Dictamen (DAL) 100/2000:** en este antecedente una empresa que había suscripto un contrato de comercialización y distribución con otras entidades, se obligaba a adquirir sus productos para cubrir las demandas estimadas en un periodo de nueve meses. Se plantea, si a estos adelantos de fondos le resultaba aplicable la presunción del artículo 73 de la ley. Al respecto las autoridades fiscales resolvieron que los fondos atienden al interés de los receptores al obtener un financiamiento en sus operaciones, en tanto que quien los desembolsa no goza de ninguna ventaja. Por esta razón consideran de aplicación intereses presuntos. En este dictamen, vemos como a pesar de ser una operación gestada en el marco de un acuerdo comercial, es decir una consecuencia del giro de la empresa, el fisco no obstante ello resuelve aplicar la presunción por considerar que el mayor beneficio lo recibe la otra parte.

2. Jurisprudencia

Del análisis de la jurisprudencia podemos determinar dos doctrinas claramente opuestas. Una es aquella que basándose en el principio de la realidad económica, niega la existencia de un "tercero" en las empresas que conforman un grupo económico, y en consecuencia resuelven no aplicar la presunción. Por el contrario, el segundo grupo de fallos, sostiene la independencia jurídica e impositiva de las empresas intervinientes, por lo que resuelven la aplicación de la presunción en la medida que la disposición de fondos no se vincule con el interés de la empresa.

a) Principio de la realidad económica

Los artículos 1 y 2 de la ley N° 11.683 reconocen la autonomía del derecho tributario y adoptan el principio de la realidad económica como base de interpretación de las normas fiscales.

El primer artículo se refiere al criterio de interpretación de las normas tributarias, a cuyo efecto se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de ellos, podrá recurrirse a los del derecho privado.

Por su parte el artículo 2º, instituye el principio de realidad económica, estableciendo que sólo para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas. Se añade a continuación que, cuando los mismos se sometan a formas o estructuras jurídicas que no se correspondan con las del derecho privado, se prescindirá de las mismas y se considerará la situación económica real que hubiera correspondido aplicar.

Es decir que ante excesos manifiestos, existe una interpretación económica, que no importa violación al principio de legalidad, y que consiste en el último análisis en dar a la ley, en su aplicación a las hipótesis concretas, una inteligencia tal que no permita al contribuyente manipular la forma jurídica para lograr un menor pago del tributo⁶⁵.

Al respecto, Martínez⁶⁶ (1974) señala la necesidad de su utilización restringida a efectos de evitar una grave incertidumbre jurídica. En este sentido, algunos ordenamientos tributarios extranjeros hacen referencia a este criterio, pero limitándolo a los supuestos de utilización de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, es decir para casos de abusos del derecho.

En el caso de sociedades vinculadas por subordinación financiera, orgánica o económica, el derecho tributario alemán aplica la teoría del órgano, en

⁶⁵ Araujo Falcao, Amilcar de; El hecho generador de la obligación tributaria; Ed. Depalma, 1964, pag. 24 y 25.

⁶⁶ Ex vocal del Tribunal Fiscal de la Nación

donde se considera que la entidad dominada es un órgano de la dominante con lo cual se integra en un sólo ente orgánico.

En nuestro país, el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Kellogg"⁶⁷, terminó por resolver que la doctrina de la "penetración" (teoría del órgano) no debe aplicarse en forma indiscriminada, dejándose de lado cuando no existen actos antijurídicos que importen un "abuso de derecho". En el fallo la Corte cita la doctrina emanada de los Fallos t. 287, p. 79 (Rev. LA LEY t. 152, p. 342) conforme el cual:

"Los tribunales pueden descorrer el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación -como en el caso- de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que como dijera esta Corte "in re" Compañía Swift de la Plata S.A. Frigorífica s. convocatoria de acreedores (expte. C-705-XVI)" de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente".

En materia de disposición de fondos, un gran número de jurisprudencia se inclina por la no aplicación de intereses presuntos por préstamos entre empresas del mismo conjunto económico por aplicación del principio de realidad económica, y la consecuente inexistencia de "terceros" en los términos de la normativa bajo análisis.

Para ello, se adentra en el análisis de las estructuras societarias a la luz del principio de la realidad económica, independientemente de su estructura jurídica utilizada, conforme el antecedente comentado de Corte "Kellogg Co. Argentina S.A".

En función de ello, y en tanto se encuentre debidamente probado, se entiende que las empresas deudoras y acreedoras no revisten el carácter de terceros, y al no cumplirse uno de los extremos exigidos por la norma para la aplicación de la presunción, se concluye que la misma no es procedente.

Por último, en algunos fallos se cita como fundamento adicional el

⁶⁷ Causa "Kellagg Ca. Argentina S.A.", C.S.J.N., 26/02/1985

espíritu de la norma aquí analizada. Ello así, por cuanto consideran que no puede existir maniobras evasivas en los casos de préstamos interempresas en que la deducción de los intereses por parte de una de las partes, implica la gravabilidad de los mismos en cabeza de la otra. De tal forma, los intereses que pretenden gravarse, dentro de un conjunto económico, no implican la existencia de evasión, sino la neutralidad del impuesto.

A continuación se realizará un sumario de los antecedentes y criterios de los fallos que siguen esta corriente de pensamiento.

✓ **Fiat Concord S.A. - TFN Sala D, 16/10/2002**

En esta causa, los inspectores habían detectado un saldo en la cuenta "Préstamos- Sociedades art. 33 de la ley 19.550", que tenían como destinataria a la empresa Fiat Argentina S.A., socio mayoritario y controlante de la recurrente con una posesión del 99,99 %, y que no devengaban interés a favor del contribuyente.

El argumento por parte del fisco era que probada la existencia de préstamos entre ambas sociedades, y que no respondían al giro de la empresa, correspondía gravar los intereses presuntos de ellos derivados por aplicación del art. 73 de la ley del gravamen.

Asimismo, agregó que para la interpretación y aplicación de la ley fiscal, debe considerarse que se trata de dos sociedades legalmente constituidas, con estatutos y objetos sociales propios, con inscripciones diferentes en Inspección General de Justicia y con registro e inscripción ante la D.G.I. para cada una de ellas.

