

## Hidrocarburos

Coordinador Nahuel N. Espinillo



## Doctrina

## Los desafíos de la transición energética



## Javier Rodríguez Galli

Abogado (UBA) y Master In Law (London School of Economics). Socio de Bruchou, Fernández Madero & Lombardi, a cargo de la práctica de “Petróleo y Gas” con más de 25 años de experiencia en el sector de hidrocarburos. Coordinador de la plataforma de servicios legales “Acción Climática y Negocios Sustentables”. Profesor en invitado en UTDT y UCA en el área del petróleo y gas. Miembro de la “Association of International Petroleum Negotiators” (AIPN), el Instituto Argentino de Petróleo y Gas (IAPG) y otras instituciones globales relacionadas con la energía y representa al Estudio ante la International Bar Association (IBA). Ha sido reconocido como abogado líder en la práctica por Chambers & Partners (Band 1) y Legal 500 (Leading Individuals).

En el marco de los principales desafíos que plantea el cambio climático y la sustentabilidad de los negocios en el planeta, resulta claro que, a nivel global, debemos accionar rápidamente sobre los vectores que han producido el calentamiento global para mitigar el impacto de las emisiones de carbono a la atmósfera y poder razonablemente cumplir con los objetivos del Acuerdo de París de 2050 (1).

Siendo que a nivel global el mayor peso de las emisiones recae en el sector energético (75%), el principal desafío que tenemos por delante se vincula con lo que comúnmente llamamos “transición energética”, es decir, el gradual reemplazo de los combustibles fósiles por energías limpias en un plazo compatible con los objetivos del Acuerdo de París de 2050.

En este sentido, identificamos tres dimensiones legales y regulatorias para abordar la “transición energética” desde la industria de los hidrocarburos: (i) un desafío global; (ii) un desafío país y (iii) un desafío a nivel de empresas y consumidores.

En la primera (que llamamos la “dimensión global”), debatimos si hay “una” o “varias” transiciones, producto de las asimetrías de las emisiones globales en el nivel de contribuciones de los países desarrollados (Estados Unidos, UE, Japón, Corea) versus la necesidad de los países que requieren enormes cantidades de energía para su desarrollo (China, India, Brasil), como quedó claramente expuesto una vez más en la última COP26 de Glasgow (2).

Aquí la discusión que planteamos tiene que ver con quien debería asumir los costos de la transición, ya fueran: (i) los Estados a través de subsidios; (ii) las empresas a través de un “carbon tax global” o (iii), finalmente, los consumidores en forma directa o indi-

recta a través del aumento de los precios de la energía.

En el desafío a nivel país, coincidimos una vez más que Argentina cuenta con los recursos para enfrentar la transición energética, ya que si bien nuestro país tiene una matriz energética dominada por los hidrocarburos fósiles, la casi nula participación del carbón en esa matriz y la posibilidad creciente y comprobada de producir petróleo y sobre todo gas natural de fuentes no convencionales, nos posicionan (nos darían la llave) para administrar nuestra “propia” transición energética.

Si a esto le sumamos la gran disponibilidad de recursos renovables, como la energía eólica y solar con abundantes y calificados recursos, tenemos la posibilidad de un reemplazo gradual de combustibles fósiles y una diversificación cada vez más marcada de nuestra matriz energética (complementada por nuestros grandes desarrollos hidráulicos y nuestro siempre modesto, aunque sostenido desarrollo nuclear). Incluso, el reciente interés de inversores internacionales para desarrollar un polo de hidrógeno verde en nuestro país va en ese sentido de una matriz ampliamente diversificada.

En particular, coincidimos que el desarrollo de Vaca Muerta puede ser la llave para sostener esa “transición energética” desde una natural evolución hacia combustibles más limpios y con menos huella de carbono, pero, además, mediante la generación de saldos exportables que contribuyan a la “transición energética” regional como podría ser el caso de la exportación de LNG desde plantas de licuefacción en Argentina.

Por supuesto, que el desarrollo de Vaca Muerta hasta alcanzar su potencial requerirá cuantiosas inversiones en infraestructura sobre todo en materia de gas natural (tanto gasoductos troncales como plantas de LNG),

pero también la creciente electrificación de nuestra matriz energética requerirá mayor desarrollo de infraestructura de transmisión y distribución eléctrica.

En el desafío a nivel empresas, sean estas globales, regionales o aun nacionales la tarea es mayúscula e incluye aspectos muy relevantes, tales como: (i) tecnológicos; (ii) financieros y (iii) de gobernanza corporativa.

Desde lo tecnológico, las empresas de hidrocarburos deberán dedicar cada vez mayores esfuerzos para producir un barril de petróleo equivalente (BOE) con menor huella de carbono (medido por Tonelada de CO2 por BOE producido), de manera de poder atraer el capital necesario para financiar esas nuevas inversiones.

Desde lo financiero, probablemente no les alcance con un barril más bajo en emisiones, sino que, además, deberán buscar alternativas para volverse “net zero” desde las perspectivas de sus inversores y accionistas. Seguramente, el camino sea a través de inversiones diversificadas en un portafolio más verde que les permita contrarrestar sus emisiones de carbono producto de la extracción de combustibles fósiles o la utilización de nuevas tecnologías de captura de carbono.

Finalmente, desde la gobernanza corporativa, las empresas de hidrocarburos deberán estar muy atentos a las demandas de sus inversores, accionistas, clientes y consumidores para cumplir con una agenda de políticas activas en materia de ESG (3), cada vez más exigente en términos de transparencia, tanto en el proceso de toma de decisiones como en la implementación de dichas políticas. También deberán sujetarse a métricas comprobables y cumplirlas en los plazos previstos, en línea con los requisitos de transparencia y efectividad que mencionamos, y serán evaluadas cada vez más rigurosamente en

relación con el “disclosure” de sus objetivos de “net zero” (4), con la consiguiente mayor exposición y responsabilidad corporativa de sus directores y ejecutivos. Por esta razón, la administración de riesgos relacionados con la transición energética se volverá cada vez más relevante en las compañías de energía; y, finalmente, las empresas de hidrocarburos serán fuertemente interpeladas en el manejo de crisis derivadas de desastres ecológicos o con alto impacto ambiental, debiendo asegurar respuestas inmediatas, efectivas y conducentes.

