

## *Estimados clientes,*

Con nuestro boletín de noticias nos gustaría informarles sobre noticias legales recientes y significativas.

### EN ESTE ASUNTO

EN ESTE NEWSLETTER SE INFORMAN CUATRO EVENTOS RECIENTES EN MATERIA TRIBUTARIA

- 1. El Dictamen 2/2022 de la AFIP, que dictaminó que las criptomonedas están alcanzadas por el impuesto sobre los bienes personales por ser títulos valores**
- 2. Dos sentencias del Juzgado Federal de Corrientes que declararon inconstitucional por confiscatorio el Impuesto a la Riqueza**
- 3. Las modificaciones efectuadas a los anticipos del impuesto a las ganancias**
- 4. Una sentencia del Juzgado Federal de la ciudad de Junín que declaró inconstitucionales las retenciones impuestas por el Decreto 851/2021**

#### **1. La AFIP dictamina que las criptomonedas se encuentran alcanzadas por el impuesto sobre los bienes personales**

Mediante el Dictamen 2/2022, de fecha 16 de junio de 2022, que fue publicado recientemente, la AFIP concluyó que las criptomonedas conforman un activo alcanzado por la ley de impuesto sobre los bienes personales de conformidad con lo prescripto en el citado artículo 19, inciso j) y artículo 22 inciso h) de la ley de impuesto sobre los bienes personales.

Para ello la AFIP considera a las criptomonedas como un valor negociable. Al aplicar a las criptomonedas el artículo 19, inciso j) de la ley de impuesto sobre los bienes personales, las considera como un bien situado en el país.

Para la valuación de las criptomonedas la AFIP considera de aplicación el art. 22 inciso h) de la ley de impuesto sobre los bienes personales que, para títulos valores situados en el país, determina que estos se valuarán: (1) al último valor de

cotización al 31 de diciembre de cada año en caso que coticen en bolsas y mercados, y (2) por su costo, incrementado de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha indicada, si no cotizan en bolsas.

La norma tributaria no define qué es "mercado" o "bolsa". Si tomamos la definición de la Ley 26.831, norma en la cual la AFIP se inspira para dictaminar, deberemos concluir que las criptomonedas no cotizan en un mercado ya que estos únicamente son "sociedades anónimas **autorizadas por la Comisión Nacional de Valores** con el objeto principal de organizar las operaciones con **valores negociables que cuenten con oferta pública**, quedando bajo competencia del citado organismo las actividades afines y complementarias compatibles con el desarrollo de ese fin" (énfasis agregado). En igual sentido, la ley de impuesto a las ganancias refiere a "mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores" lo que puede sumarse a argumentar en sentido de que las criptomonedas no cotizan en mercados.

## 2. La justicia federal rechaza el Impuesto a la Riqueza por confiscatorio

Dos fallos del Juzgado Federal N°1 de Corrientes<sup>1</sup> aceptan los argumentos del contribuyente y concluyen que el aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia establecido por la Ley 27.605 y reglamentado por el Decreto 42/2021 y la Resolución General (AFIP) 4930/2021 (el “Impuesto a la Riqueza”) es confiscatorio.

A continuación, se incluyen algunos de los puntos más destacados de las sentencias:

1. Se resalta que “la situación de emergencia no valida cualquier norma destinada a paliar una crisis”.

2. Pese al uso del término “aporte” en su denominación, se determina que lo creado es un impuesto e incluso si no lo fuese “y sea considerado una ‘contribución’ o aporte de tipo coactivo, claramente es una carga pública monetaria, de carácter económico. De acuerdo con la inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación deben cumplirse los principios de la tributación, porque implica una directa afectación al derecho de propiedad, y debe respetarse también el principio de legalidad”.