El contribuyente, por su lado, argumentó la falta de independencia real entre ambas empresas, pese a tratarse de personas jurídicas diferentes, de modo que no se cumplía con uno de los requisitos ineludibles de la normativa, que se refiere a la calidad de tercero del sujeto que recibe los fondos, por cuanto Fiat Argentina SA era la controlante de Fiat Concord SA.

Además se argumentó que Fiat Argentina S.A., por su desarrollada infraestructura administrativa, asistía a las demás compañías del grupo económico y pagaba los gastos operativos de su controlante con los fondos

que le remitía, quedando los saldos a disposición de Fiat Concord S.A. sin producir ningún interés.

El Tribunal resolvió a favor del contribuyente expresando:

“(...) corresponde hacer aplicación al caso del principio de la realidad económica consagrado en los artículos 11 y 12 de la ley 11.683, aún cuando se trate de dos sociedades con personería jurídica propia. La realidad muestra que el mismo grupo decide operar valiéndose de sociedades separadas, en virtud de estrategias económicas que no están ahora en tela de juicio, pero que de ninguna manera supone hallarse frente a terceros.

(...) desde el punto de vista de la realidad económica, y atento la preponderante participación de FIAT ARGENTINA S.A. en el capital de la recurrente, debe concluirse que se trata de empresas vinculadas, que constituyen en realidad prácticamente una sola empresa entendida como unidad económica, en la que Fiat Argentina es indudablemente la controlante, razón por la que no se puede considerar "un tercero" en los términos del art. 73 de la ley de ganancias. Pero además, debe señalarse, que si bien ambas sociedades tienen personalidad jurídica y tributaria propia, integran un conjunto económico, de tal manera que los intereses presuntos que pretenden gravarse en cabeza de una de ellas, constituirían un gasto deducible para la controlante, sin que se perfeccione evasión alguna, sino la neutralidad del impuesto.”

De esta manera vemos como el Tribunal analiza la estructura societaria de la compañía a la luz del principio de la realidad económica, para concluir que en el caso analizado no se verificarían los extremos exigidos por la normativa legal relativos a que la disposición de fondos se realiza a favor de un tercero. Es decir que más allá de estar frente a sociedades con personalidad jurídica propia, al ser integrantes de un mismo grupo económico, la realidad indica que se está en presencia de una unidad económica no pudiendo ser entonces consideradas terceros.

Asimismo, hace referencia a la neutralidad del impuesto en la operación cuestionada, al sostener que el interés presunto gravado en cabeza de una de ellas constituiría un gasto deducible para la otra.

✓ **Agropecuaria KKHATU S.A. - TFN Sala C, 29/06/2004 - CNCAF Sala 1, 08/10/2009**

En este caso también se trataba de sociedades que integraban un conjunto económico, pero con la diferencia de que no se trataba de sociedades controlantes, sino de sociedades cuya titularidad accionaria -en forma directa o indirecta- correspondía a las mismas personas físicas, en los mismos porcentajes del capital.

El Tribunal, en atención al principio de la realidad económica, resuelve no aplicar el tratamiento previsto en el artículo 73 de la ley de ganancias, por tratarse de empresas vinculadas que constituyen una unidad económica, pues si bien tienen personalidad jurídica tributaria propia integran un conjunto económico y no revisten entre ellas la calidad de tercero.

Con fecha 08/10/2009 la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNCAF), convalidó el fallo del Tribunal concluyendo que la vinculación existente entre las empresas que conforman un grupo económico impide que pueda considerarse a la entrega de fondos como realizada a favor de terceros.

✓ **Bio Sidus S.A. - TFN Sala B, 19/10/2004**

El Tribunal concluyó que la operatoria financiera se producía entre empresas que integran un conjunto económico y en interés del mismo grupo y por lo tanto de Bio Sidus S.A. La decisión se fundó en la referencia a la existencia de un "acto normal de gestión empresarial". Como carga probatoria, se aceptaron acuerdos entre partes y con su controlante, la exposición del conjunto económico en la información presentada a entidades bancarias, y la comprobación de la utilización del criterio de "caja única". Asimismo, se consideraron la concentración geográfica de la operatoria financiera y la "comunidad de operaciones" existente entre las mismas, aún cuando la actuación formal correspondiera a una u otra de las empresas según su objeto social.

✓ **Dragados y Obras Portuarias S.A. - TFN Sala B, 23/11/2004 - CNCAF Sala IV, 05/06/2008**

En este caso se apeló a la existencia de numerosos negocios emprendidos en forma conjunta y mancomunada con su controlante (Supercimiento SA), ya sea por contratos de colaboración o formando uniones transitorias de empresas, y que de este desarrollo surgían permanentes compensaciones de valores entre una y otra. De esta forma, la disposición de fondos se realiza claramente en beneficio o interés propio. El decisorio del Tribunal también hace referencia al propósito seguido por el legislador para introducir la normativa bajo análisis y que es la de restringir "... la posibilidad de que las sociedades retengan utilidades con el objeto de canalizarlas hacia sus accionistas por vías que no supongan para los mismos una imposición adicional..", no verificándose en los autos dicha situación, visto la neutralidad del citado accionar frente al impuesto (argumento ya considerado en el fallo Fiat Concord S.A.).

Luego con fecha 05/06/2008 la C.N.C.A.F. Sala IV, confirmo la resuelto por el Tribunal por no darse dos requisitos para la aplicación de la presunción: i) no puede considerarse que la disposición de fondos se haya hecho a favor de terceros tratándose de empresas vinculadas; ii) la disposición de fondos responde a emprendimientos conjuntos por lo que son en interés de ella.

✓ **Akapol S.A. - CNCAF Sala V, 09/03/2005**

En esta instancia, la Cámara revoca la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación bajo los mismos fundamentos descriptos en el caso Fiat Concord S.A.

El contribuyente había efectuado préstamos a las empresas Tridal SA y Ardal SA de las cuales Akapol detentaba una tenencia accionaria del 95% y 75% respectivamente, además de ejercer el control en la toma de decisiones. Los aportes financieros estuvieron destinados a financiar la instalación de la planta industrial de Ardal SA y su reconstrucción y a financiar el proyecto de urbanización encarado por Tridal SA.