En este sentido, también estamos asistiendo a una creciente litigiosidad en asambleas de accionistas (5) y acciones de clase a nivel mundial, y el mayor involucramiento de tribunales locales e internacionales como el caso del Tribunal de La Haya en relación con el caso “Shell”.

Finalmente, y a modo de cierre, nos preguntamos qué vendrá primero, si el mercado o la regulación. Frente a esta incertidumbre vemos, desde el lado de la regulación, las enormes dificultades de coordinación entre regulaciones locales y supranacionales que atiendan a “una” o a las “varias” transiciones. Pero, desde el lado del mercado, tampoco queda claro si este una vez impondrá sus reglas en forma aleatoria y anárquica y si, además, contará con la ayuda de tribunales y jueces cada vez más influidos y sensibilizados por la temática del cambio climático.

En cualquier caso, lo que ninguno de los actores ponemos en duda es que la dinámica de la “transición energética” ya está instalada en el sector y requerirá de todos nuestros esfuerzos para atenderla en forma razonablemente ordenada y contribuir desde el sector a cumplir con los ambiciosos objetivos del Acuerdo de París para 2050.

Cita on line: TR LALEY AR/DOC/2083/2022

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) <https://unfccc.int/es/process-and-meetings/the-paris-agreement/el-acuerdo-de-paris>

(2) <https://www.un.org/es/climatechange/cop26>

(3) “Environmental, Social and Governance”, por sus siglas en inglés.

(4) Véase la reciente demanda presentada por el *Australian Center for Corporate Responsibility vs Santos*, la

segunda productora de gas en Australia, basada en las imprecisiones y supuestas falsedades de sus declaraciones sobre cuándo y cómo se volverán “net zero”

(5) Véase los casos de Exxon, BP y Total en sus asam-

bleas de accionistas de 2021.

# Ajuste por inflación: la actualización de quebrantos



## Liban Á. Kusa

Abogado (UBA). Socio del Departamento de Impuestos y *Managing Partner* del Estudio Bruchou, Fernández Madero & Lombardi. Se especializa en temas tributarios y aduaneros, principalmente en el área contenciosa. En los últimos años ha sido distinguido por Chambers & Partners entre los profesionales líderes de su área de práctica (Band 1), y por Legal 500 dentro de la categoría *Leading Individuals*.



## Pablo M. Muir

Abogado (UBA). Magister en Derecho Tributario (UTDT). Se desempeña hace 10 años como abogado en el departamento de derecho tributario del Estudio Bruchou, Fernández Madero & Lombardi, con foco en el asesoramiento fiscal a empresas e individuos.

**SUMARIO:** I. Introducción.— II. El marco normativo.— III. La situación actual.— IV. Principios constitucionales afectados.— V. Conclusiones.

### I. Introducción

El presente artículo aborda un tema siempre presente en el mundo fiscal, especialmente en la actual situación que atraviesa Argentina: el efecto nocivo de la inflación sobre la carga impositiva de los contribuyentes. Sin embargo, la idea de esta colaboración no es analizar los puntos clásicos relacionados con dicho tema (la aplicación del ajuste estático y dinámico en el cálculo del resultado impositivo), sino un aspecto puntual pero no por ello menor: la actualización de los quebrantos impositivos.

Esta discusión tiene hoy una especial vigencia ya que los últimos años fueron, para muchas empresas, generadores de quebrantos (debido al efecto de la pandemia de COVID-19, la situación geopolítica mundial y la crisis financiera). En ese contexto, la situación de alta inflación argentina ha creado una preocupación especial por el tema bajo análisis, ya que, de no aceptarse la actualización de los quebrantos, los contribuyentes verán disminuida la efectividad del alivio fiscal que prevé el sistema tributario para aquellos que atravesaron dificultades económicas. Las empresas del sector de gas y petróleo no son ajenas a esta problemática sino todo lo contrario: debido a su estructura de capital, el alto nivel de inversión y gasto que requiere el desarrollo de la actividad, el riesgo propio de la actividad y la volatilidad de los precios internacionales, estas empresas son especialmente propensas a tener períodos de acumulación de quebrantos. Sin embargo, destacamos que es un tema que excede al sector y es clave para la totalidad de las empresas que operan en el país.

A modo de introducción, es válido sostener que el Estado es, de algún modo, “socio” de cada una de las empresas argentinas. Simplificando dicha relación, llegado el momento de la liquidación

impositiva, las ganancias del año se dividen proporcionalmente en un 65% para el contribuyente y un 35% para el Estado. Sin embargo, el Estado no asume los riesgos empresarios de igual manera que el contribuyente, ya que mientras que este último puede quebrar y perder la totalidad de su inversión, el Estado no arriesga capital propio en el emprendimiento. Es justamente para compensar esta asimetría que la norma tributaria acepta el instituto del traslado de quebrantos. El contribuyente tiene permitido recuperar la porción de las pérdidas que “corresponde” al estado mediante la utilización en años subsiguientes (donde existió ganancia) de los quebrantos acumulados.

Sin embargo, como en todo evento económico, debe tenerse en cuenta una cuestión no menor: la obligación del Estado de reconocer la deducción de los quebrantos es un hecho diferido en el tiempo (como mínimo, un período fiscal), sin que ello conlleve la obligación de compensar dicha demora mediante el reconocimiento de un interés. En la Argentina actual el riesgo es doble, pues a la falta del reconocimiento de un interés se suma una inflación que, en los últimos años, ha sido especialmente alta.

