

SUPLEMENTO ESPECIAL

REVISTA IMPUESTOS - PRÁCTICA PROFESIONAL

Enero 2020

REFORMA TRIBUTARIA

Ley 27.541 y sus reglamentaciones

 **INCLUYE
VERSIÓN DIGITAL**

**THOMSON REUTERS
CHECKPOINT**

Thomson Reuters

SUPLEMENTO ESPECIAL

REVISTA IMPUESTOS - PRÁCTICA PROFESIONAL

Enero 2020

REFORMA TRIBUTARIA

Ley 27.541 y sus reglamentaciones

HUMBERTO J. BERTAZZA
Director General

ADALBERTO R. DALMASIO
Coordinador

ANDREA R. QUINTANA
Editora

 **INCLUYE**
VERSIÓN **DIGITAL**

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

Bertazza, Humberto J.
Reforma tributaria: ley 27.541 y sus reglamentaciones / Humberto J. Bertazza.
- 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2020.
192 p.; 24 x 17 cm.

ISBN 978-987-03-3939-7

1. Reforma Tributaria. I. Título.
CDD 343.04

Copyright © 2019 by La Ley S.A.

Tucumán 1471, 1050 Buenos Aires

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723

Impreso en la Argentina

Tirada: 700 ejemplares

ÍNDICE GENERAL

ASPECTOS GENERALES

Inconstitucional delegación de facultades legislativas en materia tributaria en la ley 27.541

Rodolfo R. Spisso 3

Miscelánea sobre la ley 27.541

Luis O. Fernández 11

IMPUESTO PARA UNA ARGENTINA INCLUSIVA Y SOLIDARIA

El nuevo Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria

Silvina É. Coronello 15

Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS). Ante la sanción de la resolución general de AFIP reglamentaria

Andrea G. Reynoso y Richard L. Amaro Gómez 21

Aspectos relevantes del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)

Roque T. Claramunt 31

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Derogación del impuesto a las ganancias sobre las rentas financieras

Marcelo Corti 35

Las modificaciones en el impuesto a las ganancias emergentes de la ley 27.541

Darío Rajmilovich 37

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica. Primera parte

Richard L. Amaro Gómez 41

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica. Segunda parte	
Richard L. Amaro Gómez	53

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica. Tercera parte	
Richard L. Amaro Gómez	57

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Imposición de los bienes en el exterior	
Humberto J. Bertazza	65

Ley 27.541. Modificaciones al impuesto sobre los bienes personales	
Martín R. Caranta	67

Nuevo incremento del impuesto sobre los bienes personales	
Marcelo Corti	79

Bienes personales: modificaciones introducidas por la ley 27.541	
Alberto M. Bello	87

IMPUESTOS INTERNOS

Impuestos internos. Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves	
Alberto Baldo	99

Impuestos internos: reformulación del tributo a vehículos automóviles y motores, motos, embarcaciones y aeronaves de la ley 27.541	
Ricardo H. Ferraro	103

ADUANERO

Modificaciones de la ley 27.541 de Solidaridad Social a la materia aduanera	
Harry Schurig	109

DERECHOS DE EXPORTACIÓN

Derechos de exportación. Algunos comentarios sobre el dec. 37/2019 y la ley 27.541	
Osvaldo Balán y Alejandro Ciancaglini	129

RÉGIMEN DE REGULARIZACIÓN DE OBLIGACIONES PARA MIPYMES

Moratoria para mipymes. Ley de Emergencia Económica

Andrea G. Reynoso y Richard L. Amaro Gómez 137

Régimen de regularización de obligaciones para mipymes. Ley 27.541

Alberto M. Bello 145

Moratoria fiscal

Humberto J. Bertazza 153

LABORAL Y PREVISIONAL

Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública

Mirta N. Userpater..... 161

Las reformas de la ley 27.541 en el esquema contributivo de la seguridad social. Todo un cambio de importancia

Daniel G. Pérez 165

ANEXO

Cuadro comparativo de la ley 27.541 y el dec. 99/2019

Lidia M. Santacruz (solo en versión digital)

Thomson Reuters

ASPECTOS GENERALES

.....

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Inconstitucional delegación de facultades legislativas en materia tributaria en la ley 27.541

RODOLFO R. SPISSO

I. El principio de reserva de ley en la doctrina de la Corte Suprema

Nuestra ley fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, el Tribunal cimero ha expresado categóricamente que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas” (CS, Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. CS Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros).

Esta consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aun en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (CS, Fallos: 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros). Tesitura que el constituyente de 1994 mantuvo, sin hesitaciones, al redactar el actual inc. 3º del art. 99 de nuestra ley fundamental.

La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (CS, Fallos: 182:411). Como ha dicho la Corte Suprema al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país —según las palabras de Alberdi— “[l]a potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados, agregando, también en conceptos del ilustre jurista citado que ‘ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal’ e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública” (CS, Fallos: 321:2683).

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 (CS, Fallos: 329:1554).

Que debe enfatizarse, de manera correlativa, que 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 (causa “Camaronera Patagónica”) (1).

En efecto, el Tribunal cimero 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” (CS, Fallos: 326:4251).

II. La delegación de facultades legislativas en materia tributaria

El art. 99, inc. 3º, CN, según el texto surgido de la reforma de 1994, autoriza al Poder Ejecutivo, cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la Constitución para la sanción de las leyes, a dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros, quedando excluido de dicha facultad la materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos.

El Congreso carece de facultades para ratificar reglamentos de necesidad y urgencia de contenido tributario, que el Poder Ejecutivo no puede, bajo ninguna circunstancia, emitir. De ahí que la ratificación que pudiera hacer el Congreso de reglamentos de necesidad y urgencia en las materias excluidas de la facultad que el art. 99, inc. 3º, concede al Poder Ejecutivo, dictados por este con anterioridad o posterioridad a la reforma constitucional de 1994, no asume el carácter de convalidación de una situación de precariedad jurídica que no es tal, sino de creación propiamente dicha de una norma jurídica, a la que se le podrá dar alcance hacia el pasado, en la medida en que no afecte situaciones definitivamente consolidadas con anterioridad.

La pretensión del Congreso de convalidar la transgresión constitucional del Poder Ejecutivo ha sido considerada por la Corte como inhábil

para justificar la aplicación del impuesto respecto de los hechos impositivos acaecidos con anterioridad a la sanción de la ley (2).

Cabe considerar si la prohibición establecida en materias de decretos de necesidad y urgencia respecto de normas que regulan la materia tributaria penal tributaria, de los partidos políticos y régimen electoral se proyectan también sobre la delegación de facultades legislativas que el art. 76 de la CN acepta someténdola a estrictas exigencias. En forma afirmativa se ha expedido Gregorio Badeni, quien sostiene que los decretos de necesidad y urgencia y la delegación son dos caras de una misma moneda. Si aceptáramos la viabilidad de la delegación legislativa en materia fiscal por razones de emergencia pública, no habría razón para negarla en materia penal, electoral o de partidos políticos. Y de ser así el Poder Ejecutivo quedaría habilitado para dictar un nuevo Código Penal, o modificar el vigente variando las penas establecidas (3).

El art. 76, CN, prohíbe la delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Las normas de derecho tributario sustantivo no pueden ser subsumibles en el concepto de “materias determinadas de administración” a que se refiere el art. 76, CN. En cambio, el concepto omnicomprendivo de emergencia pública admite extender, bajo determinadas circunstancias, el instituto de la delegación legislativa a la materia tributaria.

Para que opere la delegación legislativa se deben reunir las siguientes exigencias:

- a) efectiva situación de emergencia pública, declarada por el Congreso;
- b) que la política legislativa esté suficientemente definida en la ley de habilitación;

(2) CS, “Kupchik, Luisa Spak”. Fallos 321:366.

(3) BADENI, Gregorio, “La Patología Constitucional de las Retenciones”, en *La Ley Suplemento Especial, “Retenciones a las exportaciones”*, abril de 2008.

(1) CS, 15/04/2014, “Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía”.

c) que la delegación no comprenda la creación de tributos, la definición del hecho o de la base imponible, la determinación de los contribuyentes o responsables, exenciones o franquicias, sino que solo esté referida a aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea las alícuotas, tasas o montos fijos;

d) que la facultad se conceda por tiempo determinado y se agote con el uso que haga de ella el Poder Ejecutivo;

e) que comprenda solo los tributos que por sus características exijan adecuaciones en el tiempo de la emergencia;

f) que se satisfagan las exigencias sobre refrendo del decreto por el jefe de gabinete y el control por parte de la Comisión Bicameral Permanente (art. 100, inc. 13, CN).

Admitir un ejercicio más amplio o extensivo del instituto de la delegación impropia en materia tributaria no se compadece con una interpretación sistemática y unitaria de la Constitución. Si el art. 17 de la Constitución consagra en forma ortodoxa el principio de reserva de ley, y el art. 99, inc. 3º, prohíbe al Poder Ejecutivo, aun en situaciones de emergencia, el ejercicio de facultades legislativas en materia tributaria, no resulta congruente interpretar que, mediando delegación, se pueda desplazar la arquitectura de la norma constitucional, que aun reforma mediante, se halla estructurada en derredor del principio de la división de poderes, que se erige en un valladar inexpugnable en defensa efectiva de los derechos individuales.

El art. 755, Cód. Aduanero no satisface las exigencias del art., 76, CN. Ninguno de los requisitos que hagan viable la delegación legislativa se presentan en la especie. Ni se trata de materia determinada de administración, ni emergencia pública alguna fue invocada con motivo de la sanción del Cód. Aduanero o de alguna de sus disposiciones, pues el citado ordenamiento de la legislación aduanera es de carácter permanente. Por lo demás, tampoco la norma establece plazo determinado para el ejercicio de la delegación, ni atiende suficientemente el recaudo de que la política legislativa haya sido claramente establecida para que sea válido el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano

ejecutivo. En la medida en que el art. 755, Cód. Aduanero, admite la delegación a efectos de “asegurar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior o para atender las necesidades de las finanzas públicas”, ello importa una delegación en blanco.

II.1. La doctrina de la Corte Suprema

El tribunal cimero, en recordada sentencia recaída en la causa “Selcro SA” (Fallos 326:4251), ha expresado con claridad y convicción que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo (conf. Fallos 319:3400), agregando que al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el párr. 2º del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas, sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución conf. doctrina de Fallos 148:430; 270:42; 310:2193; entre otros).

En la causa “Consolidar” (4) la Corte confirmó la sentencias de las instancias inferiores que habían declarado la inconstitucionalidad del art. 74 de la ley 24.938 que establecía que los gastos de los entes de supervisión de las Aseguradoras de Riesgos de Trabajo (ART) y empleadores autoasegurados se financiarán con un tasa cuyo monto quedó librado al Poder Ejecutivo, pues si bien la ley creó el tributo y determinó el hecho imponible y los sujetos pasivos no hizo lo propio con relación a su cuantificación, transgrediéndose de esa forma el principio del reserva de ley.

En la causa “Camaronera Patagónica” la Corte admite que en materia de derechos aduaneros se delegue en el PE la facultad de elevar o disminuir las alícuotas aplicables dentro de unos baremos máximos y mínimos fijados por el legislador, siempre y cuando para el ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos

(4) CS, 29/12/2009, “Consolidar ART SA c. Superintendencia de Riesgos de Trabajo - res. 39/1998 y 25.806/1998 y otro s/ proceso de conocimiento”, Fallos 332:2872.

mediante una clara política legislativa. Esa que, como bien dice el tribunal cimero, “[n]o puede soslayarse que los derechos aduaneros están íntimamente ligados a las continuas fluctuaciones que presenta el comercio internacional y, por dicha razón, en esta materia es indispensable contar con herramientas que permitan adecuar, en forma ágil, los instrumentos estatales de política económica a efectos de que, entre otros objetivos, puedan protegerse la producción local, los precios en el mercado interno o las condiciones de competitividad de nuestros bienes en el exterior. Como consecuencia de la mayor integración económica y del creciente comercio mundial, es imprescindible que el Estado pueda realizar, de manera oportuna, los ajustes que estime necesarios para conjurar los efectos que pueden tener en nuestro país las crisis financieras internacionales o bien para evitar que decisiones económicas adoptadas en otras naciones puedan repercutir negativamente en el ámbito interno”.

También la Corte ha fijado pautas para la interpretación de las leyes que autorizan la delegación de facultades legislativas en el PE. En trascendente sentencia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso “Colegio Público de Abogados de la Capital Federal” (5) fijó reglas claras y precisas en materia de delegación. Al respecto expresó: “Que, a partir del sentido que se buscó asignar al texto constitucional argentino y de las características del modelo seguido, se desprende que: 1º) la delegación sin bases está prohibida y 2º) cuando las bases estén formuladas en un lenguaje demasiado genérico e indeterminado, la actividad delegada será convalidada por los tribunales si el interesado supera la carga de demostrar que la disposición dictada por el Presidente es una concreción de la específica política legislativa que tuvo en miras el Congreso al aprobar la cláusula delegatoria de que se trate.

“Esta conclusión resulta insoslayable apenas se advierte que la delegación sin bases está prohibida precisamente porque bloquea la posibilidad de controlar la conexión entre la delegación del Congreso y la actividad desplegada por la autoridad administrativa”.

(5) CS, 04/11/2008, Fallos 331:2406, “Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c. EN”.

“Así, por ser amplia e imprecisa, la delegación no confiere atribuciones más extensas, sino, al revés, a mayor imprecisión, menor alcance tendrá la competencia legislativa que podrá el Ejecutivo ejercer válidamente”.

III. La delegación de facultades legislativas de contenido tributario en la ley 27.541

Las delegaciones que la ley hace en el PE en materia tributaria lucen manifiestamente inconstitucionales.

En primer lugar, la mayoría de las delegaciones establecidas en la ley 27.541 no se vinculan con la materia aduanera, en cuyo ámbito la doctrina de la Corte ha admitido la delegación de las facultades legislativas, en cabeza del PE autorizándolo a elevar o disminuir las alícuotas como forma de preservar la competitividad de la producción local, mediante el establecimiento de baremos máximo y mínimos dentro de una clara política legislativa para el ejercicio de la actividad que se delega.

Las delegaciones que la ley 27.541 lucen innecesarias dado que simultáneamente la ley ha introducidos una serie de significativas reformas a la legislación tributaria, en el ámbito de las contribuciones patronales, arts. 19 a 25, ajuste por inflación, art. 27, bienes personales (arts. 28 a 31), impuesto cédular a la renta financiera (art. 32), impuesto a las ganancias (arts. 33, 34 y 46 a 48), impuesto a la compra y cambio de billetes y divisas en moneda extranjera (arts. 35 a 40, 42 y 44), impuesto sobre débitos y acreditaciones en cuenta bancarias y otra operaciones (art. 45), tasa de estadística (art. 49), impuestos internos (arts. 50, 51), exenciones impositivas (art. 43) lo que pone en evidencia que en lugar de delegar facultades legislativas, el Congreso bien pudo sancionar las modificaciones que hubiera considerado pertinentes, en los aspectos que delega en el PE.

La delegación en el PE de incrementar hasta en un 100% las tasas del impuesto sobre los Bienes Personales, en lugar de establecerla en la ley, bien pudo deberse a las dudas que le suscitó al legislador la constitucionalidad del distingo utilizado en la especie.

A favor del distingo podría traerse a cuento la doctrina de la Corte Suprema de la Nación

que, respecto del impuesto inmobiliario, en el caso de propietarios radicados en el extranjero admitió que el tributo, incluido el recargo por ausentismo, podía absorber hasta el 50% del rendimiento normal de un inmueble (6). Mas esta orientación no es trasladable a la situación actual. El Estado argentino viene incumpliendo su obligación constitucional de proveer lo conducente a la defensa del valor de la moneda (art. 75, inc. 19, CN). De ahí que quienes han llevado al exterior sus activos financieros, no han hecho otra cosa que adoptar medidas conducentes a la preservación de su patrimonio, ante eventuales confiscación de bienes como la decretada por el dec. 214/2002 que dispuso la conversión a pesos de los depósitos constituidos en moneda extranjera a una paridad sensiblemente inferior a la del mercado libre (7). Por tanto, la aplicación de una tasa superior, en el impuesto sobre los Bienes personales, aplicable a los bienes en el exterior obraría en calidad de perversa pretensión de asegurar el despojo, originado en el incumplimiento por parte del Estado de la manda constitucional de velar por la defensa de la moneda nacional.

Los efectos de la inflación al deteriorar el valor adquisitivo de la moneda se erigen en un impuesto a los activos monetarios, instituido sin ley.

La delegación en cabeza del PE en materia tributaria carece de una clara directiva emanada del Congreso para el ejercicio de las facultades que se delegan. Las puntualizaciones contenidas en el art. 2º de la ley 27.541, no son más que la enunciación de los propósitos que se pretenden alcanzar con la sanción de la norma, no pudiéndose siquiera considerar genéricas y/o

vagas directivas tendientes a satisfacer las exigencias del art. 76 de la CN.

Ninguna pauta o directiva enuncia la ley 27.541 en orden a autorizar al PE a extender el impuesto sobre la compra o cambio de monedas extranjeras a otros supuestos que los previstos en la ley, a reducir o suspender la aplicación del tributo o reducir el IVA a los servicios digitales (art. 41).

No resulta siquiera racional que el art. 52 delegue en el PE la facultad de incrementar los impuestos a la exportación, que bien pudo hacer el Congreso. Además, ni el PE ni el Congreso creen en la validez constitucional de dicha delegación, y cada vez que han recurrido a dicha instrumentación se han apresurado a la ratificación por el Congreso de los decretos del PE, como lo hace el art. 54 de la ley 27.541, que reitera la convalidación efectuada por el art. 82 de la ley 27.467, para la casi totalidad de los decretos enunciados en la primera.

IV. Pretensión del ejercicio compartido de la potestad tributaria

La ley 27.541 se inscribe en bastarda pretensión de desplazar el principio de reserva de ley en materia tributaria, de que solo el Congreso establece las contribuciones a que se refieren los arts. 4º y 75 de la CN, o sea que únicamente la ley puede establecer todos los elementos del derecho tributario sustantivo, en la creación o modificación de los tributos.

Sin pretender hacer una enumeración de todos los antecedentes que sobre la base de una interpretación amañada del art. 76 de la CN han intentado desplazar el principio de reserva de ley, cabe mencionar la ley 25.414.

Al declarar la inconstitucionalidad de la ley 25.414 la Cámara Federal (8) en cuanto autoriza al PE a suprimir exenciones (art. 1º apart. II, inc. a)), sostuvo que atento al principio constitucional de reserva de ley *nulla poena sine lege*, no puede convalidarse la derogación de una exención a través de un decreto, siendo el poder legislativo el único órgano facultado para

(6) CS, 21/05/1948, "Banco Hipotecario Franco Argentino c. Provincia de Córdoba", Fallos 210:1213.

(7) La CS luego de declarar la inconstitucionalidad del dec. 214/2002 en la causa "Provincia de San Luis c. Estado Nacional" sentencia del 05/03/2003; en la causa "Bustos, Alberto R. c. EN", sentencia del 28/10/2004 rechazó el amparo, para finalmente en la causa 27/12/2006, "Massa, Juan Agustín c. PE" al aplicar sobre el capital convertido a la paridad de \$1,40 por dólar estadounidenses, ajustado por el coeficiente de estabilización de referencia (CER) más una tasa de interés que el tribunal fijó en el 4%, anual, dejó sin efecto la sentencia recurrida que había declarado la invalidez del dec. 214/02 por no existir lesión constitucional.

(8) CCAF, sala V, 12/04/2007, "Boiteaux, Miguel Ángel", DT Errepar, BD-4-G-08137, septiembre-2007.

hacerlo. En este sentido se expidió el señor fiscal general cuando expuso: Según tiene declarado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, su propia jurisprudencia resulta categórica en cuanto a que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas, y concordantemente con ello ha afirmado que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (...). Por lo demás, agregó el Alto Tribunal que no pueden 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 (conf. doctrina de CS, Fallos: 326:4251 y sus citas). A mi modo de ver, en forma análoga a lo que acontecía en el mencionado precedente, la falta de límites con que fue dispuesta la delegación impugnada autoriza a estimarla inconstitucional en los términos de la estricta doctrina allí citada, cuando también es del caso recordar que, en materia de exenciones impositivas, es constante el criterio conforme al cual deben resultar de la letra de la ley o de la indudable intención del legislador (conf. CS, Fallos: 289:508; 292:129 y 302:1599, entre muchos otros) (9).

Clara manifestación de la pretensión del ejercicio compartido de la creación y modificación de los tributos lo constituye la ley 25.413 sobre débito y créditos en cuentas bancarias y otras operaciones, que luego de mencionar los supuestos alcanzados por el tributo, faculta al PEN a definir el alcance definitivo de los hechos

(9) La CN, en sentencia del 20/02/2018 “Festival de Doma y Folklore c. Estado nacional s/ acción declarativa” al declarar inadmisibile la acción declarativa, por inexistencia de daño en ciernes, no entró a juzgar la inconstitucionalidad del art. 1º de la ley 25.414. La disidencia de los magistrados Maqueda y Lorenzetti, sostuvo que ni el Poder Legislativo podía delegar en el Ejecutivo la facultad de eliminar exenciones ni este último podía dictar reglamentos en uso de tal atribución disponiendo la inclusión en el impuesto al valor agregado de sujetos hasta entonces exentos, sin vulnerar el principio constitucional de legalidad en materia tributaria.

gravados, como así también para crear un régimen especial de determinación para las entidades financieras aludidas.

También la ley 25.413 faculta al Poder Ejecutivo determinar la alícuota del gravamen, dentro de los porcentajes máximos que fija. El art. 2º de la ley establece determinadas exenciones, facultando al Poder Ejecutivo a “establecer exenciones totales o parciales en aquellos casos en que lo estime pertinente”.

O sea, para saber a ciencia cierta cuales son los hechos escogidos para hacer nacer la obligación tributaria cabe no solo estar a las previsiones de la ley, sino que procede integrarlas con la regulación del dec. 380/2001. Este, en el art. 3º de su Anexo, determina las operaciones, en que, no utilizándose cuentas bancarias, quedan comprendidas en el hecho imponible del gravamen, cuáles están al margen de la tributación, estableciendo en materia de pagos a cuenta, rendiciones de gestiones de cobranza, rendiciones de recaudación, giros y transferencias de fondos y pagos realizados por las entidades financieras los supuestos que no integran el hecho imponible. El art. 5º del Anexo del decreto designa a las entidades financieras agentes de liquidación y percepción del gravamen, o sea a los sujetos responsables por deuda ajena, complementando la enumeración de los contribuyentes que hace la ley (10).

La ley 27.541 sigue la orientación de desplazar el principio de reserva de ley en materia tributaria, y sin necesidad alguna, pues en el caso no se verifican supuestos en que las fluctuaciones del comercio internacional y sus continuas fluctuaciones hacen imposible prever con la debida anticipación las medidas a adoptar en defensa de los intereses nacionales, se recurre a la delegación de facultades legislativas, sin que el Congreso defina claras y precisas directivas para el ejercicio de la función que se delega.

(10) La CS, en sentencia del 12/12/2017 en la causa “Piantoni Hnos.”, LA LEY, 06/02/2018, al limitarse a juzgar si los pagos realizados en forma habitual en cuentas del proveedor constituían un sistema organizado de pagos y por ende alcanzados por el tributo, se expidió por mayoría, en forma afirmativa, declarando la constitucionalidad de la ley, en lo que había sido materia de agravios.

Es decir, en el fondo existe una sopada intención de desplazar el principio de separación de poderes del Estado, y con ello el régimen republicano de gobierno que la Constitución proclama.

Es de interés recordar sobre ese desvío constitucional que ostenta la ley 27.541 las palabras de Sebastián Soler en su recordado dictamen de Fallos 247:121.

Allí se expresó: “Cuando un determinado poder, con el pretexto de encontrar paliativos fáciles para un mal ocasional, recurre a las facultades de que no está investido, crea, aunque conjure aquel mal, un peligro que entraña mayor gravedad y que una vez desatado se hace de difícil contención: el de identificar atribuciones legítimas en orden a lo reglado, con excesos de poder. Poco a poco la autoridad se acostumbra a incurrir en extralimitaciones, y lo que en sus comienzos se trata de justificar con referencia a situaciones excepcionales o con la invocación de necesidades generales de primera magnitud,

se transforma, con mayor, o menor tiempo, en las condiciones normales del ejercicio del poder. Ocurre después algo peor. Los mismos gobernados se familiarizan con el ejercicio, por parte del gobierno, de atribuciones discrecionales para resolver problemas. Y entonces, consciente o subconscientemente, pero siempre como si el derecho escrito vigente hubiera sido sustituido o derogado por un nuevo derecho consuetudinario, cada sector de la comunidad exige, si está en juego su propio interés y es preciso para contemplarlo, que la autoridad recurra a cualquier exceso o desvío de poder. A cualquiera, no importa en qué medida, basta que sea idóneo para que la pretensión reclamada sea inmediata y favorablemente acogida; y así como su concesión no comprometa el patrimonio estatal será más fácil y cómodo para el gobierno acordar a lo pedido que negarlo” (11).

(11) Recuerda el dictamen, el voto en disidencia de Petracchi y Argibay en “Camaronera Patagónica SA c. EN”.

Thomson Reuters

Miscelánea sobre la ley 27.541

LUIS O. FERNÁNDEZ

I. Introducción

Se realizarán algunos comentarios puntuales sobre las modificaciones de la ley citada relacionadas con el ajuste impositivo por inflación, las deducciones personales para empleados y jubilados, algunas operaciones financieras, las alícuotas del impuesto societario y la distribución de utilidades de estos entes.

II. Ajuste por inflación

Luego de muchos años de falta de aplicación, la reforma tributaria dictada en 2018 volvió a posibilitar la aplicación del ajuste impositivo por inflación. Esta reposición, que había sido precedida de múltiples fallos judiciales, incluso de la Corte Suprema de Justicia, que dictaminaron la inconstitucionalidad de su suspensión, fue incompleta ya que no se adecuaron el resto de las normas de dicho ajuste a los cambios legislativos que había sufrido la Ley de Impuesto a las Ganancias desde aquellas lejanas épocas en que este se suspendiera con el simple recurso de dejar de publicar los índices necesarios.

Esta falencia originó múltiples comentarios doctrinarios y un proyecto de ley enviado al Congreso Nacional que, recogía parcialmente las críticas mencionadas y, de algún modo, mejoraba el resultado del ajuste aproximándolo a la realidad económica de la inflación.

Con el dictado de la ley 27.541 se vuelve la situación preexistente a dicho proyecto, en el sentido de no realizar modificación alguna al mecanismo legal, pero, además, en una nueva aplicación del conocido principio de suficiencia recaudatoria, se diluyen aún más los efectos de

la inflación y la base imponible al disponer por dos ejercicios que el ajuste se impute por sextos y no por tercios.

III. Deducciones personales

El dec. 561 (1) encomendó a la AFIP reducir la base de cálculo de las retenciones de los sujetos que obtengan las rentas mencionadas en los incs. a), b) y c) del art. 79 (art. 82 t.o. en 2019) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en una suma equivalente al veinte por ciento (20%) de los importes de las deducciones contempladas en los incs. a) y c) del primer párrafo del art. 23 (art. 30, t.o. 2019) de la ley referida, vigentes para el período fiscal 2019.

El carácter provisorio de esta situación lo resuelve por el art. 46 de la ley que se comenta, el que dispone que los sujetos aludidos puedan reducir su base imponible de consuno con lo dispuesto en el reglamento estableciendo que podrán deducir de sus ganancias una suma equivalente a la reducción de la base de cálculo de las retenciones dispuestas por tal decreto; por último, dispone "... que la referida deducción no podrá generar quebranto".

IV. Rentas financieras

La ley del tributo permitía afectar al costo del valor los intereses o rendimientos del período 2018 producidos por títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotas partes de fondos comunes de inversión y demás especies comprendidas en los incs. a) y b) del actual

(1) BO 15/08/2019.

art. 98 de la ley (2), la ley 27.451 ha mantenido vigente dicha franquicia y la ha extendido a los intereses y rendimientos del período fiscal 2019, en las mismas condiciones, o sea, en su caso, disminuyendo el costo de adquisición.

V. Alícuotas, sociedades y dividendos

Como es suficientemente conocido, las formas de alcanzar por el tributo a las ganancias de las sociedades que la ley llama de capital y las de sus propietarios son múltiples; van desde el sistema clásico que alcanza ambos sin compensación alguna, hasta el sistema de transparencia, que ignora la personería fiscal de las sociedades; e incluso hasta la no gravabilidad de los dividendos en cabeza de los accionistas. En el fondo de este tratamiento está el conocido problema de la doble imposición del dividendo, que aquí no se abordará.

En general en la mayoría de los países existe algún sistema intermedio, que suele conocerse como de integración.

Los que fatigamos desde hace años el texto de la ley del impuesto, hemos visto prácticamente que todas esas formas de abordaje en algún momento han sido utilizadas por la ley argentina.

El proceso de cambio de unos a otros métodos se ha producido tanto en forma brusca, saltando de un extremo a otro de los menciona-

dos, como en forma progresiva, dilatándose en el tiempo, como medio de evitar las dificultades de todo cambio drástico acarrea.

Después de largos años, durante los cuales se consideró a los dividendos como no computables, la ley 26.893 los gravó para personas humanas y sucesiones indivisas que no constituyan empresa, a la tasa del 15% a partir del ejercicio fiscal 2013 y luego, la ley 27.430 creó el impuesto cedular, para los mismos sujetos y los incluyó en este, a partir del ejercicio fiscal 2018.

Como una forma de atenuar los efectos del cambio y con el propósito de no afectar la magnitud de la imposición conjunta del conjunto accionista/sociedad, se dispuso un cambio gradual de alícuotas, por medio del cual, a medida que se aumentaba la alícuota del impuesto al dividendo, disminuía la alícuota del tributo societario.

Así, partiendo de un impuesto societario del 35%, para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del primero de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019, se disponía a aplicar una alícuota del 30% y para los que tuvieran comienzo desde el primero de enero 2020 se utilizaría una alícuota del 25%. En forma paralela y para los mismos períodos, la alícuota del impuesto cedular sería del 13% y del 7% respectivamente.

La idea era mantener aproximadamente igual la suma de ambos tributos:

	2017	2018	2019	2020
Sociedad	35%	30%	30%	25%
Accionista	--	7%	7%	13%
Total	35%	34.90%	34.90%	34.75%

Ello porque el impuesto sobre el dividendo se calcula sobre la totalidad de la ganancia menos el impuesto societario; así el 2018 el 7% se calcula sobre el 70% de la utilidad impositiva, entonces $30\% + (7\% \text{ de } 70\%) = 34.9\%$. Esta similitud porcentual se da solo cuando se distribuye toda la utilidad, lo cual tiene un efecto incentivador de la inversión por retención de utilidades.

Cuando entra en vigencia la ley 27.451 que motiva este comentario, ya muchos sujetos habían comenzado a aplicar las alícuotas del 30% en el impuesto societario y del 13% en el tributo cedular; el legislador entonces, seguramente teniendo en cuenta los efectos que estos cambios pudieran llegar a tener en la recaudación, estableció que la vigencia del 25% en el impuesto societario y el 7% en el cedular comenzará a partir de los ejercicios que se inician desde el 1 de enero de 2021.

(2) Art. colocado en cuarto lugar a partir del art. 90 (t.o. 1997).

IMPUESTO PARA UNA ARGENTINA INCLUSIVA Y SOLIDARIA

.....

Thomson Reuters

El nuevo Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria

SILVINA É. CORONELLO

El 23 de diciembre de 2019 fue publicada en el Boletín Oficial la ley 27.541 denominada “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública” —en adelante “la ley”—, y conforme su art. 87 ese día se produjo su entrada en vigencia.

La ley declara la emergencia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y en lo que aquí interesa introduce varias modificaciones en materia impositiva y previsional.

Entre estas se encuentra la creación del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) en sus arts. 35 y ss., por cinco períodos fiscales desde la vigencia de la ley.

Por otra parte, en fecha 28 de diciembre de 2019 se publicó en el Boletín Oficial el dec. 99/2019 que la reglamenta —en adelante “el decreto”.

I. Los hechos imponibles y oportunidad de la percepción

Ahora bien, en cuanto al hecho imponible, la ley establece cinco operaciones que dan nacimiento a la obligación de pago del impuesto PAIS, y delega en el Poder Ejecutivo la facultad de incorporar nuevas operaciones —lo cual vulneraría el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria consagrado en los arts. 17, 19 y cdss. de nuestra Constitución Nacional.

Las operaciones que dan nacimiento al hecho imponible del impuesto PAIS son las que siguen a continuación.

1.1. Compra de moneda extranjera para atesoramiento o sin destino específico

El hecho imponible está dado por la operación de “compra de billetes y divisas en moneda extranjera —incluidos los cheques del viajero— para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones en los términos de la reglamentación vigente en el mercado de cambios efectuada por residentes en el país”.

La base imponible resulta el importe total de cada operación alcanzada.

En este caso el impuesto está a cargo del adquirente y las entidades autorizadas a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina son designadas como agentes de percepción.

La percepción del impuesto debe practicarse en el momento de efectivizarse la operación cambiaria.

Por ello, se ha denominado “dólar solidario” al valor de la divisa norteamericana resultante de sumar a la cotización oficial el quantum del impuesto percibido al realizas la operación cambiaria.

1.2. Cambio de divisas destinadas al pago de bienes o servicios efectuados en el exterior

Las operaciones gravadas por la ley son:

1. el cambio de divisas efectuado por las entidades financieras por cuenta y orden del adquirente, locatario o prestatario, destinadas al pago de la adquisición de bienes o prestaciones y lo-

caciones de servicios efectuados en el exterior, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y débito, entre otras que determine la reglamentación;

2. las operaciones de extracciones o adelanto de efectivo efectuado en el exterior;

3. las compras efectuadas a través de portales o sitios virtuales y/o cualquier otra modalidad por la cual las operaciones se perfeccionen mediante compras a distancia, en moneda extranjera.

Por su parte, el decreto dispone que dichas operaciones se encuentran alcanzadas “cualquiera sea el medio de pago con el que sean canceladas”.

El importe total de la cada operación alcanzada resulta la base de imposición.

Los agentes de percepción son las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones a los usuarios de las distintas tarjetas (crédito, compra, débito) respecto de las operaciones.

La percepción debe practicarse (i) en la fecha de cobro del resumen o liquidación de la tarjeta de crédito o compra y (ii) en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada a la tarjeta de débito.

1.3. Cambio de divisas para el pago de servicios prestados por sujetos no residentes en el país

En este caso, se grava la operación de cambio de divisas efectuado por las entidades financieras destinadas al pago por cuenta y orden del contratante residente en el país de servicios prestados por sujetos no residentes en el país, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compras y de débito, o cualquier otro medio de pago —conforme dispone el decreto.

La base imponible resulta el importe total de cada operación alcanzada.

Los agentes de percepción son las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones a los usuarios de las distintas tarjetas (crédito, compra, débito) respecto de las operaciones alcanzadas.

La percepción debe practicarse (i) en la fecha de cobro del resumen o liquidación de la tarjeta

de crédito o compra y (ii) en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada a la tarjeta de débito.

1.4. Adquisición de servicios en el exterior a través de agentes de viajes y turismo

Se encuentra alcanzada por el impuesto la operación de adquisición de servicios contratados a través de agencias de viajes y turismo, mayoristas y/o minoristas, del país.

El decreto dispone que se encuentran comprendidas las adquisiciones de servicios en el exterior contratadas a través de agencias de viajes y turismo —mayoristas y/o minoristas— del país cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incs. b) y c) del art. 35 de la ley, en la medida en que para su cancelación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes.

El importe total de la operación alcanzada es la base de imposición.

Las agencias de viajes y turismo que efectúen el cobro de los servicios son designadas como agentes de percepción del impuesto.

La percepción del impuesto debe realizarse en la fecha del cobro del servicio contratado. En caso de que el servicio se abone en forma parcial o en cuotas, la percepción debe realizarse en su totalidad con el primer pago.

1.5. Adquisición de servicios de transporte al exterior

El hecho imponible del impuesto está constituido por la operación de adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, en la medida en la que para la cancelación de la operación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes en los términos que fije la reglamentación.

Al respecto, el decreto aclara que en este supuesto se incluyen los servicios que fueran contratados a través de empresas del país, cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incs. b) y c) del art. 35 de la ley,

en la medida en que para su cancelación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes.

Asimismo, el decreto “suspende el pago” del impuesto para la adquisición de servicios de transporte terrestre, de pasajeros, con destino a países limítrofes; lo cual implica una exención que vulnera el principio de reserva de ley.

La base imponible resulta el precio, neto de impuestos y tasas, de cada operación alcanzada.

Los agentes de percepción son las empresas de transporte terrestre, aéreo o acuático, que efectúen el cobro de estos.

La percepción del impuesto debe realizarse en la fecha del cobro del servicio contratado. En caso de que el servicio se abone en forma parcial o en cuotas, la percepción debe realizarse en su totalidad con el primer pago.

II. Alícuotas y bases

La ley fija la alícuota general del 30%, aplicable sobre las distintas bases de medición que fueron indicadas en cada tipo de operación.

Las operaciones en moneda extranjera deben convertirse a moneda local aplicando el tipo de cambio vendedor que fije el Banco Nación al cierre de último día hábil anterior a la fecha de emisión de resumen, liquidación o factura.

Por su parte, el decreto establece una alícuota especial reducida del 8% para las operaciones que constituyan servicios digitales en los términos del art. 3º, inc. e), apart. 21, inc. m) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (1).

(1) El art. 3º, inc. e) apart. 21, inc. m) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone: “Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:... e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes:... 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina... m) Los servicios digitales. Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo

utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes: 1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica. 2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado. 3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos. 4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea. 5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea. 6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“software como servicio” o “SaaS”) a través de descargas basadas en la nube. 7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos —incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos —incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital —aunque se realice a través de tecnología de *streaming*, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos —incluso a través de prestaciones satelitales—, *weblogs* y estadísticas de sitios web. 8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente. 9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas. 10. El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea. 11. La provisión de servicios de Internet. 12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada. 13. La concesión, a Título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea. 14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas. Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos”. Para ampliar sobre el tema remitimos al lector interesa-

Cabe recordar que la Ley de Impuesto al Valor Agregado considera servicios digitales a aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización (2).

III. Sujetos

Los sujetos pasivos responsables por deuda propia del impuesto son los residentes (incluyendo personas humanas, jurídicas, sucesiones indivisas y demás responsables) que realicen alguno de los hechos imponible consignados en la norma.

En caso de que la operación se realice mediante tarjetas de crédito, compra o débito, son sujetos sus titulares, usuarios, titulares adicionales y/o beneficiarios de extensiones.

Además, si bien el pago del impuesto se encuentra a cargo del adquirente, locatario o prestatario, es decir, del responsable por deuda propia, se establece que deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación, las entidades autorizadas a operar en cambios, las entidades que efectúen cobros de tarjetas, las agencias de viajes y turismo y las empresas de transporte, según el tipo de operación de que se trate.

Además, se delega en el Poder Ejecutivo la facultad de identificar nuevos agentes de percepción, lo cual vulneraría el principio constitucional de reserva de ley.

IV. Constancia de la percepción

En todos los casos el agente de percepción deberá discriminar el impuesto percibido en

do a nuestros comentarios en “Los servicios digitales y los impuestos al consumo”, *Impuestos*, nro. 36, Check Point La Ley Online, Ed. Thomson Reuters, 28/09/2018.

(2) Para ampliar sobre el tema remitimos al lector interesado a nuestros comentarios en “Los servicios digitales y los impuestos al consumo”, *Impuestos*, nro. 36, Check Point La Ley Online, Ed. Thomson Reuters, 28/9/2018.

la factura o documento que emita por la operación, lo cual resultará suficiente constancia para el sujeto percibido.

V. Exenciones

V.1. Subjetivas

Se encuentran exentas las entidades que integran el sector público nacional (art. 8º de la ley 24.156), y toda otra entidad de titularidad exclusiva del Estado Nacional, Estados provinciales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipios.

V.2. Objetivas

Las siguientes operaciones no se encuentran alcanzadas por el impuesto:

1. Los gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en cualquier formato, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos.

2. Los gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito de estado nacional, estados provinciales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, municipios y universidades e instituciones integrantes del sistema universitario argentino.

3. Adquisición en el exterior de materiales de equipamiento y demás bienes destinado a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población por entidades reconocidas por el Sistema Nacional de Bomberos Voluntarios.

4. Adquisición de servicios de transporte terrestre de pasajeros con destino a países limítrofes. Esta exención ha sido establecida por el decreto —con dudosa constitucionalidad por resultar contraria al principio constitucional de reserva de ley— y tiene como finalidad no afectar el poder adquisitivo de los sectores más vulnerables y facilitar su desplazamiento.