3. Se afirma que hay una verdadera similitud en el impuesto sobre los bienes personales y el Impuesto a la Riqueza ya que “el hecho imponible del aporte extraordinario resulta prácticamente idéntico, aunque más gravoso que el del Impuesto sobre los Bienes Personales, dado que el aporte solidario grava a la totalidad de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales y, adicionalmente, todos los demás bienes que se encuentran exentos o desgravados por dicho impuesto”. Así, si bien hay diferencia en la fecha de corte de cada impuesto, “existe analogía en lo que hace a la esencia del hecho imponible”. En el caso, igualmente, “lo cuestionable no es la doble o múltiple imposición, sino la circunstancia de que la misma afecte una porción sustancial de la renta del actor, o sea si esa doble o múltiple imposición resulta confiscatoria”.

4. En relación al límite de confiscatoriedad, el Juez señala que en este caso lo que debe determinarse es si el pago del Impuesto a la Riqueza “afecta el principio de no confiscatoriedad y por ende la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada? La confiscatoriedad consiste en la absorción de una parte sustancial de la propiedad y/o de la renta que producen los activos. El Máximo Tribunal estableció que para que se configure la confiscatoriedad se debe producir una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital agregando que a los efectos de su apreciación cuantitativa se debe estar al valor real de los bienes. Para juzgar la existencia de confiscatoriedad, el quantum máximo constitucional admisible (o sea el porcentaje por sobre el cual importa absorber una parte sustancial de renta) fue fijado por la CSJN en 33%. Ese es el tope de validez constitucional. Entonces, si la aplicación de un impuesto a un caso particular supera el 33% de la renta total producida, puede ser declarada inconstitucional

por resultar confiscatoria, y por ende violatoria del art. 17 de la Constitución Nacional”.

5. Luego de reseñar jurisprudencia la Corte Suprema de Justicia de la Nación (la “Corte” o la “CSJN”) y la variación de los porcentajes en materia de confiscatoriedad, el Juez concluye que “cualquier tributo se paga con la renta. Teniendo en cuenta el principio de preservación del capital, el referido porcentaje del 33% necesariamente debe ser calculado sobre la renta que producen los activos y no sobre el capital, como erróneamente pretende la demandada, calculada según el rendimiento normal medio de una correcta explotación [...]. Por lo tanto, cualquier impuesto patrimonial que afecte el capital y requiera su liquidación y/o realización para el cumplimiento del primero constituye de por sí una categoría irrazonable con su consecuente tacha de inconstitucionalidad. Adviértase que si el referido porcentaje del 33% establecido como límite por CSJN fuera sobre el patrimonio, o sea sobre el capital, y no sobre la renta que produce ese capital, la Corte estaría admitiendo que en 3 años consecutivos el Estado liquidaría el 99% del patrimonio de un contribuyente, lo cual es absolutamente inadmisibles”.

6. Respecto a la acumulación de tributos, el Juez recuerda el fallo de la *Corte Martín Bosco Gómez Álzaga v. Provincia de Buenos Aires y Otro*, sentencia del 21/12/1999, del cual se desprende que: “a) Para que se configure confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o capital; b) Debe considerarse la productividad posible del inmueble rural; esto es, su capacidad productiva potencial; c) La comprobación del índice de productividad es siempre indispensable para compararlo con la carga fiscal; d) La tacha de confiscatoriedad requiere ‘una prueba concluyente a cargo del actor’, lo que el Tribunal entendió que no ocurrió en la especie ante la escasa idoneidad del peritaje practicado.