Sin ánimo de entrar en discusión sobre si el Estado debiera reconocer un interés de mercado a favor del contribuyente hasta el efectivo uso de los quebrantos (que, en nuestra opinión, debería), en este artículo nos centramos en el segundo punto de la ecuación: la posibilidad de actualizar los quebrantos impositivos acumulados por inflación y, de esa manera, evitar su desvalorización a lo largo del tiempo.

### II. El marco normativo

Como se analizará a continuación, la actual redacción de la Ley del Impuesto a

las Ganancias (LIG) tiene una norma específica relativa a la actualización de los quebrantos, contenida en su art. 25, el cual aplica como tasa de actualización al Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC).

El texto actualmente vigente de la LIG no limita la actualización prevista por el art. 25 en forma expresa, y tampoco lo hace el texto actual del dec. 862/2016, reglamentario de la LIG (el “decreto reglamentario”), ni ninguna otra norma del ordenamiento fiscal argentino.

Pese a ello, para afirmar y convalidar la plena vigencia de la actualización de quebrantos actualmente prevista en el art. 25 de la LIG, debemos primero analizar la evolución del entramado normativo relativo al sistema de actualización en materia impositiva, el cual ha sufrido sucesivos cambios desde su incorporación en 1978.

#### II.1. Situación previa a la reforma tributaria de la ley 27.430

En 1978, la ley 21.894 incorporó el ajuste por inflación estático a la LIG, con el fin explícito de mitigar los efectos distorsivos que la inflación provocaba sobre la liquidación impositiva, creando un mecanismo de ajuste que permite la eliminación de la depreciación del patrimonio de la base para la aplicación de la carga fiscal. Es esta norma la que introduce en la LIG el concepto de la actualización de quebrantos que, sujeto a sucesivas modificaciones, readecuaciones y reordenamientos, se ve reflejado hoy en el art. 25 de la LIG.

No obstante ello, en 1991, fue sancionada la ley 23.928 mediante la cual se derogó toda norma de indexación de precios y/o actualización monetaria. Específicamente, esta norma derogó todas

las normas legales o reglamentarias que establecían o autorizaban la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios (1).

En materia impositiva esta prohibición de indexar fue implementada de forma diferente por la ley 24.073 (2) y por la res. gral. (DGI) 3601/1992 (la “RG 3601”). Bajo esas normas, el ajuste por inflación existente en la LIG no fue derogado ni fue suspendido, sino que se estableció que a fin de practicar las actualizaciones correspondientes debían tomarse “como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive”. En consecuencia, al “congelar” el coeficiente de actualización aplicado en materia impositiva, estas normas neutralizaron la aplicación de los diferentes mecanismos de actualización previstos por la LIG, pero sin derogarlos o suspenderlos en su vigencia.

En este marco, en lo referido específicamente a quebrantos, la LIG mantuvo sin modificaciones la previsión del art. 19 (actual art. 25) que habilitaba la actualización de quebrantos. A su vez, la redacción del art. 32 del decreto reglamentario entonces vigente establecía en su último párrafo que: “Los quebrantos no compensados susceptibles de ser utilizados en ejercicios futuros se actualizarán mediante la aplicación del índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley...” (3). El mencionado art. 89 de la LIG se refería al modo de actualización impositiva y disponía que: “[l]as actualizaciones previstas en la presente ley se efectuarán sobre la base de las variaciones del índice de precios al por mayor, nivel general, que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La tabla respectiva, que deberá ser elaborada

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Cf. art. 10 de la ley 23.928, texto según ley 25.561, TR LALEY AR/LCON/88QS.

(2) Art. 39: “A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tri-

butos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1° de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes

de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones). El PODER EJECUTIVO NACIONAL en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto

pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior.”

(3) Hacemos notar que la remisión del art. 32 del decreto reglamentario de la LIG fue efectuada con anterioridad a la ley 24.073.

*mensualmente por la Dirección General Impositiva, contendrá valores mensuales para los veinticuatro (24) meses inmediatos anteriores, valores trimestrales promedio —por trimestre calendario— desde el 1 de enero de 1975 y valores anuales promedio por los demás períodos, y tomará como base el índice de precios del mes para el cual se elabora la tabla. A los fines de la aplicación de las actualizaciones a las que se refiere este artículo, las mismas deberán practicarse conforme lo previsto en el artículo 39 de la ley 24.073” (4).*

**En conclusión, el mecanismo de actualización de quebrantos previsto en el art. 19 de la LIG se mantuvo vigente sin ser derogado o suspendido, pero como la actualización de índices realizada bajo la ley 24.073 y la RG 3601 estaba congelada, en los hechos su aplicación era neutra.**

## II.2. Situación posterior a la reforma tributaria de la ley 27.430

El escenario descrito precedentemente se modificó en 2018 a raíz de la sanción de la ley 27.430. En esa norma, hubo varios cambios trascendentales para el régimen de la LIG y del ajuste por inflación específicamente. En lo que respecta a los quebrantos, la ley adecuó el texto del art. 19 (hoy 25) de la LIG manteniendo la posibilidad de actualizarlos, pero reemplazando el índice de actualización previsto originalmente por el IPIM.

Dicha norma también estableció que, a los efectos de la LIG, no resultarían aplicables las disposiciones del art. 10 de la ley 23.928 (5).