VI. Destino del impuesto

La recaudación del impuesto será distribuida por el Poder Ejecutivo según las siguientes prioridades:

1. el 70% al financiamiento de los programas a cargo de la ANSES y de las prestaciones del Instituto de Previsión Social para Jubilados y Pensionados;

2. el 30% a financiamiento de obras de vivienda social.

De manera que en una primera apreciación podría afirmarse que la ventaja de ser contribuyente de este tributo es precisamente integrar ese universo de contribuyentes, esto es detentar determinada capacidad contributiva. Sin embargo, al igual que cualquier otro

impuesto genera disconformidad entre los sujetos pasivos, que ven incrementada su carga impositiva.

En tal sentido, resulta utópico esperar una amplia aceptación social del nuevo impuesto, pues precisamente su naturaleza tributaria elimina la posibilidad de voluntario sometimiento.

No obstante, muchos de los contribuyentes albergan la esperanza de que se cumplan los objetivos de su creación y que, mediante la redistribución de lo recaudado, el Estado contribuya a mejorar la calidad de vida del universo de beneficiarios.

Thomson Reuters

Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)

Ante la sanción de la resolución general de AFIP reglamentaria

ANDREA G. REYNOSO y RICHARD L. AMARO GÓMEZ

Recientemente, la Administración Federal de Ingresos Públicos publicó en el Boletín Oficial con fecha 7 de enero de 2020 la reglamentación del denominado “Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)”; creado por la “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública” - ley (PE) 27.541, BO: 23 de diciembre de 2019 y reglamentada por el dec. (PE) 99, BO: 28 de diciembre de 2019; por medio de la RG (AFIP) 4659.

El propósito de la presente colaboración es analizar los alcances de esta nueva resolución, haciendo en caso de ser necesario algunos recordatorios sobre las disposiciones de la ley y del decreto reglamentario.

I. Marco normativo

1.1. Sujetos obligados a actuar como agentes de percepción. Art. 1º

A estos fines recordemos que la ley 27.541 estableció que el “Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)” recaerá sobre los siguientes hechos imponible debiendo actuar como agentes de percepción y liquidación:

Inciso	Hecho imponible. Art. 35.	Agente de percepción. Art. 37
A Compra de billetes y divisas en moneda extranjera	Compra de billetes y divisas en moneda extranjera (incluidos cheques de viajero) para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones en los términos de la reglamentación vigente en el mercado de cambios, efectuada por residentes en el país.	Las entidades autorizadas a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina.
B Pago de bienes y servicios en el exterior	Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras por cuenta y orden del adquirente locatario o prestatario destinadas al pago de la adquisición de bienes o prestaciones y locaciones de servicios efectuadas en el exterior, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y débito comprendidas en el sistema previsto en la ley (PL) 25.065 y cualquier otro medio de pago equivalente que determine la reglamentación, incluidas las relacionadas con las extracciones o adelantos en efectivo efectuadas en el exterior.	Las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones a los usuarios de sistemas de tarjetas de crédito, débito y/o compra respecto de las operaciones alcanzadas por el presente régimen. En caso de que intervengan agrupadores o agregadores de pago, la reglamentación establecerá el obligado en carácter de agente de percepción.

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

B Pago de bienes y servicios en el exterior	Asimismo, resultan incluidas las compras efectuadas a través de portales o sitios virtuales y/o cualquier otra modalidad por la cual las operaciones se perfeccionen, mediante compras a distancia, en moneda extranjera.	
C Pago de servicios prestados por sujetos no residentes	Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras destinadas al pago, por cuenta y orden del contratante residente en el país de servicios prestados por sujetos no residentes en el país, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, de compra y de débito, comprendidas en el sistema previsto en la ley 25065 y cualquier otro medio de pago equivalente que determine la reglamentación.	Las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones a los usuarios de sistemas de tarjetas de crédito, débito y/o compra respecto de las operaciones alcanzadas por el presente régimen. En caso de que intervengan agrupadores o agregadores de pago, la reglamentación establecerá el obligado en carácter de agente de percepción
D Pago de servicios en el exterior contratados por agentes de viajes y turismo	Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo -mayoristas y/o minoristas-, del país.	Las agencias de viajes y turismo mayoristas o minoristas, que efectúen el cobro de los servicios.
E Pago de servicios de transporte internacional de pasajeros	Adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, en la medida en la que para la cancelación de la operación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas correspondientes en los términos que fije la reglamentación.	Las empresas de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática, que efectúen el cobro de los mismos.

Frente a ello, la RG (AFIP) 4659/2020 indica que los agentes de percepción y liquidación del impuesto son los definidos en el art. 37 de dicha ley, los cuales deberán observar la forma, plazo y condiciones que se establecen mediante esta.

1.2. Sujetos pasibles de percepción. Art. 2º

Al respecto, la Ley de Emergencia Económica esbozó en el art. 36 que son sujetos pasibles de percepción:

Sujetos pasibles	Descripción
Definición general.	Los sujetos residentes en el país —personas humanas o jurídicas, sucesiones indivisas y demás responsables— que realicen alguna de las operaciones citadas en el artículo anterior.
El caso particular para sujetos que utilicen tarjetas de crédito, de compra y/o de débito.	En el caso de que la operación se realiza mediante tarjetas de crédito, de compra y/o de débito, el impuesto alcanza a quienes sean sus titulares, usuarios, titulares adicionales y/o beneficiarios de extensiones.

En este marco, la resolución reglamentaria agrega que los sujetos pasibles antes indicados deberán revestir la condición de residentes en el país, en los términos del art. 116 y ss. de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 por el dec. (PE) 824/2019.

Adicionalmente, no debemos olvidar que también el art. 36 de la ley establece dos tipos de exclusiones: subjetivas y objetivas, a saber:

Exclusiones subjetivas	Descripción
Entes de naturaleza pública	Las jurisdicciones y entidades comprendidas en el inciso a) y b) del art. 8° de la ley (PL) 24.156 y sus modificaciones y toda otra entidad de titularidad exclusiva del Estado nacional, y sus equivalentes en los Estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios.

Aunque el dec. (PE) 99/2019 regló en el art. 18 una exclusión objetiva para la adquisición de servicios de transporte terrestre de pasajeros con destino a países limítrofes.

Exclusiones objetivas	Descripción
Gastos relacionados con la salud y la educación.	Los gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en cualquier formato, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos.
Gastos vinculados con la investigación.	Los gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito del Estado nacional, Estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios, así como las universidades e instituciones integrantes del sistema universitario argentino.
Gastos relacionados con la lucha contra el fuego.	Adquisición en el exterior de materiales de equipamiento y demás bienes destinados a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población por parte de las entidades reconocidas en la ley (PL) 25.054 y sus modificatorias.

1.3. Determinación en que debe practicarse la percepción. Art. 3°

Primeramente, es necesario traer a la memoria que en cuanto a la base imponible el art. 39 de la ley regló que el impuesto se determinará aplicando la alícuota del 30% sobre:

Inciso del art. 35	Base imponible
A	Sobre el importe total de cada operación alcanzada.
B	
C	
D	
E	Sobre el precio, neto de impuestos y tasas, de cada operación alcanzada.

A su vez, precisó que “de tratarse de operaciones expresadas en moneda extranjera, deberá efectuarse la conversión a su equivalente en moneda local, aplicando el tipo de cambio vendedor que, para la moneda de que se trate, fije el Banco de la Nación Argentina al cierre del último día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen, liquidación y/o factura o documento equivalente”.

De hecho, la parte pertinente del art. 4º de la resolución reglamentaria estipula que la alícuota se aplicará sobre el monto en pesos de la operación alcanzada.

En este contexto, la resolución sigue indicando en el art. 3º en cuanto a la base imponible que la percepción se aplicará en la medida y proporción que se abonen en pesos las operaciones alcanzadas por el presente impuesto.

Y en el caso de adquisición de servicios en el exterior por medios de agencias, así como la contratación de cualquier tipo de transporte (incs. d) y e) del art. 35 de la ley), estarán alcanzadas por la percepción, cuando en cualquier etapa de la operación se deba acceder al mercado único y libre de cambios a efectos de la adquisición de la moneda extranjera para su cancelación.

La tasa general es del 30%, pero no debemos olvidar que el dec. (PE) 99/2019 para el caso de servicios digitales servicios incluidos en el inc. m) del apart. 21 del inc. e) del art. 3º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, fijó por medio del art. 17 la alícuota 8%.

Y finalmente, la resolución regla en su último párrafo del art. 3º una importante exclusión objetiva en cuanto dispone que “no quedarán sujetas a percepción las operaciones con destino específico vinculadas al pago de obligaciones, de conformidad con las pautas establecidas por el Banco Central de la República Argentina en la normativa aplicable a la materia”.

Esto último quiere decir básicamente que el pago de obligaciones comerciales por parte de las empresas locales que cumplan los requisitos del BCRA quedará fuera del ámbito de imposición.

1.4. Oportunidad en que debe practicarse la percepción y comprobante de esta. Art. 4º

En cuanto a la oportunidad y comprobante de la percepción, ello fue establecido de manera precisa en el art. 38 de la ley de emergencia, en cuanto dispuso que esta se practicará:

Inciso del art. 35	Oportunidad de la percepción y comprobante
A Compra de billetes y divisas en moneda extranjera.	<u>Oportunidad:</u> en el momento de efectivizarse la operación cambiaria. <u>Comprobante:</u> el importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en el comprobante que documente la operación de cambio el cual constituirá la constancia de las percepciones sufridas.
B Pago de bienes y servicios en el exterior. C Pago de servicios prestados por sujetos no residentes.	<i>Canceladas con tarjeta de crédito y/o compra:</i> <u>Oportunidad:</u> en la fecha de cobro del resumen y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, aun cuando el saldo resultante del mismo se abone en forma parcial. <u>Comprobante:</u> el importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en el referido documento, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.

B Pago de bienes y servicios en el exterior.	<i>Canceladas con tarjeta de débito:</i> <u>Oportunidad</u>: en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada.
C Pago de servicios prestados por sujetos no residentes.	<u>Comprobante</u>: resultará comprobante justificativo suficiente de las percepciones sufridas el extracto o resumen bancario de la cuenta afectada al sistema de tarjeta de débito, cuando estos detallen en forma discriminada e individualizada por operación las sumas percibidas.
D Pago de servicios en el exterior contratados por agentes de viajes y turismo.	<u>Oportunidad</u>: en la fecha de cobro del servicio contratado, aun cuando el mismo se abone en forma parcial o en cuotas, en cuyo caso el monto de la percepción deberá ser percibido en su totalidad con el primer pago.
E Pago de servicios de transporte internacional de pasajeros.	<u>Comprobante</u>: el importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en la factura o documento equivalente que se emita por la prestación de servicios efectuada, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.

Al respecto, la resolución ratifica que la percepción del impuesto será practicada en la oportunidad establecida en el art. 38 de la ley (PL) 27.541 y en el art. 17 del dec. (PE) 99/2019, y deberá consignarse en forma discriminada en la documentación que, para cada caso, se indica en el referido artículo de la ley con la leyenda “Impuesto PAIS”.

En este sentido, agrega que el importe de la percepción practicada deberá consignarse en forma discriminada en el documento que reciba el adquirente o prestatario, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas.

Sin embargo, precisa para el caso especial en que actúen agrupadores o agregadores de pago, la percepción deberá efectuarse en la fecha de afectación de los fondos por parte del citado intermediario para el pago del bien adquirido o el servicio contratado por el adquirente o prestatario.

Y finalmente, esboza que “en todos los casos, incluyendo los acuerdos privados de cancelación que se establezcan entre los agentes de percepción y los sujetos alcanzados por el impuesto, los pagos que se efectúen deberán ser afectados en primer término a la percepción”.

1.5. Inscripción como agente de percepción y liquidación. Art. 5º

Se establece que los agentes deberán inscribirse por medio del Sistema Registral en el/los régimen/es del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS).

1.6. Condiciones para efectuar la percepción. Art. 6º

Con la finalidad de realizar las percepciones para cada supuesto del art. 35 de la ley, se deberán tener en cuenta las siguientes observaciones:

Inciso del art. 35	Condiciones a observar por los agentes
A Compra de billetes y divisas en moneda extranjera.	La percepción se calculará sobre el importe en pesos utilizado en el momento de la adquisición de la moneda extranjera.

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

B Pago de bienes y servicios en el exterior. C Pago de servicios prestados por sujetos no residentes.	<i>Canceladas con tarjetas de débito y prepagas:</i> La percepción se calculará sobre el importe en pesos necesarios para la adquisición del bien o servicio, calculados al tipo de cambio del día anterior al de efectuado el débito en la cuenta respectiva.
B Pago de bienes y servicios en el exterior. C Pago de servicios prestados por sujetos no residentes.	<i>Canceladas con otros medios:</i> La percepción se calculará sobre el monto en pesos abonado al momento de cancelar total o parcialmente el resumen o liquidación, aplicado a las adquisiciones alcanzadas por el presente impuesto, calculadas al tipo de cambio del día anterior al de emisión del citado resumen o liquidación.
D Pago de servicios en el exterior contratados por agentes de viajes y turismo. E Pago de servicios de transporte internacional de pasajeros.	<i>Canceladas en efectivo:</i> La percepción se calculará sobre el monto en pesos abonados al momento de cancelar total o parcialmente la adquisición alcanzada.
D Pago de servicios en el exterior contratados por agentes de viajes y turismo. E Pago de servicios de transporte internacional de pasajeros.	<i>Canceladas con otros medios:</i> La percepción será incluida en el precio en el caso de facturarse o expresarse en moneda local. De facturarse o expresarse en moneda extranjera, resultarán aplicables dichos incs. b) o c), según corresponda.

I.7. Vencimiento para el ingreso de las percepciones. Art. 7º

La normativa de referencia determina que el ingreso de las percepciones practicadas se realizará por períodos semanales y su vencimiento operará el tercer día hábil siguiente al del último día de cada período semanal.

Lo expuesto se describe en el siguiente cuadro a continuación:

Percepciones practicadas por período semanal	Fecha de vencimiento
Día 1 al 7	Tercer día hábil siguiente al del último día indicado
Día 8 al 15	Tercer día hábil siguiente al del último día indicado
Día 16 al 22	Tercer día hábil siguiente al del último día indicado
Día 23 hasta el último día de cada mes	Tercer día hábil siguiente al del último día indicado

Adicionalmente, la resolución bajo análisis establece precisiones respecto de las operaciones que fueran realizadas a través de tarjetas de crédito, compra, prepagas y/o similares; determinando que en estos casos la percepción se considerará practicada en la fecha de cobro del resumen y /o liquidación.

En el caso de efectuarse pagos de manera previa a la fecha de cierre del resumen o liquidación, esta última será considerada como fecha de percepción.

En relación con el ingreso de las percepciones y de sus intereses resarcitorios (de corresponder), deberán efectuarse a través de internet, por el procedimiento de transferencia electrónica de fondos —RG (AFIP) 1778/2004—.

A continuación, se detallan los códigos a utilizar:

Impuesto	Concepto	Subconcepto
939	27 - Pago a cuenta	27 - Pago a cuenta
939	27 - Pago a cuenta	51 - Intereses resarcitorios

El procedimiento se realizará a través de la página web de la Administración Federal de Ingresos Públicos (<http://www.afip.gob.ar>) accediendo con clave fiscal —RG (AFIP) 3713/2015—.

1.8. Declaración jurada para el ingreso de las percepciones. Art. 8º

Las percepciones practicadas en cada mes calendario se informarán observando los procedimientos, plazos y demás condiciones establecidos a través de la —RG (AFIP) 2233/2007— “Sistema de Control de Retenciones”.

A continuación, se detallan los códigos a utilizar:

Impuesto	Código de régimen para percepción	Descripción
939	988	Compra de billetes y divisas en moneda extranjera.
939	989	Pago de bienes y servicios en el exterior.
939	990	Pago de servicios prestados por sujetos no residentes.

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Impuesto	Código de régimen para percepción	Descripción
939	991	Pago de servicios en el exterior contratados por agentes de viajes y turismo.
939	992	Pago de servicios de transporte internacional de pasajeros.
939	993	Servicios digitales del art. 3°, inc. e), apart. 21, subapart. m) de la ley de IVA.

Si de la Declaración Jurada surgiera un saldo, este deberá ingresarse a través de los siguientes códigos:

Impuesto	Concepto	Subconcepto
939	19 - Declaración jurada	19 - Declaración jurada
939	19 - Declaración jurada	51 - Intereses resarcitorios

1.9. Información adicional. Art. 9°

Se debe tener presente que, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones de la resolución de referencia, el organismo fiscal podrá requerir información adicional de carácter mensual y/o un consolidado anual, respecto de las percepciones practicadas en el marco del régimen bajo análisis.

1.10. Devolución de las percepciones. Art. 10

En el caso de que la percepción practicada no hubiere sido procedente, el adquirente, prestatario y/o locatario podrá solicitar la devolución del impuesto percibido, para lo cual deberá presentar la documentación que justifique su petición ante el agente de percepción. No obstante, dicho procedimiento quedará sujeta a las medidas de control que implemente la Administración Federal de Ingresos Públicos.

1.11. Improcedencia de compensación del saldo del impuesto. Art. 11

En relación con el cumplimiento de las obligaciones antes expuestas, la resolución general bajo análisis aclara que no resultará de aplicación el mecanismo de compensación —RG (AFIP) 1658/2004—.

1.12. Omisión de percepción. Autopercepción. Art. 12

Cuando no se hubiere efectuado la percepción correspondiente, de acuerdo con las normas previstas en el régimen bajo análisis, o cuando esta se hubiere efectuado en forma parcial, los sujetos pasibles deberán abonar el impuesto no percibido hasta el día 25 del mes siguiente a aquel en que debió haberse practicado la percepción. El ingreso deberá efectuarse mediante un Volante Electrónico de Pago (VEP) —RG (AFIP) 1778/2004—. El período a consignar es el mes en el que se debió haber practicado la percepción.

Seguidamente se detallan los códigos a utilizar:

Impuesto	Concepto	Subconcepto
938	43 - Pago a cuenta / autorretención / autopercepción	43 - Pago a cuenta / autorretención / autopercepción
938	43 - Pago a cuenta / autorretención / autopercepción	51 - Intereses resarcitorios

Por último, se debe tener presente que cuando la fecha de vencimiento indicada coincida con un día feriado o inhábil, esta se trasladará al día hábil inmediato siguiente.

I.13. Disposiciones transitorias. Arts. 13 y 14

Las percepciones practicadas entre la entrada en vigencia de la ley (PL) 27.541 y el día 7 de enero de 2020 inclusive, podrán ser ingresadas hasta el día 20 de enero de 2020, inclusive. Estas serán consideradas ingresadas en término.

Adicionalmente, la presentación de la declaración jurada correspondiente al período enero 2020 deberá incluir la información de las percepciones practicadas desde la entrada en vigencia de la ley (PL) 27.541.

I.14. Vigencia y aplicación. Art. 15

Las disposiciones de la resolución general bajo análisis entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial, es decir el día 7 de enero de 2020, y resultarán de aplicación para las transacciones efectuadas a partir de la entrada en vigencia de la ley (PL) 27.541, es decir desde el día 23 de diciembre de 2019.

II. La reflexión final

Finalmente, debemos precisar que estamos ante un tributo que puede dar lugar a controversias más allá de que ya tenemos las tres instrumentaciones normativas: la ley, el decreto y la resolución normativa.

Avizoramos que habrá muchas aclaraciones y opiniones del Fisco nacional frente a un montón situaciones aún poco claras.

Esperamos que a través de este artículo hayamos podido traer la luz suficiente para el mejor entendimiento de la reglamentación.

Thomson Reuters

Aspectos relevantes del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)

ROQUE T. CLARAMUNT

Mediante la publicación de la ley 27.541 se crea a partir del 23 de diciembre de 2019, y con una vigencia de 5 períodos fiscales, el *Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)*, aplicable en determinadas situaciones, con las excepciones que se mencionarán más adelante.

Se encuentran alcanzados por el impuesto todas aquellas personas humanas o jurídicas residentes en el país, cuando realicen alguna de las siguientes operaciones:

1. Compra de moneda extranjera para ahorro.
2. Adquisición de bienes o prestaciones de servicios en el exterior, canceladas mediante tarjetas de débito y/o crédito.
3. Extracciones de efectivo en el exterior.
4. Compras a distancia a través de portales o sitios web en moneda extranjera.
5. Pagos mediante tarjetas de débito y/o crédito a no residentes por prestaciones de servicios.
6. Adquisición de servicios en el exterior a través de agencias de viajes y turismo del país.
7. Adquisición de servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país que deban cancelarse en moneda extranjera, excepto transporte terrestre con destino a países limítrofes.

Tratándose de operaciones con tarjetas de débito y/o crédito, alcanza a titulares, adicionales y/o beneficiarios de ellas.

La alícuota del impuesto será del 30%. Sin embargo, en todas las operaciones sujetas al

impuesto que se presten a través de servicios digitales establecidos en el art. 3º inc. e) apart. 21 subapart. m) de la ley de IVA (como por ejemplo Airbnb, Booking, Netflix, Spotify, etc.), el dec. 99/2019 establece que la alícuota aplicable será del 8%.

El impuesto del 30% se aplicará de la siguiente manera:

- En las operaciones del punto 1) precedente, sobre el importe total de la operación en ese momento, en cuyo caso aquellas entidades autorizadas a operar en cambios por el BCRA deberán actuar como agente de percepción.

- En las operaciones de los puntos 2) a 5), sobre el importe total de la operación se aplicará la alícuota que corresponda por las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones al momento del cobro del resumen de la tarjeta (cuando se efectúen con tarjetas de crédito) o a la fecha de débito en cuenta bancaria (cuando se efectúen mediante tarjetas de débito);

- En las operaciones del punto 6), sobre el precio de la operación las agencias de viaje y turismo aplicarán la percepción en la fecha de cobro del servicio contratado;

- En las operaciones del punto 7), sobre el precio neto de impuestos y tasas, las empresas de transporte que efectúen los cobros aplicarán la percepción en la fecha de cobro del servicio contratado.

En todas las operaciones expresadas en moneda extranjera, se deberá efectuar la conversión a pesos utilizando el tipo de cambio

vendedor del Banco de la Nación Argentina al cierre del día hábil inmediato anterior a la fecha de emisión del resumen, liquidación o documento equivalente.

De acuerdo con lo establecido en la ley, cuando dichas operaciones se cancelen en cuotas, la percepción deberá abonarse en su totalidad en la primera de ellas. Sin embargo, la *RG (AFIP) 4659 (BO del 7/1/2020)* establece: “En todos los casos... los pagos que se efectúen deberán ser afectados en primer término a la percepción”.

De lo anteriormente mencionado, no se aclara si la percepción deberá adicionarse en su totalidad en la primera cuota o si la primera cuota incluye (en todo o en parte) la percepción.

En las operaciones indicadas en el punto 1) se aplicará la alícuota sobre el importe total de la operación.

Cabe destacar que ni la ley ni su decreto reglamentario mencionan si el tipo de cambio a utilizar debe ser divisa o billete.

Un aspecto a destacar es que las operaciones con tarjetas de débito y/o crédito canceladas en moneda extranjera (para lo cual se deberá contar con una cuenta en dicha moneda) no se encuentran alcanzadas por el impuesto por no corresponder a operaciones de cambio de divisas.

Se encuentran excluidos del presente impuesto:

- La Administración Nacional.

- Empresas y Sociedades en las que el Estado Nacional tenga participación total o mayoritaria.

- Entidades del Estado Nacional, Provincial, CABA y Municipal.

A su vez, no se encuentran alcanzadas las siguientes operaciones:

- Prestaciones de salud, compra de medicamentos, compra de libros en cualquier formato, uso de plataformas educativas y software con fines educativos.

- Gastos relacionados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito del Estado Nacional, Provincial, Municipal y CABA, universidades e instituciones del sistema universitario.

- Compra en el exterior de equipamiento y bienes para la lucha contra el fuego por parte de las entidades de la ley 25.054.

La *RG (AFIP) 4659* estableció en el último párrafo de su art. 3º: “No quedarán sujetas a percepción las operaciones con destino específico vinculadas al pago de obligaciones, de conformidad con las pautas establecidas por el Banco Central de la República Argentina en la normativa aplicable a la materia”.

En este caso, no resulta claro cuáles serían los casos en los que la percepción no resultaría aplicable.

Tomemos el ejemplo de una sociedad que contrae un préstamo en el exterior en dólares. En tal caso debe liquidar las divisas al tipo de cambio oficial. Al vencimiento de la operación debe cancelar dicho préstamo para lo cual debe adquirir dólares. En ese caso no correspondería abonar el impuesto del 30%. Si bien no se menciona qué criterio aplicar a los intereses producto de ese préstamo, resulta lógico pensar que debería aplicarse el mismo tratamiento que la obligación que los origina.

Resulta necesario mencionar que la ley, en su art. 41, delega en el Poder Ejecutivo la facultad de incorporar operaciones que representen adquisición de moneda extranjera de forma directa o indirecta, así como identificar nuevos agentes de percepción, reducir la alícuota del impuesto y suspender su aplicación.

De su lectura se desprende que ciertas operaciones, como por ejemplo el “contado con liqui” y el “dólar MEP” (aquella operatoria mediante la cual se adquieren títulos públicos en pesos y luego se venden en dólares), podrían ser pasibles del impuesto por considerarlas el Ejecutivo “adquisiciones indirectas de moneda extranjera”.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

.....

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Derogación del impuesto a las ganancias sobre las rentas financieras

MARCELO CORTI

Resulta destacable, en virtud de los múltiples perjuicios ocasionados, tanto al ahorro como así también por la complejidad generada en la liquidación del gravamen, la derogación dispuesta por la ley 27.541 (BO 23/12/2019) del impuesto cedular que sujeta al gravamen, en cabeza de las personas humanas y sucesiones indivisas del país, desde el año 2018, a lo que se conoce como “rentas financieras” de fuente argentina, con las excepciones que comentaremos. La derogación tiene efectos a partir del año 2020, razón por la cual se mantiene su gravabilidad —sin cambios— para el período fiscal 2019.

I. Intereses de depósitos a plazo fijo

Se restablece la exención de los intereses originados en depósitos a plazo fijo en moneda nacional y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el BCRA. Quedan excluidos de la exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, los que se sujetarán a la escala progresiva de tributación del art. 90 de la ley del impuesto.

Recordemos que los intereses de depósitos a plazo fijo sin cláusula de ajuste se encuentran, para los años 2018 y 2019, alcanzados a la tasa del 5% y en el caso de los intereses de depósitos en moneda extranjera o con cláusulas de ajuste, la alícuota aplicable es el 15%, no encontrándose gravadas las diferencias de cambio ni las actualizaciones que se perciban.

II. Intereses y resultados por compra venta de determinados títulos valores

Mediante el restablecimiento de las exenciones derogadas por la ley 27.430, se vuelven a eximir los intereses, rendimientos y las ganancias por las operaciones de compraventa o rescate de títulos públicos, obligaciones negociables, certificados de participación y títulos representativos de deuda de fideicomisos financieros y cuotas parte de fondos comunes de inversión, colocados por oferta pública.

Respecto del período fiscal 2019, se mantiene la opción prevista para el año 2018 de imputar al costo de los títulos públicos y obligaciones negociables las ganancias por los intereses percibidos en el año, originadas por la tenencia de los mencionados valores, generándose el efecto de exclusión del gravamen atento la reimplantación de la dispensa a partir del año 2020.

Recordemos que las alícuotas actualmente aplicables son el 5% y el 15% según se trate de intereses y ganancias provenientes de operaciones de compraventa de títulos valores emitidos en pesos sin cláusula de ajuste o en moneda extranjera o en moneda del país con cláusula de ajuste, respectivamente.

III. Ganancias que continúan alcanzadas por el impuesto a las ganancias

Se mantiene sin cambios el tratamiento a dispensarse en el gravamen a los resultados generados por las siguientes operaciones de fuente argentina:

- Intereses de depósitos en caja de ahorro: exentos.

- Resultado de compraventa de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones: exentos, siempre y cuando se coloquen por oferta pública con autorización de la CNV y/o se negocien en mercados autorizados por ese organismo bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas y/o se efectúen a través de una oferta pública de adquisición y/o canje autorizados por la CNV.

- Resultado de compraventa de acciones que no cumplan las condiciones del apartado anterior: gravados al 15%.

- Intereses y resultados de compraventa de obligaciones negociables, fideicomisos financieros y cuotas parte de fondos comunes de inversión sin cotización: gravados al 15%

- Dividendos y resultados distribuidos por sociedades del país: gravados al 7% / o al 13%, con retención en la fuente. Recordamos que la alícuota del 7% se aplicará cuando se distribuyan resultados gravados a la alícuota del 30% —tres primeros ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018—, incrementándose la tasa aplicable al 13% por las ganancias distribuidas correspondientes a ejercicios fiscales sujetos a la tasa del 25% —vigente a partir del cuarto ejercicio iniciado desde el 01/01/2018—.

Las modificaciones en el impuesto a las ganancias emergentes de la ley 27.541

DARÍO RAJMILOVICH

En la presente colaboración comentaré el título IV (“Obligaciones tributarias”), cap. 5 de la ley 27.541 (“la ley”), en lo relativo al impuesto a las ganancias (impuesto cedular e impuesto progresivo de personas humanas y sucesiones indivisas residentes del país), el régimen de beneficiarios del exterior y el impuesto cedular.

I. El texto de la ley

La ley incorpora distintas modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ganancias (ley 20.628, t.o. 2019), arts. 32 a 34, a saber:

“Art. 32— Deróganse los arts. 95 y 96 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019) en la parte correspondiente a las ganancias que encuadren en el cap. II del tít. IV de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019) a partir del período fiscal 2020.

Art. 33.— Sustitúyese el inc. h) del art. 26 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019), por el siguiente:

h) los intereses originados por los siguientes depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras normado por la ley 21.526 y sus modificaciones: en caja de ahorro, cuentas especiales de ahorro, a plazo fijo en moneda nacional y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva. A efectos de la presente exención, se restablece la vigencia de las normas derogadas por los incs. b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430, sin que re-

sulte de aplicación lo dispuesto en el art. 109 de la ley del impuesto para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país. Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste”.

“Art. 34.— Incorpórase como último párrafo del inc. u) del art. 26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, con aplicación a partir del período fiscal 2020, el siguiente:

Cuando se trate de valores alcanzados por las disposiciones del art. 98 de la ley, no comprendidos en el primer párrafo de este inciso, los sujetos mencionados en este último también quedan exentos por los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta o disposición, en la medida que coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 109 de la ley del impuesto. Idéntico tratamiento le resultará de aplicación a los beneficiarios del exterior, por aquellos valores no comprendidos en el cuarto párrafo de este inciso, en la medida que no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes”.

II. Análisis de las modificaciones en el impuesto a las ganancias

II.1. Modificaciones en el impuesto cedular

El art. 32 de la ley deroga los arts. 95 y 96 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG)

(t.o. 2019) (1) en la parte correspondiente a las ganancias que encuadren en el cap. II del tít. IV de la LIG.

Esta última aclaración es necesaria a efectos de dejar a salvo las normas que afectan las ganancias de fuente extranjera (tít. VIII, LIG), por ejemplo, la imputación de los rendimientos que regula el art. 96, LIG.

Asimismo, se reimplanta la vigencia de las exenciones previas a la ley 27.430 a partir del período fiscal 2020, según se comenta en el acáp. II.2. siguiente.

Por ende, el impuesto cedular queda reducido a los siguientes hechos imponibles:

- Dividendos y distribución de utilidades.

- Enajenación de valores (acciones y participaciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión, títulos públicos, obligaciones negociables, certificados de participación y derechos sobre fideicomisos, valores de deuda fiduciaria, otros valores, monedas digitales).

- Enajenación de inmuebles y derechos sobre inmuebles.

Respecto de la enajenación de títulos públicos, obligaciones negociables colocados por oferta pública, cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación y valores de deuda fiduciaria colocados por oferta pública se aplican las exenciones de la ley 23.576 y su modificatoria, art. 36 bis, puntos 3 y 4; ley 24.083, art. 25, inc. b); y ley 24.441, art. 83, inc. b), las que se restablecen en el art. 32 de la ley (2).

(1) Se refiere al impuesto cedular relativo a los rendimientos de valores (bonos soberanos, bonos soberanos, obligaciones negociables, valores de deuda fiduciaria, plazos fijos, etc.).

(2) Si bien es impropia la inserción de la norma como segunda oración de la modificación al inc. h) del art. 26 de la Ley del IG, el efecto equivalente. Esa segunda oración reza: "A efectos de la presente exención, se restablece la vigencia de las normas derogadas por los incs. b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430", la cual establecía: "Deróganse las siguientes normas (...) b) los puntos 3 y 4 del art. 36 bis de la ley 23.576 y sus modificaciones; c) el inc. b) del art. 25 de la ley 24.083; y d) el inc. b) del art. 83 de la ley 24.441".

Por ende, el impuesto cedular se seguirá aplicando a las siguientes ganancias gravadas:

- Dividendos y distribución de utilidades.

- Enajenación de valores (excepto títulos públicos, cuotapartes de fondos comunes de inversión, obligaciones negociables por oferta pública y certificados de participación y valores de deuda fiduciaria por oferta pública) (3).

- Enajenación de inmuebles y derechos sobre inmuebles.

Tales modificaciones tienen efecto a partir del período fiscal 2020.

En tal sentido, si bien el art. 33 de la ley no tiene una vigencia especial, lo que en términos literales llevaría a aplicar la vigencia residual del art. 87 de la ley —día de publicación en el boletín oficial (4)—, en mi opinión tales modificaciones (reimplantación de exenciones cabe interpretarlas en forma correlativa con la derogación parcial del impuesto cedular (arts. 32 y 34, ley), esto es con efectos a partir del período fiscal 2020.

Finalmente, el art. 47 de la ley convalida legalmente la opción que dispusiera el art. 95 de la ley 27.430 y restablece dicha opción para el período fiscal 2019. Cabe recordar que la citada norma habilita la opción de imputar los rendimientos percibidos durante 2019 en concepto de intereses y rendimientos de títulos públicos y obligaciones negociables como disminución del costo de compra del mismo título u obligación que los generó (5).

Queda la duda si la opción en cuestión implica un mero diferimiento de la imputación de la ganancia bajo el impuesto cedular, o si cuando se disponga de los títulos públicos u obligaciones negociables (en este caso por oferta pública) se aplica el tratamiento (exento) atribuible a tales enajenaciones (6).

(3) P. ej., obligaciones negociables privadas, certificados de participación y valores de deuda fiduciaria privados, derechos sobre fideicomisos no financieros, monedas digitales, etc.).

(4) 21 de diciembre de 2019.

(5) Cfr. art. 95 del dec. (PEN) 1170/2018.

(6) Conforme art. 34 de la ley y ley 23.576, art. 36 bis, punto 4.

De acuerdo con la literalidad del citado art. 47 de la ley, en oportunidad de la posterior enajenación se aplica la exención sobre los resultados impositivos; esto es, no cabría liquidar impuesto cedular (diferido) sobre el monto afectado como disminución del costo computable), en forma total o parcial (7).

Cabe indicar que los intereses y rendimientos que se perciban a partir del 1º de enero de 2020 no amparados por exenciones (8) pasan a tributar el impuesto progresivo (escala art. 94 de la ley del IG con una alícuota marginal máxima del 35%), siendo el caso de los títulos y obligaciones evidenciados en valores emitidos por colocaciones privadas (9).

En estos casos, resulta conveniente adelantar la percepción de la renta (10) a efectos que quedar alcanzado por la alícuota del impuesto cedular (5% o 15%) y no la alícuota del impuesto progresivo (por ejemplo, 35%).

Cabe indicar que tales modificaciones no han sido reglamentadas por el dec. (PEN) 99/2019.

II.2. Modificaciones en el impuesto a las ganancias

El art. 33 de la ley restablece la exención del IG sobre los intereses de las colocaciones financieras en entidades financieras del país

(7) P.ej. en proporción a los títulos públicos, u obligaciones negociables enajenados.

(8) Art. 26, inc. h), LIG, art. 26, inc. u), último párrafo, LIG y/o leyes especiales (ley 23.576, art. 36 bis, puntos 3 y 4, ley 24.083, art. 25, inc. a), y ley 24.441, art. 83, inc. b).

(9) P. ej., obligaciones negociables, valores de deuda fiduciaria, TICOCA de las cooperativas, etcétera.

(10) Por vía del pago, de la capitalización de intereses devengados o de su conversión en acciones o participaciones de la sociedad emisora.

(por ejemplo, plazos fijos, cuentas especiales, aceptaciones bancarias, etc.) y los intereses de títulos públicos, obligaciones negociables, valores de deuda fiduciaria y cuotapartes de rentas, todos ellos colocados por oferta pública, estos últimos derivado del restablecimiento de las exenciones de las leyes especiales (ley 23.576, art. 36 bis, puntos 3 y 4, ley 24.083, art. 25, inc. a y ley 24.441, art. 83, inc. b).

Por otro lado, el art. 34 de la ley reza: “Cuando se trate de valores alcanzados por las disposiciones del art. 98 de la ley, no comprendidos en el primer párrafo de este inciso, los sujetos mencionados en este último también quedan exentos por los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta o disposición, en la medida que coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 109 de la ley del impuesto”.

Se aprecia aquí un solapamiento de normativas exentivas, pero, asimismo, una divergencia; mientras las leyes especiales solo requieren la oferta pública de los valores en cuestión, el art. 34 requiere que estos coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores.

En tal sentido, entiendo que prevalece la condición de las leyes especiales al ser más flexible que el del art. 34 que requiere la cotización en bolsas o mercados autorizados por la CNV (11).

Nuevamente, tales modificaciones no han sido reglamentadas por el dec. (PEN) 99/2019.

(11) El proceso de colocación de un valor por el régimen de la oferta pública es el primer paso en la cotización del valor en una bolsa o mercado, por lo que esta última exigencia es más estricta que la oferta pública.

Thomson Reuters

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica.

Primera parte

RICHARD L. AMARO GÓMEZ

El presente artículo tiene por finalidad analizar los cambios fundamentales que se producen en materia de renta financiera para personas físicas y sucesiones indivisas, como consecuencia de las modificaciones introducidas por la denominada “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública” —ley (PE) 27.541—, sancionada por el Congreso de la Nación los días jueves 19 y viernes 20 de diciembre de 2019, y publicada en el Boletín Oficial el lunes 23 de diciembre de 2019, en un suplemento especial.

Si bien las modificaciones en lo que hace a renta financiera tienen impactos importantes en muchas otras normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias, nosotros nos enfocaremos en este primer trabajo solo a analizar los cambios sin entrar en otras cuestiones.

I. Las modificaciones propuestas por la ley

A continuación, expondremos resumidamente las modificaciones que propone la ley en materia de renta financiera.

1.1. Impuesto cedular. Rendimiento producto de la colocación del capital en valores. Actual art. 95 (ex art. 90.1) de la Ley de Impuesto a las Ganancias

A través del art. 32 se elimina el impuesto cedular a la renta producto de la colocación del capital en valores, el cual alcanzaba al rendimiento de los denominados activos financieros de renta fija (según, la jerga financiera). Y siempre que se trate de rentas de fuente argentina, en los términos del art. 7 de la ley del impuesto.

El artículo antes citado de la ley de emergencia precisa que se deroga en “la parte correspondiente a las ganancias que encuadren en el capítulo II del título IV, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t. o. 2019) a partir del período fiscal 2020”.

Resulta claro que su vigencia es para el *período fiscal 2020*.

Otro punto importante que debemos destacar es que esto implica que todas estas rentas que antes tributaban por la imposición cedular, siendo esta una tributación del tipo real y proporcional, en general, pasa a partir del período fiscal 2020 a estar gravadas en el impuesto progresivo y personal, como renta de segunda categoría.

No debemos perder de vista que estas ganancias siguen estando tipificadas en el art. 48 (ex art. 45) de la ley, inc. a), como rentas de segunda categoría. Bajo esta perspectiva no hubo cambio alguno, estas siguen en principio gravadas por el impuesto, *a menos que les sea aplicable una exención*. Solo que a partir del 1 de enero de 2020 tributarán en el impuesto progresivo y personal.

Precisemos que el artículo antes citado sigue esbozando que

“En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la segunda categoría:

a) La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en

dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago”.

El exartículo es el actual art. 53.

1.2. Base imponible. Cuantificación de la base imponible para activos financieros de renta fija, tanto para los que generen rentas de fuente argentina como de fuente extranjera. Actual art. 96 (ex art. 90.2) de la Ley del Impuesto a las Ganancias

Por medio del art. 32 se elimina un artículo que, si bien estaba en el Capítulo II Título IV, era el único de ese capítulo que abarcaba en su aplicación tanto a las ganancias de activos financieros de renta fija de fuente argentina como de fuente extranjera.