7. Agrega el Juez que la prueba de la confiscatoriedad corresponde al actor y, en el caso, se cumplió con ella ya que de las pruebas producidas en el caso Goitia “surge que las rentas totales del actor durante el año fiscal 2020 ascenderían estimativamente a la suma de \$50.850.915,32 por lo que el aporte solidario de la Ley 27.605 absorbería aproximadamente el 73% de los ingresos de la parte actora del año 2020. Ello provocaría una manifiesta absorción de la renta ya gravada por Bienes Personales y Ganancias, lo que resultaría confiscatorio a la luz de la doctrina emanada de la CSJN. El porcentaje del resultado (gravado y exento que sería absorbido por el Aporte Solidario Extraordinario, sumado al impuesto sobre los Bienes Personales del período 2020 sería del **96%** de la renta total del actor durante el año fiscal 2020” mientras que en el caso Intra “la alícuota efectiva del aporte solidario sobre la renta del año 2020 del actor sería del **118.658,78%**, a lo que debe sumarse lo que la parte actora debe abonar en concepto de Impuesto sobre Bienes Personales, por lo que el “aporte solidario y extraordinario” provocaría en el caso concreto una manifiesta inadmisibles absorción de la renta y del patrimonio, ya gravados por Bienes Personales y Ganancias, excediendo los límites razonables de imposición y resultando confiscatoria y violatoria del derecho de propiedad a la luz de la doctrina emanada de la CSJN”.

<sup>1</sup> Goitia, Jorge Alberto C/ Estado Nacional Poder Ejecutivo Nacional administración Federal De Ingresos Públicos S/Acción Meramente Declarativa De Inconstitucionalidad e Intra, Manuel Ulises C/ AFIP S/Acción Meramente Declarativa De Inconstitucionalidad, ambas sentencias emitidas en agosto de 2022.

### 3. Régimen de anticipos: nuevos requisitos para solicitar reducción y anticipo extraordinario

Mediante la Resolución General 5246/2022, publicada en el Boletín Oficial el 10 de agosto de 2022, la AFIP modifica la Resolución General 5211/2022 e incluye requisitos adicionales para las solicitudes de reducción de anticipos. En tal sentido, la referida normativa establece el procedimiento para efectuar la solicitud que incluye, entre otras cuestiones, que el pedido deberá efectuarse vía on-line y que podrán hacerlo contribuyentes y responsables que simultáneamente cumplan los siguientes parámetros: (i) el importe resultante del procedimiento normado en el inciso a) del artículo 3° de la Resolución General 5211/2022 supere el monto de \$50.000.000 (i.e., la base de cálculo utilizada para determinar los anticipos previo las deducciones), y (ii) el monto de la estimación que se practique en los términos del artículo 8 de la Resolución General 5211/2022 (i.e., la estimación respecto a que los anticipos superan al monto que se debe ingresar por el impuesto -neta de los conceptos deducibles de la base de cálculo de los anticipos-), resulte inferior en más de un 10% respecto de la base de cálculo de los anticipos mencionada en el punto anterior.

Poco después, la Resolución General (AFIP) 5248/2022, publicada en el Boletín Oficial el 16 de agosto de 2022, estableció (por única vez) un pago a cuenta del impuesto a las ganancias a cargo de los contribuyentes y responsables enumerados en el artículo 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que cumplan alguno de los siguientes parámetros: (i) el monto del impuesto determinado de la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2021 o 2022, según corresponda, sea igual o superior a \$100.000.000, o (ii) el monto del resultado impositivo que surge de la declaración jurada mencionada en el punto precedente, sin aplicar la deducción de los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores conforme la Ley del Impuesto a las Ganancias, sea igual o superior a \$300.000.000. Para la determinación de estos parámetros se considerará la declaración jurada de 2021 (en el caso que el cierre del ejercicio hubiera operado entre los meses de agosto y diciembre de 2021, ambos meses inclusive) o la del 2022 (en el caso de que el cierre del ejercicio hubiera ocurrido entre enero y julio de 2022, ambos meses inclusive).

En relación al monto del anticipo, este se determinará de la siguiente forma:

1. Sujetos alcanzados, respecto de los cuales el importe determinado de conformidad con el procedimiento establecido en el inciso a) del artículo 3° de la Resolución General 5211 y su modificatoria, para el período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar el pago a cuenta, resulte superior a \$0: 25% sobre dicho importe.

2. Restantes sujetos alcanzados: 15% sobre el resultado impositivo del período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar el pago a cuenta, sin aplicar la deducción de los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores conforme la Ley del Impuesto a las Ganancias.