Por su parte, a través del art. 59 de la ley 27.430 se modificó el art. 89 (hoy 93) de la LIG, que quedó configurado de la siguiente manera:

*“Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073.*

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 58 a 62, 67, 75, 83 y 84, y en los artículos 4 y 5 agregados a continuación del artículo 90, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos”.*

Es decir que, luego de la reforma, el primer párrafo del art. 89 dispone como principio general que las actualizaciones deben hacerse en los términos del art. 39 de la ley 24.073 y el segundo establece los supuestos excepcionales en los que se puede actualizar conforme el IPIM.

Posteriormente, se sancionó la ley 27.468 a través de la cual, entre otros, se sustituyó

(4) Texto s/Ley 23.260 publicada en el Boletín Oficial el 11.10.1985, con la adecuación a la ley 24.073 dispuesta por el ordenamiento de 1997, Texto Ordenado en 1997 (conf. Anexo I del dec. 649/9797 publicado en el Boletín Oficial el 06.08.1997); en 1986 (conf. dec. 450/1986, publicado en el Boletín Oficial el 01.09.1986) y 1977 (conf. Anexo V del dec. 3984/1977, publicado en el Boletín Oficial el 13.01.1978) y modificaciones.

(5) Conforme el art. 85 de la ley 27.430.

(6) Sin ser el objeto de este trabajo relevar estas medidas en forma taxativa, se puede citar como ejemplo: (i) la creación de la Unidad de Valor Tributaria establecida a través del Título XI de la ley 27.430

el IPIM por el Índice de Precios al Consumidor (“IPC”) a efectos de calcular la actualización dispuesta en el segundo párrafo del art. 89 (hoy 93) de la LIG. Sin embargo, no se modificaron las previsiones vinculadas a la actualización de los quebrantos, por lo cual el art. 19 (hoy 25) de la LIG mantiene su redacción bajo la cual los quebrantos se actualizan conforme el IPIM.

Finalmente, el art. 94 del dec. 1170/2018 derogó el último párrafo del art. 32 del dec. regl. (actual art. 75), que remitía a los efectos de actualizar los quebrantos no compensados a los índices de actualización del art. 89 (hoy 93) de la LIG.

## III. La situación actual

Como se analizó anteriormente, el entramado y la evolución del marco normativo relativo a la actualización en materia impositiva es complejo y cambiante, con sucesivas normas que modifican su forma de aplicación.

**Sin embargo, en materia específica de quebrantos, el tema es relativamente lineal: la actual redacción de la LIG contiene una sola norma específica relativa a la actualización de los quebrantos en su art. 25, que ordena su actualización mediante el IPIM, sin que exista otra disposición que expresamente limite o impida la aplicación de dicha actualización. Tampoco existe, luego de las modificaciones del dec. 1170/2018, una remisión en el decreto reglamentario que sujete la actualización de quebrantos al art. 93.**

En consecuencia, en nuestra opinión, la actualización de quebrantos por IPIM, bajo las normas del art. 25 de la LIG, se encuentra plenamente vigente.

No obstante ello, entendemos que podría sostenerse que la regla de actualización contenida en el art. 39 de la ley 24.073 y a la cual refiere el primer párrafo del art. 93 de la LIG podría resultar aplicable al art. 25. Según esta postura, el índice de actualización para cualquier artículo de la LIG (excepto los incluidos en el segundo párrafo del art. 93) estaría “congelado” y, en los hechos, ello implicaría que no hay actualización.

En nuestra opinión esa conclusión es errónea, ya que:

- El art. 25 de la LIG establece que los quebrantos se actualizarán teniendo en cuenta las variaciones del IPIM. Resulta evidente que si el legislador hubiese querido aplicar en materia de actualización de quebrantos el índice del primer párrafo del art. 93, el art. 25 no habría previsto su propio índice de actualización (IPIM), sino que hubiera remitido al índice del art. 93, tal como lo hacen otros artículos de la LIG —por ejemplo, los arts. 56, 59, 62, 63, 64, 65, 66, 71, 85 inc. b), 87, 88, 91 inc. g), 108 inc. f), 113, entre otros.

- A su vez, no puede soslayarse que el art. 94 del dec. 1170/2018 expresamente derogó los últimos tres párrafos del art. 32

como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar ciertos importes; (ii) el otorgamiento a los contribuyentes de la posibilidad de indexar impositivamente los bienes muebles, inmuebles y acciones a través del Revalúo Impositivo y Contable establecido mediante el Título X de la ley 27.430; (iii) el “restablecimiento” del ajuste por inflación a través de las modificaciones introducidas por la ley 27.430 al actual artículo 106 de la LIG; (iv) la actualización del costo de adquisición de los inmuebles a los fines de la determinación del correspondiente “Impuesto Cedral”; (v) el establecimiento de que a los fines de la LIG no resultan aplicables las disposiciones del artículo 10 de la ley 23.928, no

(hoy 75) del decreto reglamentario, que remitían en materia de actualización de quebrantos al art. 93 de la LIG. Por lo tanto, ¿podría razonablemente sostenerse que el legislador quiso regir la actualización de los quebrantos bajo el art. 93 cuando el reglamentador expresamente derogó la norma (potencialmente inconstitucional) que sujetaba la actualización a dicho artículo? Se resalta que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se supone. No se puede crear o suponer una remisión donde la ley no lo establece y donde el legislador expresamente la deroga.

- Por otro lado, y ante la ausencia de una remisión legal expresa, ¿por qué el índice previsto en forma general bajo el art. 93 de la LIG habría de primar sobre el previsto en forma específica para la actualización de quebrantos por el art. 25? Es un criterio generalmente aceptado en nuestro ordenamiento jurídico que la norma que especialmente regula un instituto prima sobre la norma de carácter general.