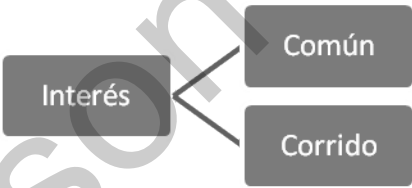
Pero es importante precisar que este solo se refiere a las reglas para la determinación de

la base imponible, complementando de este modo al actual art. 24 (ex art. 18) de la ley, en lo que respecta a criterios de imputación de las rentas. Así como también al art. 130 (ex art. 133) de la ley, en lo que concierne a rentas de fuente extranjera.

A continuación, reflejaremos los aspectos más salientes del artículo derogado a partir del período fiscal 2020.

Volvemos a repetir, que, para determinar la base imponible de los valores, tanto de fuente argentina como de fuente extranjera; y más allá de la forma en que tributen en cabeza del sujeto perceptor (imposición cedular o imposición general y personal), el art. 96 (ex art. 90.2 o el segundo artículo agregado a continuación del 90) estableció reglas para la determinación de la base imponible.

En primer lugar, hizo una distinción en cuanto al tipo de interés:



El *interés común* es aquel que se devengó y percibió por el titular del valor, mientras que el *interés corrido* es aquel que si bien se ha devengado aún no se ha percibido.

En cuanto al *interés común* (aquel que se devenga y percibe, sin que medie un cambio de titular en el lapso temporal en que ello se produce), la ley fija el siguiente tratamiento:

Condiciones de pago	Imputación
Intereses con plazos de pago <u>hasta un año</u>	Con el pago, la puesta a disposición o su capitalización, lo que ocurra primero
Intereses con plazos de pago <u>superior a un año</u>	Con su devengamiento en función del tiempo

Ahora bien, ¿qué sucede con los intereses corridos? Todo dependerá de si estamos hablando de una venta o compra.

Tipo de operación	Tratamiento
Venta	Los intereses, <u>a opción del contribuyente</u> , podrán tener alguno de los siguientes tratamientos: - Discriminarse del precio de enajenación a fin de gravarlos como rendimiento, para lo cual se reducirá en ese mismo importe el precio de venta del valor. - Mantener el interés corrido como parte integrante del precio de venta del valor.
Compra ^(*)	Los intereses, a opción del contribuyente, podrá tener algunos de los siguientes tratamientos: - Considerar el precio de adquisición como costo computable del valor adquirido, o - Discriminar del precio de adquisición el interés corrido. De este modo, en la medida en que los intereses se paguen, se pongan a disposición o se capitalicen, lo que ocurra antes, el interés sujeto a impuesto será la diferencia entre el importe puesto a disposición o capitalizado y la parte del precio de adquisición atribuible al interés corrido.

(*) La ley indica que está opción deberá ser ejercida sobre la totalidad de las inversiones respectivas y mantenerse durante 5 años.

Pero más allá del encuadre de los intereses comunes y corridos, la ley también fijó el tratamiento que le corresponde a los valores según se adquieran:

- a) A la par.
- b) Bajo de la par (con descuento).
- c) Sobre la par (con prima).

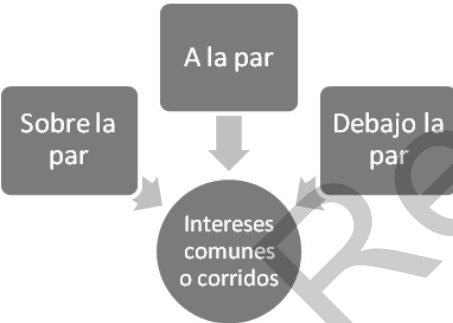
En el siguiente cuadro vamos a exponer cuando se produce cada una de las siguientes situaciones:

Tipo de adquisición	Concepto según la ley
A la par	Cuando el precio de adquisición o suscripción del valor, netos de intereses corridos, <u>es igual</u> al precio nominal residual del valor (capital que resta amortizar)
Bajo la par	Cuando el precio de adquisición o suscripción del valor, netos de intereses corridos, <u>es inferior</u> al precio nominal residual del valor (capital que resta amortizar). Además, la ley requiere el valor se haya emitido bajo la par

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Tipo de adquisición	Concepto según la ley
Sobre la par	Cuando el precio de adquisición o suscripción del valor, netos de intereses corridos, es superior al precio nominal residual del valor (capital que resta amortizar)

En este marco, es importante mencionar que en cuanto a los intereses que denominamos comunes como en relación con los intereses corridos, sin importar si se trata de un título adquirido a la par, bajo la par o sobre la par; en los términos indicados en el cuadro precedente, tendrán el tratamiento ya esbozado en los cuadros anteriores.



La cuestión radica en el tratamiento a otorgar a la diferencia de precio en los valores adquiridos por bajo y sobre la par:

Tipo de adquisición	Diferencia de precio
A la par	No hay
Bajo la par	Descuento = intereses fictos
Sobre la par	Prima = deducción

A continuación, exponemos el tratamiento correspondiente al descuento o prima en los valores adquiridos bajo o sobre la par respectivamente:

Bajo la par ^(*)	Tratamiento
Diferencia de precio (descuento)	<u>Durante la tenencia del título:</u> la diferencia de precio que recibe el tratamiento de intereses, se imputará en función a su devengamiento en cada año fiscal, a partir del mes de suscripción o adquisición hasta el mes en que se produzca la amortización parcial y/o total o hasta su enajenación, lo que ocurra con anterioridad <u>Al momento de la venta del título:</u> con el fin de la determinación del resultado por enajenación, al precio de suscripción o adquisición se le sumará el descuento que se hubiera gravado cada año entre la fecha de suscripción o adquisición y la de enajenación

^(*) La ley indica que está opción deberá ser ejercida sobre la totalidad de las inversiones respectivas y mantenerse durante 5 años. Aunque en realidad no hay opciones, el tratamiento es único.

Sobre la par ^(*)	Tratamiento opcional
Diferencia de precio (prima)	<u>Opción A:</u> considerar ese mayor precio pagado por el valor (prima), como costo computable al momento de la venta del mismo. O sea, en la enajenación se considera costo del valor todo el precio pagado de adquisición o suscripción
	<u>Opción B:</u> a los fines de determinar la porción gravable de los intereses cancelados, el contribuyente podrá optar por deducir la prima en función a su devengamiento en cada año fiscal, a partir del mes de suscripción o adquisición hasta el mes en que se produzca la amortización parcial y/o total o hasta su enajenación, lo que ocurra con anterioridad A efectos de la determinación del resultado por enajenación, al costo de suscripción o adquisición se le restará, en su caso, el costo que se hubiera deducido cada año entre la fecha de suscripción o adquisición y la de enajenación

^(*) La ley indica que está opción deberá ser ejercida sobre la totalidad de las inversiones respectivas y mantenerse durante 5 años.

Asimismo, la ley establece que la imputación de acuerdo con su devengamiento en función del tiempo implica que, en los casos de valores en moneda extranjera la conversión a pesos de los respectivos conceptos se hará al tipo de cambio comprador conforme al último valor de cotización del Banco de la Nación Argentina al 31 de diciembre de cada año. Tratándose de valores con cláusula de ajuste, tales conceptos se calcularán sobre el valor del capital actualizado a esa fecha.

Ahora bien, estas normas resultan derogadas por la ley de emergencia para el período fiscal 2020. La consecuencia que trae aparejada esta eliminación es que las rentas seguirán imputándose como renta de capital, pero aplicándose lo dispuesto en el art. 24 (ex art. 18) si es de fuente argentina o el art. 130 (ex art. 133) si es de fuente extranjera, de la ley que rige el tributo.

Precisemos que el art. 24 (ex art. 18) esboza en la parte pertinente del inc. b) que, salvo que se trate de ganancias obtenidas por empresas, “las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría que se imputarán por el método de lo devengado”.

Por lo tanto, el criterio para la imputación de estas rentas es sin lugar a dudas el percibido.

1.3. Exenciones. Resurgimiento de exenciones que habían sido derogadas por la Ley de Reforma Tributaria. Ley 27.430. Art. 33 de la ley 27.541

En este contexto, hay que recordar que la Ley de Reforma Tributaria eliminó con el objeto de gravar toda la renta financiera casi la totalidad de las exenciones existentes para las personas físicas y sucesiones indivisas. Frente a ello, la Ley de Emergencia Económica hace renacer algunas de estas, entre las cuales cabe mencionar:

- *Plazo fijo:* art. 26 (ex art. 20 de la ley, inc. h): en el cuadro a continuación expondremos la evolución normativa del inc. h):

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Norma	Texto
Texto <u>antes</u> de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales anteriores a 2018	“Los intereses originados por los siguientes depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras: 1) caja de ahorro; 2) cuentas especiales de ahorro; 3) a plazo fijo; los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva. Exclúyense del párrafo anterior los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste. Lo dispuesto precedentemente no obsta la plena vigencia de las leyes especiales que establecen exenciones de igual o mayor alcance”.
Texto <u>después</u> de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales a partir de 2018 (inclusive)	“Los intereses originados por depósitos en caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro, efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras normado por la ley 21.526 y sus modificaciones”.
Texto <u>después</u> de la ley de emergencia económica Aplicable a períodos fiscales a partir ¿2019 (inclusive)? <i>Hay una discusión en cuanto a la vigencia de esta exención. El texto original del proyecto de ley de emergencia esbozaba que aplicaba para períodos fiscales 2020, pero en el texto definitivo quedo eliminado. Por lo tanto, sería razonable interpretar que resulta procedente para el período fiscal en curso si se considera que la vigencia de la ley es a partir de su publicación en el Boletín Oficial (23 de diciembre de 2019)</i>	“Los intereses originados por los siguientes depósitos efectuados en instituciones sujetas al Régimen Legal de Entidades Financieras normado por la ley 21.526 y sus modificaciones: en caja de ahorro, cuentas especiales de ahorro, a plazo fijo en moneda nacional y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva. A efectos de la presente exención, se restablece la vigencia de las normas derogadas por los incisos b), c) y d) del artículo 81 de la ley 27.430, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley del Impuesto para las Personas Humanas y Sucesiones Individuales residentes en el país. Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste”.

Si bien el ante último párrafo no tendría mucho sentido en el marco del inc. h) analizado, no podemos descartar su inclusión porque así quedó redactado por la ley de reforma. Nos abocaremos a su análisis en los puntos siguientes.

En definitiva, se restablece la exención para plazos fijos en moneda nacional sin cláusula de ajuste efectuado en entidades sujetas al contralor del Banco Central de la República Argentina y otras formas de captación de fondos que determina el banco ya indicado.

Véase que quedan al margen del tratamiento exentivo los intereses de depósitos a plazo fijo en dólares y en moneda nacional con cláusula de ajuste.

- *Obligaciones negociables*: se restablece las exenciones para este activo financiero de renta fija que estaba dispuesta en el art. 36 bis de la ley 23.576, puntos 3 (referente al resultado de la enajenación) y 4 (referente al rendimiento).

En el cuadro a continuación expondremos la evolución normativa de los puntos antes indicados:

Norma	Texto
Texto <u>antes</u> de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales anteriores a 2018	“Art. 36 bis - El tratamiento impositivo a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior será el siguiente: (...) 3. Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de obligaciones negociables quedan exentos del impuesto a las ganancias. Si se tratara de beneficiarios del exterior comprendidos en su Título V, no regirá lo dispuesto en el artículo 21 de la misma ley, y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978). 4. Quedan exentos del impuesto a las ganancias los intereses, actualizaciones y ajustes de capital. Si se tratara de beneficiarios del exterior comprendidos en su Título V, no regirá lo dispuesto en el artículo 21 de la misma ley, y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978)”.
Texto <u>después</u> de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales a partir de 2018 (inclusive)	Se eliminaron, totalmente, los puntos 3 y 4 del art. 36 bis de la ley 23.576.
Texto <u>después</u> de la ley de emergencia económica Aplicable a períodos fiscales a partir ¿2019 (inclusive)? <i>Hay una discusión en cuanto a la vigencia de esta exención. El texto original del proyecto de ley de emergencia esbozaba que aplicaba para períodos fiscales 2020, pero en el texto definitivo quedo eliminado. Por lo tanto, sería razonable interpretar que resulta procedente para el período fiscal en curso si se considera que la vigencia de la ley es a partir de su publicación en el Boletín Oficial (23 de diciembre de 2019)</i>	Se vuelve a su redacción anterior.

En resumen, las obligaciones negociables que cumplan con los requisitos del art. 36 de la ley 23.576 y colocadas por oferta pública, gozarán nuevamente de la exención.

- *Títulos públicos*: un punto controvertido que debemos advertir es que el art. 36 bis de la ley 23.576, y luego de enumerar los puntos 1 al 4, dispone:

“Igual tratamiento impositivo se aplicará a los títulos públicos”.

Dicho párrafo nunca fue modificado ni siquiera por la ley 27.430.

Lo expuesto implicaría que el tratamiento de exención de las obligaciones negociables colocadas por oferta pública alcanzaría también a los títulos públicos, como sucedía antes de la reforma tributaria de 2017, más allá que el inc. k) del ex art. 20, actuar art. 26, sigue derogado. Traigamos a la memoria que dicho inc. k) disponía que están exentos:

“Las ganancias derivadas de títulos, acciones, cédulas, letras, obligaciones y demás valores emitidos o que se emitan en el futuro por entidades oficiales cuando exista una ley general o especial que así lo disponga o cuando lo resuelva el Poder Ejecutivo”.

Y lo expuesto se ve reforzado aún más por lo que establece el art. 34 de la ley de emergencia que analizamos más adelante.

En definitiva, al resurgir la exención para obligaciones negociables resurgiría la exención para los títulos públicos.

- *Fondos comunes de inversión*: se restablece las exenciones para ciertos fondos comunes de inversión que estaban estipuladas en el inc. b) del art. 25 de la ley 24.083. La Ley de Emergencia Económica reincorpora el inciso antes indicado.

A continuación, expondremos la evolución normativa:

Norma	Texto
Texto <u>antes</u> de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales anteriores a 2018	“Art. 25 - El tratamiento impositivo aplicable a los fondos comunes de inversión regidos por la presente ley y a las inversiones realizadas en los mismos, será el establecido por las leyes tributarias correspondientes, no aplicándose condiciones diferenciales respecto del tratamiento general que reciben las mismas actividades o inversiones. Las cuotas partes y cuotas partes de renta de los fondos comunes de inversión, serán objeto del siguiente tratamiento impositivo: (...) b. Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, así como también sus rentas, quedan exentos del impuesto a las ganancias, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986 y modif.). Cuando se trate de beneficiarios del exterior comprendidos en el Título V de la citada norma legal, no regirá lo dispuesto en su artículo 21 y en el artículo 104 de la ley 11683 (TO 1978 y modif.). El tratamiento impositivo establecido en el párrafo anterior será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública. (...)”
Texto <u>después</u> de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales a partir de 2018 (inclusive)	Se eliminó el inciso b) del art. 25 de la ley 24.083.

Norma	Texto
Texto <u>después</u> de la ley de emergencia económica Aplicable a períodos fiscales a partir ¿2019 (inclusive)? <i>Hay una discusión en cuanto a la vigencia de esta exención. El texto original del proyecto de ley de emergencia esbozaba que aplicaba para períodos fiscales 2020, pero en el texto definitivo quedo eliminado. Por lo tanto, sería razonable interpretar que resulta procedente para el período fiscal en curso si se considera que la vigencia de la ley es a partir de su publicación en el Boletín Oficial (23 de diciembre de 2019)</i>	Se vuelve a su redacción original incorporándose el inciso b).

Aunque es preciso señalar que el impuesto cedular del. actual art. 98 (ex art. 90.4) de la ley del impuesto a las ganancias, en lo que concierne a cuotas partes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados, grava el resultado de enajenación solo en la medida en que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de la ley de reforma, para las adquisiciones de tales valores producidas a partir del 1 de enero de 2018 [art. 86 inc. g) de la ley 27.430].

Lo expuesto quiere decir que para quedar alcanzado debe tratarse de cuotas parte de condominio de un FCI cerrado adquirido a partir de la vigencia de la ley de reforma (01/01/2018).

- *Fideicomisos financieros*: se restablece las exenciones para ciertos fideicomisos financieros que estaban estipuladas en el inc. b) del art. 83 de la ley 24.441. La Ley de Emergencia Económica reincorpora el inciso antes indicado.

A continuación, expondremos la evolución normativa:

Norma	Texto
Texto <u>antes</u> de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales anteriores a 2018	“ARTÍCULO 83. — Los títulos valores representativos de deuda y los certificados de participación emitidos por fiduciarios respecto de fideicomisos que se constituyan para la titulización de activos, serán objeto del siguiente tratamiento impositivo: (...) <i>b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, como así también sus intereses, actualizaciones y ajustes de capital, quedan exentos del impuesto a las ganancias, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado 1986) y sus modificaciones. Cuando se trate de beneficiarios del exterior comprendidos en el título V de la citada norma legal, no regirá lo dispuesto en su artículo 21 y en el artículo 104 de la Ley 11.683 (texto ordenado 1978) y sus modificaciones.</i> <i>El tratamiento impositivo establecido en este artículo será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública.”</i>

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Norma	Texto
Texto <u>después</u> de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales a partir de 2018 (inclusive)	Se eliminó el inciso b) del art. 83 de la ley 24.441.
Aplicable a períodos fiscales a partir ¿2019 (inclusive)? <i>Hay una discusión en cuanto a la vigencia de esta exención. El texto original del proyecto de ley de emergencia esbozaba que aplicaba para períodos fiscales 2020, pero en el texto definitivo quedo eliminado. Por lo tanto, sería razonable interpretar que resulta procedente para el período fiscal en curso si se considera que la vigencia de la ley es a partir de su publicación en el Boletín Oficial (23 de diciembre de 2019)</i>	Se vuelve a su redacción anterior incorporándose el inciso b).

En esta parte, también es importante precisar que el impuesto cédular del. actual art. 98 (ex art. 90.4) de la ley del impuesto a las ganancias, en lo que concierne a certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares, alcanza a el resultado de enajenación solo en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de la ley de reforma, para las adquisiciones de tales valores producidas a partir del 1 de enero de 2018 (art. 86 inc. g] de la ley 27.430).

Lo expuesto quiere decir que para quedar alcanzado debe tratarse de los referidos activos financieros variables adquiridos a partir de la vigencia de la ley de reforma (01/01/2018).

I.4. Exención. Resultado de la enajenación. Activos financieros de renta fija y variable. Cotización en mercados autorizados por la CNV. Art. 34 de la ley 27.541

Al respecto, el art. 34 de la ley de emergencia agregó un último párrafo al inc. u) del actual art. 26 (ex art. 20, inc. w]) de la ley del impuesto, con efectos a partir del período fiscal 2020.

Primeramente, debemos traer a la memoria que el actual art. 26, inc. u) establece en su actual redacción que están exentas:

“Los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposi-

ción de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, obtenidos por personas humanas residentes y sucesiones indivisas radicadas en el país, siempre que esas operaciones no resulten atribuibles a sujetos comprendidos en los incs. d) y e) y en el último párrafo del art. 49 de la ley. La exención será también aplicable para esos sujetos a las operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión del primer párrafo del art. 1º de ley 24.083 y sus modificaciones, en tanto el fondo se integre, como mínimo, en un porcentaje que determine la reglamentación, por dichos valores, siempre que cumplan las condiciones que se mencionan en el párrafo siguiente.

El beneficio previsto en el párrafo precedente solo resultará de aplicación en la medida en que (a) se trate de una colocación por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores; y/o (b) las operaciones hubieren sido efectuadas en mercados autorizados por ese organismo bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas; y/o (c) sean efectuadas a través de una oferta pública de adquisición y/o canje autorizados por la Comisión Nacional de Valores.

La exención a la que se refiere el primer párrafo de este inciso procederá también para las sociedades de inversión, fiduciarios y otros entes que posean el carácter de sujetos del impuesto o de la obligación tributaria, constituidos

como producto de procesos de privatización, de conformidad con las previsiones del Capítulo II de la ley 23.696 y normas concordantes, en tanto se trate de operaciones con acciones originadas en programas de propiedad participada, implementadas en el marco del Capítulo III de la misma ley.

La exención prevista en este inciso también será de aplicación para los beneficiarios del exterior en la medida en que tales beneficiarios no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes. Asimismo, estarán exentos del impuesto los intereses o rendimientos y los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta o disposición, de los siguientes valores obtenidos por los beneficiarios del exterior antes mencionados: (i) títulos públicos —títulos, bonos, letras y demás obligaciones emitidos por los Estados Nacional, Provinciales, Municipales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires—; (ii) obligaciones negociables a que se refiere el art. 36 de la ley 23.576 y sus modificaciones, títulos de deuda de fideicomisos financieros constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, colocados por oferta pública, y cuotapartes de renta de fondos comunes de inversión constituidos en el país, comprendidos en el art. 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones, colocados por oferta pública; y (iii) valores representativos o certificados de depósitos de acciones emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la República Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la Comisión Nacional de Valores.

Lo dispuesto en el párrafo precedente no resultará de aplicación cuando se trate de Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC).

La Comisión Nacional de Valores está facultada a reglamentar y fiscalizar, en el ámbito de su competencia, las condiciones establecidas en este artículo, de conformidad con lo dispuesto en la ley 26.831”.

Y ahora se agrega:

“Cuando se trate de valores alcanzados por las disposiciones del art. 98 de la ley, no comprendidos en el primer párrafo de este inciso, los sujetos mencionados en este último también quedan exentos por los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta o disposición, en la medida que coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 109 de la ley del impuesto. Idéntico tratamiento le resultará aplicable a los beneficiarios del exterior, por aquellos valores no comprendidos en el cuarto párrafo de este inciso, en la medida que no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes”.

Asimismo, es importante recalcar que el actual art. 109 (ex art. 98) dispone:

“Las exenciones totales o parciales establecidas o que se establezcan en el futuro por leyes especiales respecto de Títulos, letras, bonos, obligaciones y demás valores emitidos por el Estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, no tendrán efecto en este impuesto para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país ni para los contribuyentes a que se refiere el art. 49 de esta ley”.

Todo lo expuesto implica que en la práctica y a partir del 1 de enero de 2020, el resultado de la enajenación de activos financieros tantos fijos como variables que coticen en el país, estarán exentos del impuesto cedular del actual art. 98 (ex art. 90.4) de la ley.

1.5. Intereses de títulos públicos y obligaciones negociables. Imputación del rendimiento al costo de enajenación de los referidos activos financieros. Art. 47 de la ley 27.541

En art. 46 de la Ley de Emergencia Económica establece que para el período fiscal 2019 será aplicable nuevamente la norma de transición del art. 95 del dec. 1170/2018 el cual disponía:

Decreto reglamentario – Dec. 1170/2018 Art. 95 – parte pertinente	A efectos de lo dispuesto en el Capítulo II del Título IV de la ley, cuando se trate de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del cuarto artículo incorporado sin número a continuación del artículo 90 de la ley, podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado.
---	---

Ello en atención que los impuestos cedulares del actual art. 95 (ex art. 90.1) el cual grava el rendimiento producto de la colocación del capital en valores y, del actual art. 98 (ex art. 90.4) el que grava el resultado de la enajenación de activos financieros; tiene una mecánica de determinación de la base imponible uno independiente del otro. Esta norma de transición posibilita ahora juntar el resultado de ambos.

En este contexto, el art. 46 de la ley de emergencia indica:

“Manténganse la validez y la vigencia establecidas en el segundo párrafo del artículo 95 del decreto 1.170 del 26 de diciembre de 2018, para el período fiscal 2019 y establécese que a efectos de lo dispuesto en el capítulo II del título IV de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, cuando se trate de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incs. a) y b) del primer párrafo del art. 98 de esa misma norma, podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2019 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado”.

Por último, el art. 87 de la ley de emergencia esboza que la ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina, o sea, a partir del 23 de diciembre de 2019.

II. La reflexión final

Finalmente, vemos que para el período fiscal 2019 el impuesto a la renta financiera de personas físicas y sucesiones indivisas deberá liquidarse sin modificación alguna, incluso se aplicará la posibilidad de imputar los intereses de títulos públicos y obligaciones negociables al costo de ellos, norma de transición que también se aplicó para el período fiscal 2018.

No obstante, debemos advertir la cuestión discutible de las exenciones del art. 33 de la ley de emergencia, que en su texto original tenía vigencia para el período fiscal 2020, pero la versión definitiva se eliminó dicha cuestión. Recordemos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que no se puede presumir la imprevisión o la falta de previsión del legislador. En consecuencia, sería razonable interpretar que dicha exención aplicable al período fiscal 2019 en curso.

Pero más allá de lo expuesto, los cambios transcendentales se operan para el período fiscal 2020 donde prácticamente se volvería a una situación similar a la que se vivía en períodos fiscales anteriores a 2018.

Si bien la ley ya está en vigencia, no podemos dejar de recalcar que aún falta la reglamentación y ver cómo impactan estas modificaciones en la estructura normativa del tributo, tema que desarrollaremos más adelante.

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica.

Segunda parte

RICHARD L. AMARO GÓMEZ

Recordemos que el lunes 23 de diciembre de 2019 se publicó en el Boletín Oficial la denominada “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública” —ley (PE) 27.541—, sancionada por el Congreso de la Nación los días jueves 19 y viernes 20 de diciembre de 2019, la cual introdujo entre otras modificaciones determinados cambios en materia de renta financiera para personas físicas y sucesiones indivisas.

El propósito de la presente colaboración y a fin de complementar nuestro trabajo anterior, es exponer en un cuadro resumen cómo quedarían las rentas de fuente argentina provenientes de activos financieros frente al impuesto a las ganancias — renta financiera — personas físicas y sucesiones indivisas — (gravados o exentos), para el período fiscal 2019, haciendo su comparación con los períodos fiscales 2017 y 2018.

I. Cuadro resumen comparativo

Persona física y sucesión indivisa residente del país

Activo financiero	Renta	2017	2018	2019
	Intereses	Exentos	Gravados	Exentos
Plazo fijo en pesos sin cláusula de ajuste				Art. 26, inc. h), LIG
	Fuente	Art. 20, inc. h), LIG		Art. 33 de la ley 27.541
Plazo fijo en pesos con cláusula de ajuste	Intereses	Gravados	Gravados	Gravados
Plazo fijo en moneda extranjera	Intereses	Exentos	Gravados	Gravados
	Fuente	Art. 20, inc. h), LIG		
Caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro	Intereses	Exentos	Exentos	Exentos
	Fuente	Art. 20, inc. h), LIG	Art. 20, inc. h), LIG	Art. 26, inc. h), LIG

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Activo financiero	Renta	2017	2018	2019
Títulos públicos	Intereses	Exentos	Gravados	Exentos
	Enajenación	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 20, inc. k), LIG Art. 36 bis, ley 23.576		Art. 36 bis, ley 23.576 Art. 33 de la ley 27.541
Obligaciones negociables (1)	Intereses	Exentos	Gravados	Exentos
	Enajenación	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 36 bis, ley 23.576		Art. 36 bis, ley 23.576 Art. 33 de la ley 27.541
Cuotaparte de condominio FCI (2)	Rescate / Enajenación	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 25, ley 24.083		Art. 25, ley 24.083 Art. 33 de la ley 27.541
Cuotaparte de renta FCI (3)	Rendimiento / otros	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 25, ley 24.083		Art. 25, ley 24.083 Art. 33 de la ley 27.541
Títulos de deuda FF (4)	Intereses	Exentos	Gravados	Exentos
	Enajenación	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 83, ley 24.441		Art. 83, ley 24.441 Art. 33 de la ley 27.541

(1) Siempre que sean colocadas por oferta pública y demás requisito estipulados en el artículo 36 bis de la referida ley.

(2) Siempre que sean colocados por oferta pública y más allá que sean un FCI abierto o cerrado.

(3) Siempre que sean colocados por oferta pública y más allá que sean un FCI abierto o cerrado.

(4) Siempre que sean colocados por oferta pública.

Activo financiero	Renta	2017	2018	2019
Certificados de participación de FF (5)	Utilidad	Exentos	Gravados	Exentos
	Enajenación	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 83, ley 24.441		Art. 83, ley 24.441 Art. 33 de la ley 27.541
Acciones con cotización (6)	Dividendos	No gravado (7)	Gravados (8)	Gravados (9)
	Enajenación	Exentos	Exentos	Exentos
	Fuente	Art. 20, inc. w)	Art. 20, inc. w)	Art. 26, inc. u)
Acciones sin cotización	Dividendos	No gravado (10)	Gravados (11)	Gravados (12)
	Enajenación	Gravado	Gravado	Gravado
Cedear (13)	Dividendos		Gravados	Gravados
	Enajenación		Exentos	Exentos
	Fuente		Art. 20, inc. w)	Art. 26, inc. u)
ADR	Dividendos		Gravados (14)	Gravados (15)
	Enajenación		Gravados	Gravados

(5) Siempre que sean colocados por oferta pública.

(6) Con cotización en mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores (CNV).

(7) Solo aplica el impuesto de igualación.

(8) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(9) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(10) Solo aplica el impuesto de igualación.

(11) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(12) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(13) Es el único caso que genera rentas de fuente extranjera ya que el activo subyacente son acciones de sociedades del exterior. Art. 7° de la LIG.

(14) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(15) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

Aclaraciones adicionales en relación con el período fiscal 2018:

1. Rendimiento producto de la colocación del capital de valores provenientes de los Fondos Comunes Abiertos (primer párrafo del art. 1º de la ley 24.083):

En el supuesto que no tenga un activo subyacente principal y deba aplicarse las alícuotas previstas en el art. 90.1 (actual art. 95) de la LIG conforme a la monea y cláusula de ajuste en que se hubiera emitido la cuotaparte, no se considerarán gravadas las ganancias comprendidas en el primer párrafo del inc. w) del art. 20 (actual inc. u) del art. 26) de la ley del impuesto que el respectivo fondo hubiera devengado hasta la fecha de la distribución, en su respectiva proporción.

2. Enajenación de valores provenientes de los Fondos Comunes Abiertos (primer párrafo del art. 1º de la ley 24.083) y de certificados de participación de Fideicomisos Financieros:

- En el supuesto que no tenga un activo subyacente principal y deba aplicarse las alícuotas previstas en el art. 90.4 (actual art. 98) de la LIG conforme a la monea y cláusula de ajuste en que se hubiera emitido la cuotaparte o del certificado de participación, no se considerarán gravadas las ganancias comprendidas en el primer párrafo del inc. w) del art. 20 (actual inc. u) del art. 26) de la ley del impuesto que el respectivo fondo o fideicomiso hubiera devengado hasta la fecha de la distribución, en su respectiva proporción.

- De poseer un activo subyacente principal al que aplique la exención prevista en el primer párrafo del inc. w) del art. 20 (actual inc. u) del

art. 26) de la ley, la ganancia con motivo del rescate de las cuotapartes de los fondos comunes de inversión, o de certificados de participación en fideicomisos financieros está exenta para sus beneficiarios.

3. Enajenación de valores provenientes de cuotas partes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados, certificados de participación de fideicomisos financieros, otros derechos sobre fideicomisos y contratos similares:

Es preciso señalar que el impuesto cedular del. actual art. 98 (ex art. 90.4) de la ley del impuesto a las ganancias, en lo que concierne a los valores mencionados grava el resultado de enajenación solo en la medida en que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de la ley de reforma, para las adquisiciones de tales valores producidas a partir del 1º de enero de 2018 (art. 86, inc. g) de la ley 27.430).

Lo expuesto implica que para quedar alcanzado debe tratarse de los valores indicados adquiridos a partir de la vigencia de la ley de reforma (1º de enero de 2018).

II. La reflexión final

Hemos intentado resumir en la presente colaboración el tratamiento de los activos financieros, tanto de renta fija como variable, que generan ganancias de fuente argentina, salvo excepción para el caso de los CEDEAR.

Si bien hemos dado prioridad a la síntesis, esperemos que el presente trabajo contribuya a orientar a los lectores en relación con el tratamiento a otorgar a las rentas de los activos financieros para el período fiscal 2019.

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica.

Tercera parte

RICHARD L. AMARO GÓMEZ

Recordemos que el lunes 23 de diciembre de 2019 se publicó en el Boletín Oficial la denominada “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública” —ley (PE) 27.541—, la cual efectuó ciertas modificaciones en materia de renta financiera para personas físicas y sucesiones indivisas, y beneficiarios del exterior.

El propósito de la presente colaboración y a fin de complementar nuestros trabajos anteriores, es exponer en un cuadro resumen de cómo quedarían las rentas de fuente argentina provenientes de activos financieros frente al impuesto a las ganancias - renta financiera - para beneficiarios del exterior (gravados, no gravados o exentos), para el período fiscal 2019, haciendo su comparación con los períodos fiscales 2017 y 2018.

Si bien hay ciertos aspectos que van a merecer seguramente alguna precisión adicional ya sea mediante decreto u otro medio, de todas maneras, exponemos en el referido cuadro el tratamiento que resultaría más razonable considerando la redacción de la ley de emergencia y las otras leyes relacionadas, entre ellas, la ley del impuesto a las ganancias.

I. Cuadro resumen comparativo

Beneficiarios del exterior				
Activo financiero	Renta	2017	2018	2019
Plazo fijo en pesos sin cláusula de ajuste	Intereses	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 20, inc. h), LIG		Art. 26, inc. h), LIG Art. 33 de la ley 27.541
Plazo fijo en pesos con cláusula de ajuste	Intereses	Gravados	Gravados	Gravados
Plazo fijo en moneda extranjera	Intereses	Exentos	Gravados	Gravados
	Fuente	Art. 20, inc. h), LIG		
Caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro	Intereses	Exentos	Exentos	Exentos
	Fuente	Art. 20, inc. h), LIG	Art. 20, inc. h), LIG	Art. 26, inc. h), LIG

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Beneficiarios del exterior				
Títulos públicos	Intereses	Exentos	Exentos (1) (excepto LEBAC)	Exentos (2)
	Enajenación	Exentos	Exentos (3) (excepto LEBAC)	Exentos (4)
	Fuente	Art. 20, inc. k), LIG Art. 36 bis, ley 23.576	Art. 20, inc. w), LIG	Art. 26, inc. u), LIG Art. 36 bis, ley 23.576 Art. 33 de la ley 27.541
Obligaciones negociables(5)	Intereses	Exentos	Exentos (6)	Exentos (7)
	Enajenación	Exentos	Exentos (8)	Exentos (9)
	Fuente	Art. 36 bis, ley 23.576	Art. 20, inc. w), LIG	Art. 26, inc. u), LIG Art. 36 bis, ley 23.576 Art. 33 de la ley 27.541
Cuotaparte de condominio FCI (10)	Rescate / Enajenación	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 25, ley 24.083		Art. 25, ley 24.083 Art. 33 de la ley 27.541

(1) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

(2) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante. Aunque debemos advertir que el art. 36 bis, ley 23.576 no exige dicho requisito. Este solo es exigido por la ley del impuesto a las ganancias.

(3) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

(4) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante. Aunque debemos advertir que el art. 36 bis, ley 23.576 no exige dicho requisito. Este solo es exigido por la ley del impuesto a las ganancias

(5) Siempre que sean colocadas por oferta pública y demás requisitos estipulados en el artículo 36 bis de la referida ley.

(6) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

(7) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante. Aunque debemos advertir que el art. 36 bis, ley 23.576 no exige dicho requisito. Este solo es exigido por la ley del impuesto a las ganancias.

(8) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

(9) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante. Aunque debemos advertir que el art. 36 bis, ley 23.576 no exige dicho requisito. Este solo es exigido por la ley del impuesto a las ganancias.

(10) Siempre que sean colocados por oferta pública y más allá que sean un FCI abierto o cerrado.

Beneficiarios del exterior				
Cuotaparte de renta FCI (11)	Rendimiento / otros	Exentos	Exentos (12)	Exentos (13)
	Fuente	Art. 25, ley 24.083	Art. 20, inc. w), LIG	Art. 26, inc. u), LIG Art. 25, ley 24.083 Art. 33 de la ley 27.541
Títulos de deuda FF (14)	Intereses	Exentos	Exentos (15)	Exentos (16)
	Enajenación	Exentos	Exentos (17)	Exentos (18)
	Fuente	Art. 83, ley 24.441	Art. 20, inc. w), LIG	Art. 26, inc. u), LIG Art. 83, ley 24.441 Art. 33 de la ley 27.541
Certificados de participación de FF (19)	Utilidad	Exentos	Gravados	Exentos
	Enajenación	Exentos	Gravados	Exentos
	Fuente	Art. 83, ley 24.441		Art. 83, ley 24.441 Art. 33 de la ley 27.541
Acciones con cotización (20)	Dividendos	No gravado (21)	Gravados (22)	Gravados (23)
	Enajenación	Exentos	Exentos (24)	Exentos (25)
	Fuente	Art. 20, inc. w)	Art. 20, inc. w)	Art. 26, inc. u)

(11) Siempre que sean colocados por oferta pública y más allá que sean un FCI abierto o cerrado.

(12) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

(13) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante. Aunque es necesario precisar que el art. 25 de la ley 24.083 no exige dicho requisito. Este solo es exigido por la ley de ganancias.

(14) Siempre que sean colocados por oferta pública.

(15) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

(16) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante. Aunque es necesario precisar que el art. 83 de la ley 24.441 no exige dicho requisito. Este solo es exigido por la ley de ganancias.

(17) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

(18) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante. Aunque es necesario precisar que el art. 83 de la ley 24.441 no exige dicho requisito. Este solo es exigido por la ley de ganancias.

(19) Siempre que sean colocados por oferta pública.

(20) Con cotización en mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores (CNV).

(21) Solo aplica el impuesto de igualación.

(22) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(23) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(24) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

(25) El sujeto de debe residir en un país cooperante o los fondos deben provenir de un país cooperante.

Beneficiarios del exterior				
Acciones sin cotización	Dividendos	No gravado (26)	Gravados (27)	Gravados (28)
	Enajenación	Gravado	Gravado	Gravado
Cedear (29)	Dividendos		No gravados	No gravados
	Enajenación		No gravados	No gravados
	Fuente		Son renta de FE	Son renta de FE
ADR	Dividendos		Gravados (30)	Gravados (31)
	Enajenación		Exentos (32)	Exentos (33)
			Art. 20, inc. w), LIG	Art. 26, inc. u), LIG

(26) Solo aplica el impuesto de igualación.

(27) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(28) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(29) Es el único caso que genera rentas de fuente extranjera ya que el activo subyacente son acciones de sociedades del exterior. Art. 7° de la LIG.

(30) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(31) Impuesto cedular del 7% cuando se distribuya la utilidad de dicho ejercicio.

(32) Valores representativos o certificados de depósitos de acciones emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la República Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la Comisión Nacional de Valores.

(33) Valores representativos o certificados de depósitos de acciones emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la República Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la Comisión Nacional de Valores.

Aclaraciones adicionales en relación con el período fiscal 2018:

1. Rendimiento producto de la colocación del capital de valores provenientes de los Fondos Comunes Abiertos (primer párrafo del art. 1° de la ley 24.083):

En el supuesto que no tenga un activo subyacente principal y deba aplicarse las alícuotas previstas en el art. 90.1 (actual art. 95) de la LIG conforme a la moneda y cláusula de ajuste en que se hubiera emitido la cuotaparte, no se considerarán gravadas las ganancias comprendidas en el primer párrafo del inc. w) del art. 20 (actual inc. u) del art. 26) de la ley del impuesto que el respectivo fondo hubiera devengado hasta la fecha de la distribución, en su respectiva proporción.

2. Enajenación de valores provenientes de los Fondos Comunes Abiertos (primer párrafo del art. 1° de la ley 24.083) y de certificados de participación de Fideicomisos Financieros:

- En el supuesto que no tenga un activo subyacente principal y deba aplicarse las alícuotas previstas en el art. 90.4 (actual art. 98) de la LIG conforme a la monea y cláusula de ajuste en que se hubiera emitido la cuotaparte o del certificado de participación, no se considerarán gravadas las ganancias comprendidas en el primer párrafo del inc. w) del art. 20 (actual inc. u) del art. 26) de la ley del impuesto que el respectivo fondo o fideicomiso hubiera devengado hasta la fecha de la distribución, en su respectiva proporción.

- De poseer un activo subyacente principal al que aplique la exención prevista en el primer párrafo del inc. w) del art. 20 (actuar inc. u) del art. 26) de la ley, la ganancia con motivo del rescate de las cuotapartes de los fondos comunes de inversión, o de certificados de participación en fideicomisos financieros está exenta para sus beneficiarios.

3. Enajenación de valores provenientes de cuotas partes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados, certificados de participación de fideicomisos financieros, otros derechos sobre fideicomisos y contratos similares:

Es preciso señalar que el impuesto cedular del actual art. 98 (ex art. 90.4) de la ley del impuesto a las ganancias, en lo que concierne a los valores mencionados grava el resultado de enajenación solo en la medida en que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de la ley de reforma, para las adquisiciones de tales valores producidas a partir del 1º de enero de 2018 (art. 86, inc. g) de la ley 27.430).