El pago a cuenta será computable en el período fiscal siguiente al tomado como base de cálculo, i.e., para el período 2022 o 2023, según sea el caso.

Este anticipo no será aplicable para las personas jurídicas que hubiesen obtenido un certificado de exención del impuesto a las ganancias en los períodos que se toman como base de cálculo para el anticipo.

El mecanismo de compensación previsto en el artículo 1° de la Resolución General 1658 y sus modificatorias, no será aplicable para la cancelación del pago a cuenta establecido por la presente norma.

### 4. Nueva jurisprudencia: son inconstitucionales las retenciones fijadas por el ejecutivo mediante un decreto si la ley delegante pierde vigencia

El Juzgado Federal de Junín resolvió con fecha 16 de agosto de 2022 en el caso Sociedad Rural de Junín y Otros c./ Estado Nacional - Poder Ejecutivo y Otro s./Amparo Ley 16.986 que las retenciones impuestas por el Decreto 851/2021, a partir del período iniciado con fecha 1 de enero de 2022 son inconstitucionales. La decisión tiene efectos para los productores que promovieron la acción y demostraron su afectación en su caso concreto.

A continuación se encuentran algunos de los principales argumentos utilizados por el Juzgado para fundar su decisión:

La cuestión se origina en el Decreto 851/2021, de fecha 14 de diciembre de 2021, por el cual el Poder Ejecutivo estableció que “a partir del 1° de enero de 2022, las alícuotas del Derecho de Exportación (DE), que en cada caso se indica, para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM), que se consignan en la Planilla que, como Anexo (IF-2021- 114585697-APN-DNDRY#MDP), forma parte integrante del presente decreto. A continuación, en su artículo 2° determinó: ‘Mantiénesse vigente lo dispuesto por el Decreto 302/21 para las posiciones arancelarias comprendidas en el citado Anexo, según corresponda’ [...] el Decreto en cuestión fue dictado, tal como su texto lo indica, en base a lo normado por el art. 52 de la Ley 27.541 y sus modificatorias, que facultó al Poder Ejecutivo Nacional a fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar los límites allí previstos, y conforme al apartado 1 del art. 755 de la Ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, el cual faculta al Poder Ejecutivo Nacional a gravar con derechos de exportación la exportación para consumo de mercaderías, a desgravar la que estuviere gravada y a modificar los derechos de exportación establecidos”. El art. 52 citado establece en su último párrafo que “[e]l Poder Ejecutivo nacional podrá ejercer estas facultades hasta el 31 de diciembre de 2021”.

La sentencia reitera, siguiendo jurisprudencia de la CSJN, que los derechos de exportación tienen naturaleza tributaria y, por lo tanto, se les aplican los principios de esa materia. En este punto, el Juez manifiesta que “el principio de legalidad [...] constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329: 1554) [...] ese valladar inconstitucional que supone el principio de

reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución. En efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que no puedan caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo' (Fallos: 326:4251)".

En relación a la convalidación de tributos creados por decreto y ratificados por ley posterior a su entrada en vigencia, el juzgado recuerda jurisprudencia según la cual "el tributo aduanero sólo sería exigible para los despachos aduaneros oficializados con posterioridad a la vigencia de la ley ratificatoria que, en cambio, no podría convalidar retroactivamente esos tributos sustentados en un reglamento inválido [...] en nada afecta a la conclusión [...] el hecho de que la norma delegada haya sido un acto emanado directamente del Ejecutivo Nacional y no uno dictado por un Ministro, como resultado de una subdelegación, pues, como se vio, la interdicción constitucional alcanzaba a toda la Administración, incluido su máximo responsable (art. 99, inc. 1) quien tampoco se encontraba facultado para emitir una disposición del tenor de la aquí analizada (arg. arts. 4, 17, 52, 75, inc. 1, de la Constitución Nacional)".