La Cámara resolvió improcedente la aplicación del interés presunto, aún cuando cada empresa tiene personería jurídica propia y son sujetos directos del impuesto, dado que la relación existente entre ellas al detentar

Akapol el control accionario y la toma de decisiones, impide que pueda considerarse a los préstamos como realizados a favor de terceros.

Asimismo, sostiene que los préstamos claramente corresponden a operaciones en interés de la compañía que los otorgara, por cuanto ésta obtenía un interés igual o superior al que hubiera obtenido en una entidad bancaria, y deshecha el argumento esgrimido por el Tribunal en cuanto a que el objeto social de la Compañía no comprende actividades financieras: el objeto social de Akapol S.A. es de naturaleza amplia, comprendiendo - incluso- un apartado especial descriptivo de las actividades financieras que puede desarrollar.

Vemos claramente como la Cámara prioriza el hecho de que las empresas conformaban un conjunto económico, por sobre el requisito de que la operación sea una consecuencia del giro de la empresa. Si bien el objeto social es amplio, es claro que la actividad principal y el giro comercial no es la actividad financiera, y además los fondos tuvieron destinos ajenos al interés de Akapol por cuanto las actividades de las empresas no se encuentran vinculadas o complementadas.

✓ **Empresa de Combustible Zona Común S.A. - TFN Sala B, 23/05/2005 - CNCAF Sala III, 17/03/2009.**

En razón de la coincidencia de sus titulares accionarios (idénticos accionistas, en idénticas proporciones), el Tribunal entendió que no constituyen "terceros".

Además, ambas empresas (Empresa de Combustible Zona Común S.A. y Distribuidora El Faro S.A.) se desenvuelven en actividades análogas y complementarias, por lo que "resulta lógico" (según el Tribunal) que por su familiaridad afecten fondos alternativamente, conforme exigencias del mercado y de los proveedores con que operan. El Tribunal entiende que este accionar implicaría la existencia de un "acto normal de gestión" entre las empresas que integran el conjunto económico, sin existir un aprovechamiento de ventajas fiscales, ni una desnaturalización fiscal de las obligaciones impositivas.

Con fecha 17/03/2009 la C.N.C.A.F. sala III confirmó el fallo del Tribunal.

✓ **Symrise S.A. - TFN Sala B, 27/09/2006**

En el presente caso, la firma poseía en los rubros "inversiones" y "otros créditos" saldos deudores a favor de la compañía controlante Bayer S.A. que poseía un 99,87% del paquete accionario.

La apelante demostró además que los fondos tuvieron como destino la financiación de un proyecto comercial conjunto, gastos financieros comprometidos en forma mancomunada, el sistema de "caja única" para optimizar los recursos financieros del conjunto Económico.

El Tribunal fundamenta con los antecedentes de los fallos "Biosidus S.A." y "Dragados y Obras Portuarias", resolviendo así revocar el ajuste fiscal, por considerar la inexistencia de "terceros" en la disposición de fondos al conformar las empresas un conjunto económico, y además, considera que ha sido en interés de la empresa al quedar demostrado las operaciones conjuntas en el plano comercial.

✓ **Secin S.A. - T.F.N. Sala "C", 07/05/2007**

En este caso, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, aplica el principio de la realidad económica, y resuelve no considerar como tercero a la sociedad controlante, pues al adquirir la contribuyente el 99% del paquete accionario no se configura el requisito de la existencia de tercero.

✓ **Haarmann & Reimer S.A. - CNCAF Sala IV, 14/04/2009.**

De conformidad con lo resuelto por la misma Sala en "Dragados y Obras Portuarias" se decide no aplicar intereses presuntos a la disposición de fondos realizada a favor de empresas vinculadas que conforman un mismo grupo económico.

✓ **Roemmers S.A. - TFN Sala B, 29/11/2006 - CNCAF Sala IV, 31/08/2010**

La empresa dedicada a la fabricación de medicamentos dispuso fondos a favor de tres sociedades de las cuales detenta una tenencia accionaria de entre el 98% y el 99,99% sin contemplar el pago de intereses. Además el contribuyente celebró contratos de mutuos con terceras sociedades no vinculadas económicamente, pactando un interés inferior al previsto por la presunción legal.

Respecto a la disposición de fondos entre empresas vinculadas, el

Tribunal expuso los fundamentos ya utilizados en las causas "Dragados y Obras Portuarias" y "Bio Sidus", resolviendo entonces la no aplicación de intereses presuntos por no constituir el carácter de terceros empresas controladas.

En cuanto a los mutuos celebrados con empresas no vinculadas, considera que si bien se ha pactado un interés y este es superior al de mercado, corresponde realizar un ajuste por ser inferior a la prevista en la normativa legal, agregando finalmente que la presunción no admite prueba en contrario.

Finalmente como explicaremos más adelante, con fecha 31/08/2010 la C.N.C.A.F. sala IV, revirtió el fallo del tribunal.

b) Principio de independencia jurídica y tributaria

Otra línea jurisprudencial sostiene que en los casos de préstamos entre empresas vinculadas es aplicable el interés presunto previsto en el arto 73 de la LIG, por cuanto la deudora y acreedora revisten el carácter innegable de terceros, ante la existencia de entes con identidad societaria independiente, legalmente constituidos.

Los antecedentes que obran en este efecto, afirman que no puede sostenerse la inaplicabilidad del instituto al amparo de la condición de conjunto económico, toda vez que se trata de operaciones entre dos empresas legalmente constituidas, con estatutos y objetos sociales diferenciados, lo que las califica como independientes desde el punto de vista jurídico-tributario.

Estos argumentos se asientan en lo dispuesto por el artículo 1ro de la Ley 19.550, en donde se establece que el tipo societario es un elemento indispensable para la existencia de la sociedad y que una vez adoptado provee la calidad de sujeto de derecho otorgándole individualidad respecto de los socios que la componen.

Además, se destaca que la ley del gravamen no formula referencia alguna al diverso tratamiento a dispensar a las empresas vinculadas con relación a la aplicación del artículo 73, por lo que se entiende que no existe en el ámbito de la ley un concepto de personalidad especial y diferenciamiento del derecho privado.