Lo expuesto implica que para quedar alcanzado debe tratarse de los valores indicados

adquiridos a partir de la vigencia de la ley de reforma (1º de enero de 2018).

II. La reflexión final

Véase que antes de la Reforma Tributaria —ley (PL) 27.430/2017— los sujetos del exterior, ya sean personas físicas / sucesiones indivisas y/o sujetos empresas, gozaban básicamente de las mismas exenciones que para una persona física / sucesión indivisa residente local.

Luego de Reforma Tributaria, este panorama se modificó drásticamente dado que los beneficiarios del exterior pasaron a gozar de muchas más exenciones que un sujeto local, este último prácticamente estaba gravado casi en su totalidad por sus rentas provenientes de activos financieros.

Ahora y considerando la ley de emergencia económica, la situación vuelve a ser similar como la que imperaba para el período fiscal 2017.

Esperemos que el presente trabajo contribuya a delinear el tratamiento preciso y correcto de las inversiones financieras.

Thomson Reuters

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

.....

Thomson Reuters

Imposición de los bienes en el exterior

HUMBERTO J. BERTAZZA

La ley 27.541 de Solidaridad y Reactivación Productiva delegó en el PEN hasta el 31/12/2020, la facultad de fijar alícuotas diferenciales en el impuesto sobre los bienes personales hasta en un 100% sobre la tasa máxima (1,25%) aplicable para los bienes en el país, con lo cual podría llegar hasta el 2,50%.

A su vez, la reglamentación (dec. 99/2019) estableció alícuotas desde el 0,70% al 2,25% según los tramos definidos por el reglamento.

De esta manera, el cuadro pertinente se divide en dos. Por un lado, para establecer los tramos mínimos y máximos, se deben considerar el valor total de los bienes en el país y en el exterior y, por el otro, para determinar el impuesto, se debe considerar el valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el mínimo no imponible no computado contra los bienes del país. En tal sentido, se aplican las respectivas alícuotas.

Veamos un ejemplo. Un contribuyente tiene bienes en el país por \$10.000.000 y en el exterior por \$20.000.000.

Para determinar el impuesto del país considera la base imponible de \$8.000.000 (\$10.000.000 menos \$2.000.000 no imponible), con lo cual determina un impuesto de \$56.250.

Respecto de los bienes del exterior (\$20.000.000) debe considerar el total de bienes (\$30.000.000), con lo cual alícuota es de 2,25%.

Luego, para determinar el impuesto considera como base imponible \$20.000.000 (pues el mínimo no imponible fue computado totalmente en el país), por lo cual el impuesto es de \$450.000. El impuesto total será de \$506.250 (\$56.250 más \$450.000).

Repatriación moneda extranjera

La reglamentación contiene una interesante forma de evitar pagar la alícuota diferencial de bienes en el exterior.

Si el contribuyente procede a repatriar las tenencias de moneda extranjera en el exterior y los importes generados como resultado de la realización de activos financieros (p. ej., venta de bonos), que representen por lo menos el 5% del valor total de los bienes en el exterior (activos financieros y no financieros), dejará de pagar la alícuota diferencial por todos los bienes en el exterior (no solo por los repatriados) y deberá ingresar el impuesto, como si fueran bienes del país.

Para que esto tenga aplicación respecto del período fiscal 2019, se requiere que tal repatriación se realice hasta el 31/03/2020, inclusive y que dichos fondos permanezcan depositados hasta el 31/12/2020, inclusive, en el sistema financiero, a nombre del titular.

De esta manera, resulta claro que a las autoridades económicas le interesa más la repatriación de la moneda extranjera (aunque solo se haga respecto del 5% del total) que la recaudación misma de la alícuota diferencial.

En nuestro ejemplo, como los bienes en el exterior son de \$20.000.000, se requiere repatriar, por lo menos, \$1.000.000 (1). De esta manera, la nueva base imponible será de \$28.000.000 (\$10.000.000 en el país, menos \$2.000.000 mínimo no imponible más \$20.000.000 considera-

(1) Todo calculado sobre valores al 31/12/2019.

dos como del país), con lo cual el impuesto es de \$281.250.

Si observamos en nuestro ejemplo, por repatriar \$1.000.000 el ahorro impositivo es de \$225.000, que equivale a casi el 45% del importe original.

Si se tiene en el exterior y en el país bienes de montos importantes, el diferencial de alícuota será del 1%. Por lo tanto, traer 5% producirá un ahorro de 1% sobre el 100%, o analizado financieramente, ese 5% producirá una tasa del 20%, de lo cual deberá deducirse la ganancia asociada a ese 5% (al estar inmovilizado en el país no generará renta).

Por último, resta analizar la situación impositiva respecto del año 2020, cuyo vencimiento operará en el año 2021.

La situación fiscal será similar, pues al 31/12/2020 se cumplió con la repatriación de fondos del 5%, y por lo tanto, nada más habrá que hacer en ese sentido. Debe advertirse que estamos ante un tema que no está expresamente reglamentado.

Respecto del año 2021, desaparece la aplicación de la alícuota adicional por bienes en el exterior, pues la ley de emergencia rige hasta el 31/12/2020.

Ley 27.541. Modificaciones al impuesto sobre los bienes personales

MARTÍN R. CARANTA

La ley 27.541 (BO del 23/12/2019) introdujo modificaciones sustanciales en el impuesto sobre los bienes personales (ISBP), las que podemos identificar como: 1) incremento de las alícuotas del gravamen; 2) introducción de una alícuota diferencial para los bienes situados en el exterior, con excepciones para repatriación de bienes; 3) gravabilidad de los *trusts* extranjeros en cabeza del beneficiario del país; 4) incremento de alícuotas para el gravamen sobre acciones y participaciones en sociedades del país regidas por la ley 19.550; 5) incremento de alícuotas para sujetos del exterior por los bienes que posean en el país; 6) abandono del criterio vincular de “domicilio” y sustitución por el de “residencia”.

La intención con esta colaboración es realizar un análisis de cada tema, orientando al lector en los puntos principales a tener en consideración.

Resulta importante mencionar que todas estas modificaciones tienen vigencia a partir del período fiscal 2019, inclusive.

I. Incremento de las alícuotas del gravamen

El art. 28 de la ley 27.541 modificó las alícuotas progresivas del gravamen que había dispuesto la ley 27.480 para regir a partir del período fiscal 2019, produciéndose un incremento importante de la carga fiscal. Las principales modificaciones son las siguientes:

- Duplicación de la alícuota aplicable al primer tramo (del 0,25% pasó al 0,50%).

- División en dos del tramo intermedio de la ley anterior. Para el primer tramo intermedio la

alícuota será el 0,75% (la máxima de la legislación anterior) y para el siguiente el 1%.

- El piso del tramo máximo se mantiene según la legislación anterior en \$18.000.000, al cual se le aplicará la alícuota del 1,25%.

Independientemente de las modificaciones comentadas, la metodología que reimplantó la ley anterior de “progresión por tramos” o por escalas, combinado con una “progresión por deducción en la base”, se ha mantenido.

Más allá de los incrementos de las alícuotas, algunas voces se han manifestado que, con una inflación cercana al 60% entre la ley 27.480 y la 27.541, mantener sin actualización los valores fijos de las escalas también es una forma de incrementar el gravamen. Sucede que la valuación de varios bienes (v.gr. automóviles, inmuebles, moneda extranjera) aumenta año a año producto de la inflación. Ello nada tiene que ver con ser poseedor de una riqueza superior. Por consiguiente, no actualizar los valores fijos de las escalas resulta criticable por reconocer mayor capacidad contributiva donde no la hay.

Las alícuotas se aplicarán sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto —excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota diferencial que analizaremos en el apartado siguiente— que exceda el monto mínimo no imponible de \$2.000.000 dispuesto en el art. 24 de la ley del gravamen (1).

(1) El art. 3º de la ley 27.480 sustituyó el art. 24 del título VI de la ley 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por

Seguidamente exponemos la vieja escala (ley 27.480), en forma comparativa con la que trajo la ley 27.541:

Alicuotas anteriores (ley 27.480)

Valor total de los bienes que exceda el mínimo no imponible		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
0	3.000.000, inclusive	0	0,25%	0
3.000.000	18.000.000, inclusive	7.500	0,50%	3.000.000
18.000.000	En adelante	82.500	0,75%	18.000.000

Alicuotas actuales (ley 27.541)

Valor total de los bienes que exceda el mínimo no imponible		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
0	3.000.000, inclusive	0	0,50%	0
3.000.000	6.500.000, inclusive	15.000	0,75%	3.000.000
6.500.000	18.000.000	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.000	En adelante	156.250	1,25%	18.000.000

II. Alicuota diferencial para los bienes situados en el exterior. Excepciones

Al art. 25 de la ley del tributo se le introdujo un segundo párrafo, mediante el cual se ha delegado en el Poder Ejecutivo Nacional (PEN), hasta el 31 de diciembre de 2020, la *facultad de fijar alicuotas diferenciales superiores hasta en un 100%* sobre la tasa máxima de la escala, para gravar los bienes situados en el exterior (2).

Dicha delegación contempla también la *facultad de disminuirla*, en caso de verificarse la *repatriación* de activos financieros situados en el exterior o del producido de su realización, supuesto en el que se podrá fijar la magnitud de la *devolución* en hasta el monto oportunamente ingresado (3).

II.1. Mecánica de la alicuota diferencial

En línea con las facultades delegadas, el Poder Ejecutivo procedió a reglamentar la alicuota diferencial para los bienes situados en el exterior, entre otras cuestiones, mediante el dec. regl. 99/2019 (BO del 28/12/2019).

La mencionada alicuota diferencial llega hasta 2,25% y se calculará sobre el valor total de los bienes en el exterior que exceda el monto mínimo no imponible no computado contra los bienes del país, según la siguiente tabla:

el siguiente: “Art. 24.— No estarán alcanzados por el impuesto los bienes gravados —excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del art. 25 de esta ley— pertenecientes a los sujetos indicados en el inc. a) del art. 17, cuando su valor en conjunto determinado de acuerdo con las normas de esta ley, resulten iguales o inferiores a dos millones de pesos (\$2.000.000)”.

(2) Siendo la alicuota máxima de la escala del 1,25% la alicuota para los bienes en el exterior podría llegar al 2,5%.

(3) Ley del ISBP, modificada por ley 27.541, art. 25, segundo párrafo: “Delégase en el Poder Ejecutivo nacional hasta el 31 de diciembre de 2020, la facultad de fijar alicuotas diferenciales superiores hasta en un cien por ciento (100%) sobre la tasa máxima expuesta en el cuadro precedente, para gravar los bienes situados en el exterior, y de disminuirla, para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado. En el supuesto de definir dichas alicuotas diferenciales y a fin de determinar el monto alcanzado por cada tasa, el mínimo no imponible se restará en primer término de los bienes en el país”.

Valor total de los bienes del país y del exterior		El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el mínimo no imponible no computado contra los bienes del país pagará el siguiente porcentaje:
Más de \$	a \$	
0	3.000.000, inclusive	0,7
3.000.000	6.500.000, inclusive	1,2
6.500.000	18.000.000, inclusive	1,8
18.000.000	En adelante	2,25

Considerando que, según la ley, el Poder Ejecutivo podrá disminuir la imposición sobre los activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la *repatriación* del producido de su realización, también el decreto reglamentario definió este concepto.

A los fines de este gravamen, la repatriación consiste en el ingreso al país, hasta el 31 de marzo de cada año, inclusive, de:

- i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior, y
- ii) los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros pertenecientes a las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en él.

A su vez, la reglamentación establece una *excepción del pago de la alícuota diferencial* para los sujetos que hubieren repatriado activos financieros hasta el 31 de marzo de cada año, inclusive, que representen, por lo menos un cinco por ciento (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.

Es *condición para que el beneficio* proceda que los fondos permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación, en entidades financieras del país (4), a nombre de su titular.

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del impuesto por los bienes en el exterior con la alícuota diferencial, el gravamen a ingresar —determinado con la escala del primer párrafo (alícuota máxima 1,25%)— deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el art. 25.1 (participación en sociedades de la ley 19.550 y fideicomisos no financieros).

Por otro lado, si la repatriación fuera menor al 5% señalado anteriormente, con el dec. 99/2019 se precisó la devolución que menciona la ley, la cual procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los activos del exterior repatriados a la escala progresiva comprendida en el primer párrafo del art. 25 de la ley del gravamen.

A modo de colofón podemos señalar que, si bien la ley 27.541 le permitió al PEN incrementar la alícuota del gravamen en hasta 2,50% (100%) por los bienes situados en el exterior, este la incrementó al 2,25%. A su vez, el Ejecutivo resolvió: (i) no incrementar eximir de la alícuota diferencial a quienes repatrien activos financieros por un monto igual o superior al 5% de los bienes en el ex-

(4) Comprendidas en el régimen de la ley 21.526 y sus modificatorias

tranjero, y (ii) devolver el impuesto diferencial sobre los fondos repatriados, en caso de tratarse de un porcentaje inferior al indicado.

Beneficios s/ ley 27.541 para activos en el exterior	
Excepción de la alícuota diferencial	Devolución de la alícuota diferencial
Repatriación del 5% o más de los activos financieros en el exterior	Repatriación menor al 5% de los activos financieros en el exterior
Condición	
Mantener los fondos depositados hasta el 31/12, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación, en entidades financieras del país, a nombre de su titular.	

II.2. Alcance de la repatriación

La repatriación únicamente comprende el ingreso de fondos al país.

La definición del decreto no permite la adquisición de activos financieros del país (acciones, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotas de fondos comunes de inversión). Tampoco lo repatriado puede ser invertido en sociedades del país, ni ser prestado, ni aplicarse a actividades productivas.

La repatriación permitiría únicamente colocaciones bancarias. No se ha precisado aún si el depósito en entidades regidas por la ley 21.526 debe ser en cuentas especiales *ad hoc*, tal como ocurrió con el sinceramiento fiscal de la ley 27.260.

Nada indica que los fondos repatriados deban ser convertidos a moneda nacional, por lo que —según la normativa vigente a la fecha— podrán permanecer depositados en el país en la moneda extranjera de origen (v.gr. dólar, euro).

En lo que respecta al impuesto por el año 2019, interpretamos que habrá tiempo hasta el 31/03/2020 para efectuar la repatriación, con la condición de mantener dichos fondos depositados hasta el 31/12/2020, inclusive, en entidades financieras del país.

Una cuestión trascendente es que *la reglamentación indica hasta cuándo podrá ser realizada la repatriación para que no proceda la alícuota diferencial, pero no desde cuándo*. Así las cosas, bien podría suceder que un sujeto haya repatriado

antes de finalizar el corriente año activos financieros situados en el exterior, encontrándolo el 31/12/2019 con un depósito en su caja de ahorro en dólares abierta en un banco del país. Ante esta situación: (i) sin dudas, el depósito de lo repatriado estará exento por el año 2019; (ii) interpretamos que, si el porcentaje de repatriación es igual o superior al 5% de los bienes situados en el exterior, no correspondería la alícuota incrementada sobre los bienes fuera del país.

II.3. Facultades de la AFIP

El dec. 99/2019 faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto que resulte por la alícuota diferencial, como así también para disponer el decaimiento de los beneficios (excepción o devolución), cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en la presente norma.

II.4. Críticas a la diferenciación

La alícuota diferencial presenta algunos puntos flojos que podrían dar lugar a una demanda judicial, pero también es posible justificarla a partir de considerarla como instrumento jurídico para atraer inversiones.

César Litvin ha mencionado que existen tres posibles argumentos en contra (5), los cuales

(5) <https://www.infobae.com/economia/2019/12/18/bienes-personales-se-confirio-el-aumento-de-ali-cuota-y-ya-advierten-que-habra-juicios-por-inconstitucionalidad/>

deberán ser evaluados prudentemente para cada caso concreto. A continuación, nos referiremos muy sintéticamente a cada uno de ellos:

- *Delegación al Poder Ejecutivo*: la situación podría ser atacada desde el principio de legalidad, por la delegación de un aspecto modular del tributo como es la definición de la alícuota. Destacamos que se trata de una delegación acotada, por cuanto la propia ley establece la tasa máxima posible.

La clave está en la limitación que debe contener la legislación delegante, a fin de que no quede en la órbita del Poder Ejecutivo la definición de los aspectos esenciales del tributo. No conocemos jurisprudencia del Máximo Tribunal que haya tratado casos similares, pues “Camaronera Patagónica” (05/05/2014) versaba sobre una situación de hecho diferente.

- *Confiscatoriedad*: el poder estatal de crear impuestos no es ilimitado. Según la Constitución Nacional, las contribuciones deben ser razonables, en el sentido de no menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas. Al referirse a ciertos gravámenes (v.gr. impuesto sucesorio, contribución territorial, ahorro obligatorio), la CS fijó un 33% como tope de la presión fiscal.

En el caso “Acuña Hnos. y Cía. SRL” (21/08/1973) el Máximo Tribunal estableció la necesidad de merituar la confiscatoriedad del gravamen con relación al rendimiento normal de una correcta explotación del campo en los casos de gravámenes que inciden sobre la producción rural. Sentenció que no era suficiente para que dicha confiscatoriedad exista, que el monto del impuesto a las tierras aptas para la explotación agropecuaria sea mayor al tercio de la renta obtenida efectivamente de la tierra, pues ello podría provenir de una inapropiada administración del contribuyente o importar una protección a quien mantiene su fundo inculto y no obtiene por ello ningún rendimiento.

- *Igualdad*: podría plantearse una discriminación en contra de quienes tienen sus activos en el exterior, quienes pagarán hasta un 75% más frente al mismo capital situado en el país.

En nuestra humilde opinión, *el argumento más fuerte sería el de la confiscatoriedad*, pero no basta con invocarla, sino que deberá ser fehacientemente probada. Ante este posible agravio, advertimos que la representación del Fisco Nacional podría argumentar en defensa de la alícuota diferencial que se trata de activos administrados en forma ineficiente, por ejemplo.

A su vez, debemos advertir como un posible argumento a favor de la diferenciación de alícuota el *uso extrafiscal de los impuestos*: La alícuota diferencial podría ser defendida a partir de considerar que se trata de un incentivo a colocar capitales en el país. Jarach (6) ha señalado que “los regímenes de incentivos tributarios pueden contrariar el principio de igualdad concebido como principio de capacidad contributiva; en tales casos debe admitirse la conciliación de dicho principio con valores de interés público igualmente protegidos por las garantías constitucionales”.

II.5. Definición de bienes situados en el exterior

La definición de bienes situados en el exterior no ha cambiado. Según el art. 20 de la LISBP, se entenderán como bienes situados en el exterior:

- a) Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país.
- b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior.
- c) Las naves y aeronaves de matrícula extranjera.
- d) Los automotores patentados o registrados en el exterior.
- e) Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país. Respecto de los retirados o transferidos del país por los sujetos mencionados del exterior, la ley presume que no se encuentran situados en el país cuando hayan permanecido en el exterior por un lapso igual o superior a seis [6] meses en forma continuada con anterioridad al 31 de diciembre de cada año.

(6) JARACH, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Abeledo-Perrot, 3ª ed., ps. 322-323.

f) Los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente de entidades constituidas o ubicadas en el exterior (7).

g) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior. A estos efectos se entenderá como situados en el exterior a los depósitos que permanezcan allí por más de treinta [30] días en el transcurso del año calendario. Para determinar el monto de tales depósitos deberá promediarse el saldo acreedor diario de cada una de las cuentas.

h) Los debentures emitidos por entidades o sociedad domiciliadas en el exterior.

i) Los créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero excepto que deban ser considerados como radicados en el país por aplicación del punto b) (8).

II.5.a. Definición de activos financieros situados en el exterior

A los fines de la aplicación de la alícuota diferencial que menciona el segundo párrafo del art. 25 de la LISBP, la ley 27.541 procedió a definir el concepto de “activos financieros situados en el exterior”, entendiéndose por tales a:

- la tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior;

- participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales;

(7) Los títulos públicos del país o de las provincias o la CABA son bienes situados en el país, independientemente de que estén custodiados en el exterior.

(8) Cuando los créditos respondan a saldos de precio por la transferencia a título oneroso de bienes situados en el país al momento de la enajenación o sean consecuencia de actividades desarrolladas en el país, se entenderá que se encuentran con carácter permanente en el exterior cuando hayan permanecido allí más de seis [6] meses computados desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles hasta el 31 de diciembre de cada año.

- derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (*trusts* o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior;

- toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotas partes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación;

- créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico; y

- toda otra especie que se prevea en la reglamentación, pudiendo también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas.

La utilidad en la definición de *los activos financieros del exterior* radica en que estos *pueden ser repatriados* (en caso de tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior) *o enajenados para luego repatriar su producido*.

La LISBP no dispensa del pago de la alícuota diferencial a la repatriación resultante de la enajenación de otro tipo de activos externos (v.gr. inmuebles).

Tal como se ha mencionado anteriormente, la repatriación de los activos financieros del exterior producirá:

- la excepción del pago de la alícuota diferencial sobre todos los bienes del exterior (no solo los financieros) cuando esta es superior al 5% de aquellos; o

- la posibilidad de solicitar la devolución de la alícuota diferencial sobre los fondos repatriados, cuando esta es menor al porcentaje señalado.

II.6. *Cómputo de impuestos análogos del exterior*

Los sujetos del país podrán computar como pago a cuenta del impuesto sobre los bienes

personales las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente, que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global.

Este crédito solo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

En caso de corresponder la aplicación de la alícuota diferencial reglamentada por el dec. 99/2019, el cómputo del pago a cuenta procederá del siguiente modo:

- en primer término, contra el impuesto que resulte por aplicación de la tabla del primer párrafo del art. 25 (alícuotas progresivas entre 0,5% y 1,25%); y
- el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales.

II.7. Deducción en el impuesto a las ganancias de la alícuota diferencial

El tema no es nuevo. Fue objeto de análisis por parte del Fisco Nacional en el *Dictamen 55/2002 (DAT)* (9), en donde se concluyó que “... si los bienes producen rentas gravadas por el Impuesto a las Ganancias, la parte proporcional del Impuesto sobre los Bienes Personales que el titular de dichos bienes haya ingresado, puede ser deducida como gasto en el primero de los gravámenes citados”.

Para arribar a dicha tesitura, se manifestó que el art. 17 (t.o. 1998) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, estipula: “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”, agregando que “[e]n ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto”.

Asimismo, que el art. 80 establece: “Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las res-

tricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina”.

Por su parte, el art. 82 del mismo plexo legal, dispone: “De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir: a) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias...”

III. Gravabilidad de los *trusts* extranjeros en cabeza del beneficiario del país

Tal como se desprende de la definición de “activos financieros en el exterior” que presenta la ley, el impuesto alcanza a partir del período fiscal 2019 a los “... *derechos inherentes* al carácter de *beneficiario, fideicomisario* (o similar) de *fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior*, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el Exterior” (el destacado en bastardilla es propio).

Como punto de partida recordamos que el impuesto a los bienes personales *grava la capacidad contributiva de un sujeto, manifestada a través de su riqueza patrimonial* (en forma impura, por no tener en cuenta a los pasivos, sino únicamente a los activos). Dicha riqueza le pertenece al sujeto que es propietario de un determinado activo o conjunto de activos, es decir, al sujeto que puede someterlos a su acción y voluntad, lo cual no es más ni menos que ejercer el dominio sobre ellos.

En el *trust* anglosajón el titular de los bienes que integran el patrimonio es el *trust*. Aquí existe una diferencia fundamental con el derecho romano, en donde el dominio fiduciario es una especie de dominio imperfecto.

Las partes del *trust* anglosajón son:

- Constituyente/originante, denominado *settlor* o *grantor*. Este sujeto es quien se desprende de sus bienes para constituir con ellos un patrimonio separado e independiente (*trust*).

(9) Dictamen 55/2002, Dir. de Asesoría Técnica (DAT), del 31 de mayo de 2002.

- Beneficiarios (*beneficiaries*): son los sujetos indicados por el *settlor* para recibir los frutos o los bienes, según las condiciones del contrato de *trust* (*trust settlement*) y la carta de los deseos (*letter of wishes*), sometido ello a la discrecionalidad del *trustee*.

- El administrador del patrimonio del *trust*, denominado *trustee*.

Al tratarse de un dominio pleno, no existe la figura del fideicomisario que presenta el derecho romano (aquel sujeto que tiene derecho a recibir los bienes una vez extinguido el fideicomiso).

El patrimonio que se constituye con el *trust* es un patrimonio separado del *settlor* y del *trustee*.

Podríamos realizar nuestro análisis sobre este punto dividiendo los tipos de *trusts* o fideicomisos extranjeros en dos categorías que resultarán relevantes a los fines impositivos: *revocables* o *irrevocables*.

Para un *trust revocable* la gravabilidad no se discute, por cuanto el patrimonio que este contiene nunca ha dejado de pertenecer en términos reales al sujeto que lo ha constituido (*settlor*).

Cuando es revocable, el *settlor* puede hacer y deshacer a su antojo. Los bienes que integran el *trust* podrán volver a pertenecer a quien lo constituyó cuando este lo disponga. Así planteado, entendemos que correspondería gravar al sujeto originante, más que al beneficiario. Si bien en ocasiones *settlor* y beneficiario son la misma persona en un *trust* revocable, podría suceder que no lo sea. En términos de “derechos reales”, el dominio será del *settlor*, no del beneficiario.

En lo que respecta a un *trust irrevocable*, salvo casos de utilización espuria de la figura o simulación, o aquellos en que la *realidad económica* indique un sujeto (*settlor* o beneficiario) tiene el control y disponibilidad de los activos que integran el *trust*, la gravabilidad de los beneficiarios no respeta capacidad contributiva alguna.

A su vez, la gravabilidad en cabeza del beneficiario del patrimonio de un *trust* irrevocable, puede traer varios problemas. En primer lugar, el beneficiario puede no saber que reviste la condición de tal; en ocasiones es usual que

un sujeto se entere al poco tiempo del fallecimiento del originante.

Aun cuando lo supiera, debe tenerse presente que no existe una participación del beneficiario tal como la hay en una sociedad. Cuando el *trustee* tiene facultades discrecionales, existe un deseo de distribución que le transmite el *settlor*, pero que el *trustee* puede modificar según su discrecionalidad (falta de cumplimiento de objetivos personales del beneficiario, enfermedad grave de un beneficiario, etc.).

La ley tampoco precisa qué nivel de beneficiario es el gravado. En los *trusts* es usual que existan clases de beneficiarios (*class of beneficiaries*). Suponiendo que un sujeto ha indicado como beneficiarios en el *trust* a “mis descendientes”: ¿sobre quién recaerá el ISBP? ¿Hijos, los nietos? ¿Ambos? Nada dice la ley ni su reglamentación.

La gravabilidad de los beneficiarios de *trusts* —tanto revocables como irrevocables— presenta un importante problema de liquidez para el pago del tributo. Este problema únicamente se aliviana si el beneficiario de un *trust* revocable es a su vez el *settlor*, por cuanto podría hacer retiros o reducciones parciales del aporte para hacer frente al gravamen.

Uno de los argumentos en favor de los impuestos patrimoniales es el de promover la eficiencia económica o el efecto “productivista”: la existencia de este gravamen incentiva a un mejor uso de los activos, generando renta para mínimamente cubrir el costo del impuesto, lo cual genera un “efecto ingreso”. Si estamos en presencia de un *trust* irrevocable, ello no será posible. Ni el *settlor* ni los beneficiarios pueden decidir qué hacer con los fondos.

Como se ha mencionado anteriormente, el titular del patrimonio es el *trustee*, se trata de una titularidad plena, con la discrecionalidad que tal situación le permite para actuar. Ello difiere del fideicomiso romano, en donde el dominio no es perfecto (10). Así las cosas, no

(10) P. ej., en nuestro Código Civil y Comercial se define que “[e]l dominio fiduciario hace excepción a la normativa general del dominio y, en particular, del dominio imperfecto en cuanto es posible incluir en el contrato de fideicomiso las limitaciones a las faculta-

existe un derecho en expectativa por parte del beneficiario.

En virtud de lo planteado en el párrafo anterior, podríamos decir que el beneficiario de un *trust* tiene el mismo derecho que un hijo sobre los bienes de su padre (que en algún momento podrá heredar). En caso de un hijo residente en Argentina, con su padre radicado en el extranjero (v.gr. en Uruguay): ¿a quién se le ocurriría gravar al hijo por su derecho inherente a la calidad de heredero sobre el patrimonio de su progenitor?

Como podrá advertirse, la ley 27.541 establece una ficción jurídica, por la cual un sujeto que es beneficiario de un *trust* irrevocable quedaría alcanzado por el gravamen. Cabe señalar que la situación no es asimilable a la “transparencia fiscal internacional” aplicable en el impuesto a las ganancias luego de la reforma que introdujo la ley 27.430, por cuanto en el ISBP el texto legal apunta a *trusts* “de cualquier tipo”, sin haber referido en momento alguno a las normas del tributo mencionado.

Así las cosas, la ficción apuntada lejos está de respetar el principio de capacidad contributiva, por cuanto pretende alcanzar un patrimonio que no pertenece al sujeto pasivo señalado. Merece ser señalado que no resulta posible producir prueba. La situación nos presenta cierta semejanza con las conclusiones del Máximo Tribunal en el caso “Hermitage” (11), en donde se concluyó que “... en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara” (consid. 16).

IV. Incremento de alícuotas para el gravamen sobre acciones y participaciones en sociedades de la ley 19.550

A partir del año 2019, inclusive, la alícuota del gravamen correspondiente a las acciones o

participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550 (12) y a los aportes a fideicomisos no financieros del país (13), será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%).

Resulta importante tener presente que la participación en sociedades por acciones simplificadas (SAS) no resultan comprendidas por este gravamen, por cuanto no están regidas por la ley 19.550, sino por la 27.349. En caso de una persona tener participación en una SAS, deberá incorporar a su declaración jurada individual el valor patrimonial proporcional (VPP) correspondiente al último balance cerrado al 31/12 del año que se liquida.

Cabe recordar que este gravamen corresponde siempre que los titulares de las participaciones mencionadas sean (i) personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o (ii) sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior.

El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

V. Incremento de alícuotas para sujetos del exterior con bienes en el país

El impuesto correspondiente a los bienes del país que posean los sujetos del exterior también ha sido incrementado, a partir del año 2019. La alícuota pasó del 0,25% al 0,50%.

Recordamos que las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a personas humanas o sucesiones indivisas, deberán ingresar el impuesto correspondiente a estos.

La valuación deberá realizarse con arreglo a las normas de la presente ley del gravamen, y

des del propietario contenidas en las disposiciones del cap. 30 y del presente capítulo” (art. 1703).

(11) CS, 15/06/2010, “Hermitage SA c. PEN - MEOSP - Título 5 - Ley 25.063 s/ proceso de conocimiento”.

(12) Ley General de Sociedades (t.o. 1984) y sus modificaciones.

(13) La ley presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen.

será el correspondiente al 31 de diciembre de cada año.

Cuando se trate de inmuebles ubicados en el país, inexplotados o destinados a locación, recreo veraneo, cuya titularidad directa corresponda a sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotación domiciliados o, en su caso, radicados en el exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que estos pertenecen a personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso radicadas en el país, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso del impuesto previsto en el párrafo anterior.

No corresponderá efectuar el ingreso establecido en este artículo cuando su importe resulte igual o inferior a doscientos cincuenta pesos (\$250).

Existen excepciones al deber de actuar como responsable sustituto de los sujetos del exterior, las cuales mencionamos seguidamente:

- a. Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias o municipalidades.
- b. Las obligaciones negociables previstas en la ley 23.576.
- c. Las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad, incluidas las empresas y explotaciones unipersonales.
- d. Las cuotas partes de fondos comunes de inversión.
- e. Las cuotas sociales de cooperativas.

Cuando la titularidad directa de los bienes indicados en el párrafo anterior excepto los comprendidos en su inc. a) y las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550 corresponda a sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, en países que no apliquen regímenes de nominatividad de los títulos valores privados, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que estos pertenecen a personas físicas o a sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso, radicadas en el país, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse

en estos casos el régimen de ingreso previsto en el primer párrafo de este artículo.

La presunción establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los titulares directos a que este se refiere sean compañías de seguros, fondos abiertos de inversión, fondos de pensión o entidades bancarias o financieras cuyas casas matrices estén constituidas o radicadas en países en los que sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea.

La alícuota del gravamen se incrementará en un ciento por ciento (100%) para aquellos bienes que encuadren en las presunciones mencionadas anteriormente.

Resulta llamativo que la carta fiscal por el gravamen puede resultar superior para los contribuyentes del país que para los del exterior.

VI. Abandono del criterio vincular de “domicilio” y sustitución por el de “residencia”

Mediante el art. 30 de la ley 27.541 se dispuso el abandono del “domicilio” como criterio para vincular a los distintos sujetos pasivos con el objeto del gravamen y su sustitución por el de “residencia”, bajo estos términos:

“Modifícase el tít. 6 de la ley 23.966 y sus modificatorias del impuesto a los bienes personales con relación a los contribuyentes con efectos para los períodos fiscales 2019 y siguientes, de la siguiente manera: El sujeto del impuesto se regirá por el criterio de residencia por los términos y condiciones establecidos en el art. 116 siguiente de la Ley de Impuesto a las Ganancias t.o 2019 quedando sin efecto el criterio de domicilio”.

Por su parte, el dec. regl. 99/2019 aclara al respecto que toda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación “domicilio” con relación al impuesto sobre los bienes personales, debe entenderse referida a “residencia” de conformidad a lo previsto en el art. 116 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

También la reglamentación establece que la Administración Federal será la encargada de dictar las normas operativas que resulten

necesarias en virtud de las disposiciones previstas en el art. 30 de la ley 27.541.

La modificación parecería haber sido consecuencia de varias bajas de contribuyentes que se produjeron con fecha cercana a la finalización del año 2019, con motivo de su “mudanza internacional”. Entonces, para evitar la pérdida de recaudación por dicha maniobra, se dispuso que sea la residencia y no el domicilio el criterio vincular, siendo que con el primero la mera “mudanza” no resulta suficiente.

Ante la situación apuntada, resultaría conveniente repasar los aspectos principales de la *pérdida de la condición de residente fiscal* en el país, según el art. 117 y ss. de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG).

Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país la perderán por dos posibles causas:

1) cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que en él rijan en materia de migraciones o, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad,

2) cuando permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce [12] meses, caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

En el supuesto de permanencia continuada en el exterior al que se refiere el párrafo anterior, las personas que se encuentren ausentes del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual, podrán acreditar dicha circunstancia en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación.

Dispone la LIG que la *pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente* a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda.

Agrega al respecto el art. 120 (LIG) que las personas humanas que hubieran perdido la condición de residente revestirán desde el día en que cause efecto esa pérdida, el carácter de beneficiarios del exterior respecto de las ganancias de fuente argentina que obtengan a partir de ese día, inclusive.

Deberán comunicar ese cambio de residencia o, en su caso, la pérdida de la condición de residente en el país, a los correspondientes agentes de retención. Las retenciones que pudieran haberse omitido con anterioridad a la comunicación del cambio de residencia, deberán practicarse al realizar futuros pagos y en caso de no ser posible, tal circunstancia deberá comunicarse a la AFIP.

A partir de lo que plantea la ley, entendemos que existe una causa principal para la pérdida de la condición de residente —adquisición de una residencia migratoria permanente en un estado extranjero— y una causa subsidiaria —permanencia en el extranjero por un plazo continuado de doce meses (considerando los regresos permitidos)—.

Considerando la aplicación del criterio de residencia, podrían darse en el año 2019 los siguientes casos:

- Sujeto nacido en el extranjero que decidió regresar a su país de origen.

Al regresar a su país de origen, este sujeto ya cuenta con la residencia migratoria permanente, por lo que no deberá tramitarla nuevamente. Como cumple con la primera causa de pérdida de la residencia, no deberá hacer uso de la subsidiaria (tiempo fuera del país).

- Sujeto nacido en el país, con residencia permanente en un estado extranjero adquirida en un año anterior, que decidió radicarse en el extranjero.

En este caso, el individuo ya poseía la residencia migratoria permanente otorgada por un estado extranjero, sin haberla usufructuado. Al decidir mudarse a dicho país, hará aplicación de la primera causa de pérdida de la residencia fiscal que menciona el art. 116 de la LIG.

- Sujeto nacido en el país, que se mudó durante el año 2019 al extranjero e inició el trámite de migratorio correspondiente. Al 31/12/2019

no había obtenido la residencia permanente ni habían transcurrido doce meses en el exterior.

Se trata del caso típico que la reforma quiso “retener” como contribuyente del ISBP por el período fiscal 2019. Cuando el sujeto se mudó (antes del 31/12/2019), regía el criterio del

domicilio, por lo que en principio no iba a ser pasible del ISBP. Luego vino el cambio de criterio vincular y este lo encontró a la fecha señalada sin la residencia migratoria permanente en el país extranjero y sin haber permanecido en el exterior doce meses, es decir, como residente del país.

Nuevo incremento del impuesto sobre los bienes personales

MARCELO CORTI

La ley 27.541 (BO 23/12/2019), en su cap. 5 —arts. 28 a 31—, introduce importantes modificaciones a la ley del impuesto sobre los bienes personales, incrementando sustancialmente la cuantía del gravamen, con vigencia a partir del período fiscal 2019. En efecto, se establecen nuevas alícuotas aplicables para la determinación del tributo, se hace referencia —con dudas respecto de su alcance— a los derechos de participación de beneficiarios de *trusts* del exterior y se modifica el criterio de vinculación de los sujetos del exterior con bienes en el país a efectos de su gravabilidad.

I. Aumento de alícuotas aplicables para los sujetos del gravamen

Con efectos para el período fiscal 2019 y siguientes, se reemplaza la escala de tributación vigente con anterioridad a la reforma —no llegó a aplicarse— por otra escala progresiva que incrementa sustancialmente el impuesto resultante sobre el valor total de los bienes gravados, que exceda el mínimo no imponible de \$2.000.000, importe que no ha sido modificado por la ley recientemente sancionada. Tampoco sufrió modificaciones el monto exento de \$18.000.000, aplicable a inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente o causante. Téngase presente que, si el valor del inmueble con destino a casa habitación supera el importe indicado, se tributará por el total y no por el excedente de \$18.000.000 por tratarse de un monto exento y no de un mínimo no imponible, conforme lo ha interpretado el organismo de recaudación.

Escala sustituida - prevista originalmente para el PF 2019 y siguientes

Valor total de los bienes que exceda el mínimo no imponible		Pagarán \$	Mas el %	Sobre el excedente de \$
Mas de \$	a \$			
0	3.000.000.-	0	0,25	0
3.000.000.-	18.000.000.-	7.500.-	0,50	3.000.000.-
18.000.000.-	En adelante	82.500.-	0,75	18.000.000.-

Nueva escala aplicable al PF 2019 y siguientes

Valor total de los bienes que exceda el mínimo no imponible		Pagarán \$	Mas el %	Sobre el excedente de \$
Mas de \$	a \$			
0	3.000.000.-	0	0,50	0

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Valor total de los bienes que exceda el mínimo no imponible		Pagarán \$	Mas el %	Sobre el excedente de \$
3.000.000.-	6.500.000.-	15.000.-	0,75	3.000.000.-
6.500.000.-	18.000.000.-	41.250.-	1,00	6.500.000.-
18.000.000.-	En adelante	156.250.-	1,25	18.000.000.-

Como puede observarse, la alícuota más baja del gravamen se duplica y la máxima se incrementa el 66,67% para el cálculo del impuesto por los bienes situados en el país.

II. Facultades delegadas en el Poder Ejecutivo y plazo para su ejercicio

Se faculta al Poder Ejecutivo hasta el 31 de diciembre de 2020 a fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un 100% sobre la tasa máxima expuesta en el cuadro del acápite anterior, para gravar los bienes situados en el exterior. Es decir, el PEN puede incrementar hasta el 2,5% la alícuota aplicable a los bienes en el exterior.

Obsérvese que la delegación de facultades es solo por dos años —2019 y 2020—.