**Esto es particularmente relevante si tomamos en cuenta que el legislador, clara y expresamente, eligió índices diferentes para la actualización de los quebrantos y para los conceptos regulados en el art. 93: la ley 27.468 sustituyó el IPIM por el IPC para las actualizaciones que se rigen por el segundo párrafo del art. 93; sin embargo, no modificó el índice establecido en el art. 25 (IPIM). En modo alguno se puede convalidar en este caso la aplicación del art. 93 por encima del artículo 25, cuando el legislador expresamente diseñó un sistema en el cual los índices de actualización son diferentes para cada uno de los casos.**

- Asimismo, la ley 27.430 estableció mediante su art. 85 que a los fines de la LIG no resultan aplicables las disposiciones del art. 10 de la ley 23.928, modificado por la ley 25.561. Es decir, que el Congreso Nacional facultó que a los fines del cálculo del impuesto a las ganancias no exista impedimento para aplicar las leyes de actualización.

En conclusión, siendo la letra del art. 25 clara sobre el índice que debe utilizarse para actualizar los quebrantos y considerando que no existe restricción vigente para su actualización ni remisión alguna al art. 93 primer párr., en nuestra opinión, resulta claro que LIG permite actualizar los quebrantos conforme el IPIM y que dicha circunstancia fue la expresa voluntad del legislador. Esta conclusión no se encuentra impedida por la ley 23.928 y sus modificatorias atento a que así lo ha dispuesto expresamente el legislador a través del art. 85 de la ley 27.430.

Bajo este razonamiento, el hecho de que no se incluya a la actualización de los quebrantos dentro del segundo párrafo del art. 93 de la LIG no implicaría *per se* que estos deban actualizarse de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo de dicho artículo (el cual remite al art. 39 de la ley 24.073). Por el contrario, en nuestra opinión la normativa actual claramente indica que la actualización de los quebrantos

existiendo, en consecuencia, impedimento para aplicar las leyes de actualización monetaria en materia del IG (excepto lo establecido en el art. 93 de la LIG), entre muchas otras. En este sentido, la política legislativa que tiene por fin mitigar el impacto de la inflación permitiendo que ciertas variables económicas sean actualizadas no solo se refleja en materia impositiva, sino que afecta también a otras áreas, como en el ámbito previsional (la ley 27.426 dispuso que las jubilaciones y pensiones se deben actualizar 4 veces por año teniendo en cuenta (i) en un 70% las variaciones del IPC y (ii) en un 30% la variación de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables) o en materia bancaria (donde el Banco Cen-

es un supuesto autónomo, separado de las reglas del art. 93 y con índices propios tal como surge del art. 25 de la LIG y como lo ratifica la ley 27.468 al no haber sustituido el IPIM por el IPC en dicho artículo.

## IV. Principios constitucionales afectados

Como se analizó más arriba, en nuestra opinión resulta claro que la LIG habilita la actualización de quebrantos y que dicha posibilidad no se encuentra limitada por las normas actualmente vigentes. Sin embargo, en el presente capítulo analizamos los argumentos constitucionales que podrían utilizarse en caso de que la vigencia de dicha actualización sea denegada.

En ese marco, desde el punto de vista constitucional, podríamos alegar que:

- No reconocer el ajuste de quebrantos viola el principio de razonabilidad consagrado en el art. 28 de la Constitución Nacional, atento a que desconoce la clara política legislativa (implementada por los poderes legislativo y ejecutivo en forma consistente) que reconoce el impacto de la inflación en la sociedad y aplica medidas para mitigarlo (6).

- Por otro lado, también puede argumentarse que la falta de reconocimiento de la actualización de los quebrantos violenta el principio de capacidad contributiva, atento a que genera una distorsión en la liquidación del impuesto a las ganancias. Los quebrantos son un elemento esencial que permite balancear las obligaciones tributarias entre estado y contribuyente y medir adecuadamente la capacidad contributiva del contribuyente en materia del impuesto a las ganancias. Por lo tanto, no admitir la actualización de los quebrantos, cuya compensación con utilidades futuras tiene por objeto recomponer la fuente productora de rentas, desnaturaliza el instituto y desconoce su finalidad, ya que si el contribuyente no está en condiciones de realizar la compensación de ganancias con quebrantos de una manera justa, la medición impositiva de su capacidad contributiva no reflejaría en forma precisa su situación y la base sobre la que debe calcularse el impuesto se trastoca y distorsiona. En consecuencia, se terminarían gravando ganancias ficticias, en clara violación del derecho de propiedad.

- En este orden de ideas, razonablemente también puede argumentarse —dependiendo de cada caso— que la falta de actualización de los quebrantos violenta el principio de no confiscatoriedad consagrado en el art. 17 de la Constitución Nacional, generando una distorsión en la liquidación del gravamen y provocando que la efectiva tributación del contribuyente exceda todo límite razonable de imposición mediante el insumo de una porción sustancial de las rentas obtenidas por el contribuyente.

## V. Conclusiones

Como se desarrolló a lo largo de los puntos anteriores, en nuestra opinión,

tral de la República Argentina creó la Unidad de Valor Adquisitivo que permite indexar los créditos hipotecarios y los restantes productos que ofrecen las entidades financieras —como los créditos personales— en función de la variación del Coeficiente de Estabilización de Referencia basado en el IPC). Al mencionar estos elementos, nuestra intención es evidenciar que en los últimos años la intención del legislador ha sido consistente en reconocer el impacto de la inflación en la sociedad, con el fin de mitigar sus consecuencias permitiendo que ciertas variables sean actualizadas.

la normativa actual de la LIG permite la actualización de los quebrantos bajo las normas del art. 25 de la LIG, sin que dicha actualización se encuentre limitada en forma alguna por las previsio-

nes del art. 93 de la LIG (ni, indirectamente, por las reglas del art. 39 de la ley 24.073). Incluso si bajo argumentos que nosotros consideramos inválidos se pretendiera limitar la actualización de

los quebrantos, existen claros fundamentos constitucionales para rechazar esa limitación, basados en los principios de razonabilidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, que son

los pilares básicos de nuestro sistema tributario.