Por último, se agrega que al no mediar contraprestación en los

términos previstos por la normativa aplicable, no se verifica el interés de la empresa disponente de los fondos, sino el de un tercero jurídicamente independiente.

El primer fallo emitido en este sentido fue "Akapol S.A."⁶⁸. En forma contraria al antecedente inmediato de Fiat Concord S.A.⁶⁹, la Sala A del Tribunal sostuvo que no puede soslayarse la existencia de dos entes independientes y separados societariamente, con individualidad propia como sujetos del derecho y del impuesto.

El Tribunal refuerza su posición al sostener que no se encuentra debidamente probado el interés "propio" de la empresa, y destaca además la desvinculación de los préstamos con la actividad principal de la compañía, en vistas de no preverse en el objeto social consignado en sus estatutos la realización de actividades financieras.

Posteriormente, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, con fecha 27/09/2005 en la causa "Tensioactivos del Litoral S.A.", resuelve bajo los mismos argumentos de "Akapol S.A." aplicar intereses presuntos sobre la disposición de fondos.

En este caso, la 8va. Nominación se encontraba vacante y la 9na. Nominación fue subrogada por el Dr. Celdeiro, vocal de la sala A, quien actuó como vocal preopinante en el caso. Y fue su criterio el que prevaleció, haciendo extensivo a la sala C el criterio sustentado hasta ese momento sólo por la sala A, que desecha la consideración del principio de la realidad económica a los efectos de determinar la existencia de "terceros" en los casos de disposición de fondos entre empresas vinculadas.

El fallo toma en forma casi textual todos los argumentos esgrimidos en el caso "Akapol S.A.", de la sala A del Tribunal Fiscal:

"(...) asiste razón al Fisco Nacional en cuanto afirma que tales empresas son "terceros accionistas" en relación a la aquí recurrente. En efecto, más allá de las relaciones existentes entre ellas, cada sociedad de capital tiene su personalidad propia, cada una es un sujeto de derecho perfectamente individualizado y

⁶⁸ T.F.N., Sala A, 08/07/2003

⁶⁹ T.F.N., Sala D, 16110/2002.

esencialmente distinto de los restantes y es sujeto directo del impuesto como persona de existencia ideal de conformidad con el art. 1 de la ley el tributo". "(...) más allá del amplio objeto social que se desprende de los estatutos sociales (.. .) el giro comercial de la empresa no estaba dirigido a la actividad financiera sino a la fabricación y comercialización de jabones, detergentes, tensioactivos sintéticos, ácidos sulfónicos, sulfatos y auxiliares químicos (...) con lo que no puede afirmarse que los préstamos efectuados corresponda a operaciones propias de su giro comercial (...)"

c) Disposición de fondos realizados en interés de la empresa

Como vimos anteriormente, la jurisprudencia está dividida entre los que por aplicación del principio de realidad económica desconocen la existencia de un "tercero" y no aplican entonces la presunción prevista en el art. 73 de la LIG, y en segundo lugar, quienes afirman que todo sujeto de derecho goza de autonomía jurídica y en consecuencia las disposiciones de fondo que no reporten un beneficio gravado en cabeza del disponente están gravadas por el interés presunto.

Ahora veremos una nueva línea de jurisprudencia que prioriza demostrar, para que se configure la presunción, la inexistencia de un verdadero interés o beneficio en la empresa disponente de los fondos.

Este nuevo criterio comienza con el fallo de la sala C del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 27/09/2005 en la causa "Kasdorf S.A." y luego el 21/03/2006 con el fallo "Fiat Concord S.A." de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

En ellos se desecha la teoría de la unidad económica, y se prioriza el interés o provecho que obtiene la empresa que aporta los fondos, de modo tal que se constituye éste en el principal y decisivo presupuesto del hecho presuntivo.

En los apartados siguientes se realiza una reseña de los fallos emitidos tanto por el Tribunal Fiscal de la Nación como por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

✓ **Kaskorf S.A. - T.F.N., Sala C, 27/09/2005**

A diferencia de los casos anteriores, no se trató de desvirtuar la presunción por el lado de la teoría del conjunto económico o principio de la realidad económica, sino que se demostró la existencia del interés de la empresa acreedora. En efecto, Kasdorf realizaba los préstamos financieros con el claro objeto de conseguir los estándares necesarios de calidad en la producción de su proveedora deudora Milkaut -empresa no vinculada-.

En este sentido, el Tribunal dice lo siguiente:

(...) se evidencia una repercusión directa sobre "Kasdorf", ya que le permitió un incremento en la calidad de la elaboración de sus productos lácteos, confirmándose la existencia del alegado beneficio económico y el efectivo desarrollo de las actividades en interés directo y exclusivo de la recurrente (...)

Asimismo, aclara el Tribunal que los préstamos no fueron otorgados sin retribución alguna, y tampoco el interés percibido fue inferior al interés del mercado. A tales fines, el Tribunal consideró la tasa promedio vigente a dicho momento para préstamos en la moneda pactada en el sistema financiero, y desechando la tasa fijada legalmente (B.N.A).

✓ **Fiat Concord S.A. - C.N.A.C.A.F., Sala IV, 21/03/2006**

En la instancia previa Fiat Concord había obtenido una resolución favorable en cuanto a que no correspondía devengar intereses presuntos al no encontrarnos ante préstamos entre terceros, por conformar las empresas deudora y acreedora un conjunto económico.

Sin embargo, en la presente instancia la Sala interviniente concluye que sí corresponde aplicar la presunción de intereses, por cuanto no se ha demostrado el interés de la empresa acreedora, y en vistas que la deudora y acreedora revisten el carácter de terceros, ante la innegable existencia de empresas con entidad jurídica independiente.

Los fundamentos de la Cámara fueron los siguientes:

- No se aportó prueba alguna sobre el beneficio que, para las empresas involucradas, derivaría de esta operatoria: "No surge de autos que la realización de tales operaciones haya implicado un beneficio para quien efectuaba los préstamos y que las sociedades no demostraron la alegada necesidad de tales préstamos para su giro

normal (conf. Art. 103 del dec. Reglamentario de la ley cit.)”.