A través del dec. 99/2019 (BO 28/12/2019), se dispuso que el impuesto que corresponda por los bienes en el exterior se determine conforme la siguiente escala:

Valor total de los bienes del país y del exterior		El valor total de los bienes del exterior que exceda el MNI no computado contra los bienes del país pagarán el %
Mas de \$	a \$	
0	3.000.000.-	0,70
3.000.000.-	6.500.000.-	1,20
6.500.000.-	18.000.000.-	1,80
18.000.000.-	En adelante	2,25

Como puede observarse, la tasa aplicable tuvo un aumento del 200% —del 0,75% al 2,25%— para los contribuyentes “situados” en el tramo más alto de la escala —bienes valuados en más de \$18.000.000.— (aprox. USD 300.000 al TC oficial al 31/12/2019). Por la estructuración del cuadro de alícuotas contempladas, un contribuyente con bienes en el país y en el exterior valuados en, por ejemplo, \$22.000.000, cualquiera sea el valor de los bienes situados en el exterior, la alícuota aplicable sobre estos últimos será el 2,25%. Téngase presente que para la determinación de la alícuota aplicable a los bienes en el exterior debe considerarse el valor de los bienes del país y del exterior, sin deducir el mínimo no imponible general —\$2.000.000— y el “especial” correspondiente al inmueble destinado a casa habitación del contribuyente —\$18.000.000—, conforme la literalidad de la referencia del cuadro sobre el valor de los bienes a considerar.

La ley faculta al PEN a disminuir el impuesto que recae sobre los activos financieros situados en el exterior si el producido de su realización fuera repatriado, pudiendo fijar el monto de la devolución hasta el impuesto oportunamente ingresado.

En uso de la facultad delegada, el dec. 99/2019 establece que se entiende por “repatriación” el ingreso al país, hasta el 31 de marzo de cada año, inclusive, de las tenencias de moneda extranjera en el exterior y de los importes generados como consecuencia de la realización de los activos financieros existentes en el exterior.

Se agrega como novedad que no debe ingresarse el impuesto si los activos financieros repatriados a la fecha antes indicada representan al menos el 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior. A efectos de gozar del beneficio se requiere que los fondos transferidos al país permanezcan depositados, hasta el 31 de diciembre del año calendario en el que se hubieran repatriado, en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526, a nombre de su titular.

Se deduce del texto de la reglamentación lo siguiente:

- Si se repatría antes del 31 de marzo de 2020 al menos el equivalente al 5% del valor de los bienes en el exterior existentes al 31 de diciembre de 2019 no se tributará la alícuota diferencial por la totalidad de los bienes en el exterior a esta última fecha. Por lo tanto, se aplicará a los bienes en el país y en el exterior la escala de tributación que contempla el art. 25 de la ley del gravamen —alícuota marginal del 1,25%—. Se interpreta de lo expuesto que, si la repatriación de fondos efectuada resultara inferior al porcentaje indicado, no procedería el beneficio de evitar el ingreso del diferencial del gravamen por la totalidad de los bienes en el exterior. Dicho en otros términos, no se admitiría la aplicación en forma proporcional de la dispensa contemplada. El beneficio resulta significativo puesto que podrá evitar ingresarse hasta el 1% del valor de los bienes en el exterior. Ello representa una tasa del 20% sobre el 5% del depósito en el país de los fondos repatriados, a lo que deberá adicionarse la tasa que se prevea como remuneratoria del depósito a efectuarse. Lo antedicho así será en la medida que se respete la moneda en que se constituya el depósito y se pueda disponer libremente de los fondos al 01/01/2021. Más conveniente resultará todavía la opción planteada si, con el mantenimiento hasta el 31/12/2020 del depósito efectuado antes del 31/03/2020 se admitiera sin más la liberación del diferencial de alícuota para el año 2020 —con la salvedad que comentaremos seguidamente—.

- Los ejercicios fiscales comprendidos en el régimen de alícuotas incrementales son el 2019 y el 2020. En efecto, las alícuotas diferenciales para los bienes en el exterior solo rigen para los

referidos ejercicios; consecuentemente a partir del año 2021 se aplicará la escala de tributación del art. 25 para los bienes del país y del exterior. Debería aclararse vía reglamentaria si el requisito de eximición de la alícuota diferencial para el año 2020 se considerará cumplido con el mantenimiento del depósito hasta el 31/12/2020 de los fondos repatriados antes del 31/03/2020 —con la condición de que representen como mínimo el 5% del valor total de los bienes en el exterior al 31/12/2019—.

- El 5% se determina considerando la totalidad de los bienes situados en el exterior. Es así que no deberá computarse la tenencia de títulos emitidos por el Estado Nacional o de ADR de acciones/ títulos de empresas argentinas, registrados en cuentas del exterior. Debería sí considerarse el 5% presunto del valor atribuible a los bienes de hogar determinado sobre el valor de plaza de los inmuebles ubicados en el exterior.

- Se establece que los fondos transferidos al país deben provenir de las tenencias de moneda extranjera en el exterior o de la realización de activos financieros en el exterior, no previéndose otros supuestos como, por ejemplo, el caso de existencia de fondos originados con posterioridad al 1º de enero por préstamos del exterior o por ventas de inmuebles u otros bienes no financieros existentes en el exterior, etcétera.

- Para que proceda el beneficio, los fondos repatriados deben permanecer depositados en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526 hasta el 31 de diciembre de 2020, a nombre del titular del depósito. Deberá precisarse tipo de cuenta y retribución a reconocerse por el tiempo del depósito.

De no corresponder el pago del impuesto adicional, la determinación del gravamen se efectuará, por la totalidad de los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, aplicando la escala progresiva del art. 25 de la ley del tributo.

Adicionalmente se prevé que, de corresponder la devolución del gravamen, esta procederá hasta un monto equivalente al que exceda a la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los bienes en el exterior a la escala progresiva aplicable. La situación antedicha se verificaría si los fondos repatriados son

inferiores al 5% del valor total de los bienes en el exterior al 31 de diciembre, debiendo la AFIP establecer la forma, plazo y condiciones necesarias para la procedencia del reintegro. Entiendo que la devolución procedería respecto del impuesto diferencial que se hubiera ingresado por los fondos que se transfieran al país y no por la totalidad del mayor impuesto ingresado por los bienes en el exterior al 31 de diciembre del año anterior al que se produzca la repatriación de los fondos al país. Se trata de una diferencia importante respecto del tratamiento aplicable al supuesto en que se repatrie al menos el equivalente al 5% del valor de los bienes en el exterior, antes del 31 de marzo del año siguiente al de la determinación del gravamen.

Expresamente se dispone que, de existir bienes en el exterior y a fin de determinar el monto alcanzado por el impuesto, el mínimo no imponible se restará en primer término de los bienes situados en el país.

Además, se establece que, en tal supuesto, el cómputo como pago a cuenta del impuesto análogo pagado en el exterior se afectará en primer término contra el impuesto que resulte por aplicación de la escala prevista y el “remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales”. No se alcanza a entender el tratamiento indicado puesto que la ley, en el primer párrafo del nuevo art. 25, expresamente dispone que, a efectos de la determinación del impuesto, si el PEN estableciera una alícuota superior, no deberá aplicarse la escala sino la alícuota incrementada que se establezca. En definitiva, el crédito de impuesto debe computarse contra el impuesto generado por los bienes en el exterior.

A efectos de la devolución del impuesto —y, entiendo, su no ingreso— correspondiente a los activos financieros situados en el exterior cuyo producido de su realización se transfiera al país, se entenderá que comprende los siguientes bienes:

- Tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias o financieras y/o similares del exterior.

- Participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades,

sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior, incluidas las empresas unipersonales.

- Derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomiso (*trusts* o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado, y/o constituido en el exterior.

- Toda clase de instrumentos financieros y/o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotas partes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación;

- Créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico y toda otra especie que se prevea en la reglamentación, pudiendo también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas.

Se delega en la reglamentación la posibilidad de incorporar otros bienes de carácter financiero en el detalle que la ley contempla. Resulta cuestionable, por el principio de legalidad y lo prescripto en la Constitución Nacional en materia de facultades delegadas por el Congreso Nacional en materia tributaria, la delegación efectuada por la que el PEN puede designar responsables sustitutos, conforme lo establece el último párrafo del acápite precedente.

III. *Trusts*, fundaciones de interés privado y similares constituidos en el exterior

Como sostuviéramos en el acápite precedente, la ley delega en el PEN la facultad de disponer el reintegro —la reglamentación incorporó la excepción de su ingreso bajo ciertas condiciones— del impuesto ingresado por los activos financieros del exterior si el producido de su venta se transfiere al país. A tales efectos, se detallan los activos financieros que se consideran ubicados en el exterior. Entre ellos, se citan a los “derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (*trusts* o similares) de cualquier tipo

constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior”.

¿Cómo debemos interpretar la mención de los derechos de beneficiario de *trusts* del exterior en el detalle de los activos financieros situados en exterior?

En mi opinión, la referencia efectuada podría entenderse aplicable al supuesto que al 31 de diciembre del año que se trate el *trustee* no hubiera a esa fecha entregado los bienes del *trust* a los beneficiarios, habiéndose ya verificado la condición establecida en el contrato para que el *trust* sea disuelto. Si este fuera el caso, sería razonable considerar que corresponde gravar el derecho de participación del beneficiario puesto que este ya habría adquirido el derecho a reclamar al *trustee* la entrega de los bienes que conforman el patrimonio del *trust*.

Descarto que la intención haya sido sujetar al gravamen a los *trusts* del exterior “simulados”. Ello por cuanto, por aplicación del principio de la realidad económica, el fisco puede prescindir de la estructura jurídica utilizada por el contribuyente, por resultar inadecuada al negocio jurídico subyacente, en función de los hechos y la intención de las partes y concluir que no ha existido un real desapoderamiento de los bienes entregados al *trust* y por lo tanto gravarlos como si pertenecieran al contribuyente del país.

Podría incluso, a tales fines, considerar algunas de las previsiones del inc. d) del art. 130 de la Ley de Impuesto a las Ganancias que precisa cuando, a efectos de la determinación del impuesto, deben considerarse transparentes los *trusts* constituidos en el exterior. Fijese que, para el impuesto a las ganancias, en el caso de *trusts* del exterior transparentes, se establece que el sujeto que ejerce el control —puede ser el fiduciante o el beneficiario— es quien debe imputar los resultados del *trust* como si las operaciones hubieran sido realizadas en forma directa por él.

¿Podría considerarse, por el contrario, que la nueva ley permitiría gravar, con carácter general, a los derechos de beneficiario de *trust* del

exterior desde la constitución del *trust* hasta su disolución?

Entiendo que no sería tal interpretación razonable por los motivos que a continuación se exponen.

Cuando se constituye un *trust* en el exterior —de carácter irrevocable—, el fiduciante —*settlor*— se desapodera en forma definitiva de los bienes fideicomitados para que el *trustee* —domiciliado en el exterior—, conforme las convenciones estipuladas en el contrato, los administre en favor de los beneficiarios designados y los entregue, cumplido el término o condiciones convenidas, a los fideicomisarios que pueden o no coincidir con los beneficiarios —habitualmente coinciden—.

Constituido el *trust*, los bienes que lo conforman dejan de pertenecer al fiduciante —que disminuye su patrimonio en la medida de los bienes fideicomitados—, y tampoco pasan a formar parte del patrimonio de los beneficiarios —que no tienen derecho a reclamar para sí los bienes del *trust* hasta que se verifiquen las circunstancias que los habiliten a ello—. Se trata de un patrimonio de afectación separado del patrimonio del fiduciante y de los beneficiarios, que es “administrado” por el *trustee* nominado, en favor de los beneficiarios que se designen en el contrato, conforme las pautas y convenciones estipuladas. A tal punto es así, que, excepto fraude, ni los acreedores del fiduciante ni los acreedores de los beneficiarios pueden hacer valer sus derechos contra los bienes del *trust* debidamente constituido y administrado, conforme lo que usualmente disponen las leyes aplicables en los países en los que se constituyen.

Es por las características y particularidades del instituto en comentario que no corresponde tributar el impuesto sobre los bienes personales por los bienes que conforman el patrimonio del *trust* constituido en el exterior, ni por el fiduciante ni por los beneficiarios o fideicomisarios designados en el contrato.

Resultaría cuestionable —y por consiguiente fuente de controversias— que, mediante la explicitación de los activos financieros que deben considerarse situados en el exterior a efectos de

eventualmente beneficiarse con la devolución total o parcial del impuesto adicional ingresado, se interprete que corresponde la gravabilidad de los derechos de participación de beneficiarios o fideicomisarios de *trusts* y fundaciones de interés privado o similares, constituidos en el exterior.

Analicemos, por ejemplo, el caso de un *trust* hereditario constituido en el exterior por un fiduciante —*settlor*— en favor de sus hijos —beneficiarios—, que recibirán la totalidad o parte de los bienes que conforman el patrimonio del *trust* al producirse el fallecimiento del padre —fiduciante— o cuando tengan determinada edad los beneficiarios o cualquier otra condición que se disponga. Hasta que no se distribuya el capital o las ganancias del *trust*, los beneficiarios tienen un derecho eventual o en expectativa que no debería gravarse atento tratarse de patrimonios independientes y por la indisponibilidad del patrimonio fideicomitado por parte de los beneficiarios.

Podría incluso suceder que los beneficiarios desconozcan la existencia del *trust* o tener restricciones, de hecho o, por previsión contractual, para la obtención de la información que se requiera para la liquidación del impuesto. Es más, si el beneficiario falleciera antes del momento que, conforme las cláusulas del contrato, deba recibir los bienes del *trust*, operará la cláusula contractual que contemple la forma en que será sustituido en su derecho por quien se designe en el contrato. También podría ocurrir que el patrimonio del *trust* desaparezca o resulte sustancialmente disminuido por diversas razones —por ejemplo, por cuestiones de negocios, administración fraudulenta del *trustee*, etc.—, afectando la distribución parcial o total del patrimonio a los beneficiarios designados. De aplicarse la previsión legal, deberían los beneficiarios residentes en el país ingresar el impuesto por un patrimonio al que nunca accederían.

Podemos preguntarnos: ¿se verifica el hecho imponible previsto en la ley del impuesto? ¿Tienen los beneficiarios del *trust* capacidad económica para afrontar el pago del gravamen, teniendo en cuenta que solo tienen un derecho en expectativa que puede o no transformarse en el futuro en bienes que se incorporen a su pa-

trimonio? ¿Quién detenta el derecho de dominio —aunque imperfecto o limitado— sobre los bienes que constituyen el patrimonio del *trust*? ¿Por qué, con el mismo razonamiento, no podría gravarse el “derecho sucesorio” que pueda tener una persona humana residente en el país si el dueño del acervo hereditario reside en el exterior?

Por otra parte, la referencia legal a los derechos de beneficiarios de *trusts* del exterior y figuras similares no se incorpora en el art. 20 de la ley del gravamen en el que se detallan los bienes situados en el exterior, sino que se explicita a efectos de la eventual devolución del gravamen que se ingrese en caso de incrementarse la alícuota aplicable para los bienes en el exterior. Podríamos colegir entonces que, si no se hiciera uso de la delegación de facultades o a partir del período fiscal 2021 si el PEN hiciera uso de ella, el tratamiento a aplicarse a los derechos de beneficiario de *trusts* constituidos en el exterior debería ser el vigente con anterioridad a la reforma en comentario, esto es no gravados por tratarse de un derecho en expectativa —sujeto a condiciones no cumplidas a la fecha de determinación del impuesto—.

Además, si se entendiera que corresponde su sujeción al impuesto, se presentarían serios interrogantes sobre la valuación del derecho de participación. El inc. d) del art. 23 —valuación de bienes situados en el exterior— se refiere a “los bienes a que se refiere el inc. i) del art. 22” en el caso de fideicomisos constituidos en el exterior. Considero que la remisión que la ley efectúa no resulta de aplicación a los *trust* del exterior puesto que el derecho de beneficiario de *trust* del exterior no está representado por un título valor al que hace referencia la norma —certificados de participación/títulos representativos de deuda que emiten los fideicomisos financieros—. Como norma de valuación residual, el inc. a) del art. 23 dispone que los bienes que no se encuentren incluidos en los diferentes incisos de dicho artículo deben valuarse al valor de plaza al 31 de diciembre de cada año. ¿Cómo se determina el valor de plaza del derecho de participación en un *trust* del exterior? ¿Al valor al que se podría negociar la participación en el *trust* al 31/12? ¿Cómo se cuantifica y de qué forma se respalda? No sería razonable considerar el valor de mercado de los

bienes del *trust* puesto que no le pertenecen al beneficiario. Necesariamente, además del referido valor, debería ponderarse, entre otros aspectos, el plazo remanente de vigencia del *trust*, las instrucciones vinculadas con la administración del patrimonio de afectación, la solvencia y responsabilidad del *trustee*, la eventualidad de ocurrencia de hechos que puedan afectar el valor de los bienes que conforman el patrimonio del *trust* o que puedan tornarlo inexistente. Téngase en cuenta que si el beneficiario designado transfiriera su derecho de participación —en caso de que no se encuentre vedado por el contrato—, el eventual adquirente podrá hacerse de los bienes del *trust* una vez cumplida la condición pautada para que opere la distribución, siempre y cuando su derecho subsista a ese momento.

En síntesis, en mi opinión debería desestimarse el criterio interpretativo amplio en favor de la gravabilidad del derecho de los beneficiarios de *trusts*, fundaciones de privado y similares, constituidos en el exterior. Solo deberían sujetarse al impuesto los bienes recibidos —existentes al 31/12 de cada año— como consecuencia de la distribución parcial o total del patrimonio de afectación constituido o eventualmente el derecho de participación del beneficiario únicamente si el *trust* no se hubiera disuelto al 31 de diciembre y se hubiera a ese momento verificado la causal que ordena la distribución final de los bienes a los beneficiarios.

IV. Duplicación de alícuotas aplicables a los responsables sustitutos del impuesto

También con efectos para el año 2019 se eleva la alícuota del 0,25% al 0,5% para los responsables sustitutos que disponen los arts. 25.1 y 26 de la ley del gravamen. La nueva alícuota alcanza a los siguientes bienes y sujetos:

- Las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley General 19.550 de Sociedades, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica domiciliado en el exterior. En este caso, el gravamen será liquidado e ingresado por las sociedades regidas por esa ley.

- Los bienes pertenecientes a fideicomisos no financieros, excepto cuando el fiduciante sea el Estado Nacional, Provincial, Municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquellos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional. En este supuesto, el impuesto será liquidado e ingresado por quien asuma la calidad de fiduciario.

- Los bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a las personas humanas residentes en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas allí. El impuesto será liquidado e ingresado por los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal que tenga el condominio, posesión, uso o goce disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de los bienes sujetos al impuesto. Resulta llamativo que el residente en el exterior deba tributar por sus bienes en el país a la alícuota del 0,5% mientras que los residentes en el país estarán sujetos a la escala progresiva cuya alícuota marginal es el 1,25%. ¿Será para promover la inversión extranjera en bienes del país? Otra motivación que se agrega a quienes estén evaluando la posibilidad de dejar de ser residentes en el país.

V. Sujetos del exterior con bienes en el país

Se modifica el criterio de sujeción al gravamen de los sujetos del exterior que posean bienes en el país. El inc. b) del art. 17 de la ley del tributo dispone que son sujetos pasivos del impuesto “las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país”.

Por la reforma y a partir del período fiscal 2019, se abandona el criterio del domicilio y se adopta el de residencia, de acuerdo con las normas de la ley del impuesto a las ganancias. Consecuentemente, a partir del año 2019, no alcanza con haber trasladado al exterior el domicilio al 31/12 para dejar de tributar por los bienes en el exterior. Se requiere que haya entrado en vigencia la pérdida de su condición de residente en el país por haberse obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero, conforme las normas migratorias de ese Estado

o por haber permanecido más de doce meses en el exterior en forma continuada, considerando los períodos máximos de permanencia en el país en ese lapso —90 días—.

El objetivo del cambio introducido es diferir el efecto del traslado al exterior del domicilio

—real de acuerdo con el Código Civil y Comercial de la Nación—, en los casos en que al 31/12 del año en que se verifique el cambio de domicilio no hubiera todavía entrado en vigencia la pérdida de la condición de residente en el país, de acuerdo con lo establecido por la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Bienes personales: modificaciones introducidas por la ley 27.541

ALBERTO M. BELLO

I. Introducción

Con fecha 17/12/2019 el Poder Ejecutivo Nacional (en adelante, PEN) elevó al Congreso Nacional el proyecto de ley denominado de “Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública”, que fuera aprobado por el Senado y la Cámara de Diputados de la Nación el 21/12/2019 y sancionado a través de la ley 27.541 (1).

Mediante dicha ley se declaró la emergencia pública en materia económica, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, delegándose en el PEN, las facultades comprendidas en esta en los términos del art. 76 de la CN, de acuerdo con las bases de delegación establecidas en su art. 2º, hasta el 31/12/2020.

El título IV denominado “Obligaciones Tributarias” de la norma mencionada, a través de su cap. 5º, introduce modificaciones en el Impuesto sobre los Bienes Personales, con efectos a partir del período fiscal 2019 [arts. 28 a 31, ley 27.541].

Se modificó el nexo de vinculación del “domicilio” del sujeto del gravamen por el de “residencia”, en los términos y condiciones previstas por los arts. 116 y ss. de la Ley de Impuestos a las Ganancias (en adelante, LIG) (t.o. 2019).

Asimismo, se introdujo la posibilidad de fijar alícuotas diferenciales con el objeto de alcanzar a los bienes situados en el exterior, previéndose la posibilidad de su reducción en la medida en que se verifique su repatriación.

El dec. 99/2019 (2), reglamentario de la ley 27.541, definió el alcance de la condición de “residencia” y el concepto de “repatriación”, y fijó las alícuotas aplicables para los bienes situados en el exterior. En este sentido, estableció las condiciones para que los contribuyentes queden exceptuados del gravamen especial cuando hubieren repatriado los activos financieros, y estos representen por lo menos un 5% (cinco por ciento) del valor de los bienes situados en el exterior, y en la medida que esos fondos permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre del año en que se hubiere verificado la repatriación.

En virtud de ello, en la presente colaboración analizaremos las disposiciones contempladas en los arts. 28 a 31 del cap. 5º del título IV de la ley 27.541: i) nuevas escalas progresivas aplicables para bienes del país [art. 28]: escalas de alícuotas generales y diferenciales, activos financieros situados en el exterior, beneficio de exclusión de alícuotas diferenciales por repatriación, devolución y cómputo de pago a cuenta de las sumas efectivamente pagadas en el exterior; ii) modificación de la alícuota para el cálculo del gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas

(1) Ley 27.541, BO.: 23/12/2019, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

(2) Dec. 99/2019, BO.: 28/12/2019, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

por la ley 19.550 de Sociedades Comerciales, cuyos titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o personas jurídicas domiciliadas en el exterior [art. 29]; iii) modificación del nexo de vinculación de “domicilio” del sujeto del gravamen por el de “residencia” [art. 30]; iv) sustitución de la alícuota aplicable para los responsables sustitutos de sujetos del exterior por nueva escala progresiva para bienes del exterior [art. 31].

II. Consideraciones previas a la sanción de la ley 27.541

Mediante el dec. 938/2018 (3) se creó el Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles, con el objeto de establecer la metodología que utilizarán las jurisdicciones locales para fijar las valuaciones fiscales de los inmuebles. Transitoriamente y hasta tanto dicho organismo no unifique el procedimiento de valuación para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las jurisdicciones que adhirieron al consenso fiscal, se modificó la forma de valuación de los inmuebles.

En virtud de ello, se deberá ajustar la valuación fiscal del año fiscal 2017 por el Índice de Precios al Consumidor nivel general (en adelante, IPC) a la fecha de cierre del año fiscal de liquidación, hasta tanto el procedimiento mencionado se encuentre operativo (art. 22, inc. a), LIBP).

La ley 27.480 (4) de presupuesto para el año 2019 sustituyó el art. 22, inc. b) de la LIBP disponiéndose que en relación con la valuación de los automotores para la liquidación de las declaraciones juradas del año fiscal 2018 la tabla emitida por la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios (DNRPA) vigente al 31/12/2018. Las disposiciones de dicha norma tienen vigencia a partir del 21/12/2018 y resultarán de aplicación para los años fiscales 2019 y siguientes.

La citada norma modificó el monto mínimo no imponible, incrementándose de \$1.050.000 (vigente para el año fiscal 2018) a \$2.000.000 (vigente a partir del año fiscal 2019).

A los efectos de determinar el impuesto a ingresar para el año fiscal 2019, la ley 27.480 había incorporado una escala progresiva que iba desde el 0,25% hasta el 0,75%. Recordemos que la alícuota aplicable para el año fiscal 2018 era del 0,25% y había sido fijada por la ley 27.260 (5).

Mientras tanto, se mantenía la alícuota del 0,25% aplicable por parte de los responsables sustitutos según el art. sin número a continuación del art. 25 de la LIBP. La misma alícuota resultaba aplicable para la liquidación del Impuesto sobre los Bienes Personales-Acciones y Participaciones Societarias, conforme el primer párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del art. 25 del tit. VI de la LIBP.

La ley 27.480 eximió a los inmuebles rurales cuyos titulares sean personas humanas y sucesiones indivisas cualquiera fuere su destino o afectación (art. 21, inc. f), LIBP), a partir del año fiscal 2019.

Los inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente o del causante para las sucesiones indivisas, no se encuentran alcanzados por el gravamen cuando su valor determinado de acuerdo con las normas de la LIBP resulte igual o inferior a \$18.000.000, a partir del año fiscal 2019. Recordemos que en el año fiscal 2018 y anteriores, los inmuebles destinados a casa-habitación se encontraban alcanzados por este. El beneficio exentivo no se restringe a que el inmueble tenga destino de vivienda única, lo que implica que se puede gozar de la exención aun cuando se posea otro inmueble.

Los sujetos del gravamen eran aquellas personas humanas y sucesiones indivisas *domiciliadas* en el país que poseían bienes en el país o en el exterior, y aquellas domiciliadas en el exterior que poseían bienes situados en el país, y los responsables sustitutos.

Ahora bien, a partir del año fiscal 2019, la ley 27.541 modificó el nexo de vinculación del “domicilio” del sujeto del gravamen por el de “residencia”, cuyo concepto se encuentra definido por los arts. 116 y ss. de la LIG (t.o. 2019).

(3) Dec. 938/2018, BO.: 24/10/2018, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

(4) Ley 27.480, BO.: 21/12/2018, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

(5) Ley 27.260, BO.: 22/07/2016, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

III. Nuevas escalas progresivas aplicables

III.1. Escala de alícuotas generales

La ley 27.541 reemplazó la alícuota proporcional del 0,25% por una nueva escala general progresiva que va desde el 0,50% hasta el 1,25%, aplicable sobre la base imponible generada por bienes del país, y con la posibilidad de duplicarla en el caso de corresponder a bienes del exterior.

En efecto, dicha norma sustituyó el primer párrafo del art. 25 de la LIBP, disponiendo que el gravamen a ingresar deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los alcanzados a las alícuotas diferenciales del segundo párrafo del art. 25 de la LIBP y por el IBP-Acciones y Participaciones Societarias, resultando aplicable a partir del año fiscal 2019 la siguiente escala:

Valor total de bienes que exceda el MNI		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	a \$			
0	3.000.000, inclusive	0	0,50 %	0
3.000.000	6.500.000, inclusive	15.000	0,75 %	3.000.000
6.500.000	18.000.000, inclusive	41.250	1,00 %	6.500.000
18.000.000	En adelante	156.250	1,25 %	18.000.000

De esta manera, se sustituye la escala progresiva de 3 (tres) escalones que había sido introducida en el texto legal por la ley 27.480, por una nueva escala progresiva de 4 (cuatro) escalones, mediante la cual se acentúa la progresividad a partir de una alícuota del 0,50% hasta alcanzar en su último tramo el 1,25%.

Para determinar la alícuotas generales y el monto alcanzado por cada tasa, se deberá aplicar la siguiente metodología:

a) Determinación del valor impositivo total de bienes alcanzados por el gravamen, excepto los alcanzados a las alícuotas diferenciales del segundo párrafo del art. 25 de la LIBP y el valor impositivo de los bienes del exterior respecto de los cuales no resultan aplicables las alícuotas incrementadas.

b) Al monto obtenido en a) se le detraerá el mínimo no imponible de \$2.000.000, a los efectos de identificar el tramo de escala aplicable.

c) Al monto obtenido en b) se la aplicará la alícuota general que corresponda según el tramo de escala del primer párrafo del art. 25 de la LIBP que resulte aplicable y que surge de b).

d) El monto obtenido en c) corresponderá al gravamen general.

III.2. Escala de alícuotas diferenciales

El art. 28 de la ley 27.541 incorporó un segundo párrafo al art. 25 de la LIBP, mediante el cual se delega en el PEN hasta el 31/12/2020 la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un 100% (cien por ciento) sobre la tasa máxima expuesta en la escala progresiva prevista para el año 2019 mencionada en el cuadro precedente, a los efectos de gravar los bienes situados en el exterior, y de disminuirla, para el caso de *activos financieros situados en el exterior*, en la medida de que se verifique la "repatriación" del producido de su realización. En tal caso, podrá fijarse el monto de la devolución de hasta el importe oportunamente ingresado (6).

(6) Ley 27.541, art. 28, se incorpora segundo párrafo al art. 25, LIBP.

Mientras tanto, el dec. 99/2019 sustituyó la alícuota del 0,25% que resultaba aplicable sobre los bienes del exterior por una escala progresiva que va del 0,70% hasta el 2,25%, a los efectos de la determinación del gravamen adicional calculado sobre el valor total de los bienes situados en el exterior que excedan del mínimo no imponible no computado contra los bienes del país.

En efecto, el art. 9º del citado decreto dispone que el gravamen a ingresar sobre los bienes del exterior se determinará en función de la siguiente escala:

Valor total de bienes del país y del exterior		El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el MNI no computado contra bienes del país pagarán el %
Más de \$	a \$	
0	3.000.000, inclusive	0,70
3.000.000	6.500.000, inclusive	1,20
6.500.000	18.000.000, inclusive	1,80
18.000.000	En adelante	2,25

Para determinar las alícuotas diferenciales y el monto alcanzado por cada tasa, el mínimo no imponible se deberá detraer en primer término de los bienes en el país, y el remanente se restará de los bienes del exterior alcanzados por dichas alícuotas.

A los efectos del cálculo del gravamen, se debe aplicar la siguiente metodología:

a) Sumatoria de los valores impositivos de los bienes en el país y en el exterior, a los efectos de identificar el tramo de escala aplicable.

b) Al monto obtenido en a) se le detraerán el valor impositivo total de los bienes en el país, el mínimo no imponible que no se haya detraído de dichos bienes y el valor impositivo de los bienes del exterior respecto de los cuales no resultan aplicables las alícuotas incrementadas.

c) Al monto obtenido en b) se le aplica la alícuota incrementada que corresponda según el tramo de escala que resulte aplicable y que surge de a).

d) Al monto obtenido en c) se le sumará el gravamen general que se obtuvo luego de aplicar el procedimiento indicado en el apart. III.1.d).

e) El monto obtenido en d) será el gravamen total a ingresar por el contribuyente.

No obstante ello, deberán contemplarse las excepciones comentadas en los apartados si-

guientes, respecto a las condiciones para que los contribuyentes queden exceptuados de dicho gravamen especial cuando hubieren repatriado los activos financieros, y estos representen por lo menos un 5% (cinco por ciento) del valor de los bienes situados en el exterior.

En caso de que no corresponda el ingreso de la alícuota diferencial mencionada más arriba, según el segundo párrafo de art. 25 de la LIBP (gravamen especial), el gravamen a ingresar en los términos del primer párrafo del art. 25 de la LIBP (gravamen general), deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los alcanzados por el IBP-Acciones y Participaciones Societarias (7).

III.3. Activos financieros situados en el exterior

A los efectos de la aplicación de las alícuotas diferenciales, se entenderá por *activos financieros situados en el exterior*:

a) La tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior.

b) Participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y

(7) Dec. 99/2019, art. 11, tercer párrafo.

demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personalidad jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales.

c) Derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior.

Al respecto, Teijeiro sostiene que “es un principio receptado universalmente que los fideicomisos en tanto patrimonios de afectación y otras formas similares tales como las fundaciones de interés privado conllevan ínsita la noción de que los bienes fideicomitidos (*in trust*), durante el plazo de su duración, dejan de pertenecer al patrimonio del fiduciante y no integran aún el patrimonio de los beneficiarios, o del fideicomitente si fuera distinto de aquellos” (8).

Dichos principios han sido receptados por nuestro Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante, Cód. Civ. y Com.) (9) (10) y por el primer párrafo del inc. d) del art. 130 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG) (t.o. 2019) que prevé la gravabilidad de las rentas que generen los fideicomisos, *trusts*, fundaciones de interés privado y otras figuras análogas del exterior, las cuales serán imputadas por el sujeto residente que los controle en el ejercicio fiscal o año fiscal que corresponda al ejercicio anual de aquellos. De esta manera se aplican las reglas de transparencia fiscal internacional (en adelante, TFI) mediante la imputación de dichas rentas como si fueran obtenidas en forma directa por parte del sujeto residente en el país.

Mientras tanto, el segundo párrafo de dicha norma señala que “se entenderá que un sujeto posee el control cuando existan evidencias de que los activos financieros se mantienen en su

poder y/o son administrados por dicho sujeto (comprendiendo entre otros los siguientes casos): i) cuando se trate de *trusts*, fideicomisos o fundaciones, revocables; ii) cuando el sujeto constituyente es también beneficiario; y iii) cuando ese sujeto tiene poder de decisión, en forma directa o indirecta de invertir o desinvertir en los activos, etcétera”.

Las reglas de TFI se aplican a los fideicomisos, trust, fundaciones de interés privado y otras figuras análogas del exterior, cuando el fiduciante posea el control de estos en los términos del inc. d) del art. 130 de la LIG (t.o. 2019).

Por lo tanto, si estamos en presencia de control en los términos mencionados, entonces se aplican las mencionadas reglas, considerando que no hubo desapoderamiento de los bienes por parte del fiduciante, encontrándose alcanzados estos por el impuesto a las ganancias en cabeza de estos. Es decir, que en tal caso resultan aplicables las reglas de TFI que desconocen el fideicomiso, trust, fundación de interés privado u otras figuras análogas en el exterior, considerando que dichos bienes son de propiedad de su fiduciante, con las implicancias que ello trae aparejado (11).

En este sentido, no en todos los casos el beneficiario o fideicomisario de un fideicomiso puede vincularse a los bienes de un fondo o *trust* del exterior, dado que para que ello ocurra aquellos deben poseer la titularidad de estos, y ello no siempre ocurre. Es el caso del beneficiario de un trust irrevocable constituido en el exterior que no posee ni el dominio ni ningún otro derecho real sobre ese patrimonio (12).

En virtud de ello, interpretamos que los beneficiarios de *trusts* irrevocables constituidos en el exterior no debieran encontrarse alcanzados por el gravamen.

d) Toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones

(8) TEIJEIRO, Guillermo O., “Argentina: la gravabilidad de los fideicomisos extranjeros en el impuesto sobre los bienes personales. El art. 25 de la ley 27.541: un exceso de potestad tributaria del Estado”, *Práctica y Actualidad Tributaria* (PAT), Ed. Errepar, enero 2020.

(9) Art. 1685, Cód. Civ. y Com.

(10) Art. 1702, Cód. Civ. y Com.

(11) BELLO, Alberto M. - ZUNINO, Rodolfo G., “El nuevo Régimen de Transparencia Fiscal Internacional - Reglamentación de la ley 27.430”, *Revista Impuestos y PP*, 50, mayo de 2019, Ed. Thomson Reuters.

(12) CAVEGGIA, Sergio, “Qué hay que tener en cuenta por cambios en Bienes Personales”, diario *Ámbito Financiero*, 23/12/2019.

negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación.

Respecto a los certificados de depósito de acciones, interpretamos que la norma se refiere a los CEDEAR que son certificados de depósitos argentinos de acciones de empresas del exterior que cotizan en pesos en bolsas o mercados autorizados por la CNV en nuestro país, con la particularidad de que estos son emitidos por entidades argentinas que actúan en carácter de depositarios de los valores de la empresa del exterior. En virtud de ello, dichos activos son considerados del exterior, dado que el emisor del activo subyacente se encuentra domiciliado en el exterior.

Empero, no se considerarían activos en el exterior a los ADR (American Depositary Receipts) que corresponden a certificados de depósitos de acciones de sociedades no residentes en Estados Unidos (en nuestro caso, de empresas argentinas) que se encuentran depositados en entidades bancarias de dicho país y que son negociados en bolsas o mercados de Nueva York. Ello se debe a que el emisor del activo subyacente se encuentra domiciliado en el país.

e) Créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico y toda otra especie que prevea en la reglamentación (13).

Asimismo, el PEN podrá también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas.

III.4. Beneficio de exclusión de alícuotas diferenciales por repatriación

Recordemos que la ley 27.541 delegó en el PEN hasta el 31/12/2020 la facultad de fijar alícuotas diferenciales para gravar los bienes situados en el exterior y de disminuirla, para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación.

En virtud de ello, la reglamentación definió el concepto de “repatriación”, como el ingreso al país, hasta el 31 de marzo de cada año, inclusive, de:

i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior; y

ii) los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros pertenecientes a las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en él (14).

Quedan exceptuados del pago del gravamen adicional sobre los bienes situados en el exterior (activos financieros y no financieros), los sujetos que hubieren repatriado activos financieros al 31 de marzo de cada año, que representen, por lo menos un 5% (cinco por ciento) del total del valor de los bienes situados en el exterior (15).

El beneficio se mantendrá en la medida que dichos fondos permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año fiscal en que se hubiera verificado la repatriación, en entidades financiera de la ley 21.526 y sus modificatorias, a nombre de su titular (16).

Ello implica que se requiere la repatriación de dichos fondos hasta el 31 de marzo del año fiscal siguiente al que se liquida, en la medida que representen al menos un 5% del valor impositivo total de los bienes en el exterior (financieros y no financieros) y en tanto se mantengan depositados hasta el 31 de diciembre del año fiscal de repatriación en entidades financieras a nombre de su titular.

III.5. Devolución

En caso de corresponder su devolución, esta procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los activos del exterior a la escala progresiva prevista en el primer párrafo del art. 25 de la LIBP (17).

Al respecto, Rajmilovich sostiene que atento a que “los activos financieros repatriados deben ingresarse al país entre el 1 de enero y el 31 de

(14) Dec. 99/2019, art. 10.

(15) Dec. 99/2019, art. 11, primer párrafo.

(16) Dec. 99/2019, art. 11, segundo párrafo.

(17) Dec. 99/2019, art. 11, cuarto párrafo.

(13) Ley 27.541, art. 28, tercer párrafo incorporado al art. 25, LIBP.

marzo del período fiscal inmediato siguiente al liquidado, y que deben permanecer en entidades financieras de la ley 21.526, los casos de devolución son excepcionales, a saber:

- Presentación de la declaración jurada del IBP antes de la repatriación (esto es, antes del 31 de marzo, hipótesis por demás extraña dado que el vencimiento general opera en el mes de junio del año siguiente al cierre del período fiscal liquidado).

- Saldo a favor derivado de anticipos ingresados sobre la base de un período fiscal previo con alícuota incrementada, imputados a un período fiscal sin alícuota incrementada” (18).

Las disposiciones legales y reglamentarias no son claras respecto al mecanismo que operará a los efectos de usufructuar el beneficio de exclusión de alícuotas diferenciales por repatriación de fondos del exterior. Más precisamente, si se debe ingresar el gravamen diferencial y posteriormente solicitarse su devolución una vez verificado el ingreso de los fondos del exterior al 31/3 y su mantenimiento en entidades financieras del país al 31/12, o si el beneficio opera automáticamente con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada y pago, sin necesidad del ingreso del diferencial.

En nuestra opinión, el beneficio opera automáticamente con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada y pago, en la medida que se verifiquen los requisitos de repatriación. No obstante ello, deberemos aguardar a la reglamentación por parte de AFIP que se encargará de precisar las modalidades de tramitación de las devoluciones pertinentes.

III.6. Cómputo de pago a cuenta

Los sujetos del gravamen podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares a este que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global. Dicho crédito solo podrá computarse hasta el

incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior. En caso de que el PEN ejerciera la facultad prevista en el segundo párrafo del art. 25 de la LIBP, dicho cómputo procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo, y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales (19).

IV. Bienes personales. Acciones y participaciones societarias

El art. 29 de la ley 27.541 sustituyó en el primer párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del art. 25 del tít. VI de la LIBP, la expresión “de veinticinco centésimos por ciento (0,25%)” por la expresión “de cincuenta centésimos por ciento (0,50%)” (20).

En virtud de ello, se incrementa la alícuota del 0,25% al 0,50% aplicable para el cálculo del gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550 de Sociedades Comerciales cuyos titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas domiciliadas en el exterior.

El IBP-Acciones y Participaciones Societarias resulta aplicable sobre el patrimonio neto de las sociedades y fideicomisos constituidos en el país, quienes se encuentran obligados a actuar como responsables sustitutos de sus accionistas residentes en el país y en el exterior, y de las sociedades del exterior, dado que se presume que detrás de estas se encuentran personas humanas.