Cita on line: TR LALEY AR/DOC/2086/2022

# La actividad hidrocarburífera y el trabajo

## Aspectos particulares



### Nahuel N. Espinillo

Abogado (UCA). Maestrando en Derecho del Trabajo (UCES) y en Derecho del Trabajo y Relaciones Laborales (Univ. Austral). Diplomado en compliance y derecho penal (Univ. Austral). Integrante del Instituto de Derecho del Trabajo del Colegio de Abogados de San Isidro. Profesor invitado en la Maestría en Derecho del Trabajo (UCES) y en programa de actualización en "Asesoramiento Legal de Empresas" (UBA). Se desempeña como abogado en el Departamento de Derecho del Trabajo & Seguridad Social del estudio Bruchou, Fernández Madero & Lombardi.

**SUMARIO:** I. Introducción.— II. Algunas particularidades del derecho aplicable.— III. Contratos individuales. Cláusulas especiales.— IV. Jornada.— V. Seguridad social de los trabajadores petroleros.— VI. Conclusión.

#### I. Introducción

El objeto del presente es analizar algunos aspectos especiales de la actividad hidrocarburífera, puesto que sus particularidades hacen necesario un tratamiento especial por la legislación y la jurisprudencia, tanto en materia laboral, como en lo relativo a la seguridad social.

#### II. Algunas particularidades del derecho aplicable

La primera particularidad de la actividad, claramente, es el lugar de prestación de las tareas de las personas a ella dedicados, puesto que, en gran medida, se realiza en zonas muy alejadas de los centros urbanos, en condiciones naturales y climáticas adversas o, incluso, en el lecho marítimo.

Para extraer petróleo y/o gas natural en este último lugar, se crearon plataformas que pueden estar fijas o ser móviles, situación que planteó, desde su origen, algunas dudas respecto a su naturaleza jurídica, en tanto se argumentó que podría tratarse de buques (1) y que entonces el derecho aplicable sería el del pabellón.

Desde el punto de vista laboral, la distinción antes referida resulta relevante, por cuanto según la posición que se tome, la relación entre los trabajadores y su empleador podría tratarse de un contrato de ajuste, o de un vínculo laboral regido por la Ley de Contrato de Trabajo.

Nuestro Máximo Tribunal resolvió, justamente en un caso de índole laboral (2), que: "...la plataforma móvil en la cual se desempeñaron los trabajadores representados por la federación actora no puede ser catalogado como "buque" en los términos del art. 2° de la ley 20.094, ya que si bien

...puede desplazarse por el agua —y de hecho, por ser móvil, ha llegado y se ha instalado en dos oportunidades en aguas jurisdiccionales argentinas—, no está destinada a navegar. Tampoco es un artefacto naval en el sentido de la norma citada, pues no es un auxiliar de la navegación" (3).

Otro aspecto particular e interesante de esta actividad, es que la jurisprudencia, en virtud de lo dispuesto por el art. 6° de la LCT, ha entendido que cada buque dedicado a la actividad puede considerarse como un establecimiento (4) de la empresa (5).

Esto, tiene consecuencias prácticas muy relevantes, puesto que, con diversas limitaciones (6), podría habilitar un trato diferencial entre buques, en la medida en que sea objetivamente demostrable la causal. Por otro lado, también adquiere relevancia en supuestos de venta de los buques y los contratos de trabajo de representantes gremiales.

En efecto, la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo tuvo oportunidad de analizar si la venta de unos buques por parte de una sociedad permitía el despido del personal que gozaba con tutela sindical en virtud de las disposiciones de la ley 23.551.

En lo que aquí interesa, la Sala VIII entendió que: "El concepto de empresa previsto por el art. 5 de la LCT es distinto al de establecimiento que emana del art. 6 de dicho cuerpo legal y el art. 51 de la ley 23.551 se refiere a este último. Cada uno de los buques de la accionada es un establecimiento y toda vez que el cese de actividad, sea por venta o baja de bandera, en la medida en que concluye en la extinción de los contratos o su reformulación normativa, es asimilable a la hipótesis del citado art. 51" (7).

Con fundamentación similar, aunque con una solución diametralmente opuesta, la Sala IV (8) entendió que "...no resulta aplicable en la lid la excepción prevista en el art. 51 precitado..." puesto que "...en el caso no se encuentra acreditada ni la cesación de actividades del establecimiento (en el caso el buque), ni la suspensión general de las tareas en aquel", sino que por el contrario, "...idéntica actividad a la realizada por la accionada pasó a ser efectuada por la compradora de los buques, o sea que ni cesaron las actividades ni se suspendieron las tareas en forma general. En cambio, lo que se produjo fue una transferencia de establecimiento (en el caso los buques) en los términos de los arts. 225 y 228 de la LCT".

Más allá de las soluciones dispares la realidad es que ambas Salas fueron contestes en entender que cada buque resultaba ser un establecimiento, aunque por cuestiones de índole probatoria entendieron que en un caso hubo una continuidad/cesión (9) en la explotación de este, y en el otro no.

#### III. Contratos individuales. Cláusulas especiales

El art. 7 de la LCT establece que "las partes, en ningún caso, pueden pactar condiciones menos favorables para el trabajador que las dispuestas en las normas legales, convenciones colectivas de trabajo o laudo con fuerza de tales, o que resulten contrarias a las mismas", de lo que se desprende que si pueden pactar condiciones más favorables.

En efecto, nada impide que las partes pacten condiciones más favorables que los mínimos inderogables de las normas imperativas. Ello, por cuanto, aunque con diversas limitaciones emanadas del orden público laboral, el contrato de trabajo no deja de ser, por eso, un contrato. En efecto

en la actividad petrolera y en categorías de trabajadores especializados se evidencian muchas veces contratos con cláusulas particulares, las cuales son perfectamente válidas en tanto no resulten contrarias a los mínimos antes mencionados.