- “(...) el hecho de que las sociedades estén vinculadas entre sí no demuestra -por esa sola circunstancia- que los préstamos de dinero hayan sido efectuados, en el caso, en beneficio de quien los realizó. Tal como lo sostuvo la Corte Suprema la relación orgánica de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente, pero tampoco anula su capacidad tributaria”.

Por último, en relación al argumento del TFN, en donde manifiesta que el espíritu de la norma bajo análisis apunta a evitar maniobras elusivas de las empresas deudora y acreedora, y que por lo tanto, en un conjunto económico, dichas maniobras son inexistentes por la neutralización del impuesto a ingresar, la Cámara entiende que no puede sostenerse la neutralización del impuesto por cuanto la empresa deudora no podría deducir un interés no abonado (en alusión a los intereses presuntos).

✓ **Cobertura Federal de Salud S.A. - T.F.N. Sala "C", 14/05/2007**

En la presente causa, un contribuyente solicitó la devolución de las sumas ingresadas en concepto de intereses presuntos alegando que los fondos habían sido dispuestos a una empresa que pertenecía al grupo económico, de modo que la receptora de los fondos no puede ser considerada como tercero.

El Tribunal resolvió en contra del contribuyente, por cuanto no se encontraba probado el beneficio que implicó la operación para la actora -no se percibió un interés equivalente al de mercado-, ni tampoco se había demostrado la necesidad de efectuar dicha transacción para el giro normal de la actividad.

Además, el solo hecho de que las sociedades estén vinculadas entre sí, no demuestra para el Tribunal, que el préstamo de dinero haya sido efectuado en beneficio de quien lo realizó.

Por último, se menciona que la relación orgánica de subordinación entre la sociedad argentina y la foránea no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente, pero tampoco anula su capacidad contributiva.

✓ **Demetrio Bezus e Hijos S.A - T.F.N. Sala "C", 15/08/2007.**

El tribunal descartó la existencia de un grupo económico, y señaló que la disposición de fondos había sido efectuada en función a intereses extraños al objeto y fines de la empresa. Asimismo señaló que la posición en el capital social de las mismas personas físicas, no enerva la distinta personalidad jurídica y fiscal que ambas entidades poseen, dándoles autonomía y plena independencia jurídica.

✓ **Supercanal Internacional S.A. - T.F.N. Sala "B", 20/09/2004 - CNCAF Sala IV, 23/02/2010.**

Con fecha 23/02/2010 la sala IV de la CNCAF, confirmó la aplicación de intereses presuntos resuelto por la sala B del TFN, por cuanto si bien pudiera existir vinculación económica entre las empresas, no se acreditó fehacientemente que esas operaciones de mutuo se hubiesen relacionado con el giro comercial de la empresa o importaran un beneficio gravado para la sociedad actora.

✓ **Mirror Holding S.R.L. - CNCAF Sala II, 30/03/2010**

La Cámara sostuvo que corresponde la aplicación de intereses presuntos, con lo cual confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. El fallo se remite al fallo de la sala IV de la Cámara en autos "Fiat Concord S.A", en donde se sostuvo que "el hecho de que las sociedades estén vinculadas entre sí no demuestra -por esa sola circunstancia- que los préstamos de dinero hayan sido efectuados, en el caso, en beneficio de quien los realizó".

✓ **Roemmers S.A. - CNCAF Sala IV, 31/08/2010.**

Como se mencionó anteriormente, por aplicación del principio de realidad económica, el TFN resolvió revocar el impuesto determinado por AFIP respecto de créditos otorgados a las empresas que conformaban un conjunto económico, y confirmar el interés presunto originado en contratos de mutuo celebrados con terceras empresas por devengar una renta inferior en más del 20% a la que debe imputarse de acuerdo con el 5º párrafo del artículo 103 del decreto reglamentario.

La Cámara posteriormente revocó completamente el fallo del Tribunal. Respecto al primero de los puntos en discusión, dijo que independientemente de que conformen un conjunto económico, la aplicación del artículo 73 de la LIG debe ser ponderada en función de las circunstancias de cada caso en particular y considerarse el provecho del sujeto contribuyente que dispuso los fondos.

En cuanto al segundo punto, la Cámara entiende que los contratos de mutuo cumplen con el requisito de haber sido realizados en "interés de la empresa" por tanto estaba dentro de sus actividades financieras previstas en el estatuto y recibió además por dichas operaciones intereses superiores a las de mercado.

d) Procuración Fiscal de la Nación

La Procuración Fiscal de la Nación, con fecha 2 de febrero de 2009, emitió dos dictámenes sumamente importantes vinculados a la causa AKAPOL S.A. y FIAT CONCORD SA.

Respecto al primero de ellos, la Dra. Monti opinó que los créditos otorgados por AKAPOL S.A. a dos empresas vinculadas, a una tasa superior a la que podía conseguirse en el mercado, fueron realizados en "interés de la empresa".

Concluyo que no resulta procedente la postura del fisco en donde cualquier préstamo a una tasa de interés menor que la que surge de la norma legal quedará automáticamente abarcada por la presunción.

En relación al segundo, la Dra. Monti sostuvo que los fondos entregados por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. a efectos de hacer frente ciertos gastos operativos, no lo han sido en calidad de préstamo, sino en virtud a una modalidad jurídica más cercana al mandato y a la gestión oficiosa, pero alejada del mutuo.

Distinta consideración mereció las sumas que en exceso a sus gastos operativos, Fiat Concord S.A. transfirió a Fiat Argentina S.A. La Dra. Monti consideró que no se había probado el interés de Fiat Concord S.A. en la permanencia de los saldos en exceso en el patrimonio de su controlante.

Finalmente, respecto a la personalidad propia e independiente de las empresas que conforman un conjunto económico, la Dra. Monti destacó que

la relación orgánica de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni tampoco anula su capacidad tributaria. De esta forma todos los eventuales receptores de fondos calificarían como "terceros".

e) Corte Suprema de Justicia - Fiat Concord SA TF (16.778-I) c. DGI. 06/03/2012

La Corte Suprema de Justicia estableció que "la relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria"., además considero que ".establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el Artículo 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en "interés de la empresa" -recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del "giro de la empresa"-, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes".

En base a lo citado ut supra declaro formalmente admisible el recurso extraordinario con los alcances señalados en la presente, y se confirma la sentencia apelada.