No obstante, no se encontrarán alcanzadas por dicho impuesto aquellas sociedades locales que posean participaciones en la sociedad que actúa como responsable sustituto, dado que aquellas sociedades ya han actuado como responsables sustitutos de sus accionistas, y de lo contrario habría doble imposición.

(18) RAJMILOVICH, Darío M., “La reforma tributaria de la ley 27.541 y su reglamentación en el impuesto sobre los bienes personales y en el impuesto a las ganancias”, *Práctica y Actualidad Tributaria* (PAT), Ed. Errepar, diciembre 2019.

(19) Ley 27.541, art. 28, último párrafo incorporado al art. 25, LIBP.

(20) Ley 27.541, art. 29, sustituye el primer párrafo del art. sin número agregado a continuación del art. 25 del tít. VI de la LIBP.

A continuación, se podrá observar un cuadro resumen de evolución de las alícuotas aplicables, donde se puede observar que a partir del período fiscal 2019 resulta aplicable la alícuota del 0,50%, retornando a la situación anterior al régimen de exteriorización de tenencias y bienes de la ley 27.260.

Período fiscal	Alícuota
2015	0,50%
2016	0,25%
2017	0,25%
2018	0,25%
2019	0,50%

V. Modificación del nexo de vinculación de domicilio por residencia

El art. 30 de la ley 27.541 modificó el tít. VI de la LIBP, reemplazando el nexo de vinculación de “domicilio” del sujeto del gravamen por el de “residencia”, con efectos para los períodos fiscales 2019 y siguientes.

En efecto, el nuevo texto legal quedó redactado de la siguiente manera: “El sujeto del impuesto se registrá por el criterio de residencia en los términos y condiciones establecidos en los arts. 119 y ss. de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, quedando sin efecto el criterio de ‘domicilio’” (21).

En este sentido, el legislador ha deslizado un error al modificar el texto legal, dado que, en el nuevo texto ordenado de la LIG, el concepto de residencia se encuentra contemplado a partir del art. 116, y no del 119, como estaba previsto en el texto anterior.

Al respecto, la reglamentación se encargó de enmendar dicho error, disponiendo que “toda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación ‘domicilio’ con relación al impuesto sobre los bienes personales, debe entenderse referida a ‘residencia’ de conformidad a lo previsto en los arts. 116 y ss. de la Ley de Im-

puesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones” (22).

VI. Bienes personales. Responsable sustituto

El art. 31 de la ley 27.541, sustituyó el primer párrafo del art. 26 del tít. VI de la LIBP disponiendo que la alícuota aplicable a los responsables sustitutos, para los períodos fiscales 2019 y siguientes, será del 0,50% (cincuenta centésimos por ciento) (23). En virtud de ello, la alícuota aplicable en el IBP-Responsable Sustituto, se incrementa de 0,25% al 0,50% a partir del período fiscal 2019.

A continuación, se podrá observar un cuadro resumen de evolución de las alícuotas aplicables, donde se puede observar que a partir del período fiscal 2019 resulta aplicable la alícuota del 0,50%, mientras que la alícuota aplicable con anterioridad al régimen de exteriorización de tenencias y bienes de la ley 27.260 era del 1,25%.

Período fiscal	Alícuota
2015	1,25%
2016	0,75%
2017	0,50%
2018	0,25%
2019	0,50%

VII. Otras disposiciones

La reglamentación faculta a la AFIP para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del gravamen, como así también para disponer el decaimiento de los beneficios previstos en el art. 11 del dec. 99/2019 cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en él (24).

La AFIP también tendrá a su cargo el dictado de las normas necesarias para tornar operativo el nuevo nexo de vinculación de “residencia” (25).

(21) Ley 27.541, art. 30, modifica el tít. VI de la LIBP con relación a la condición de los contribuyentes.

(22) Dec. 99/2019, art. 13.

(23) Ley 27.541, art. 31, modifica el primer párrafo del art. 26 del tít. VI de la LIBP.

(24) Dec. 99/2019, art. 12, primer párrafo.

(25) Dec. 99/2019, art. 12, segundo párrafo.

Deberemos aguardar a la reglamentación de carácter general por parte de la AFIP para conocer mayores precisiones al respecto.

VIII. Palabras finales

La ley 27.541 delegó en el PEN hasta el 31/12/2020 la facultad de fijar alícuotas diferenciales para gravar bienes situados en el exterior y de disminuirla para el caso de activos financieros del exterior, en caso de verificarse la repatriación.

En virtud de ello, la reglamentación definió el concepto de repatriación comprendiendo el ingreso al país de las tenencias en moneda extranjera o del resultado de la realización de activos financieros del exterior exteriorizados hasta el 31 de marzo del año fiscal siguiente al que se liquida, en la medida que representen al menos un 5% del valor impositivo total de los bienes en el exterior (financieros y no financieros) y en tanto se mantengan depositados hasta el 31 de diciembre del año fiscal de repatriación en entidades financieras a nombre de su titular.

No se advierte la obligatoriedad de depositar dichos fondos repatriados en cuentas especiales como lo requería el régimen de exteriorización de tenencias y/o bienes de la ley 27.260. No obstante, deberemos aguardar a la reglamentación por parte del organismo recaudador.

A los efectos de la aplicación de las alícuotas diferenciales entendemos que los beneficiarios de *trusts* irrevocables constituidos en el exterior no debieran encontrarse alcanzados por el gra-

vamen, dado que estos no poseen la titularidad de su patrimonio.

Los certificados de depósito argentinos de acciones de empresas del exterior que cotizan en bolsas o mercados autorizados por la CNV (CEDEAR) son considerados del exterior, dado que el emisor del activo subyacente se encuentra domiciliado en el exterior. Mientras tanto, los certificados de depósitos de acciones de sociedades no residentes en Estados Unidos (de empresas argentinas) que se encuentran depositados en entidades bancarias de dicho país y que se negocian en bolsas o mercados de Nueva York (ADR) no son considerados activos en el exterior, dado que el emisor del activo subyacente se encuentra domiciliado en el país.

Finalmente, debe contemplarse que la ley 27.541 modificó el nexo de vinculación del “domicilio” del sujeto del gravamen por el de “residencia”, con el objeto de evitar que los contribuyentes trasladen su domicilio al exterior con anterioridad al 31/12/2019 mediante el mero cambio de su domicilio y designen a un responsable sustituto a través del cual se tribute solo por los bienes en el país.

De esta manera, a partir del año fiscal 2019 resulta aplicable el criterio de residencia, en los términos de los arts. 116 y ss. de la LIG (t.o. 2019), siendo más dificultoso el cambio de residencia, dado que requiere un cambio real de esta, mediante la permanencia efectiva en el exterior por el plazo que previsto por dicha normativa.

Thomson Reuters

IMPUESTOS INTERNOS

.....

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Impuestos internos. Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves

ALBERTO BALDO

I. Introducción

La ley 27.541 (BO 23/12/2019) introdujo, modificaciones al art. 39 de la Ley de Impuestos Internos correspondiente al rubro vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves.

Este rubro ha sufrido numerosas modificaciones, desde el año 2014 hasta el año 2018, dichas modificaciones fundamentalmente pasaron por los cambios en las alícuotas y los montos de los bienes gravados.

Indudablemente estos cambios pasaron por decisiones políticas tendientes a ejercer una mayor o menor presión tributaria, afectando indistintamente a la industria nacional como a la importación, según las circunstancias del momento.

Una vez más y frente a problemas reiterativos en la economía argentina se vuelven a insistir con las mismas medicinas, con una clara intención de evitar la salida de dólares del país, castigando a un sector que ya en los últimos años viene sufriendo la crisis, con la consecuencia lógica que esto produce a nivel social dada la importancia que tiene el sector automotriz en nuestro mercado.

II. Normas legales

II.1. Ley

La ley 27.430, sustituyó los arts. 38 y 39 de la Ley de Impuestos Internos (ley 24.674), a partir del 1º de marzo de 2018, inclusive, a su vez la

ley 27.541 volvió a modificar el art. 39, disminuyendo los montos exentos, e incorporando alícuotas más altas según el monto del vehículo.

A continuación, mostramos como quedaron redactados ambos artículos.

El art. 38 del cap. IX del título II de la ley 24.674 y sus modificaciones establece que se encuentran alcanzados por el impuesto, los siguientes vehículos:

- a) automotores terrestres concebidos para el transporte de personas, excluidos los autobuses, colectivos, trolebuses, autocares, coches ambulancias y coches celulares,
- b) automotores terrestres preparados para acampar (*camping*),
- c) motociclos y velocípedos con motor,
- d) los chasis con motor y motores de los vehículos alcanzados en los tres incisos precedentes,
- e) las embarcaciones, concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda,
- f) las aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes.

Por otra parte, el art. 39 estableció, que los bienes mencionados en el art. 38 deberán tributar el impuesto que resulte por aplicación de la tasa que en cada caso se indica, sobre la base imponible respectiva.

Aquellas operaciones cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea igual o inferior a pesos un millón trescientos mil (\$1.300.000) estarán exentas del gravamen, con excepción de los bienes comprendidos en el inc. c) del art. 38, para cuyo caso la exención regirá siempre que el citado monto sea igual o inferior a pesos trescientos noventa mil (\$390.000) y para el caso del inc. e) la exención regirá siempre que el citado monto sea igual o inferior a pesos un millón setecientos mil (\$1.700.000), sin aplicarse monto exento para el inc. f).

Para el caso de los bienes comprendidos en los incs. a), b y d), cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluido los opcionales, sea superior a pesos un millón trescientos mil (\$1.300.000) e inferior a pesos dos millones cuatrocientos mil (2.400.000), deberán tributar el impuesto que resulte por la aplicación de la tasa del veinte por ciento (20%). Cuando dicho precio de venta sea igual o superior a pesos dos millones cuatrocientos mil (\$2.400.000), deberán tributar el impuesto que resulte por aplicación de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%).

Para el caso de los bienes comprendidos en el inc. c) cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea superior a pesos trescientos noventa mil (\$390.000) e inferior a pesos quinientos mil (\$500.000) deberán tributar el impuesto que resulte por la aplicación de la tasa del veinte por ciento (20%) y del treinta por ciento [30], cuando su precio de venta sea igual o superior a pesos quinientos mil (\$500.000).

La Administración Federal de Ingresos Públicos, actualizará trimestralmente, a partir del mes de abril del año 2020, los importes consignados en los párrafos que anteceden, considerando la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), respectivo a cada rubro en particular, que suministre el INDeC correspondiente al trimestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice. Los montos actualizados surtirán efecto para los hechos imposables que se perfeccionen desde el primer día del segundo mes inmediato siguiente a aquel en que se efectúe la actualización, inclusive.

II.2. Decreto reglamentario

El art. 76 del decreto reglamentario de la Ley de Impuestos Internos, establece que el precio será el fijado por las terminales a su red de concesionarios, cualquiera que sea la forma que adopte la comercialización, no siendo de aplicación para la determinación de la base imponible en estos casos, el art. 4º de la ley que se refiere a la determinación de la base imponible en el mercado interno.

Asimismo, el citado decreto en su art. 77 admite la deducción como pago a cuenta del impuesto correspondiente a la etapa anterior.

Es condición para esta deducción que el impuesto se encuentre discriminado en la factura o documento equivalente y opere con relación a las compras del período fiscal que se liquida.

III. Situación durante el año 2019

Con la finalidad de seguir ajustando el procedimiento de actualización de los montos incluidos en la ley, la AFIP dictó la resolución general 4257, con vigencia a partir del 1º de junio de 2018, inclusive, disponiendo que pondrá en conocimiento de los contribuyentes los importes actualizados considerando la variación del índice de precios al consumidor (IPC) que publique en su página oficial el INDeC.

A estos fines, se deberá consultar el sitio web del Organismo donde se publicarán los importes actualizados y las tablas.

Ahora bien, no obstante, las modificaciones efectuadas en la ley 27.430, el PEN dictó el dec. 1/2019, utilizando las facultades que le otorga el art. 14.1 de la Ley de Impuestos Internos aumentando los importes a partir de los cuales, transitoriamente, no se aplicará el impuesto a ciertos bienes.

Estos montos estuvieron vigentes para el período comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el 31 de mayo de 2019, ambas fechas, inclusive, excepto para los motociclos y velocípedos con motor que es para todo el año 2019 y para los del art. 38, inc. f) que no tiene mínimo exento.

En el mes de junio de 2019, entró en vigencia la modificación efectuada por el art. 85 de la ley

27.467 (Presupuesto Nacional) para el trimestre junio-agosto de 2019, sustituyendo el último párrafo del art. 39, cambiando el índice de actualización de los montos, que pasó a utilizarse el Índice de Precios al Consumidor.

IV. Situación a partir del 01/01/2020

Al final de la nota mostramos un cuadro comparativo de los montos gravados y exentos del impuesto, así como las alícuotas aplicables y podemos observar sobre todo en el caso de los bienes del art. 38, inc. a) (automóviles, etc.), que el monto exento disminuyó y que aumentó, para un determinado precio la alícuota, la que antes era general a una diferencial superior, produciendo esto un fuerte incremento en el precio de estos bienes.

No debemos olvidar que el impuesto interno es base imponible de sí mismo, para lo cual se debe calcular la tasa efectiva para incorporar el monto a dicha base.

Veamos por ejemplo la incidencia que tiene el incremento de la tasa nominal del 20% al 35%.

$$\text{Tasa efectiva: } \frac{100 \times t}{100 - t} = \frac{100 \times 20}{100 - 20} = \frac{2000}{80} = 25\% \quad \frac{100 \times 35}{100 - 35} = \frac{3500}{65} = 53.85\%$$

Como podemos apreciar, la incidencia del impuesto en el precio se duplicó, sin entrar a considerar otros aumentos que pudieran aplicar los fabricantes.

El otro aspecto saliente de las modificaciones corresponde al cambio de índice que pasó a ser del Índice de Precios al Consumidor al Índice de Precios Internos al por Mayor.

V. Comentarios

Para entender la problemática que afectó al sector automotriz en los últimos años, debemos aclarar que, en la imposición selectiva al consumo, en nuestro país, los impuestos internos, tiene una fuerte injerencia el Estado y afecta deliberadamente el precio de los bienes.

Aclarado ello, debemos resaltar también que en nuestra legislación se establece que el impuesto interno forma parte de la base imponible para su determinación y además, existe un artículo (14.1) que autoriza al Poder Ejecutivo Nacional a aumentar en hasta un veinticinco por ciento (25%) la alícuota del impuesto o dejarla sin efecto por un tiempo determinado.

Ahora bien, cuando analizamos los cambios normativos que se produjeron desde el año 2014, observamos que la ley 26.929 produjo un salto enorme en la alícuota del impuesto, ya que

pasó del diez por ciento (10%) al cincuenta por ciento (50%).

Este cambio trajo aparejado un importante desequilibrio en el sector, dado que afectó el precio de los bienes llevando su valor al doble, es decir incrementándolo en un cien por ciento. Todo esto como consecuencia de aplicar la tasa efectiva para incorporar el impuesto a la base imponible.

En su momento la más afectada fue la industria nacional, ya que esto produjo paralización en la actividad del sector, despidos y suspensiones de personal, entre otras cosas, como consecuencia de la retracción de las ventas.

Sí lo que se pretendía, en ese entonces, era parar la salida de dólares del país por la importación de autos alta gama, bien se podría haber aplicado una tasa diferencial entre los autos nacionales e importados criterio, avalado por la Corte, y que finalmente luego se hizo.

De cualquier manera, este impuesto es motivo permanente de observación por parte del gobierno de turno, dado que como podemos ver, periódicamente se van modificando los importes exentos y las alícuotas.

Teníamos la esperanza que con las modificaciones de las leyes 27.430 y la 27.467, aplicando una tasa única del veinte por ciento y el sistema

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

de actualización trimestral de los montos exentos se obtuviera al menos, una estabilización normativa a lo largo del tiempo.

En consecuencia y a la luz de los acontecimientos, nuevos montos y alícuotas (art. 46 de la ley 27.541), no nos queda otra opción que ver con desagrado la aplicación de medidas similares a las que, en otro momento, ocasionaron situaciones no queridas.

Bienes	Situación al 31/12/2019	Situación a partir del 1/1/2020
-Vehículos automotores	Alícuota: 20%	Alícuota: 20% para pcio. de venta entre 1.300.000.- y 2.400.000.- Alícuota: 35% para pcio. de venta superior a 2.400.000.-
-Vehículos para acampar -Los chasis con motor	Monto exento: 1.831.084,43.-	1.300.000.-
-Motociclos y velocípedos con motor	Alícuota: 20% Monto exento: 380.000	Alícuota: 20% para pcio. de venta entre 390000.- y 500.000.- 390.000.- Alícuota: 30% para pcio. de Venta superior a 500.000.-
-Embarcaciones motores fuera de borda	Alícuota: 20% Monto exento: 1.627.631,11	Alícuota: 20% 1.700.000.-
-Aeronaves, aviones, hidroaviones y helicópteros	Alícuota: 20% Monto exento: 0	Alícuota: 20% 0

Impuestos internos: reformulación del tributo a vehículos automóviles y motores, motos, embarcaciones y aeronaves de la ley 27.541

RICARDO H. FERRARO

La imposición selectiva sobre los consumos en general no tiene como objetivo prioritario la recaudación (excepto, por ejemplo, algunos casos específicos como combustibles), siempre tuvo como cuestión central fines o propósitos sociales como son desalentar el consumo de tabaco o alcohol, así como para otorgarle cierto grado de progresividad al sistema tributario como complementario de la imposición al consumo.

Sin embargo, en nuestro país se ha echado mano a la imposición específica con el claro fin de incrementar la recaudación, algo que se prueba a poco de recorrer las modificaciones, incorporaciones, eliminaciones de rubros que ha sufrido la Ley de Impuestos Internos desde 1983 en adelante como un recurso más para paliar las diversas crisis que hemos vivido.

La reciente ley 27.541, denominada Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, no es una excepción. Reformula todo el cap. IX de la ley 24.674 de Impuestos Internos que regula el gravamen sobre “Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves”, claro que no con la vehemencia de 2015 que alcanzó el 50% de alícuota nominal, pero elevando la imposición respecto de lo vigente en 2019.

En efecto, la citada ley no cambia el objeto de este impuesto interno, sino que introduce modificaciones con relación a los montos exentos y a la vez, fija una nueva tasa para automotores cuando superen determinado precio de

venta, sin considerar impuestos, incluidos opcionales.

En este aspecto vale recordar que el decreto reglamentario del tributo define la base imponible para estos supuestos en su art. 76, el que expresa: “A efectos de lo dispuesto en el art. 39 de la ley, se entenderá como precio de venta de los vehículos, sin considerar impuestos, el fijado por las terminales a su red de concesionarios, cualquiera sea la forma que adopte la comercialización, no siendo de aplicación en estos casos el art. 4º de la ley”.

“A tales fines, la liquidación del gravamen se practicará aplicando la tasa respectiva sobre el precio indicado en el párrafo anterior, al que se le adicionará el impuesto de este Capítulo”.

Como puede observarse, la norma transcripta se aparta del concepto de precio neto de venta que regula el art. 4º de la ley 24.674 al definir la base imponible, concepto que es reforzado vía reglamentaria (art. 10) al precisar que, “en los artículos gravados según el precio de venta, se considerará como tal el que se cobre al adquirente”. En el caso bajo comentario se toma el precio fijado por la terminal al concesionario.

I. Nueva estructura de gravabilidad

Siguiendo el orden de imposición que establece el art. 38 de la ley, en función de sus incisos, repasaremos las novedades que dispuso la ley 27.541 para cada uno de los bienes alcanzados por el tributo, dejándose constancia que el

dec. 99/2019 que reglamenta distintos aspectos de la citada ley no hace referencia alguna a los cambios en impuestos internos.

1.1. Los vehículos automotores terrestres concebidos para el transporte de personas, excluidos los autobuses, colectivos, trolebuses, autocares, coches ambulancia y coches celulares

En primer lugar no podemos dejar de mencionar que el decreto reglamento amplía el alcance de las exclusiones estableciendo en su art. 73 que se encuentran excluidos del gravamen “los vehículos automotores para el transporte de personas, *concebidos* como autobuses, colectivos, trolebuses, autocares, coches ambulancias y coches celulares, las embarcaciones destinadas al servicio de ambulancias, servicio postal o servicios funerarios y las aeronaves afectadas a la explotación de servicios aéreos comerciales regulares, a trabajos aéreos tales como fumigación y servicio postal...” (el destacado es nuestro). Dicho de otro modo, los bienes que fueron creados o fabricados con esas finalidades.

En consecuencia, aquellas operaciones que involucren a los vehículos comprendidos, cuyo precio de venta en los términos antes comentados, resulte igual o inferior a \$1.300.000 se encuentran exentas del impuesto. Si se lo compara con el monto que se fijó en agosto de 2019, que era de \$1.485.900, se verifica un retroceso que sumado a la devaluación e incremento de los precios genera una mayor cantidad de unidades gravadas.

Ahora bien, cuando el precio de venta supera dicha cifra (\$1.300.000) pero está por debajo de los \$2.400.000 se deberá tributar una alícuota nominal del 20%, lo que arroja una tasa efectiva del 25%. Hasta aquí igual tasa que la norma que se reforma. Pero si el precio supera los \$2.400.000, la tasa nominal aplicable es del 35% y la efectiva es de 53,8462. Es decir que para este segmento se verifica un considerable aumento de la incidencia del impuesto.

1.2. Los vehículos automotores terrestres preparados para acampar (camping)

El tratamiento dispensable a los bienes incluidos en este inciso es igual al comentado en el inc. a).

1.3. Los motociclos y velocípedos con motor

En el caso de motos, motonetas, ciclomotores, etc., comprendidos en este inciso, si el precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, es igual o inferior a \$390.000 la operación se encuentra exenta (en agosto 2019 se estipuló en \$380.000).

En el caso que la operación resulte mayor a \$390.000 y hasta \$500.000 la tasa legal aplicable es de 20% lo que implica una efectiva de 25%. De superarse los \$500.000, la alícuota nominal se eleva al 30%, siendo la tasa efectiva del 42,8571, incrementándose la incidencia del tributo en este sector de bienes ya que anteriormente estaban sujetos a la tasa legal del 20%.

1.4. Los chasis con motor y motores de los vehículos alcanzados por los incisos precedentes

El tratamiento dispensable a los bienes incluidos en este inciso es igual al comentado en el inc. a). Es de destacar que el art. 74 del decreto reglamentario aclara que los chasis con motor y motores a que se refiere el inc. d) del art. 38 de la ley, son aquellos que fueron concebidos para vehículos gravados y que las transferencias de chasis con motor y motores no concebidos para vehículos gravados no darán lugar al pago del impuesto, pero sus fabricantes deberán informar a la AFIP sobre dicha producción.

1.5. Las embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda

Respecto de estos bienes, el mínimo exento se ubica en \$1.700.000. Superada la mencionada suma se aplica una tasa nominal del 20%, lo que arroja una efectiva del 25%.

1.6. Las aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes

Para este inciso no existe mínimo exento y tributa la misma alícuota que el inciso anterior, sin olvidar que las aeronaves afectadas a la explotación de servicios aéreos comerciales regulares, a trabajos aéreos tales como fumigación y servicio postal, están excluidos del gravamen, tal como se mencionara precedentemente.

II. Actualización de valores

La nueva ley establece un régimen de actualización automático que se basa en el último dispuesto por la administración saliente, pero cambiando el índice a utilizar.

A esos fines faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos, para que actualice trimestralmente, a partir del mes de abril del año 2020, los importes antes detallados, considerando la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), atinentes a cada rubro en particular, que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) correspondiente al trimestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice, precisando que los montos actualizados surtirán efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen desde el primer día del segundo mes inmediato si-

guiente a aquel en que se efectúe la actualización, inclusive.

La ley 27.467 (Presupuesto 2019) publicada oficialmente el 04/12/2018, había dispuesto que la AFIP actualizaría los importes consignados en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año, considerando, en cada caso, la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos correspondiente al trimestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice. De la comparación de ambas disposiciones se advierte que el cambio más significativo está en el índice a utilizar para realizar la actualización automática.

III. Síntesis

Como colofón de lo expuesto, sintetizamos en el siguiente cuadro la tributación desde el 1º de enero.

Cuadro resumen. Imposición a partir del 1/1/2020			
Bienes	Precio de venta	Tasa nominal	Tasa efectiva
Vehículos terrestres concebidos para el transporte de personas, preparados para acampar, chasis con motor y motores	-Menor o igual a \$ 1.300.000	Exento	Exento
	-Mayor a \$ 1.300.000 pero menor a \$ 2.400.000	20%	25%
	- Mayor a \$ 2.400.000 en adelante	35%	53,8462%
Vehículos automotores terrestres preparados para acampar (camping)	-Menor o igual a \$ 1.300.000	Exento	Exento
	-Mayor a \$ 1.300.000 pero menor a \$ 2.400.000	20%	25%
	- Mayor a \$ 2.400.000 en adelante	35%	53,8462%
Motociclos y velocípedos con motor	-Menor o igual a \$ 390.000	Exento	Exento
	-Mayor a \$ 390.000 pero menor a \$ 500.000	20%	25%
	- Mayor a \$ 500.000 en adelante	30%	42,8571%
Chasis con motor y motores de los vehículos alcanzados	-Menor o igual \$ 1.300.000	Exento	Exento
	-Mayor a \$ 1.300.000 pero menor a \$ 2.400.000	20%	25%
	- Mayor a \$ 2.400.000 en adelante	35%	53,8462%

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Bienes	Precio de venta	Tasa nominal	Tasa efectiva
Embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda	-Menor o igual \$ 1.700.000	Exento	Exento
	-Mayor a \$ 1.700.000 en adelante	20%	25%
Aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes	No se aplica importe mínimo exento. Tributa cualquiera sea su precio de venta	20%	25%

ADUANERO

.....

Thomson Reuters

Modificaciones de la ley 27.541 de Solidaridad Social a la materia aduanera

HARRY SCHURIG

La ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva además de introducir una serie de novedades al régimen tributario y cambiario nacional, actualizó distintos aspectos vinculados al ámbito aduanero, que agrupamos en dos segmentos: derechos de exportación y tasa de estadística.

I. Derechos de exportación

I.1. Introducción

La ley 27.541 destina su título V a los Derechos de Exportación. A través del art. 52 autoriza al Poder Ejecutivo Nacional (PEN) a la fijación de derechos de exportación “en el marco de las facultades acordadas... mediante los arts. 755 y conchs. de la ley 22.415 (Código Aduanero)”.

A su turno, el primer párrafo del art. 755 del Cód. Aduanero establece: “En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido”. A continuación, la norma enuncia de modo genérico una serie de finalidades que deberían ser tenidas en cuenta al tiempo del ejercicio de esta potestad.

Como vemos, es el Código Aduanero (Cód. Aduanero) quien de modo primigenio actúa como norma delegante en favor del PEN y la ley 27.541 vendría a completar ese bloque normativo delegante, estableciendo —como veremos

a continuación— las condiciones y límites a su ejercicio: justificación, topes, plazo y destino de lo recaudado.

I.2. Justificación

Los argumentos habilitantes para el dictado de la medida se encuentran en los arts. 1º y 2º de la ley 27.541. El primero declara la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, tarifaria, energética, sanitaria y social, encuadrando toda la delegación de facultades comprendidas en la presente ley en los términos del art. 76 de la CN (CN).

El art. 2º se titula “bases de la delegación”, destacando la sostenibilidad de la deuda pública, la reestructuración tarifaria del sistema energético y el reordenamiento de los entes reguladores, la reactivación productiva, la sostenibilidad fiscal, el carácter redistributivo de los haberes previsionales, el suministro de medicamentos esenciales y la recuperación de los salarios.

Como puede observarse, se trata más bien de “objetivos” que el gobierno pretende alcanzar mediante la delegación efectuada. Por el contrario, la noción de “bases de la delegación”—tal como lo ha interpretado la doctrina—, involucra un conjunto más complejo de elementos, puesto que además de las finalidades perseguidas, debemos encontrar allí una serie de limitaciones y condicionamientos al ejercicio de tal potestad.

I.3. Topes

En primer término, el art. 52 de la ley 27.541 determina que el PEN podrá fijar derechos de exportación cuya alícuota máxima general no

podrá superar en ningún caso el 33% del valor imponible de la mercadería exportada o del precio oficial FOB, para el caso que lo tuviera.

Si bien se desconocen los motivos por los cuales se eligió este valor máximo, podríamos inferir que se intentó evitar un planteo de inconstitucionalidad por confiscatoriedad.

Como sabemos, la Corte Suprema, mediante una serie de fallos dictados a lo largo del tiempo, consolidó la teoría de la no confiscatoriedad en materia impositiva, mediante la cual el Estado se encuentra impedido de establecer tributos que superen una alícuota estimada —aproximadamente— en el 33% de la base imponible.

Esta teoría tiene en cuenta la situación de cada impuesto por separado (no por sumatoria de impuestos o por lo que se conoce como “presión fiscal”) y se aplica a los impuestos directos, es decir, aquellos en los cuales el contribuyente no traslada la carga impositiva. De allí que tradicionalmente esta doctrina resulta solo invocable frente a tributos que gravan la renta y/o el patrimonio, excluyendo los impuestos al consumo. Si embargo, la situación puede alterarse en los casos en que los primeros (renta y patrimonio) sean —por algún motivo— trasladados.

En el caso de los derechos de aduana, al ser considerados impuestos al consumo, y por ende trasladables, la teoría de la no confiscatoriedad resulta inaplicable a ellos como valladar frente al abuso fiscal. Sin embargo, en el caso de la exportación de *commodities* se observó que, al no poder trasladarse la sobrecarga tributaria al importador extranjero, los derechos de exportación se comportarían como verdaderos impuestos directos, afectando la renta del exportador. De allí que si la alícuota fijada excediese el 33% quedaría abierta la posibilidad de su discusión constitucional.

Consideramos que este puede haber sido el único elemento que incidió en la elección de esta alícuota máxima, ya que ningún tratado internacional ni regional, limitan o condicionan la potestad tributaria en materia de derechos de exportación (1).

(1) Recordemos que el art. 756 establece: “Las facultades otorgadas en el art. 755, apart. 1º, deberán ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes”.

Por otra parte, con independencia de si es válido o no delegar en el PEN facultades tributarias, la doctrina es coincidente en que uno de los puntos fundamentales que debían incluirse en los lineamientos legislativos son los topes mínimos y —sobre todo— máximos, dentro de los cuales el PEN puede seleccionar la alícuota.

A continuación, la norma establece una serie de topes para mercaderías en particular:

- 33% para habas (porotos) de soja. Consideramos que la inclusión de este tope tuvo una finalidad aclaratoria y de seguridad jurídica, ya que el máximo general previsto en el primer párrafo resulta lo suficientemente abarcativo;

- 15% para mercancías que al 02/09/2018 no estaban gravadas con derechos de exportación o tenían una alícuota cero.

La inclusión de ambos supuestos resulta útil, atento que la diferencia entre ellos supuestos suele dar lugar a conflictos interpretativos. Técnicamente una mercadería:

- no está gravada (o no está sujeta) cuando queda fuera del hecho imponible. No hay liquidación de tributos;

- está exenta: cuando está gravada y otra disposición la detrae del hecho imponible. No hay liquidación de tributos;

- está gravada a tasa cero: cuando estando gravada, simplemente la alícuota que rige a su respecto es cero. Hay liquidación de tributos.

En ninguno de los tres casos existe monto a pagar, pero en todos por diversos motivos.

Desde el punto de vista teórico, por el art. 724 del Cód. Aduanero toda exportación para consumo “se encuentra gravada”, ergo toda mercadería exportada a consumo, también lo está, salvo que “además” encuentre exenta (por otra disposición) o sea alcanzada por un régimen especial.

En la práctica ocurre que, como históricamente las alícuotas son fijadas por el PEN mediante decretos [a veces también por resoluciones ministeriales (2)] que alcanzan solo a ciertas

(2) Al respecto cabe recordar que el dec. 2752/1991 subdelegó en el Ministerio de Economía Obras y Servi-

mercaderías de la nomenclatura, aquellas que no quedaron incluidas por estas normas —se dice que— “no están gravadas”.

Por el contrario, cuando algún decreto “les fija la alícuota a cero” o habiendo una alícuota superior; luego se la “reduce a cero”, suele decirse que “están gravadas a tasa cero”. En realidad, la tasa cero no es otra cosa que una particular forma de exención.

Lo expuesto resulta aplicable también a los derechos de importación y a la tasa de estadística (3). Para otros impuestos —tales como el IVA— la situación adquiere algunas particularidades (4).

Otros topes incluido en la norma:

- 5% para productos agroindustriales de las economías regionales definidas por el PEN;

- 5% del valor imponible o del precio oficial FOB para bienes industriales y servicios y

- 8% del valor imponible o del precio oficial FOB para minería e hidrocarburos: a su respecto el dec. 58/2019 vetó la limitación incluida en la ley según la cual “en ningún caso el derecho de exportación podrá disminuir el valor de boca de pozo para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras”.

cios Públicos, las facultades conferidas por los arts. 570, 620, 632, 663, 664 y 755 del Cód. Aduanero.

(3) Mientras el dec. 389/1995 utilizó la expresión “Quedan exceptuadas del pago de la tasa de estadística: a) Las mercaderías que se exporten...”; el dec. 361/2019 —por el contrario— estableció “... hasta el 31 de diciembre de 2019, en un cero por ciento (0%), la alícuota de la tasa de estadística... aplicable a: a. Los bienes de capital...”.

(4) Así es como para el caso de exportación de servicios, a pesar de que tales operaciones se encuentran exentas, el art. 77.1 del decreto reglamentario de la ley de IVA permite que los exportadores puedan obtener el reintegro de los créditos fiscales previstos en el art. 43 de la ley de IVA, aplicable a operaciones de exportación de bienes. De allí que se diga habitualmente que se encuentran “gravadas a tasa cero” a los fines de gozar también de aquel beneficio. Distinta es la situación regulada, por ejemplo, por el dec. 567/2019 el cual expresamente dispone que “[l]a venta de los productos de la canasta alimentaria que se detallan en el Anexo... estará alcanzada por una alícuota equivalente, al cero por ciento (0%) en el Impuesto al Valor Agregado...”.

1.4. Plazo

El último párrafo del art. 52 de la ley 27.541 determina que el PEN “podrá ejercer estas atribuciones hasta el 31 de diciembre de 2021”.

La delimitación temporal del ejercicio de las facultades delegadas constituye uno de los elementos más importantes de los que componen la “base de la delegación”, con lo cual resulta muy acertada su inclusión.

Ahora bien, este plazo debe ser coherente con los fundamentos que habilitan a la propia delegación, los que si bien se detallan en el art. 2º, encuentran sentido —en su conjunto— en la declaración de emergencia prevista en el art. 1º. El problema es que mientras esta alcanza hasta el 31/12/2020 la delegación tributaria se extiende por un año más.

Huelga ahondar sobre la inconveniencia de habilitar tales potestades en un tiempo futuro, para el cual *ab initio*, ni siquiera se percibió la necesidad de alcanzarlo con la situación de emergencia. Si bien esto puede ser subsanado luego, mediante una prórroga de la emergencia, lo ideal sería una continuación (o supresión) simultánea de ambos aspectos.

1.5. Destino de lo recaudado

El antepenúltimo párrafo del art. 52 de la ley 27.541 establece:

- el 67% del “valor incremental” de los derechos de exportación previstos en esta ley, será destinado al financiamiento de los programas a cargo de la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSeS) y las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP);

- el 3% se destinará a la creación de un fondo solidario de competitividad agroindustrial con la finalidad de estimular la actividad de pequeños productores y cooperativas a través de créditos para la producción, innovación, agregado de valor y costos logísticos.

La normativa transforma a los derechos de exportación en tributos con afectación específica, apartándose del principio de unidad de caja y universalidad presupuestario, mediante el cual todos

los impuestos nacionales, en forma bruta, deben ser remitidos al tesoro nacional, para de allí ser distribuidos y afectados a los múltiples gastos que demanda el funcionamiento del Estado.

Resulta habitual encontrarnos en nuestra legislación con este tipo de afectaciones, usualmente para crear “fondos” con finalidades específicas.

De todos modos, esta detracción no afecta a las provincias, ya que los derechos de exportación no son coparticipables, a diferencia de lo que ocurre —por ejemplo— con el impuesto PAIS (art. 35), que también tiene una afectación especial total (art. 42), por lo cual queda directamente detraído del régimen de coparticipación tributaria.

Finalmente, cabe observar que el art. 52, cuando establece el destino de lo recaudado, al hablar del 67% alude al “valor incremental de los derechos de exportación”, mientras que al referirse al 3% no aclara su base. En primer lugar, el término “valor incremental” resulta confuso, en tanto da la idea de “incremento”, es decir de la suma que se genera por sobre otra ya existente, pudiendo —en consecuencia—, aludirse:

- a la diferencia que resulte entre el derecho de exportación ya existente a la fecha de entrada en vigencia de esta norma y la que resulte de la aplicación de las nuevas alícuotas que disponga el PEN; o

- al total recaudado en concepto de derecho de exportación, que genera un “valor incrementado” respecto del precio de la mercadería.

Sea como fuera la elección, la duda subsiste también respecto del 3%, en cuanto a si debe aplicarse sobre la misma base o no, ya que la norma omite indicar cuál debe utilizarse.

1.6. Otras cuestiones

1.6.a. Excepciones tributarias

Quedan exceptuadas del pago de los derechos de exportación para consumo las Empresas del Estado regidas por la ley 13.653 y las Sociedades del Estado regidas por la ley 20.705 que tengan por objeto desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación.

El PEN prevé la posibilidad de eximir a entidades estatales o con participación estatal que tengan como objeto principal desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación (art. 52).

La ley prevé que no resultará aplicable el incremento de las alícuotas en aquellos distritos que sean declarados en emergencia agropecuaria de conformidad con la ley 26.509 - Sistema Nacional para la prevención y Mitigación de Emergencias y Desastres Agropecuarios.

Sobre esto último, debe tenerse en cuenta:

- que la excepción solo alcanza en forma automática al *incremento de alícuotas, generadas por la aplicación de estas facultades delegadas*; y

- que la delimitación de las zonas en emergencia debe hacerse con extrema cautela, justificación y estrictez, ya que implica una excepción al principio de uniformidad en materia tributaria aduanera contemplado en el inc. 1º del art. 75 de la CN, base de nuestro sistema federal.

1.6.b. Promoción de la actividad

El art. 53 establece de modo genérico que el PEN establecerá:

- los mecanismos de segmentación y estímulo tendientes a mejorar la rentabilidad y competitividad de los pequeños productores y cooperativas cuyas actividades se encuentren alcanzadas por el eventual aumento de la alícuota de los derechos de exportación; y

- los criterios que estimulen la competitividad de la producción federal en función de las distancias entre los centros de producción y los de efectiva comercialización.

Ambos objetivos quedan íntegramente condicionados a su reglamentación.

1.6.c. Ente de consulta

El art. 53 también prevé la creación de una comisión integrada por miembros del Poder

Legislativo, del Consejo Federal Agropecuario y de entidades y organizaciones representativas del sector agropecuario.

Las modificaciones en las alícuotas dispuestas por el PEN serán informadas a esta comisión, la cual deberá expedirse a su respecto.

Pareciera ser que el objetivo de la norma es abrir un canal de diálogo entre el gobierno y representantes de los sectores afectados por las medidas y controlar, mediante los informes que la comisión presente, los efectos y dificultades de genera el incremento de las alícuotas.

Si bien del texto de la norma, surge que la intervención de la comisión resulta ser *ex post* a la adopción de la medida, sería recomendable, en muchos casos su consulta previa.

1.7. Vigencia normativa

El art. 54 establece que mantendrán su validez y vigencia los decretos:

- 1126/2017: regulaciones varias sobre Nomenclatura Común Mercosur, Derecho de Importación Extrazona y reintegros, entre otros aspectos. En cuanto a derechos de exportación (art. 11) fija la alícuota del cero por ciento para una serie de mercaderías comprendidas en distintos decretos allí detallados.

- 486/2018: determina una alícuota del 15% en concepto de derecho de exportación para biodiesel y sus mezclas.

- 487/2018: determina una alícuota del 10% en concepto de derecho de exportación para aceite de soja.

- 793/2018: estableció inicialmente un derecho de exportación general del 12% a la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) (5). Estableció que, tratándose de mercadería que ya se encontrare gravada, el dere-

cho de exportación allí regulado sería adicionado a los vigentes.

- 37/2019: determinó que para la mercadería detallada en su anexo II, la alícuota fijada por el anterior decreto sería del 9% (art. 3°).

1.8. Exportación de servicios

El art. 1° del dec. 1201/2018 dispuso la aplicación hasta el 31/12/2020 de un derecho de exportación del 12% a la exportación de prestaciones de servicios comprendidas en el inc. c) del apart. 2° del art. 10 del Cód. Aduanero. A su turno, el art. 2° de esta norma, contemplaba un tope para este tributo de cuatro pesos por cada dólar estadounidense del valor imponible.