Con especial referencia a los mínimos legales antes mencionados, destacamos que la actividad está regulada por una profusa normativa, atento a la existencia de diversos representantes colectivos y una gran segmentación con relación al territorio y las tareas particulares (extracción, refinarias, yacimientos, etc.), lo que en la práctica puede conllevar dudas sobre el Convenio Colectivo de Trabajo aplicable (10).

#### IV. Jornada

Como principio general, nuestro país adoptó como modo de cómputo para la jornada el método conocido como *jornada nominal* (11) o "nominal time" (12), que implica que no integra la jornada de trabajo el tiempo de traslado del trabajador al establecimiento donde preste tareas (13).

El decreto 16.115/1933, reglamentario de la Ley de Jornada, en la misma inteligencia dispone expresamente que "...no se computará en el trabajo el tiempo del traslado del domicilio de los empleados u obreros hasta el lugar en que esas órdenes fueran impartidas, ni los descansos normales intercalados y las interrupciones apreciables en el trabajo, durante las cuales no se les exija ninguna prestación y puedan disponer de su tiempo".

Nuestro Máximo Tribunal tuvo oportunidad de expedirse en el caso (14) de un grupo de trabajadores petroleros que prestaban tareas en una "boca de pozo" y que eran trasladados desde sus domicilios a dicho lugar por un transporte provisto por

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) Art. 2°, ley 20.094, TR LALEY AR/LCON/18AU.

(2) CS, "Federación Argentina Sindical del Petróleo y Gas Privados y otro c/ Total Austral Sociedad Anónima y otro s/ Pago de contribución empresarial - CCT 68/89", 09/04/2002, F.1.XXXV.

(3) Consid. 6to.

(4) Art. 6, LCT: "Se entiende por "establecimiento" la unidad técnica o de ejecución destinada al logro de los fines de la empresa, a través de una o más explotaciones". Aunque a causa de otra definición, a idéntica conclusión arribó la Sala en lo Social del Tribunal Supremo de España en STS 4241/2019, Sentencia del 19/11/2019.

(5) Art. 5°, LCT: "A los fines de esta ley, se entiende como "empresa" la organización instrumental de me-

dios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos o benéficos...".

(6) Ver, por ejemplo: FERA, Mario S., "El derecho del trabajo en los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", Ed. La Ley, 2020, t. I, Cap. VI y; CN-Trab. sala VII, "Cáceres, Jorge Gabriel c/ Galeno Argentina S.A. s/ Diferencias de salarios", 17/12/2019; Sala IX, "Carral, Carmen Rosa c/ Galeno Argentina S.A. s/ Diferencias de salarios", 21/02/2019, TR LALEY AR/JUR/205/2019; Sala X, "Moreira, Patricia Mirta c/ Galeno A.R.T. s/ Diferencias de Salarios"; 18/09/2019; Sala V, "Robledo, Walter Rodolfo c/ Galeno Argentina S.A. s/ Diferencias de Salarios", 19/06/2019; entre muchos otros.

(7) "Conte, Walter Fabián c/ Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. s/ Despido", 20/09/2018.

(8) "Aguilar Murúa, Horacio Jorge c/ Shell C.A.P.S.A. s/ Despido", 29/09/2016.

(9) Sobre el particular, se recomienda: GUIBADO, Héctor César, "La transferencia del contrato de trabajo", Erreius, 2020, 1ª ed. y; con reservas, SC Buenos Aires, "Aleman, Diego Martín contra Industrias Tordan S.R.L. y Otro/A s/ Despido", 14/07/2020.

(10) Al respecto, cabe recordar que el plenario 104 de la CNTrab., "Alba, Angélica c. Unión Tranviarios Automotor" del 31/10/1966, TR LALEY AR/JUR/80/1966, estableció que: "Las partes no están obligadas a probar la existencia y el contenido de los convenios colectivos de trabajo, pero deben individualizarlos con precisión". Es

decir que el trabajador, al momento de interposición de la demanda, debe individualizar el convenio colectivo de trabajo y esta carga no puede ser suplida por la actividad probatoria ni por el principio *iura novit curia*. En idéntico sentido, y más recientemente, se puede ver: CNTrab. Sala X, "Cáceres, Juan c/ Petrobras Argentina S.A. s/ Despido", 13/06/2019.

(11) Conforme: DE MANUELE, Abel - FREM, Gabriel, "Jornada de trabajo y descansos: análisis doctrinario y jurisprudencial", Rubinzal Culzoni, 2013, 1ª ed., p. 101 y ss.

(12) CS, "Luna, Juan Carlos y Otros c/ Cia. Naviera Pérez Companc S.A.C.I.M.F.A.", 01/08/1989, Consid. 5to, Fallos: 312:1234.

(13) Art. 78, LCT.

(14) *Ibidem*, nota 18.

la empresa. El conflicto se suscitó en tanto el convenio colectivo de trabajo aplicable al caso —sin perjuicio de reconocer que el tiempo de traslado no integraba la jornada— sí reconocía una “retribución adicional”, por las particularidades especiales de los tiempos de traslado. Ahora bien, los actores pretendían el pago de horas extraordinarias (al 50% o 100%, según correspondiera) correspondientes al tiempo de traslado, por entender que, en virtud de lo dispuesto por el art. 9º de la LCT, correspondía considerar tácitamente derogado el convenio colectivo de trabajo o, en su defecto, aplicarse la norma más favorable.

Lo interesante del caso es que el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Río Negro hizo lugar al planteo, en tanto advirtió la mencionada colisión entre normas de origen convencional y legal, pero, en palabras del Máximo Tribunal, “sin considerar en forma adecuada si, efectivamente, las instituciones y principios básicos del derecho de trabajo así como la finalidad de las disposiciones en juego toleraban la complicada construcción argumental destinada a invalidar la cláusula de la convención colectiva oportunamente homologada” (15).