El reciente fallo hizo primar el hecho de que, si el préstamo se realiza entre personas jurídicas que pueden ser correctamente individualizadas, corresponde la aplicación de un interés presunto y el respectivo pago en Ganancias.

Y puso punto final al criterio bajo el cual se amparaban las sociedades, que indicaba que, si detrás de ambas compañías se encuentra el mismo capital, el préstamo no es ni más ni menos que un pase de fondos de un bolsillo a otro.

Repercusiones del reciente fallo de la Corte:

* El consultor impositivo Alberto Coto remarcó que "el decisorio de la Corte tiene la particularidad de resolver un tema que, en instancias anteriores, presentó pronunciamientos en distintos sentidos".

El fallo de la Corte "no sólo ha puesto punto final a una antigua controversia jurisprudencial en cuanto al tema de fondo, sino que también posee y esto es así, debido a que el máximo tribunal entendió que "la personería jurídica de cada uno de los integrantes del conjunto económico se encontraba por encima de la unicidad económica subyacente".

Además, especificó que si bien el aspecto sancionatorio no fue discutido en el caso "de generarse un aumento en el impuesto determinado debería admitirse en las causas actualmente en trámite, la eximición de la eventual multa por omisión, sobre la base de la existencia de error excusable, fundado tanto en la existencia de disímiles pronunciamientos jurisprudenciales como en lo novedoso de la cuestión planteada y a las dificultades que presenta".

*El consultor tributario, Marcelo Domínguez, señaló que este pronunciamiento de la Corte obliga, una vez más, a las sociedades de capital a revisar los créditos financieros al cierre, a los efectos de distinguir aquellos que les generan un interés de mercado de los que no, o los que les generan un interés inferior al del mercado. Cuando se exhiben este tipo de créditos financieros al cierre del ejercicio, resulta de aplicación la presunción del artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, dado que la normativa no concibe que una sociedad de capital disponga de sus fondos sin ningún interés, o que prevea uno inferior al de mercado", aseguró el especialista.

*Juaan Pablo Scalone, socio del estudio Enrique Scalone & Asociados, criticó la decisión de la Corte al sostener que habiendo vinculación económica, un préstamo a tasa cero o inferior a la de mercado puede ser hecho en conveniencia de la empresa. Éste debería ser entendido en sentido amplio, y no quedar restringido a lo dispuesto por la reglamentación, que estaría introduciendo definiciones no previstas por la Ley. En tal contexto, existiendo vinculación, y aunque haya independencia jurídica de los dos entes, no necesariamente se debe entender que la disposición se hizo a favor de un tercero.

*El consultor tributario Iván Sasovsky, destacó que el fallo resulta de una importancia relativa que, en términos generales, cambia radicalmente el status del tema. Hasta antes de que el Alto Tribunal se expida en la presente causa, la idea reinante era justamente contrapuesta con la

posición determinada por la Corte. En esa perspectiva, indicó que en el caso de operaciones con compañías del mismo grupo económico, la jurisprudencia previa mayoritaria expresaba que no sostuvo que hoy por hoy, la posición doctrinaria dominante se invierte.

Los argumentos desarrollados se basan en que la existencia de "grupo económico" no vale en la Argentina como estructura con personalidad jurídica propia, sino todo lo contrario, cada uno de los sujetos intervinientes son sujetos de derecho dependientes del Impuesto a las Ganancias alcanzados individualmente "correspondía calcular interés presunto".

CONCLUSIÓN

El interés previsto en el artículo 73 de la ley del gravamen, como toda presunción, sólo puede ser desvirtuada acreditando que no se configuran los presupuestos requeridos legalmente para su aplicación.

Los distintos fallos que hemos comentado a lo largo de este trabajo, han examinado la presencia de los siguientes requisitos:

- La existencia de terceros a la luz del principio de la realidad económica
- Disposición de fondos que no reporten beneficio al dador, y que no se vinculen a su giro comercial.

Respecto al primer presupuesto, nos encontramos con jurisprudencia dividida tanto del Tribunal Fiscal de la Nación como de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo. Pero según surge de los últimos fallos analizados, y de la opinión de la Procuración Fiscal de la Nación, se ha desechado como elemento esencial el principio de la realidad económica que se venía aplicando en forma indiscriminada.

En relación a la aplicación de éste principio en la disposición de fondos a favor de terceros en conjuntos económicos, Gabriela Rigoni (2006) concluye que las normas tributarias deben ser interpretadas atendiendo a la realidad económica subyacente en los hechos y formas jurídicas, y a los propósitos anhelados por el legislador. De este modo, si el objetivo de la norma es evitar el desmedro de la base imponible, cuando queda demostrado que el beneficio obtenido en la realización de la operación obedece a la dinámica de los negocios corporativos y no existe un perjuicio

fiscal en el análisis del conjunto, no correspondería la aplicación de los intereses.

Respecto a este tema, entendemos que la aplicación del principio de realidad económica debe ser utilizado restrictivamente y evaluando cada caso en particular, de lo contrario, si llegamos al extremo de considerar que las sociedades que conforman un conjunto económico no son "terceros" a la luz del arto 73 de la LIG, entonces también por aplicación del mismo principio esas mismas sociedades deberían tributar como una sola persona, reconociendo a dicho conjunto como un sujeto de derechos y obligaciones tributarias, situación que no está prevista en la normativa del impuesto. En este sentido, no debe olvidarse que las sociedades que integran un conjunto económico son jurídica y tributariamente independientes.

La Corte Suprema de Justicia en el reciente fallo Fiat Concord SA aclaro que la subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni anula su capacidad jurídica tributaria.

En cuanto al segundo de los presupuestos requeridos para la aplicación de los intereses presuntos, la Corte Suprema de Justicia aclaro que no debe considerarse el interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes..

Como bien mencionamos en los antecedentes de la normativa, el objetivo fue la de evitar todos aquellos artilugios llevados adelante por sociedades que buscaban eludir el impuesto mediante la entrega de fondos en calidad de préstamo a sus accionistas sin pactar intereses. Entonces es fundamental analizar cada caso en particular y evaluar si la disposición de fondos es en interés del curso de los negocios de la empresa que realiza la disposición, o por el contrario se busca la elusión de impuestos. Aquí es sumamente importante que el concepto "interés" se entienda más ampliamente y excediendo las meras consideraciones económicas, por esta razón, sería sumamente beneficioso que el decreto reglamentario establezca con más precisión cuando una operación debe ser considerada en interés de la empresa.