Ahora, el art. 24 del dec. 99/2019 (reglamentario de la ley 27.541) sustituyó al art. 1° de aquella norma y derogó su art. 2°. De este modo, la exportación de servicios queda gravada hasta el 31/12/2021 al 5%, sin tope (6).

Tratándose de una alícuota temporaria, antes de que venza dicho plazo debería definirse la continuidad o modificación de la situación jurídica, pues de lo contrario, la mercadería quedaría sin alícuota asignada y por tanto “no gravada” (como habitualmente suele decirse).

1.9. Constitucionalidad de la delegación legislativa en materia tributaria aduanera

La cuestión resulta bastante compleja y mucho se ha escrito al respecto. Consiste en determinar si los diversos artículos del Cód. Aduanero —en particular los 755, 764 y el 765— que delegan facultades tributarias en el PEN, abarcando la posibilidad de establecer, suspender o modificar la aplicación de tributos, alícuotas, prohibiciones y demás aspectos complementarios, resultan válidos a la luz de la reforma constitucional (art. 76).

(6) Reiteramos aquí las consideraciones sobre la fijación de una alícuota por un tiempo superior al de vigencia de la declaración de emergencia. Si bien el dec. 99/2019 modifica al dec. 1201/2018, el primero es reglamentario de una ley que expresamente alude al art. 76 de la CN y el segundo fue dictado en uso de las facultades contempladas por el art. 755 del Cód. Aduanero.

(5) La norma también fijó un tope de cuatro pesos por cada dólar estadounidense del valor imponible (art. 2°), que fuera posteriormente eliminado por el dec. 37/2019 (art. 1°).

Tales atribuciones se otorgaron en el entendimiento que al tener el órgano ejecutivo mejor versación técnica en materia aduanera y mayor celeridad en la tramitación de estas medidas (por oposición a los prolongados plazos que demandan los trámites legislativos), resultaría conveniente esta forma de distribución de facultades, ajustándose más fielmente a las necesidades del control aduanero y del comercio internacional.

La jurisprudencia usualmente exigía que la política legislativa, en virtud de la cual se efectuaba la delegación legislativa “haya sido claramente establecida” (7), no obstante, el concepto resultaba lo suficientemente amplio como para generar dudas en su aplicación concreta.

El Cód. Aduanero cuando habilita al Ejecutivo al ejercicio de las facultades consignadas, enuncia una serie de postulados genéricos, que podrían asimilarse más bien a pautas orientativas. Tal amplitud sería una necesaria consecuencia del hecho de tratarse de una norma que reviste carácter de permanente. Difícilmente podría entonces pensarse que una política sea “claramente establecida”, cuando la norma habilitante (delegante) no ha sido creada específicamente para la ocasión, ya que por definición debe ser lo suficientemente ambigua como para aplicarse a todas las situaciones que en el futuro puedan requerirlo.

La reforma constitucional de 1994 modificó la situación normativa en cuanto se refiere a los decretos delegados. El nuevo art. 76 si bien establece como principio la prohibición de la delegación legislativa, añade dos excepciones —la materia determinada de administración y la emergencia pública— de tal amplitud y ambigüedad que, hasta hoy, los doctrinarios discuten e intentan desentrañar sus límites y contenido (8).

(7) CS, *in re* “Prattico c. Basso”, Fallos 246:345 y “Mouviel”, Fallos 237:636.

(8) Este tema ha sido desarrollado en SCHURIG, Harry, “Aspectos controvertidos sobre los derechos de exportación en Argentina”, *II Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero*, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2009, ps. 163 a 182, y en las diversas ponencias presentadas en aquella oportunidad y en las conclusiones arribadas, a cuya lectura remitimos. Transcribimos aquí solo breves ideas.

Bajo estas circunstancias los decretos delegados dictados en situación de emergencia parecerían asimilarse a los decretos de necesidad y urgencia previstos en el inc. 3º del art. 99 del texto constitucional. Algunos autores consideran que el concepto omnicompreensivo de emergencia pública admitiría extender bajo determinadas circunstancias, el instituto de la delegación legislativa a la materia tributaria, siempre y cuando cumplan con una serie de estrictos requisitos exigidos al efecto (9).

Por el contrario, Badeni —entre otros— rechaza de plano la posibilidad de la delegación legislativa en materia fiscal por razones de “emergencia pública”, pues de hacerlo no habría razón para negarla luego en materia penal, electoral o de partidos políticos, llegándose al punto de reemplazar el sistema democrático en otro de naturaleza autocrática. No obstante, reconoce la posibilidad de autorizar al Poder Ejecutivo a suspender la aplicación de un tributo, dejar sin efecto esa suspensión o determinar solamente la “cuantificación del tributo”, habiéndose previamente establecido por ley los topes máximos razonables (10).

Lo cierto es que, a lo largo del tiempo, mientras algunos decretos han aludido en su considerando únicamente al Cód. Aduanero y al inc. 1º (y/o 2º) del art. 99 de la CN, otros citaron a la ley 26.939 de aprobación del Digesto Jurídico (11), que al declarar vigentes las normas incorporadas en su anexo I, darían por ratificado al Cód. Aduanero, dando cumplimiento de este modo a la manda ordenada por Cláusula Transitoria 8ª de la CN. Quedaría, por esta vía, confirmada la validez del sistema de delegación legislativa en materia tributaria aduanera.

Lo cierto es que, válidas o no estas disposiciones del Cód. Aduanero, es innegable que la

(9) Para analizar la cuestión *in extenso* ver SPISSO, Rodolfo R., “Las retenciones a la exportación y la violación de los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y seguridad jurídica”, en LASCANO, Marcelo (dir.), *Suplemento Especial sobre “Retenciones a la Exportación”*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2008, p. 95.

(10) BADENI, Gregorio, “La patología constitucional de las retenciones”, en *Suplemento Especial sobre “Retenciones a la Exportación”*, Ed. La Ley, cit., p. 21.

(11) P. ej., el dec. 793/2018.

ley 27.541 actúa hoy como nueva ley delegante (complementaria, en el mejor de los casos, del Cód. Aduanero), estableciendo expresamente la delegación de facultades tributarias, delimitando plazos y condiciones de ejercicio en forma puntual y concreta.

Lo novedoso del caso —entonces— es que, el análisis de este nuevo régimen debe efectuarse a la luz directa de las previsiones del art. 76 de la CN, sin necesidad ya de involucrar al Cód. Aduanero.

II. Tasa de estadística

II.1. Antecedentes normativos. Síntesis introductoria

A los fines de ubicar al lector en tema y que —de ese modo— pueda contextualizar los cambios introducidos por la legislación en comentario, efectuamos un acotado resumen normativo de este tributo.

- La tasa de estadística fue establecida por el art. 762 del Cód. Aduanero y puede ser aplicable —en principio— tanto a destinaciones de importación y exportación, definitivas o suspensivas. El Cód. Aduanero no fija su alícuota, sino que delega en el Poder Ejecutivo la facultad para hacerlo (art. 764) o establecer exenciones (art. 765).

- El dec. 389/1995 actúa como norma base del régimen. Fijó una alícuota del 3% (art. 1º) y una serie de exenciones (art. 2º).

- El dec. 37/1998 redujo la alícuota al 0,5%.

- El dec. 108/1999 estableció una escala de montos máximos a pagar, con un tope de USD 500 para operaciones superiores a USD 100.001.

- El dec. 332/2019 elevó la alícuota a 2,5% (art. 1º) y suspendió la vigencia (solo) del art. 2º del dec. 389/1995 (exenciones) y del dec. 37/1998 (entre otras normas) hasta el 31/12/2019. También estableció una nueva escala de montos máximos a pagar, con un tope de USD 125.000 para operaciones superiores a USD 5.000.000 (art. 1º y anexo).

- El dec. 361/2019, complementario del anterior, introdujo tres excepciones al pago de la

tasa de estadística (art. 1º) y suspendió la vigencia —ahora de la totalidad— del dec. 389/1995, nuevamente, hasta el 31/12/2019.

- La ley 27.541 fijó la alícuota de la tasa de estadística en 3% y estableció exenciones (art. 49).

- El dec. regl. 99/2019 determinó una nueva escala de montos máximos a pagar, con un tope de USD 150.000 (ahora) para operaciones superiores a USD 1.000.000 (art. 20). Mantuvo la vigencia de las exenciones previstas en el art. 2º del dec. 389/1995 y también de los arts. 26 y 27 del dec. 690/2002. Prorrogó hasta el 31/12/2019 las exenciones introducidas por el dec. 361/2019 (solo de los incs. a y b del art. 1º) y mantuvo la suspensión de los decs. 37/1998 y 108/1999.

II.2. Modificaciones introducidas por la Ley de Solidaridad Social

El art. 49 de la ley 27.541 elevó en medio dígito y en forma temporal (hasta el 31/12/2020) la alícuota de la tasa de estadística, quedando fijada en el 3% sobre el valor de la mercadería. Si bien el art. 762 del Cód. Aduanero, prevé que este tributo puede aplicarse tanto a destinaciones definitivas como suspensivas de importación o de exportación, la norma en comentario establece que la nueva alícuota se aplicará solo a las “destinaciones definitivas de importación para consumo”.

Ello viene a modificar lo dispuesto por el dec. 332/2019 que ya había incrementado, también temporariamente (hasta el 31/12/2019) la alícuota de modo significativo, llevándolo del 0,5% a un 2,5% para “destinaciones definitivas de importación para consumo y a las destinaciones suspensivas de importación temporaria” (art. 1º). Sin embargo, respecto de estas últimas, la alícuota del 2,5% no fue finalmente aplicada, debido a que —poco tiempo después— entró en vigencia el dec. 361/2019 que las eximió, junto con ciertos bienes de capital (art. 1º).

Cabe resaltar que el nuevo régimen fijado para la tasa de estadística es temporal, pues tiene una vigencia limitada hasta finales del año 2020.

Siendo que —salvo lo previsto en el Cód. Aduanero— toda la normativa referida a la tasa

de estadística se encuentra regulada por disposiciones infralegales (decretos y resoluciones), cabe preguntarse qué ocurre con ella, de contradecir a la nueva ley dictada. Tratándose de una ley temporal, la vigencia de las normas que se opusieran quedaría suspendida durante el lapso en el cual rigiera la primera, resultando inconstitucional una interpretación contraria.

Pareciera entonces innecesaria la suspensión del dec. 37/1998 (que otrora fijó la alícuota en un 0,5%) establecida por el art. 23 del dec. regl. 99/2019. Es más, al hacerlo en forma general, podría interpretarse con ello, que resurge la vigencia del art. 1º del dec. 389/1995, ya que —si bien fija también una alícuota del 3%—, tiene mayor amplitud que la consignada por el art. 49 de la ley 27.541, pues alcanza a todas las destinaciones previstas en el art. 762 del Cód. Aduanero.

II.3. Excepciones

El art. 49 de la ley 27.541 contempla inicialmente dos excepciones: aquellas operaciones registradas en el marco de Acuerdos Preferenciales suscriptos por nuestro país, siempre que “específicamente contemplen una exención” (12) y las operaciones de importación de mercadería originaria “y de” los Estados Partes del Mercosur.

Cabría entender que los términos “y de” resaltados en el párrafo anterior aluden a la “procedencia” del producto. De este modo, para gozar de la mentada exención, la mercadería debería ser originaria y también procedente de los Estados Partes del Mercosur (13).

El art. 49 en comentario, deja abierta la posibilidad de que el Poder Ejecutivo amplíe la

(12) Tal como ocurre con la resolución MEOySP 270/1997 que exime del pago de la tasa de estadística a la mercadería originaria de la República de Bolivia. Su art. 2º dispone: “La presente resolución comenzará a regir el día de entrada en vigencia del Acuerdo de Complementación Económica Mercosur-Bolivia”.

(13) El art. 10 *in fine* del Régimen de Origen Mercosur Res. Consejo Mercado Común 1/2004 del 06/05/2004 al decir que “[e]l certificado de origen emitido por uno de los Estados Partes del Mercosur, permite la circulación de la mercadería entre los Estados Partes, con el mismo tratamiento arancelario preferencial y el mismo certificado de origen, siempre que la mercadería sea procedente de cualquiera de los Estados Partes del Mercosur”.

exención “cuando se trate de una actividad específica que tenga como objeto, entre otras, finalidades de ciencia, tecnología, innovación, promoción de desarrollo económico o la generación de empleo”.

Este párrafo solo reitera la habilitación ya dispuesta por el propio Cód. Aduanero, en su art. 765, al decir que “[e]l Poder Ejecutivo por razones justificadas podrá otorgar exenciones totales o parciales de la tasa de estadística, ya sean sectoriales o individuales”. La nueva norma, no establece las condiciones del ejercicio de esta delegación. Solo alude a que el Poder Ejecutivo, podrá tener en cuenta “entre otras finalidades” las allí mencionadas de modo meramente ejemplificativo.

Sobre el tema de la delegación de facultades tributarias, cabe remitirnos a las consideraciones antes efectuadas respecto de los derechos de exportación, ya que entre ambos tributos (impuestos y tasas), no existe diferencia alguna en este tema. Solo cabría agregar, como elemento peculiar, que la delegación legislativa sobre tasa de estadística se realiza únicamente a los fines de instituir una exención, con lo cual resulta casi imposible que alguien cuestione esta metodología legislativa, ante la inexistencia de agravio concreto que habilite la existencia de un caso o causa judicial (14).

Las excepciones a la tasa de estadística no se agotan en el texto de la ley, sino que continúan en el dec. regl. 99/2019. A tal fin, el art. 21 expresa en términos generales se mantienen “... las excepciones al pago de la tasa de estadística para todas las operaciones que, en virtud de normas especiales, se encuentren alcanzadas por dicho beneficio...”. No se especifica a cuáles regímenes alude, mencionando en forma genérica a todos los vigentes (tales como la dispuesta por el art. 4º del dec. 1330/2004 referido a la importación temporaria de mercadería para perfeccionamiento industrial).

A continuación, y en sentido aclaratorio, puede leerse: “... incluyendo las contempladas en el art. 2º del dec. 389 del 22 de marzo de 1995

(14) Solo en un remoto e hipotético supuesto, podría considerarse que la eximición de la tasa a un sector económico termina afectando gravemente a otro.

y sus modificatorios y los arts. 26 y 27 del dec. 690 del 26 de abril de 2002 y sus modificatorios". Al respecto cabe hacer algunas precisiones.

Tanto el art. 2º del dec. 389/1995 (15) como los arts. 26 y 27 del dec. 690/2002 (16) estable-

cieron oportunamente una serie de exenciones al pago de la tasa de estadística, aludiendo a múltiples supuestos, tales como casos de exportación; de importación de mercaderías de origen Mercosur; operaciones con bienes para reproducción de ganado o de telecomunicaciones, entre otros.

(15) El art. 2º del dec. 389/1995 expresa: "Quedan exceptuadas del pago de la tasa de estadística: a) Las mercaderías que se exporten en forma suspensiva o definitiva para consumo hacia cualquier destino, b) Las mercaderías originarias de los Estados Parte del Mercado Común del Sur, c) Los bienes importados destinados a la reproducción animal o vegetal, comprendidos en los caps. 1, 3, 6, 7, 10 y 12 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), sometidos a un Arancel Externo Común (AEC) del cero por ciento (0%), d) Las mercaderías importadas, comprendidas en el cap. 27 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), sometidas a un arancel externo común (AEC) del cero por ciento (0%), e) Las mercaderías sometidas a alícuota del cero por ciento (0%) de importación involucradas tanto en la regla general tributaria del sector aeronáutico como en la nota de tributación del cap. 48 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), mencionadas en el decreto 2.275 de fecha 23 de diciembre de 1994, f) Los bienes importados, comprendidos en las partidas 4901 y 4902 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), g) Las mercaderías importadas, definidas dentro del universo de bienes de capital y de informática y telecomunicaciones, consignadas en los Anexos VIII y IX del dec. 2275 de fecha 23 de diciembre de 1994, y h) Las mercaderías que se importen bajo el régimen de importación temporaria previsto en el dec. 1001 de fecha 21 de mayo de 1982, la resolución MEyOSP 72 de fecha 20 de enero de 1992 y su modificatoria resolución MEyOSP 477 del 14 de mayo de 1993. i) las mercaderías originarias de la República de Chile".

(16) El art. 26 del dec. 690/2002 establece: "Quedan exceptuadas del pago de la tasa de estadística: a) Las mercaderías que se exporten en forma suspensiva o definitiva para consumo a cualquier destino. b) Las mercaderías originarias de los Estados Parte del Mercado Común del Sur (Mercosur). c) Los bienes importados destinados a la reproducción animal o vegetal comprendidos en los caps. 1, 3, 6, 7, 10 y 12 de la Nomenclatura Común del Mercosur sujetos a un Arancel Externo Común (AEC) del cero por ciento (0%). d) Las mercaderías importadas comprendidas en el cap. 27 de la Nomenclatura Común del Mercosur sujetas a un Arancel Externo Común (AEC) del cero por ciento (0%). e) Las mercaderías sujetas a la alícuota del cero por ciento (0%) de importación involucradas tanto en la Regla General Tributaria del Sector Aeronáutico como en la Nota de Tributación del cap. 48 de la Nomenclatura Común del Mercosur mencionadas en el Anexo I al presente decreto. f) Los bienes importados comprendidos en las partidas 49.01 y 49.02 de la Nomenclatura Común del Mercosur. g) Las mercaderías importadas

La vigencia de tales disposiciones fue suspendida hasta el 31/12/2019 por el art. 2º del dec. 332/2019 (17); por ello desde el 01/01/2020 se encontraron nuevamente activas, con independencia de lo dispuesto por el art. 21 del dec. 99/2019.

A continuación, el art. 22 de este decreto detalla una exención más, al prorrogar hasta el 31/12/2020 la vigencia de los incs. a) y b) del art. 1º del dec. 361/2019. Esta norma contenía tres supuestos de exención con una vigencia fijada inicialmente hasta el 31/12/2019: a) bienes de capital que se importen para ser utilizados en el marco de inversiones en desarrollos de producción de hidrocarburos provenientes de reservorios no convencionales, b) Régimen de Importación de Líneas de Producción Usadas y

nuevas sin uso, comprendidas en las posiciones arancelarias pertenecientes a los universos de Bienes de Capital y de Informática y Telecomunicaciones a los que se alude en el art. 2º del presente decreto. h) Las mercaderías que se importen bajo el Régimen de Importación Temporaria previsto en el dec. 1001 de fecha 21 de mayo de 1982, la resolución del ex Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos 72 de fecha 20 de enero de 1992 y su modificatoria Resolución del ex Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos 477 del 14 de mayo de 1993". El art. 27 del dec. 690/2002 establece que "Cuando las mercaderías, cualquiera fuera su origen, a las que hace referencia el inc. g) del artículo precedente sean usadas y a la vez estén alcanzadas por la excepción prevista en el inc. e) del mismo artículo, no les corresponderá la aplicación de lo establecido por el art. 1º del dec. 389 de fecha 22 de marzo de 1995 y su modificatorio, dec. 37 de fecha 9 de enero de 1998".

(17) A su vez el dec. 361/2019 estableció (hasta el 31/12/2019) una serie de exenciones al pago de la tasa de estadística para algunos bienes de capital y destinaciones suspensivas de importación temporaria (art. 1º), al tiempo que dejó sin efecto en forma general (art. 2º) también hasta la finalización del 2019, la totalidad de los artículos del dec. 389/1995, cuyo art. 2º ya estaba —desde antes— suspendido por igual plazo en virtud del dec. 332/2019.

Régimen de Importación de Bienes Usados para la Industria Hidrocarburífera, y c) destinaciones suspensivas de importación temporaria (18).

Como vemos, el art. 22 de dec. regl. 99/2019 prorroga solo los dos primeros supuestos, pues no resulta necesario el tercero, en tanto que desde el año 2020 la tasa de estadística grava únicamente las destinaciones de importación definitivas a consumo (art. 49 de la ley 27.541).

II.4. Fijación de topes

El art. 20 del dec. regl. 99/2019 establece que la tasa de estadística fijada por el art. 49 de la ley 27.541 no podrá superar los montos máximos detallados en una tabla aneja.

Tales topes son temporarios (hasta el 31/12/2020), a cuyo vencimiento —salvo disposición en contrario que oportunamente se dicte— volverían a entrar en vigor los fijados por el dec. 108/1999.

Recordemos que los últimos fijados por el dec. 332/2019 no serán más de aplicación, pues su vigencia finalizó el 31/12/2019.

En el cuadro siguiente pueden compararse los valores máximos fijados por cada régimen:

Decreto 99/19		Decreto 332/19		Decreto 108/99	
Base imponible	Monto máximo a percibir	Base imponible	Monto máximo a percibir	Base imponible	Monto máximo a percibir
menor a USD 10.000 inclusive	USD 180	menor a USD 10.000	USD 150	menor a USD 10.000	USD 50
entre USD 10.000 y USD 100.000 inclusive	USD 3.000	entre USD 10.000 y USD 100.000	USD 2.500	entre USD 10.000 y USD 20.000 inclusive	USD 100
				entre USD 20.001 y USD 30.000 inclusive	USD 200
				entre USD 30.001 y USD 50.000 inclusive	USD 300

(18) El art. 1º del dec. 361/2019 expresa: “Establécese, hasta el 31 de diciembre de 2019, en un cero por ciento (0%), la alícuota de la tasa de estadística contemplada en el art. 762 de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, aplicable a: “a. Los bienes de capital que se importen para ser utilizados en el marco de inversiones en desarrollos de producción de hidrocarburos provenientes de reservorios no convencionales, comprendidos en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) que a esos efectos individualicen, en conjunto, el Ministerio de Producción y Trabajo y la Secretaría de Gobierno de Energía del Ministerio de Hacienda; b. Los bienes que se importen en el marco de los decs. 1174 del 15 de noviembre de 2016 y 629 del 9 de agosto de 2017 y de las resoluciones. 909 del 29/07/1994 del ex Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y sus modificaciones, y 256 del 3 de abril de 2000 del ex Ministerio de Economía y sus modificaciones; y c. Las destinaciones suspensivas de importación temporaria, cualquiera fuera el régimen bajo el cual se cursen”.

Decreto 99/19		Decreto 332/19		Decreto 108/99	
				entre USD 50.001 y USD 100.000 inclusive	USD 400
entre USD 100.000 y USD 1.000.000 inclusive	USD 30.000	entre USD 100.000 y USD 5.000.000	USD 25.000	mayor a USD 100.001	USD 500
mayor a USD 1.000.000	USD 150.000				
		mayor a USD 5.000.000	USD 125.000		

Con base en esta comparación, observamos el importante incremento que adquirió el monto máximo, de USD 500 a USD 150.000, al tiempo que se agregaron significativas escalas superiores de 1 y 5 millones de dólares.

La redacción empleada por el dec. 108/1999 resulta más clara que las normas subsiguientes. La denominación “menor a USD 10.000 inclusive” luce contradictoria.

Por otra parte, las restantes categorías también son confusas, ya que una misma cifra podría ubicarse en más de una; p. ej., la base imponible de USD 100.000 corresponde a la categoría “entre USD 10.000 y USD 100.000 inclusive” pero también queda abarcada por la subsiguiente, ya que esta comienza con dicho monto: “entre USD 100.000 y USD 1.000.000 inclusive”. Tal error, ya lo padecía el dec. 332/2019 y por ello, hubiera sido conveniente seguir el lineamiento del primer dec. 108/1999, que, para pasar de categoría, agrega 1 USD cuando corresponde.

II.5. La legalidad del cobro de la tasa de estadística a la luz de los principios contribucionales tributarios

Antes de finalizar el análisis del impacto que la reforma trajo sobre el ámbito aduanero, creemos conveniente efectuar algunas reflexiones sobre la justificación y validez del cobro de la tasa de estadística, aspecto que, si bien resulta esencial, hemos decidido ubicar como colofón del tema (19).

Si bien impuestos y tasas son tributos, estas últimas requieren de la existencia de un servicio, concreto, individualizado y divisible; que se materializa y “particulariza” en el sujeto contribuyente, el cual pasa entonces a denominarse “usuario”.

Es por ello que las tasas han sido definidas como *tributos vinculados*, en tanto deben referirse, afectar o beneficiar a una persona determinada, quien aprovecha “con carácter diferencial” un servicio público, prestado directamente por el Estado o indirectamente por medio de un particular concesionario. En este aspecto la doctrina es unánime.

(19) Sobre el punto nos permitiremos recordar algunas ideas que fueron oportunamente tratadas. Al respecto puede verse SCHURIG, Harry, “Breves consideraciones sobre la tasa de estadística”, en *Revista de Derecho Tributario*, 21, IJ Editores, junio de 2019. Cita IJ-DCCXLVII-944, Buenos Aires, 2019. Versión papel en *Anuario de la Revista de Derecho Tributario*, IJ Editores, en prensa.

Las tasas aduaneras, participan de esta naturaleza y por ello, deben ostentar iguales caracteres, que —vistos desde la óptica de la defensa del contribuyente— se transforman en requisitos innegables para su creación.

Lejos de ello, la tasa de estadística prevista en el art. 762 del Cód. Aduanero, consagra un criterio diametralmente opuesto, al señalar que la obligación estatal consiste en un *servicio estadístico prestado con carácter general* (20).

Resulta contradictorio sostener que la actividad específica que se brinda a los operadores del comercio exterior —y que justifica el pago de la tasa— consiste en un servicio que se vuelca en forma indiscriminada en toda la comunidad. Tal es lo que ocurre en este caso, donde la contraprestación se materializaría en un servicio estadístico de acceso público irrestricto, organizado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) y que hoy se encuentra disponible desde su página web a través del “Sistema de consulta de comercio exterior de bienes” (21).

Queda claro entonces que *no existe contraprestación alguna que justifique el cobro de la tasa de estadística prevista en el Código Aduanero*, pues el servicio “invocado” como motivo de su cobro es más bien aparente o inexistente. Al ser brindado a toda la comunidad en forma indeterminada, no cumple los recaudos exigidos para ser financiado mediante el instituto de la tasa.

No basta con que el servicio “general” pueda llegar (hipotéticamente) a individualizarse en el contribuyente, si este “accidentalmente” hace uso de aquel (p. ej., mediante la página web del INDEC) sino que, por el contrario, la actividad debe prestarse al contribuyente/usuario impidiendo que otros (por no ser contribuyentes) reciban la misma prestación (22).

(20) La norma dispone: “La importación o la exportación, fuere definitiva o suspensiva, respecto de la cual se prestare con carácter general un servicio estadístico, podrá estar gravada con una tasa ad valorem por tal concepto”.

(21) <https://comex.indec.gob.ar>.

(22) Tal es lo que ocurre con las tasas administrativas (por ejemplo, para obtener un pasaporte o un DNI), las

Ello acontece cuando el servicio o bien que se brinda es de carácter rival (23) o cuando el Estado aplica un sistema de exclusión (24). De este modo la tasa solo alcanza (y eventualmente beneficia) a quien paga por ella, excluyendo a otros [salvo lo referido a las externalidades positivas (25)].

La imposibilidad de financiar mediante tasas, servicios que se prestan en forma general a la comunidad (denominados *uti universi*) fue consagrado por nuestra Corte Suprema en el conocido caso “Compañía Química SA c. Municipalidad de Tucumán”. Allí se estableció como regla que el cobro de tasas solo se justifica en la medida que se brinden servicios *uti singuli* (26).

Resulta entonces evidente que, para cobrar una tasa, no basta con desplegar una actividad administrativa general, sino que “... dicho tributo debe corresponder con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente” (27).

tasas de justicia o la Tasa de Actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, etcétera.

(23) Bienes de consumo rival son aquellos en los cuales, el consumo efectuado por un sujeto impide o desplaza el que pudiera realizar otro en ese mismo momento (trátase de bienes consumibles o durables) p. ej., una prenda de vestir o un alimento, un espacio en una cochera o en una autopista.

(24) Conforme el principio de exclusión “el consumo de un bien o servicio puede regularse a través del precio, es decir que quien paga lo pretendido por el productor, por ellos, podrá consumirlos. Por ende, se excluye de su consumo a quien no paga ese precio”. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “Finanzas Públicas y Derecho Financiero”, Ed. Estudio Nueva, 2013, p. 45, §5.2.2.

(25) Recordemos que una “externalidad” es un concepto económico según el cual los costos o beneficios de producción y/o consumo de algún bien o servicio no se reflejan en el precio de mercado. Se trataría de aquellas actividades que afectan a otros sin que estos paguen por su realización o sean —los primeros— compensados. Así es como —p. ej.—, el pago de la tasa por recolección de residuos (incluida en lo que vulgarmente se denomina “ABL”) beneficia directamente al vecino frentista que paga por ella, pero también se “externaliza positivamente” en los ocasionales peatones y la comunidad en general, al incrementar la higiene de la calle y el nivel de sanidad local.

(26) CS, Fallos: 312:1575 del 05/09/1989.

(27) Consids. 7º y sus citas.

Por otra parte, en cuanto al monto que corresponde cobrar por una tasa el criterio rector fue históricamente el costo que conlleva la prestación del servicio. Ello es así porque aquel, se encuentra íntimamente vinculado con el destino de lo recaudado, no porque tales fondos se encuentran afectados (en el sentido de ser indisponibles para otros fines), sino que la magnitud del servicio a financiar en términos globales anuales condiciona (o al menos orienta) el volumen de dinero a recaudar.

Dicho en otros términos, el gasto generado por el desarrollo de una función puntual (en un organismo del Estado o de un concesionario) debe ser tenido en cuenta a la hora de calcular el valor de la tasa que se cobra a los usuarios (con independencia de que por una cuestión política, se decida cobrar montos menores, debiendo ser el servicio subsidiado mediante recursos impositivos).

En el caso de la tasa de estadística no existe vinculación alguna entre lo recaudado y su aplicación, encontrándose disociada la tarea que lleva a cabo la AFIP-DGA y el INDeC.

El incremento en la alícuota y en los topes máximos establecidos por el dec. 332/2019 (con un tope de USD 125.000 para operaciones cuyo valor superase los USD 5.000.000) evidenciaron aún más esta realidad. El dec. 99/2019, al subir la alícuota y el tope máximo, sigue esa misma línea.

Sin embargo, el décimo cuarto párrafo de los considerandos del dec. 99/2019 aclara que, "... como resultado del procedimiento que oportunamente se llevó a cabo ante la Organización Mundial de Comercio —OMC— a fin de que nuestro país ajustara su legislación sobre tasa de estadística a lo dispuesto en el art. VIII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio —GATT— de 1994, para que el porcentaje *ad valorem* de esta se limite al costo aproximado del servicio estadístico prestado respecto de las importaciones, se asumió el compromiso de establecer un límite en valor absoluto a las sumas de dinero cobradas por tal concepto, por lo que deviene necesario fijar montos máximos para el pago de dicho tributo".

El párrafo hace alusión al conflicto suscitado ante la OMC, donde Estados Unidos cuestionó a nuestro país —entre otros temas—, la elevada

alícuota cobrada en concepto de tasa de estadística, que era en dicha oportunidad también del 3% (28). El Informe del Grupo Especial de la OMC determinó que ello resultaba incompatible con las obligaciones emanadas del art. VIII del GATT, lo que forzó a nuestro país a reducirla al 0,5% (dec. 37/1998) y establecer topes (dec. 108/1998).

En ese marco, el re-establecimiento de una alícuota semejante a aquella que desató el conflicto antes aludido, a lo cual se añade el significativo incremento observado en los topes, traerá probablemente aparejada su discusión ante los estrados nacionales e internacionales, a la luz de la primacía constitucional dada a los tratados internacionales por el inc. 22 del art. 75 de nuestra CN.

III. Entrada en vigencia

El art. 5° del Código Civil y Comercial (Cód. Civ. y Com.) establece: "Las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen".

En el caso, el art. 87 de la ley 27.541 fijó que "[l]a presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina". Ello se realizó alrededor de las 17 horas del lunes 23 de diciembre de 2019 mediante la confección de un "Suplemento correspondiente a la edición 34.268 de la Primera Sección" de ese mismo día, en donde también apareció publicado el dec. 58/2019 de promulgación y veto parcial.

Esta situación despertó incertidumbre respecto a si las operaciones realizadas desde el primer minuto del día 23 de diciembre hasta la media tarde —momento en el cual el sitio web del Boletín Oficial "subió" el texto original aprobado por el Senado de la Nación (como cámara revisora)—, se encontraban o no alcanzadas por la nueva legislación.

(28) Puntualmente, se sostuvo que el "dec. 389/1995, que aplicaba una tasa a las importaciones, infringía el art. VIII del GATT de 1994 y el art. 7° del ATV"; OMC, documento WT/DS56/R. del 25/11/1997, p. 7, §III,3.1.b) disponible en [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=\(%40Symbol%3d+wt%2f56%2f*\)&Language=SPANISH&Context=Fome-rScriptedSearch&languageUICChanged=true](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=(%40Symbol%3d+wt%2f56%2f*)&Language=SPANISH&Context=Fome-rScriptedSearch&languageUICChanged=true).

Con independencia de lo dispuesto por el dec. regl. 99/2019, que luego analizaremos, resulta interesante efectuar una serie de observaciones.

Guastavino se preguntaba: “Si la ley es la regla a la que las personas deben ajustar sus actos, cómo puede ser obligatoria antes de que pueda ser conocida? Se ajusta evidentemente a la naturaleza de las cosas el principio de que las leyes no son obligatorias sino después de su publicación” (29).

Desde antiguo, la doctrina ha reconocido que la publicación de una norma tiene por objeto “... que la ley sea conocida, o pueda serlo, antes de comenzar su obligatoriedad” (30). La cuestión radica en determinar si existió o no la posibilidad material de tener acceso a su texto, lo cual constituye la base para justificar —luego— la ficción de conocimiento por la generalidad de la población.

Resulta evidente que ello no ocurre hasta tanto la norma sea promulgada y publicada por el Poder Ejecutivo, puesto que a pesar de que pueda conocerse el texto aprobado por el Congreso, resta aún la posibilidad —como ocurrió en el caso— que el presidente observe alguno de sus artículos o que, al vetar toda la ley, esta nunca entre en vigor.

En definitiva, si la norma no está publicada; no puede ser conocida. De allí que —a su vez— no sea obligatoria. Dado que la obligatoriedad de la ley es un recaudo esencial de existencia, si hasta entrada la tarde del 23 de diciembre, no era obligatoria, es porque no existía aún como tal.

(29) GUASTAVINO, José M., “Notas al Código Civil Argentino”, Ed. Lajouane, Buenos Aires, 1898, t. Primero, arts. 1º a 58, p. 2, §2.

(30) Cabe recordar que la promulgación “... pone término a la función legislativa con un acto del Poder Ejecutivo que manda cumplir la ley. La segunda [la publicación], a manera de notificación tiene por fin hacer conocer la ley por el público. Se trata de actos distintos pero inseparables” Asimismo, “La promulgación es uno de los requisitos para la obligatoriedad de la ley: le da fuerza ejecutiva y provee a su publicación”. BUSSO, Eduardo, “Código Civil Anotado”, Ed. Ediar, Buenos Aires, 1944, t. I Ley - Personas (arts. 1 a 158), p. 14, §7 y 8 y p. 15, §16.

Lo expuesto, encuentra sentido en la medida que se atribuya a la ley 27.451 vigencia solo “a futuro”, puesto que, si se quisiera considerar obligatoria desde las cero horas del día 23 de diciembre, ello podría ser viable en tanto se asigne al art. 87 en comentario, carácter retroactivo. En ese caso, la discusión sería otra y correspondería encauzarla en los términos del art. 7º del Cód. Civ. y Com. (31).

Lo cierto entonces es que si bien, el art. 87 de la ley 27.541 establece que “comenzará a regir a partir del día de su publicación”, no puede hacerlo desde “antes de su publicación” (32).

Ello nos conduce a un complejo ámbito: el cálculo del tiempo en horas. Si bien es cierto, que el Cód. Civ. y Com. (art. 6º) establece que los segmentos temporales en el derecho se cuentan por días y no por horas, y que aquellos son “... el intervalo que corre de medianoche a medianoche...”, la Corte Suprema al analizar la entrada en vigencia del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP) en el caso “Georgalos” (33), se apartó del sistema de cómputo de plazos por días enteros y lo hizo por horas o “momentos”.

En el caso, la ley 25.063 que instituyó el impuesto, se había publicado en el Boletín Oficial el 30 de diciembre de 1998, comenzando a regir al día siguiente; es decir el 31.

(31) Esta norma dispone: “... Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales...”.

(32) Sin embargo, la situación no dejaba de ser confusa. Las crónicas periodísticas de la jornada informaban —p. ej.— que mientras algunas agencias de turismo, ya desde la mañana vendían pasajes al exterior anticipando el recargo que se generaría por la instauración del Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria - PAIS (previsto en los arts. 35 y ss.), otras no lo hacían, simplemente, por no existir aún dicho tributo. Yendo al ámbito aduanero, resultó que las operaciones oficializadas por el Sistema Informático Malvina durante la primera parte del día no reflejaron en su liquidación las disposiciones de la nueva norma. ¿Correspondía hacerlo a la luz del texto expreso del art. 87? ¿Y en los días subsiguientes?

(33) CS, “Georgalos Hnos. SAICA c. PEN - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - ley 25.063 y otro s/ amparo - ley 16.986”, 20/02/2001, CS, Fallos: 324:291

A su turno, el art. 12 dispuso —con relación al IGMP— que surtiría efecto “para los ejercicios que cierren con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley” (inc. e)). De allí que se discutió si el nuevo tributo alcanzaba a los períodos fiscales que cerraran ese mismo día (31/12/1998) o solo a aquellos que lo hicieran en fechas posteriores.

La disidencia consideró que debían tomarse los días como unidades enteras y no atendiendo a las horas (34). De este modo, como el cierre de los ejercicios operaba el mismo día que entraba en vigencia del IGMP, no habría acontecimiento “anterior” ni “posterior”. Al ser todo concomitante, los ejercicios cerrados el 31/12/1998 no serían posteriores a la entrada en vigencia de la ley y por ende no quedarían alcanzados por el impuesto.

Por el contrario, el voto mayoritario sostuvo que “... entre un ejercicio económico y el que lo sucede no hay solución de continuidad; de tal manera, el que cierra el 31 de diciembre, concluye a la medianoche de ese día, instante a partir del cual se inicia el que comienza el 1º de enero del año siguiente. Es indudable entonces que, al cerrarse el ejercicio que expiró el 31 de diciembre de 1998 ya se encontraba en vigor el impuesto a la ganancia mínima presunta” (consid. 7º).

Si extrapolamos esta doctrina al caso de la ley 27.541 de Solidaridad Social, las operaciones celebradas y los hechos acaecidos antes de su publicación (al menos digital) en el Boletín Oficial, quedarían necesariamente excluidas de su alcance, en tanto, frente a la ausencia de

(34) La disidencia del Dr. Vázquez destacó que “... no cabe duda de que cuando se alude a los hechos gravados por el impuesto a la ganancia mínima presunta y hace mención a los cierres de ejercicio que se produjeron con posterioridad a la fecha indicada y se está refiriendo, exclusivamente, a aquellos en los que el cierre operó a partir del 1º de enero de 1999. Y esto es así, porque de lo contrario se estaría refiriendo a ejercicios cerrados “en la misma fecha” o “en forma concomitante” con la entrada en vigencia de la ley, mas no con posterioridad a ella” (consid. 11). “Que a mayor abundamiento cabe tener en cuenta que cuando se trata de decidir acerca de la entrada en vigencia de una ley, aun en materia tributaria, resultan de aplicación inexcusable las disposiciones del Código Civil, en lo atinente al modo de contar los intervalos del derecho” (consid. 12).

publicación no existiría norma vigente alguna; todo ello, como dijimos, en la medida que no se intente atribuir al art. 87 de esta ley un sentido retroactivo.

La cuestión temporal tuvo su complemento cinco días después, mediante el dictado del dec. 99/2019, el cual generó nuevas dudas interpretativas.

Su art. 26 determina que “[l]as disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, con excepción del tít. I, que comenzará a regir de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8º, del tít. III, que lo hará de acuerdo con lo señalado en el art. 19 y de los tít. IV y V que comenzarán a regir el 1º de enero de 2020”.

El dec. 99/2019 se estructura en cinco títulos: I. Seguridad Social, II. Impuesto sobre los Bienes Personales, III. Impuesto PAIS, IV. Tasa de Estadística y V. Derechos de Exportación.

Conforme al art. 26, solo el tít. II, referido al Impuesto a los Bienes Personales entraría a regir desde el día siguiente a su publicación, mientras que los restantes, lo harían de conformidad a una fecha especial asignada en cada caso.

Nos focalizaremos ahora en los tít. IV y V que regulan los topes a pagar en concepto de tasa de estadística, excepciones de pago y alcúotas de derechos de exportación de servicios, entre otras cuestiones; normas que regirán desde el 01/01/2020.