Con relación al uso del Código Aduanero como ley delegante, la sentencia firma que "[e]stas normas han sido largamente desechadas como fundamento para respaldar que el Poder Ejecutivo dicte normas tributarias. El tipo de delegación legislativa que, a modo de excepción, puede admitirse como compatible con el principio de reserva legal, de raigambre constitucional, que abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo: el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones, requieren de una norma expresa que fije además el término durante el cual regirá (Fallos: 329: 1554). [...] [E] se límite que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución. Los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (Fallos: 326:4251). Luego, siguiendo los principios señalados, es claro que la disposición del art. 755 del Código Aduanero no reúne ninguno de los requisitos que insoslayablemente debe reunir una norma delegante, lo que obliga a desechar este argumento tanto como los invocados 'objetivos extra fiscales' de los derechos aduaneros, en tanto y en cuanto nada agregan para respaldar

el decreto cuestionado".

Además, el propio Poder Ejecutivo había reconocido la necesidad de una norma delegante. En la sentencia se recuerda que "la necesidad de sustento legal incluso se demuestra en los propios actos del Poder Ejecutivo Nacional, que incluyó en el proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio Fiscal del año 2022, la modificación aquí cuestionada. No es ocioso recordar que, en el Congreso, el proyecto resultó a la postre rechazado. Así, por un lado, ha quedado demostrada la voluntad del Poder Legislativo, único poder habilitado constitucionalmente al efecto, de no acompañar el pedido de delegación en la que funda sus facultades el Poder Ejecutivo para aplicar derechos de exportación. De otra parte, la intención del Poder Ejecutivo de obtener una nueva delegación para el período fiscal correspondiente al año 2022 es una muestra irrefutable de que entendía que la delegación anterior vencía el último día del año 2021. No es necesario seguir argumentando frente a un acto que pone en evidencia una clara convicción en tal sentido, partiendo de que '... es inadmisibles que un litigante asuma una actitud que lo venga a colocar en oposición a su anterior conducta' (CFALP, 'Cabral c. Petroq. Gral. Mosconi y ot.' expte. FLP 7199/04)".

Respecto al hecho de que el decreto que impone los tributos cuestionados fue dictado antes del vencimiento de la delegación efectuada por la Ley 27.541, la sentencia sostiene que uno de los requisitos para que la delegación en materia tributaria sea válida, el límite temporario de la delegación, quedaría desvirtuado con el simple recurso de dictar un decreto sin fecha de vencimiento. En el caso, si realmente esa hubiera sido la convicción, no necesitaba pedir una nueva delegación, puesto que los demás componentes del tributo permanecieron sin cambios. Repasando los antecedentes, se ve que los decretos similares antes dictados tampoco establecían una fecha de caducidad, admitiendo implícitamente, como no podía ser de otra forma, que su vigencia estaba limitada por la fecha hasta cuando podía ejecutar las facultades delegadas".

Finalmente, otro punto relevante de la sentencia es el referido a la pretensión de un reclamo colectivo, lo cual es rechazado. Para fundar el rechazo el Juez señala que "[l]a admisión del caso colectivo requiere la constatar que el ejercicio individual de los derechos no aparezca plenamente justificado, toda vez que nada obsta a que cada productor pueda realizar su reclamo individual, de conformidad a su especial situación jurídica". Por lo tanto, se rechaza la legitimación activa de la Sociedad Rural de Junín. De esta forma, será necesario que cada productor inicie su reclamo y demuestre la aplicación de este en su caso concreto para obtener la aplicación de los efectos de la sentencia.

# CONTACTO

Para sus consultas adicionales, las siguientes personas de contacto están disponibles:



MAXIMILIANO  
BATISTA

[maximiliano.batista@mhrlegal.com](mailto:maximiliano.batista@mhrlegal.com)

[+INFO](#)



LUISINA  
LUCHINI

[Luisina.Luchini@mhrlegal.com](mailto:Luisina.Luchini@mhrlegal.com)

[+INFO](#)

Esta publicación está destinada exclusivamente a fines de información general y no sustituye la consulta legal o fiscal.