Por otra parte, coincidimos con lo resuelto por la C.N.A.C.A.F. en la causa Fiat Concord S.A, cuando afirma que no es correcto considerar una neutralización del impuesto en los conjuntos económicos, ya que la empresa deudora no está habilitada para deducir un interés no abonado.

No hay dudas que en los intereses presuntos el egreso dinerario no existe, y respecto a esta situación la ley permite la deducción sólo de aquellos que impliquen un menoscabo o sacrificio patrimonial. El artículo 80 de la ley del gravamen establece el impedimento de computar los intereses presuntos al receptor de los fondos al permitir sólo la deducción de los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

En cuanto al monto de la tasa de interés aplicable, en el caso de cumplirse con los presupuestos legales, no hay dudas de la arbitrariedad, exceso y en consecuencia confiscatoriedad del interés dispuesto por la norma bajo análisis. Existe una clara diferencia entre la tasa de interés que obtendría el inversor en el mercado financiero y el que aplica el artículo 73 de la ley del gravamen. En este sentido se ha expresado la Cámara en el fallo analizado de la causa "Kasdorf", en donde se resuelve comparar el interés pactado con la tasa de mercado para la moneda correspondiente.

Por otro lado, en relación al carácter de presunción absoluta establecida por la normativa, sería más adecuado que la presunción fuera *iuris tantum*, quedando a cargo del contribuyente demostrar la eventual improcedencia de los intereses presuntos o, en caso de pactarse intereses, la razonabilidad de la tasa aplicada.

En lo que respecta a la aplicación de la presunción del arto 73 de la LIG a los aportes irrevocables, como hemos visto para que un ingreso de fondos en una sociedad pueda ser considerado como aporte societario se requiere el cumplimiento de una serie de exigencias, lo contrario el aporte dinerario deja de considerarse como parte del patrimonio para pasar a integrar el pasivo de la sociedad.

En este sentido resulta sumamente importante que el órgano administrativo de la sociedad receptora dé cumplimiento a la convocatoria en el tiempo acordado de la asamblea de accionistas con la intención de evaluar el aumento de capital.

De este modo luego de concluida la asamblea de accionistas, el aporte se transformará en acciones o se convertirá en una obligación de reintegrar el dinero. En este último caso, si no se pactan intereses, estaremos frente a una disposición de fondos a favor de terceros que devengará el interés presunto del artículo 73 de la normativa impositiva, desde la fecha en que la asamblea de accionistas rechazó la capitalización de los fondos aportados.

De no darse cumplimiento a la obligación de convocar la asamblea de accionistas, si bien la Res. 7/2005 le otorga el mismo efecto que una resolución negativa, según hemos visto la posición del fisco es contraria y considera que no se han cumplido con los requisitos formales suficientes para encuadrar la entrega de los fondos como aportes irrevocables, y en consecuencia constituiría un pasivo encuadrado en el artículo 73 de la ley del gravamen, devengando intereses desde la fecha de la entrega de los fondos.

PROPUESTA:

Debería incluirse como segundo párrafo del Art. 103 del Decreto reglamentario:

“Cada uno de los sujetos intervinientes en los grupos económicos, serán considerados como sujetos de derecho independientes y con capacidad jurídica tributaria. Por lo tanto, se consideraran como terceros. Será de aplicación el art. 73 de la ley cuando exista un beneficio a favor del conjunto económico”.

BIBLIOGRAFIA

Doctrina

- ♦ Cambra, Santiago A. Disposición de fondos o bienes a favor de terceros. A raíz de una nueva actuación del Fisco. *Práctica Profesional* 2006-27, I
- ♦ Chalupowicz, Israel: "Las disposiciones de fondos o bienes a favor de terceros y el impuesto a las ganancias". *IMP* 2000-B, pág. 2316.
- ♦ D' Agostino Heman. Disposición de fondos a favor de terceros en el impuesto a las ganancias. *Doctrina Tributaria*. Editorial Errepar. Tomo XIX. Junio 1998
- ♦ Di Chiazza, Iván G. Los intereses presuntos en las relaciones grupales. *Periódico Económico Tributario*, 23/12/2010.
- ♦ Giuliani Fonrouge Carlos M., Susana Camila Navarrine: *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. Editorial Depalma, 8va edición.
- ♦ Grupo de enlace. Acta 18/1 0/2006. Publicado en: *Práctica Profesional* 2007-43, 95.
- ♦ Grupo de enlace AFIP-DGI/CPCECABA. Reunión del 22/11/2006. Texto conformado por la AFIP-DGI con fecha 02/08/2007. Publicado en: *Práctica Profesional* 2007-53, 38