Para revocar la sentencia, la Corte entendió que: “frente a las particularidades de este caso y a la argumentación recurrida, basada principalmente en el último párrafo del art. 103 y primero del 197 de la Ley de Contrato de Trabajo, cabe poner de relieve —como quedó dicho— que en cualquier clase de actividad el tiempo insumido por el trabajador en el traslado desde su domicilio no podrá ser utilizado en beneficio propio más allá de lo que obviamente permite el viaje en un transporte colectivo o individual. De tal modo, puede concluirse

que —contrariamente a lo afirmado por el a quo— no existe oposición entre las disposiciones de la Ley de Contrato de Trabajo y las del convenio colectivo, en cuanto este establece que el tiempo de traslado no integra la jornada laboral” (16).

Por otro lado, y en un aspecto sumamente relevante de la sentencia, y que confirma todo lo dicho anteriormente, la Corte concluyó que el *a quo* debería haber analizado y considerado “las particularidades de la actividad...”, y que “no caben dudas de que los representantes de los trabajadores y de las empresas de la industria petrolera privada son quienes conocen con profundidad las características de esa actividad, como tampoco de que el convenio colectivo que celebraron como forma de autorregulación normativa de sus propios intereses, después de homologado, está dirigido a pre-determinar las condiciones y el contenido de los contratos individuales de trabajo de ese sector industrial” (17).

Como expresamos al comienzo, una de las particularidades de la actividad es que muchas veces los trabajadores prestan tareas en zonas muy alejadas de los centros urbanos donde viven (18) o incluso en plataformas marítimas en medio del océano o en embarcaciones en alta mar.

Todas estas realidades hacen que, como bien destacó la Corte Suprema, mediante la negociación colectiva las partes pacten modificaciones al régimen general. Es muy común que en los convenios colectivos de trabajo se pacten jornadas por grupos, donde los trabajadores prestan tareas durante 12 o 24 horas seguidas, para luego descansar por igual tiempo; o jornadas “hiperflexibles” en casos extremos, donde los

trabajadores “descansan” dentro del establecimiento (19).

Esto se explica por los grandes costos que les ocasiona a las empresas los traslados diarios de los trabajadores y el gran tiempo que les demanda a estos, siendo sumamente ineficiente (20).

Por último, también diversos convenios colectivos de trabajo regulan lo que se conoce como “guardias pasivas”, que jurisprudencialmente merecieron idéntico tratamiento que al resto de los trabajadores.

## V. Seguridad social de los trabajadores petroleros

En virtud de las ya mencionadas particularidades de la actividad, sus trabajadores son objeto de un régimen jubilatorio diferenciado (21), que les permite acceder a dicho beneficio de manera anticipada (22). El desarrollo y la modernización de las actividades, sumados a la excesiva amplitud de la norma, que incluye a las personas que se desempeñaban “habitual y directamente... en la exploración petrolífera o gasífera llevada a cabo en campaña” o “...en tareas desempeñadas en boca de pozo y afectadas a la perforación, terminación, mantenimiento y reparación de pozos petrolíferos o gasíferos”, hizo necesaria diversas aclaraciones.

En efecto, mediante la res. 897/2015, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTEySS) “aclaró” y limitó fuertemente los beneficiarios del beneficio. A su vez, en febrero pasado también se dictó la res. 100/2022, donde el MTEySS aprobó el *Nomenclador de tareas y puestos de trabajo* que se consideran

comprendidos en el régimen diferencial, conforme al análisis efectuado por la Comisión Técnica Permanente sobre Regímenes Diferenciales (23).

## VI. Conclusión

Como se advirtió, las particularidades de la actividad hidrocarburífera le merecieron históricamente a la jurisprudencia un especial tratamiento (incluido nuestro Máximo Tribunal), además de tener una destacable actividad autorregulatoria (24) de las partes involucradas.

Este país tiene una oportunidad única, producto del potencial de Vaca Muerta. Será tarea de todos nosotros, desde el lugar que nos toque, intentar contribuir al desarrollo general de la Nación, impulsado sin dudas por las nuevas energías.

Cita on line: TR LALEY AR/DOC/2087/2022

(15) Consid. 4to.

(16) Consid. 5to.

(17) Consid. 6to.

(18) Por ejemplo, ver art. 51 del CCT 644/2012.

(19) Luego del cambio de criterio (aunque sea, respecto al encuadre de la cuestión) realizado por la Corte Suprema en “Shi, Jinchui c/ Municipalidad de la Ciu-

dad de Arroyito s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”, 20/05/2011, Fallos: 344:1151, será interesante qué actitud toman las provincias al respecto, aunque entendemos que, debido a la importancia especialmente económica que la actividad tiene, no parece muy probable que cambie la situación actual. Sobre la sentencia, recomendamos: FERA, Mario S. -

DE MANUELE, Abel Nicolás, “¿Facultades derivadas de la autonomía municipal o reglamentación del descanso dominical?”, TR LALEY AR/DOC/2253/2021.

(20) Situación destacada por la conocida “adenda” a los CCT 644/12 y 637/11 del 31 de enero de 2017.

(21) Ver el dec. 2136/74. Además, muchos convenios colectivos de trabajo establecen bonificaciones

extraordinarias por jubilación, como el art. 30 del CCT 644/2012, que dispone el pago de 13 salarios.

(22) 50 años de edad y 25 años de servicios.

(23) Creada por la res. 194/18 del MTEySS.

(24) Claro ejemplo de esto, además de los innumerables Convenios Colectivos, es la conocida “adenda” a los CCT 644/12 y 637/11 del 31 de enero de 2017.