- ♦ Litvak José D., Esteban A. Laspina. "Algunas reflexiones en torno de la esencia de la figura de las "Disposiciones de fondos o bienes a favor de terceros". Editorial Errepar. Doctrina Tributaria N° 295, pág. 933. Tomo XXV. Octubre 2004
- ♦ Litvin, Cesar; Rigoni, Gabriela. Nueva línea jurisprudencial en la disposición de fondos a favor de terceros. A propósito de los préstamos entre compañías vinculadas. Publicado en: Práctica Profesional 2006-24,67.
- ♦ Lorenzo Armando; Fabián Bechara; Gabriel A. Calcagno; César M. Cavalli; Andrés M. Edelstein. Tratado de Impuesto a las Ganancias. Editorial Errepar. Primera Edición.
- ♦ Lorenzo Armando; Andrés Edelstein; Gabriel Calcagno. Disposición de fondos o bienes a favor de terceros. Estado actual de la jurisprudencia. Errepar, Doctrina Tributaria Errepar, N° 307, Octubre 2005, T. XXVI.
- ♦ Marmillion, Viviana. Disposición de fondos a favor de terceros en el Impuesto a las Ganancias. Práctica Profesional 2008-63, 4.
- ♦ Martin, Julian. Precios de transferencia en la actividad financiera. Segunda Parte. Practica profesional 2007-40,31.
- ♦ Martina, Carlos. Disposición de fondos a favor de terceros. Impuestos, 2004, T. LXIIB-N° 16.
- ♦ Martinez, El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica ("intentio facti") y la intención jurídica ("intentio iuris") (en D.F., XX-849, y en Estudios de derecho fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aries, 1974, ps. 169 y ss.).
- ♦ Menna, Juan P. La disposición de fondos o entrega de bienes a favor de terceros. A propósito de un reciente fallo del Tribunal Fiscal de la Nación. Práctica Profesional 2006-21, 80.
- ♦ Michel, Guillermo. Intereses presuntos en el Impuesto a las Ganancias: ¿caja única o independencia jurídica? Publicado en: IMP 2006-3, 441.
- ♦ Nicolini, Juan C. Impuesto a las Ganancias Virtual. La medición incorrecta de la capacidad contributiva. Publicado en: Práctica Profesional 2006-15,4.
- ♦ Olveira, Dolores. La AFIP obliga a empresas a declarar intereses más altos. Cronista, 23/03/2009.
- ♦ Perciavalle, Marcelo L. y Elois, María A. Cuestionario práctico sobre aportes irrevocables. Editorial Errepar.
- ♦ Reig, Enrique. Impuesto a las Ganancias, Editorial Macchi, 10° edición.
- ♦ Rigoni, Gabriela. Disposición de fondos en el Impuesto a las Ganancias. Giros en la jurisprudencia. Publicado en: IMP 2006-9, 1138
- ♦ Schindel, Ángel. Disposición de fondos a favor de terceros ¿presunción, ficción o sanción encubierta?. Doctrina Tributaria, Errepar, N° 317, Agosto 2006
- ♦ Simesen de Bielke, Sergio A.; Egüez, Hermosinda. Algunas reflexiones acerca del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. IMP 2006-29 (Octubre), 2302

- ♦ Sirena, José Luis. Aportes irrevocables y otros rubros del patrimonio neto. Aspectos jurídicos y societarios según la normativa vigente. Segunda Edición. Editorial Errepar

- ♦ **Jurisprudencia**

- ♦ Agropecuaria Dipe S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 12/10/2004.
- ♦ Agropecuaria KKHA TU S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 29/06/2004. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, 08/10/2009.
- ♦ Agropecuaria Santa Inés, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 15/09/2006.
- ♦ Akapol S.A., Procuración Fiscal de la Nación, 02/02/2009
- ♦ Akapol S.A., Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 09/03/2005.
- ♦ Augusto H. Spinazzola S.c.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "0", 23/06/2003.
- ♦ Autosanjuan S.A., Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 05/06/2007.
- ♦ Bio Sidus S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 19/10/2004.
- ♦ BJ Services S.R.L., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 10/05/2006; Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 11/05/2007.
- ♦ Cobertura Federal de Salud S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 14/05/2007.
- ♦ Comply S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 12/10/2006.
- ♦ Demetrio Bezus e hijos S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 15/08/2007.
- ♦ Dhinco S.A.C.I.F.I., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 25/08/2003.
- ♦ Dragados y Obras portuarias S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 23/11/2004; Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 05/06/2008.
- ♦ Empresa de Combustible Zona Común S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 23/05/2005; Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 17/03/2009.
- ♦ Empresa de Transporte Mariano Moreno S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 11/08/2004.
- ♦ Empresa de Transporte Martín Guemes S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 26/04/2007.
- ♦ Entretenimientos S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 28/06/2004..
- ♦ Eurocine S.A., Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 01/11/2007.
- ♦ Fenoglio S.A.C.I., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 13/03/2001

- ♦ Fiat Concord S.A., Procuración Fiscal de la Nación, 02/02/2009.
- ♦ Fiat Concord S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 16/10/2002; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 21/03/2006
- ♦ Haarmann & Reimer S.A., Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 14/04/2009.
- ♦ Hermanco S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 02/11/2004.
- ♦ Hernando S.A., Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 19/07/2006.
- ♦ Jaime Bernardo Coll S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 28/09/200 I.
- ♦ Janssen Cilag Farmacéutica S.R.L, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 29/07/2005.
- ♦ Kasdorf S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 27/09/2005.
- ♦ Kellogg Co. Argentina S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación, 26/02/1985.
- ♦ Kepner S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 16/12/2005.
- ♦ Lemiro Pablo Pietroboni S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 11/09/2003.
- ♦ Luis Pasquinelli e Hijos S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 03/07/2006.
- ♦ Martinez Hnos S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 07/11/2005.
- ♦ Merlino Automotores S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 28/06/2002.
- ♦ Mobil Argentina S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 16/07/2010.
- ♦ Mirror Holding S.R.L., Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 30/03/2010.
- ♦ Muscariello Hnos S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 22/02/2000.
- ♦ Promofilm S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 07/02/2003.
- ♦ Punte S.A.C.I.F., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 28/03/2005; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 12/07/2006.
- ♦ Rondo Difusión S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 24/05/2005.
- ♦ Roemmers S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 29/11/2006; Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 31/08/2010.
- ♦ Secin S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 07/05/2007.
- ♦ Servando Pedrido S.A. I.C; Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 28/12/2000.
- ♦ Servando Pedrido S.A.I.C. y F., Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 11/10/2005.

- ♦ Service Pilot S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 21/12/2004.
- ♦ Sucesores de Gerardo Mehring S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 05/09/2006.
- ♦ Supercanal Internacional S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 20/09/2004; Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 23/02/2010.
- ♦ Symrise S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 27/09/2006.
- ♦ Tensioactivos del Litoral S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", 27/09/2005.
- ♦ Trainmet Seguros S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 06/02/2007.
- ♦ Wrlton S.A.e.I.F.L y A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", 05/10/2006.
- ♦ Whirpool Argentina S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", 22/11/2005; Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, 09/10/2009.

Cita de este artículo:

LEO, A. G. (2014) "Disposición de fondos a favor de terceros"
Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Septiembre de 2014, Año 4, Vol. 1.
 pp.118-164 Recuperado (Fecha de acceso), de
<http://oikonomos.unlar.edu.ar>