Recordemos que tratándose de un decreto categorizado como reglamentario, este no puede modificar disposición alguna de la ley reglamentada (entre otros aspectos, lo relativo a su entrada en vigencia).

Por ello, mientras las disposiciones contenidas en los tít. IV y V del dec. 99/2019 regirán desde el primer día del año 2020, la ley 27.541 ya había entrado en vigencia desde el mismo 23 de diciembre (desde el minuto cero o desde la media tarde, según el criterio que se quiera adoptar).

Consideremos por caso la cuestión vinculada a los máximos a pagar. El dec. 332/2019

establecía un esquema, fijando un último tope de USD 125.000 para operaciones de un valor mayor a USD 5 millones. Ahora bien, el dec. regl. 99/2019 establece un nuevo tope de USD 150.000 para operaciones mayores a USD 1 millón (art. 20). Sin embargo, esos nuevos topes rigen recién a partir del 2020 (art. 26).

Dado el caso de una operación de importación a consumo oficializada el día 26 de diciembre de 2019, fecha en la cual se encontraba plenamente vigente la alícuota del 3% (conforme lo determina la propia ley 27.541), no le resultaría aún aplicable el tope del dec. regl. 99/2019 (aún no vigente) sino el anterior (dec. 332/2019). Esta conclusión no parece coincidir con el espíritu del conjunto normativo, pues conlleva a la aplicación —para las operaciones oficializadas en los pocos días que restaban del 2019— de la alícuota nueva y de topes viejos.

Análogos conflictos podrían surgir respecto a la vigencia de las exenciones previstas en el art. 21 del dec. 99/2019 en el lapso que media entre el 23 al 31 de diciembre de 2019.

Todo ello en virtud de considerar que la entrada en vigencia de la ley 27.541 no puede de ningún modo quedar condicionada a lo que disponga su decreto reglamentario (salvo expresa remisión que efectúe la propia ley), máxime en este caso, en cual la operatividad de la ley 27.541 —en materia tributaria aduanera—, no quedaba en suspenso hasta el dictado de su reglamentación.

IV. Naturaleza jurídica del dec. 99/2019

En cuanto a los tipos de decretos que puede dictar el Poder Ejecutivo, la doctrina se ha expresado de múltiples maneras. A lo largo del tiempo las clasificaciones han pasado de ser tripartitas (35) a cuádruples, encontrando hoy como división básica aquella que se re-

fiere a los decretos autónomos (o independientes), reglamentarios (o ejecutivos), delegados y finalmente de necesidad y urgencia. Autores contemporáneos cuestionan la existencia de los decretos autónomos en forma separada (36).

Lo cierto es que el dec. 99/2019 ha sido categorizado como “reglamentación” de la ley 27.541, de lo cual se deduce —obviamente— que encuadraría en la naturaleza de decreto “reglamentario”. Sin embargo, el párrafo final de sus considerandos reza: “Que la presente medida se dicta en ejercicio de las atribuciones conferidas por el art. 99, incs. 1º y 2º de la CN y por los arts. 10, 755, 764 y 765 de la ley 22.415 (Cód. Aduanero) y sus modificaciones, 25 del tít. VI de la ley 23.966, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones y 41, 49 y 52 de la ley 27.541”. Veamos en detalle.

Los incs. 1º y 2º del art. 99 de la CN son la norma fundante de la facultad que el presidente tiene para dictar decretos autónomos (para la doctrina que coincide en justificar su existencia) y reglamentarios, respectivamente.

Ahora bien, el dec. 99/2019, no solo se basa en ellos. Por un lado, menciona al art. 10 del Cód. Aduanero, el cual, —en relación con la exportación de servicios, contiene en su parte final una manda también reglamentaria (37). Pero por otro, cita los arts. 755, 764 y 765 de la ley 22.415 — Cód. Aduanero.

(36) Postulan que conforme a la CN no existen materias que deban ser regidas por el Ejecutivo de modo excluyente, ni que resulte razonable inferir que este órgano de gobierno podría ejercerlas, solamente en virtud de lo dispuesto por el inc. 1º del art. 99. BALBÍN, Carlos, “Curso de Derecho Administrativo”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2007, t. I, p. 310, § V.5.

(37) El apart. 2º del art. 10, Cód. Aduanero expresa “Se consideran igualmente —a los fines de este Código— como si se tratara de mercadería:... c) Las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. El Poder Ejecutivo Nacional será el encargado de establecer las normas complementarias pertinentes, como así también las disposiciones del presente código que no resultarán de aplicación”. Sobre este último aspecto cabe preguntarnos si dentro del concepto “reglamentación” resulta admisible que el PEN asuma la facultad de determinar la “inaplicabilidad parcial” de la propia ley reglamentada.

(35) BULLRICH, Rodolfo, “Principios Generales de Derecho Administrativo”, Ed. Guillermo Kraft Ltda., Buenos Aires, 1942, p. 59. Para este autor, los reglamentos pueden ser de ejecución: aquellos que expide el poder administrador para el cumplimiento o ejecución de las leyes, autónomos: efectuados en ejercicio de un poder discrecional y delegados: aquellos dictados en virtud de la delegación de facultades realizada por el Poder Legislativo en favor del Ejecutivo.

Estos últimos artículos han sido catalogados por la doctrina como “legislación delegante”, al autorizar al PEN a dictar “decretos o reglamentos delegados”, cuestión actualmente contemplada por el art. 76 de la CN.

Sobre la constitucionalidad de este tipo de normas hicimos alusión en anteriores apartados y existe abundante doctrina que trata adecuadamente la cuestión.

Sin ánimo de profundizar en ello, lo cual excedería el objeto de este trabajo, nos permitimos destacar que el encuadre de esta norma como mero “decreto reglamentario” resulta incompleta, en tanto contiene disposiciones dictadas en marco de una delegación de facultades tributarias.

En estos supuestos, el PEN ejerce potestades contempladas en el art. 76 de la CN y por ello, esta norma también debería haberse mencionarse en sus considerandos. Máxime cuando el propio art. 1º de la ley 27.541 establece que las delegaciones efectuadas en cabeza del Ejecutivo se realizan en el marco del art. 76 de la CN. Este tipo de omisiones resulta habitual en nuestra legislación (38).

(38) El propio dec. 332/2019 que fijó durante el 2019 el esquema de topes al pago de la tasa de estadística, aclaró que se dictaba en ejercicio de las facultades conferidas por el inc. 1º del art. 99 de la CN y por el art. 764 del Cód. Aduanero. Ninguna mención hizo del art. 76 de la CN. La fijación de un tope al pago de la tasa de estadística constituye una modificación de la forma de liquidar este tributo y por ende incide en la estructura de su hecho imponible (dentro del cual se encuentra el método liquidatorio compuesto por: base y alícuota y eventualmente, escalas y/o topes). Por otra parte, el art. 24 del dec. 99/2019, que fija una alícuota del 5% a la exportación de servicios, encuadra perfectamente en la delegación de facultades tributarias que consagra el art. 755 del Cód. Aduanero. Recordemos, que su antecedente, el dec. 1201/2018 (que estableció una alícuota del 12%, con tope) invocó para su dictado los incs. 1º y 2º

Por ello es necesario recordar lo que hace años expresamos: por un lado, la errática utilización de los incs. 1º y 2º del art. 99 de la CN para fundar decretos y, por otro, la existencia de lo que hemos denominado “decretos de naturaleza mixta” (39).

La costumbre de involucrar en una misma norma fuentes habilitantes de diversa naturaleza y cuyo empleo exigen requisitos de índole dispar, lejos de ser reciente, tiene una arraigada tradición en nuestro país. Tal como expresa Gelly, “esa práctica institucional de emplear en una misma norma jurídica diferentes atribuciones ejecutivas, constituye, del mismo modo, una fuente de inseguridad e irrazonabilidad” (40).

Esta metodología resulta nociva y riesgosa para los derechos de los particulares, en tanto amalgama injustificadamente el ejercicio de facultades ordinarias con las extraordinarias, las cuales tienen un tratamiento constitucional diferenciado.

del art. 99 de la CN, los arts. 10 y 755 del Cód. Aduanero y el art. 81 de la ley 27.467 de Presupuesto. En ningún momento menciona al art. 76 de CN.

(39) En la oportunidad sostuvimos: “Esta realidad fáctica y normativa y la diversidad de opiniones imperante, exige cuestionarnos si el inc. 1º del art. 99 de la CN, reconoce en el Ejecutivo (por ser la cabeza de la administración del país) un poder general y abstracto que en la práctica, se canalizaría invocando también alguno de los restantes incisos del art. 99 de la CN y normas complementarias, o si por el contrario, otorga una facultad diferenciada, específica y puntual (o al menos residual), cuyo ejercicio autoriza al dictado de un tipo particular de decretos”. SCHURIG, Harry, “La naturaleza mixta como categoría de los decretos del Poder Ejecutivo”, *Compendio Jurídico*, 41, junio 2010, Ed. Errepar - Erreius, Buenos Aires, 2010, ps. 327-342.

(40) GELLI, María Angélica, “Constitución de la Nación - Comentada y concordada”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2ª ed., p. 708, \$5.5.

Thomson Reuters

DERECHOS DE EXPORTACIÓN

.....

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Derechos de exportación. Algunos comentarios sobre el dec. 37/2019 y la ley 27.541

OSVALDO BALÁN y ALEJANDRO CIANCAGLINI

I. Antecedentes. El dec. 793/2018

El dec. 793/2018 fue publicado en el Boletín Oficial el 04/09/2018. A través de esta norma se modificaron y generalizaron los derechos de exportación.

Se estableció un derecho general del 12% para todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur, hasta el 31/12/2020 (art. 1°).

A su vez, se dispuso un tope al porcentaje antes indicado. El derecho de exportación no podía exceder a \$4 por cada dólar estadounidense de valor imponible o precio oficial FOB, para las mercaderías incluidas en el Anexo I (producción primaria). Para otras mercaderías identificadas en las posiciones arancelarias incluidas en el Anexo II (manufacturas) el tope era de \$3 (art. 2°).

Por último, el art. 4° de la norma comentada aclaraba que para las mercaderías que ya estaban gravadas, los nuevos derechos debían adicionarse a los vigentes, produciéndose por lo tanto un aumento generalizado de estos.

En el caso del trigo, maíz, sorgo, girasol y cebada (que habían sido excluidas del régimen por el dec. 133/2015), los derechos pasaron del 0% al 12% (con el tope de los \$4, antes mencionado).

En cambio, para la soja (gravada al 25.50% hasta el 31/08/2018) la tasa pasó a ser el 18%, a lo que se agregó el 12% con el tope de los \$4 ya citado.

Las exportaciones de carnes también quedaron sujetas al régimen del 12%, así como también las harinas y derivados. El límite era de \$4 y/o \$3 por dólar de valor de exportación FOB, según se encontraran incluidas en el Anexo I o II del dec. 793/2018.

El sistema operaba como una retención combinada de porcentuales fijos y un valor "móvil". Para la soja el fijo era del 18%. El 12% adicional, en la medida que superaba los \$4, tenía como efecto una tasa efectiva de retención menor.

Para trigo, maíz, girasol y cebada (productos antes no gravados) el razonamiento era idéntico. A que a medida que el tipo de cambio aumentaba, la tasa efectiva de retención era menor.

Es así que, para alcanzar la alícuota máxima del 12% que converge a \$4 por dólar, el tipo de cambio debería estar en un valor de \$33.34 para productos primarios y de \$25.00 para el caso de otros productos y manufacturas.

II. El nuevo dec. 37/2019

Este decreto, publicado el 14/12/2019, establece cambios relevantes en los derechos de exportación, modificando ciertos aspectos del dec. 793/2018.

La anunciada aparición de la nueva norma provocó que los productores-exportadores de granos y agroexportadores procedieran al adelantamiento de las declaraciones juradas de ventas al exterior (DJVE) a los efectos de morigerar los efectos del incremento en los derechos.

El dec. 37/2019 ha sido dictado según las facultades otorgadas en el art. 755 de la ley 22.415 (Código Aduanero), que faculta al Poder Ejecutivo a gravar con derechos de exportación la exportación de consumo de mercaderías, a desgravar la que estuviera gravada y a modificar los derechos de exportación establecidos.

Además, en los considerandos se hace referencia al apart. 2º del art. 755, que dispone en qué casos estas facultades pueden ejercerse (entre otras para estabilizar los precios internos y atender las necesidades de las finanzas públicas).

El nuevo decreto sustenta la modificación en dos aspectos fundamentales: 1) la grave situación por la que atraviesan las finanzas públicas, y 2) la devaluación producida desde la vigencia del anterior dec. 793/2018 y hasta el 10/12/2019, que habría superado el 60%.

La nueva norma en su Art. 1º deja sin efecto el límite de \$4 por dólar de exportación, que establecía el dec. 793/2018. La vigencia es a partir de su publicación en el BO (14/12/2019).

En consideración a lo expresado, se establece la aplicación del siguiente esquema de retenciones para los productos primarios y derivados:

- Las exportaciones de soja y sus derivados quedarán alcanzadas por la tasa del 30% (18% más 12%).

- Resto de granos (trigo, maíz, girasol, cebada y otros cereales): 12%.

- Productos de economías regionales y carnes: 9% (solo Incluidos en el Anexo II).

El esquema para granos y oleaginosas sufre entonces variaciones con respecto a lo que regía antes de la vigencia de la nueva norma, es decir con anterioridad al 14/12/2019.

Considerando el valor del dólar estadounidense a esa fecha, puede calcularse en forma estimativa que el incremento que soportarán de acá en adelante los productores sería aproximadamente de un 5.30%, tal como fuera anticipado por diversas publicaciones vinculadas al sector agropecuario.

III. La ley 27.541

Esta nueva ley ómnibus denominada “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública” fue publicada en el Boletín Oficial el día 23/12/2019. Esta contiene una reforma a diversos regímenes vigentes, modificaciones en varios gravámenes y la creación de otros.

En cuanto a derechos de exportación, el Título V (arts. 52 a 54) establece las facultades que el Poder Ejecutivo podrá ejercer, las que según el art. 52 se extenderán hasta el 31 de diciembre de 2021.

Dentro de esas facultades se fijan determinados límites referidos a las alícuotas máximas de imposición para diferentes bienes, entre otras cuestiones.

Al respecto, el art. 52 dispone lo siguiente:

- La alícuota máxima de cualquier tipo de derecho de exportación, no podrá superar en ningún caso el 33% del valor imponible o del precio oficial FOB.

- Sin embargo, a continuación de esta norma “genérica”, el art. 52 prohíbe que para determinados bienes las alícuotas de los derechos de exportación superen ciertos topes:

- para las habas (porotos de soja) se prohíbe la superación del 33%;

- en el caso del trigo, maíz, cebada y girasol se prohíbe superar el 15%;

- para algunos productos agroindustriales de economías regionales (definidas por el PEN), el límite es el 5%. El mismo tope se aplicará en el caso de bienes industriales y servicios;

- en el caso de hidrocarburos y minería el límite máximo será del 8%, y los derechos de exportación no podrán disminuir el valor en “boca de pozo” para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras (1).

(1) Cabe destacar que mediante el dec. (PEN) 58/2019, publicado también en el BO del 23/12/2019, el Poder Ejecutivo ha observado en el art. 52 del Proyecto de Ley la frase que dice “En ningún caso el derecho de exportación de hidrocarburos podrá disminuir el valor Boca de Pozo para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras”.

El mismo art. 52 de la ley establece el destino del valor incremental de los derechos de exportación que prevé la nueva norma.

El 67% será destinado al financiamiento de programas a cargo de la ANSES y a las prestaciones de INSSPJ.

El 3% restante se destinará a la creación de un Fondo solidario de competitividad agroindustrial (administrado por el MAGyP) para estimular la actividad de pequeños productores y cooperativas, a través de créditos para la producción, innovación, agregado de valor y costos logísticos.

Finalmente se dispone la excepción del pago de derechos para empresas y sociedades del estado que tengan por objeto desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación, otorgándose al PEN la facultad de exceptuar también a entidades estatales o con participación estatal que tengan como finalidad principal el desarrollo de dichas actividades.

Es muy importante remarcar lo que establece el art. 53 de la ley 27.541. Este dispone que el PEN deberá establecer mecanismos de “segmentación y estímulo” tendientes a mejorar la rentabilidad y la competitividad de pequeños productores y cooperativas, cuyas actividades se encuentren alcanzadas por el eventual aumento de alícuotas.

A respecto establecerá criterios que estimulen la competitividad de la producción federal en función de las distancias entre los centros de producción y los de efectiva comercialización.

A nivel periodístico han surgido algunos comentarios de cómo sería esta “segmentación”, la que tendría también en cuenta no solo las distancias antes mencionadas, sino también la producción de cada cereal por parte del respectivo productor.

Habrà que esperar a las normas reglamentarias para poder opinar con certeza sobre este tratamiento preferencial, que prevemos que no será de fácil instrumentación y aplicación.

Por otra parte, se dispone que en el caso que el PEN utilice las facultades mencionadas (incrementar las alícuotas de los derechos

de exportación hasta el límite previsto por la ley 27.540), deberá informarlo a una “comisión especial” integrada por legisladores, representantes del Consejo Federal Agropecuario y de entidades del sector agropecuario, para que se expidan al respecto.

Parecería entonces que solo existe la obligación de “informar” por parte del PEN. Ante planteos de disconformidad por parte de las entidades representativas del sector, será el PEN quien podrá o no tenerlas en consideración.

A su vez, el art. 53 dispone que los eventuales aumentos de las alícuotas no serán aplicados a los distritos que se declaren en emergencia agropecuaria conforme a la ley 26.509.

Si bien esta norma es positiva, deberá reglamentarse para tornarse operativa (contemplando períodos involucrados, reconocimiento de los granos provenientes de las zonas de emergencia, forma de aplicación del beneficio o reintegro, etc.).

Finalmente, el art. 54 aclara que, sin perjuicio de lo dispuesto en la ley, mantendrán su validez y vigencia los decs. 1126/2017, 486 y 487/2018, 793/2018 y 37/2019 y sus correspondientes modificaciones (los decs. 793/2018 y 37/2019 fueron comentados en la presente colaboración).

Cabe resaltar que el dec. (PEN) 58/2019 (BO 23/12/2019) ha establecido la promulgación de la ley 27.541, con la salvedad expuesta en la nota 1.

IV. El problema de la transición

Con la nueva norma, se plantea idéntica situación a la ocurrida con la vigencia del dec. 793/2018.

En dicha oportunidad, se opinó que todas las operaciones de exportación de granos registradas por los operadores hasta dicho momento no estaban incididas por tal régimen, en razón de que este no preveía ninguna aplicación retroactiva (2).

(2) CIANCAGLINI, Alejandro, “Recientes retenciones a la exportación”, *Novedades Fiscales. Ámbito Financiero* del 11/09/2018.

Debe resaltarse al respecto lo dispuesto por el art. 6º de la ley 21.453. Esta norma establece que “...a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta”.

La ley 26.351, en forma complementaria aclara que “...cuando se produjera un incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios alcanzados por las disposiciones de la ley 21.453, en el período comprendido entre el Registro de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) y el de la oficialización de la correspondiente Destinación de Exportación, los exportadores deberán acreditar de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de tales productos con anterioridad al aludido incremento...”.

También dispone que “quienes no satisfagan los requisitos establecidos por la autoridad de aplicación para el cumplimiento del art. 1º, deberán tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación, entre las vigentes a la fecha del registro de las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) o a la fecha de oficialización de las respectivas destinaciones de exportación”.

Es decir que si los productores o agro exportadores acreditan la tenencia o adquisición de la mercadería, a la fecha de vigencia de la modificación, no se les impondría aplicación del aumento de alícuota de los derechos de exportación.

El establecimiento de nuevos tributos con efecto retroactivo, y para este caso específico de los derechos de exportación, aparecería como violatorio de derechos constitucionales.

Sin embargo, al conocerse con anticipación la aplicación de las nuevas medidas, la registración de operaciones de exportación adelantándose a su vigencia habría generado consecuencias negativas tanto para el Fisco como a los productores.

V. Algunas reflexiones sobre los derechos de exportación

En una anterior colaboración, nos hemos referido a la baja de retenciones por aplicación del dec. 133/2015. Reseñamos en dicha oportunidad algunas opiniones doctrinarias respecto a la naturaleza jurídica y efectos de las mal llamadas “retenciones” a la exportación (3).

Dijimos que la imposición de los derechos de exportación genera efectos nocivos sobre la producción primaria y las economías regionales y sobre la inversión proyectada en el sector agropecuario. Las llamadas retenciones de exportación en realidad son simplemente impuestos a la exportación, o derechos de exportación (4).

Se entiende por tales a aquellos que implican una exacción de una cuantía dineraria fija o variable a la exportación de un producto determinado.

Tal como lo indica un informe de la Bolsa de Comercio de Rosario del año 2008 (5), este instrumento utilizado como herramienta de política económica y adoptado para satisfacer uno o más objetivos de gobierno, tiene como uno de sus efectos (buscados o no, directa o indirectamente) la reducción de las exportaciones del producto sobre el cual recae su aplicación.

Los derechos de exportación han sido criticados por distintos economistas, quienes han opinado que “de ser mantenidos más allá de un corto plazo, producen serios efectos distorsivos por su impacto sobre la estructura de precios relativos, en el funcionamiento de la economía” (6).

(3) BALÁN, Osvaldo - CIANCAGLINI, Alejandro, “La eliminación de retenciones a la exportación”, PET, 2016 (febrero 579), p. 1.

(4) CONESA, Eduardo, “Las retenciones desde el punto de vista macroeconómico”, *Suplemento Especial*, Ed. La Ley, abril 2008, p. 3.

(5) BOLSA DE COMERCIO DE ROSARIO, *Revista Institucional* 1506, 19/12/2008, Fundación INAI. Limitaciones a las exportaciones. Análisis legal desde el punto de vista del derecho internacional público.

(6) CUELLO, Raúl E., “Las retenciones a las exportaciones: un mal instrumento de política económica”, *Suplemento Especial*, Ed. La Ley, abril 2008, p. 21.

También se ha sostenido que estos no tienen en consideración la distinta estructura de costos de los productores según la zona geográfica en la que están ubicados y el rinde que puede obtenerse, lo que repercute en forma diferente en sus rentabilidades (7). Es decir que hay una clara discriminación que afecta la capacidad contributiva, ya que son idénticas las alícuotas ante una realidad económica absolutamente diferente.

Esto afecta el principio de capacidad contributiva y el de equidad, como acertadamente se ha señalado (8).

Desde el punto de vista jurídico se ha dicho que estos derechos, al menos en la forma en que pretenden ser aplicados, estarían violando los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y seguridad jurídica (9).

Algunos autores sostienen que las resoluciones ministeriales que crean o modifican derecho se exportación serían inconstitucionales, ya que deberían surgir de una ley base (10).

En el Fallo “Camaronera Patagónica” (11), la Corte Suprema ratificó que los derechos de exportación son impuestos y consideró ilegal una resolución del Ministerio de Economía para ciertas retenciones aplicables a productos pesqueros, hasta el momento en que estas fueron ratificadas legalmente.

Por otra parte, en general se sostiene que la aplicación de este tipo de gravámenes es re-

gresiva, generando un efecto negativo al recaer indefectiblemente en el precio pagado a la producción primaria y sus subproductos de exportación.

La instrumentación de los derechos de exportación operada desde el año 2002 en adelante no fue bien recibida por los productores, aunque tal vez tuviese alguna razonabilidad por la enorme devaluación de aquel momento y la crisis terminal a la que había llegado nuestro país.

En 2008 la res. 125/2008 del Ministerio de Economía provocó una grave crisis entre el gobierno y el sector agropecuario. Por esta norma se pretendió la instauración de “retenciones móviles”. Luego de múltiples discusiones y conflictos, incluyendo un prolongado paro del campo, finalmente el dec. 1176/2008 dejó sin efecto el sistema propuesto.

VI. A modo de conclusión

El dec. 37/2019 ha sido dictado ratificando la posición del Poder Ejecutivo respecto a la legitimidad de sus facultades para dicho acto. Sin embargo, se insiste en la cuestionable metodología de establecer o incrementar los derechos de exportación sin una norma legal que lo avale constitucionalmente.

En oportunidad de analizar el dec. 793/2018 manifestamos que, además de ello, toda imposición de retenciones a la exportación genera el rechazo en los sectores exportadores, aunque son los productores quienes sufren en mayor medida las consecuencias de este tipo de gravamen.

En efecto, la imposición es trasladada por los exportadores “hacia atrás”, es decir, al precio que pagan a los productores de las mercaderías gravadas. Es soportada en particular por las PYMES agrícolas, que en el mercado de competencia perfecta en el que el que operan (cereales y oleaginosas) nunca fijan el precio de sus productos.

Si bien ha habido un incremento significativo en el tipo de cambio desde setiembre de 2018 a la fecha, recordemos que la mayoría de los insu-
mos de los productores están dolarizados, con lo cual el presunto beneficio de la devaluación queda neutralizado o disminuido.

(7) SÁENZ VALIENTE, Santiago A., “Retenciones a las exportaciones de productos primarios y sus derivados”, *Suplemento Especial*, Ed. La Ley, abril 2008, p. 81.

(8) LASCANO, Marcelo R., “Las retenciones sobre las exportaciones, equidad económica y el principio de la capacidad contributiva”. *Suplemento Especial*, Ed. La Ley, abril 2008, p. 29.

(9) SPISSO, Rodolfo R., “Las retenciones a la exportación y la violación de los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y seguridad jurídica”, *Suplemento Especial*, Ed. La Ley, abril 2008, p. 93.

(10) SANABRIA, Pablo D., “Capítulo Derechos de exportación de productos agropecuarios. La actividad agropecuaria. Aspectos Impositivos, comerciales y laborales” (Balán y otros), Ed. La Ley, 2011, 2ª ed. actualizada y ampliada, p. 1018.

(11) CS, 15/04/2014, “Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, LA LEY Online.

Los derechos de exportación generan incertidumbre, afectan las decisiones de inversión de los sectores afectados y distorsionan los mercados. Por lo tanto, deberían aplicarse en situaciones excepcionales y por un tiempo determinado.

La flamante ley 27.541, de “Solidaridad Social y Reactivación Productiva”, habilita la imposición con las limitaciones analizadas. Otorga un marco de mayor legitimidad a los decretos

vigentes, aportando un elemento de necesaria integración al concepto de “seguridad jurídica” más allá de las críticas que la técnica legislativa adoptada nos mereciera y de las dudas que aún persisten sobre el tema.

Esperemos que prontamente se dicten las normas reglamentarias respectivas, que como ya dijimos, resultan imprescindibles para la adecuada clarificación y operatividad del régimen recientemente sancionado.

RÉGIMEN DE REGULARIZACIÓN DE OBLIGACIONES PARA MIPYMES

.....

Thomson Reuters

Moratoria para mipymes. Ley de Emergencia Económica

ANDREA G. REYNOSO y RICHARD L. AMARO GÓMEZ

El presente artículo tiene por finalidad analizar los aspectos más salientes de la nueva moratoria para mipymes creada por la denominada “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública” —ley (PE) 27.541—, sancionada por el Congreso de la Nación los días jueves 19 y viernes 20 de diciembre de 2019. Y publicada en el Boletín Oficial el lunes 23 de diciembre de 2019.

Previamente haremos una introducción para el mejor entendimiento del tema.

I. Introducción

Antes de entrar en el análisis de los aspectos más salientes del nuevo régimen de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para mipymes; es necesario hacer la distinción entre moratoria y plan de pago.

En general, se entiende que una moratoria es una prórroga en el plazo de pago de obligaciones de tributarias, las cuales se financian mediante cuotas, pero que otorga la condonación de una parte de la deuda en lo que respecta a intereses devengados y/o de sanciones. Mientras que en un plan de pago no existen condonaciones de los intereses devengados de la deuda ni de sanciones, solo existe la posibilidad de diferir el pago de una deuda mediante un régimen de facilidades de financiamiento en cuotas.

En ambos casos estamos ante regímenes de facilidades de pago, solo que en el caso de la moratoria el beneficio no solo radica en la posibilidad de cancelar una deuda mediante cuotas de financiamiento, sino también en la posibilidad de lograr la condonación (reducción) de la deuda en materia de intereses y liberación de sanciones.

En el siguiente cuadro podemos ver las diferencias entre ambos conceptos, en general:

CONCEPTO	PLAN DE PAGOS	MORATORIA
1. ¿INCLUYE TODOS LOS IMPUESTOS?	NO	SI
2. ¿SE PAGAN INTERESES PARA ATRÁS?	SI	NO
2.1. ¿QUÉ INTERÉS SE PAGA HOY EN DÍA?	ENTRE 64% Y 78% ANUAL	NO SE PAGA
3. ¿SE PAGAN INTERESES PARA ADELANTE?	SI	SI
3.1. ¿QUÉ INTERÉS SE PAGA?	ENTRE 30% Y 36% ANUAL	ENTRE 12% Y 18% ANUAL
4. ¿PERDONA MULTAS IMPOSITIVAS?	NO	SI
5. ¿PERDONA MULTAS CAMBIARIAS?	NO	SI
6. ¿PERDONA MULTAS ADUANERAS?	NO	SI
7. ¿PERDONA SANCIONES PENALES (PRISIÓN)?	NO	SI

Fuente: *Infobae Profesional*, “Moratoria y plan de pago: cuáles son las diferencias”, por PASSARELLI, Ezequiel, link: <https://www.iprofesional.com/impuestos/304196-afip-retenciones-tributos-Moratoria-y-plan-de-pago-cuales-son-las-diferencias>.

II. Marco normativo. Título IV. Capítulo I. Ley (PL) 27.541**II.1. Sujetos, obligaciones alcanzadas y plazo. Art. 8º**

- *Sujetos*: todos los contribuyentes y responsables que encuadren y se encuentren inscriptos como *micro, pequeñas o medianas empresas*, según lo dispuesto en el art. 2º de la ley (PL) 24.467 y demás normas complementarias.

A estos fines se precisa que se deberá acreditar la inscripción con el Certificado MiPyME vigente al momento de la presentación de la moratoria. Aunque también podrán acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro.

Asimismo, las mipymes que no cuenten con el referido certificado al momento de la publicación de la ley (BO: 23/12/2019), podrán adherir al régimen de manera condicional, siempre que lo tramiten y obtengan dentro del plazo comprendido entre el primer mes calendario posterior al de la publicación de la reglamentación del régimen en el Boletín Oficial hasta el 30 de abril de 2020, inclusive.

No obstante, la adhesión condicional caducará si el presentante no obtiene el certificado en dicho plazo.

- *Obligaciones alcanzadas*: deudas impositivas, aduaneras y de la seguridad social siempre que estén vencidas al 30 de noviembre de 2019 (inclusive), comprendiendo infracciones relacionadas con dichas deudas.

Si bien la moratoria comprende a casi todos los tributos, se disponen ciertas exclusiones conforme se expone en el cuadro a continuación:

Deuda proveniente de:	Descripción:
ART	Cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo.
Aportes y contribuciones	Aportes y contribuciones con destino a las obras sociales.
Impuestos específicos	Impuestos sobre los combustibles líquidos y el dióxido de carbono - Título III de la ley (PL) 23.966. Impuesto al gas natural sustituido por ley (PL) 27.430. Impuesto sobre el gas oil y el gas licuado que preveía la ley (PL) 26.028. Fondo Hídrico de Infraestructura que regulaba la ley (PL) 26.181. Impuesto específico sobre la realización de apuestas - ley (PL) 27.346.
Tributos e infracciones - regímenes promocionales	No resultan alcanzadas por el mismo las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios.

Adicionalmente, se precisa ciertas deudas que se encuentran comprendidas en los alcances de la regularización según exponemos a continuación:

Deuda proveniente de:	Descripción:
Planes de pago	Planes de pago vigentes y las deudas emergentes de planes caducos.
Impuesto	Fondo para Educación y Promoción Cooperativa - ley (PL) 23.427.
Tributos aduaneros	Cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación. Asimismo, se incluye las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones del Código Aduanero.
Estímulos a la exportación	Importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse a la AFIP.

- *Plazo*: podrán acogerse a la moratoria entre el primer mes calendario posterior al de la publicación de la reglamentación del régimen en el Boletín Oficial (BO) hasta el 30 de abril de 2020, inclusive.

Por lo tanto, el plazo de inicio va a empezar a correr a partir del mes posterior de la publicación de la resolución reglamentaria en el BO.

II.2. Deudas en discusión administrativa o judicial. Art. 9º

Las siguientes deudas, siempre que estén alcanzadas por el art. 1º de la ley, también quedan incluidas en la moratoria:

Tipo	Tipo
Deudas en discusión administrativa o judicial	Deudas curso de discusión administrativa o que sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial a al 23 de diciembre de 2019. Es condición indispensable para adherir a la moratoria que el demandado, total o parcialmente se allane incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos ^(*) .
Deudas con denuncia penal tributaria o económica	Deudas respecto de las cuales hubieran prescripto las facultades de la AFIP para determinarlas y exigir las, y sobre las que se hubiere formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, penal económica.

(*) "El allanamiento y/o, en su caso, desistimiento, podrá ser total o parcial y procederá en cualquier etapa o instancia administrativa o judicial, según corresponda".

II.3. Suspensión de acciones penales y aduaneras. Art. 10

La adhesión a la moratoria produce “(...) la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme”.

En este marco, los efectos son los siguientes:

En el caso de pago de la deuda en las condiciones prevista por el régimen	Extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación
	En el caso de las infracciones aduaneras, producirá la extinción de la acción penal aduanera en los términos de los artículos 930 y 932 del Código Aduanero, siempre que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento.
Caducidad	Implicará: - La reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, habilitará la promoción por parte de la AFIP de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere dado en forma previa a su interposición. - El comienzo o la reanudación, según el caso, del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera.

II.4. Exenciones y condonaciones. Art. 11

Para los contribuyentes y responsables que adhieran a la moratoria, y siempre que cumplan con los pagos previstos por este, gozarán de las siguientes exenciones y condonaciones:

Condonaciones y exenciones	Descripción
Multas y demás sanciones que no se encuentren firmes a la fecha del acogimiento al régimen.	- Ley (PL) 11.683. - Ley (PL) 17.250. - Ley (PL) 22.161. - Ley (PL) 22.415.
Del 100% de los intereses resarcitorios y/o punitivos previstos en los arts. 37 y 52 de la ley (PL) 11.683.	Del capital adeudado y adherido al régimen de regularización correspondiente al aporte personal previsto en el art. 10, inc. c) de la ley (PL) 24.241, de los trabajadores autónomos comprendidos en el art. 2º, inc. b) de la dicha ley.

Condonaciones y exenciones	Descripción
Intereses resarcitorios y/o punitorios de deudas tributarias y aduaneras: - Intereses resarcitorios y/o punitorios de los arts. 37, 52 y 168 de la ley (PL)11.683. - Intereses resarcitorios y/o punitorios sobre multas y tributos aduaneros previstos en los arts. 794, 797, 845 y 924 del Código Aduanero.	En el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación: 1. Período fiscal 2018 y obligaciones mensuales vencidas al 30 de noviembre de 2019: el 10% del capital adeudado. 2. Períodos fiscales 2016 y 2017: 25% del capital adeudado. 3. Períodos fiscales 2014 y 2015: 50% del capital adeudado. 4. Períodos fiscales 2013 y anteriores: 75% del capital adeudado.

Se aclara que será de aplicación lo dispuesto en el cuadro precedente respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley (23/12/2019) y correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas, o por infracciones cometidas al 30 de noviembre de 2019.

II.5. Infracciones, exenciones y condonaciones. Obligaciones formales. Cumplimiento. Art. 12

Se debe tener presente que, en el caso de infracciones cometidas hasta el 30 de noviembre de 2019, que no se encuentren firmes ni abonadas, las exenciones y condonaciones (multas y demás sanciones), resultarán procedentes siempre que dicha obligación formal haya sido cumplida con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento del plan de pagos.

Asimismo, en el caso de haberse sustanciado el sumario administrativo (de acuerdo con el art. 70 de la ley [PL] 11.683), el beneficio antes indicado solo resultará procedente cuando se hubiere subsanado el acto u omisión atribuido antes de la fecha de vencimiento del plazo establecido para el acogimiento del plan de pagos.

Adicionalmente, la norma aclara que siempre que la falta hubiere sido cometida con anterioridad al 30 de noviembre de 2019 (inclusive) y

el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de este, la sanción quedará condonada de oficio.

Respecto de las multas y las demás sanciones, también quedarán condonadas de pleno derecho siempre que se cumplan dos requisitos a la fecha de entrada en vigencia de la ley (23/12/2019) bajo análisis:

- 1) Que la obligación principal se encuentre abonada.
- 2) Que las sanciones no se encuentren firmes.

También resultarán condonados los intereses resarcitorios y/o punitorios correspondientes al capital abonado con anterioridad a la mencionada fecha.

En el caso de corresponder, se producirá la baja de la inscripción del contribuyente del Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) - Ley (PL) 26.940.

II.6. Condiciones para que resulten procedentes las exenciones y condonaciones. Art. 13

Se estipula que los beneficios de exención y condonación previstos en el presente régimen (art. 11), resultará procedente siempre que se cumplan ciertas condiciones en cuanto al pago de la deuda proveniente de:

- el capital,
- los intereses no condonados y,
- las multas firmes.

En este marco, se estipula que los contribuyentes y responsables deberán cumplir algunas de las siguientes condiciones:

Tipo	Modalidad
Compensación	Compensación de la deuda, cualquiera sea su origen, con saldos de libre disponibilidad, devoluciones, reintegros o reembolsos a los que tengan derecho por parte de la AFIP, en materia impositiva, aduanera o de recursos de la seguridad social a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley (23/12/2019).
Pago al contado con descuento	Cancelación mediante pago al contado, hasta la fecha en que se efectúe el acogimiento al presente régimen, siendo de aplicación en estos casos una reducción del 15% de la deuda consolidada.
Financiación mediante un plan de pago	Cancelación total mediante alguno de los planes de facilidades de pago que al respecto disponga la AFIP, los que se ajustarán a las siguientes condiciones: 1. Tendrán un plazo máximo de: 1.1. 60 cuotas para aportes personales con destino al Sistema Único de la Seguridad Social y para retenciones o percepciones impositivas y de los recursos de la seguridad social. 1.2. 120 cuotas para las restantes obligaciones. 2. La primera cuota vencerá como máximo el 16 de julio de 2020 según el tipo de contribuyente, deuda y plan de pagos adherido. 3. Podrán contener un pago a cuenta de la deuda consolidada en los casos de pequeñas y medianas empresas. 4. La tasa de interés será fija, del 3% mensual, respecto de los primeros 12 meses y luego será la tasa variable equivalente a BADLAR utilizable por los bancos privados. El contribuyente podrá optar por cancelar anticipadamente el plan de pagos en la forma y bajo las condiciones que al efecto disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos. 5. La calificación de riesgo que posea el contribuyente ante la Administración Federal de Ingresos Públicos no será tomada en cuenta para la caracterización del plan de facilidades de pago. 6. Los planes de facilidades de pago caducarán: 6.1. Por la falta de pago de hasta seis (6) cuotas. 6.2. Incumplimiento grave de los deberes tributarios 6.3. Invalidez del saldo de libre disponibilidad utilizado para compensar la deuda. 6.4. La falta de obtención del Certificado MiPyME en los términos del artículo 8 de la presente ley.

II.7. Agentes de retención / percepción. Consideraciones generales. Art. 14

Los agentes de retención y percepción que adhieran al régimen a fin de exteriorizar y regularizar los importes que *hubieren omitido retener* o los importes que, *habiendo sido retenidos o percibidos no hubieran sido ingresados* en los plazos correspondientes, gozarán de la liberación de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia de la ley bajo análisis (23/12/2019).

No obstante, de tratarse de recaudaciones omitidas los agentes quedarán eximidos de su responsabilidad siempre que el sujeto pasible de retención o percepción regularice su situación mediante el presente régimen o lo hubiese realizado con anterioridad.

En relación con las medidas suspensivas y extintivas de la acción penal, regirán las previstas para los contribuyentes en general.

II.8. Reintegro / repetición de sumas ingresadas con anterioridad. Art. 15

La norma bajo análisis precisa que no se encuentran sujetas a reintegro o repetición los importes que se hubieren abonado con anterioridad a la entrada en vigencia del presente régimen, en concepto de intereses resarcitorios y/o punitivos y/o multas, por las obligaciones comprendidas en este.

II.9. Sujetos excluidos. Art. 16

Se encuentran excluidos del régimen de regularización los sujetos que se encuentren en algunas de las siguientes situaciones, a la fecha de publicación de esta en el Boletín Oficial (23/12/2019):

Sujetos	Condición
Declarados en estado de quiebra	Respecto de los cuales no se haya dispuesto la continuidad de la explotación, conforme a lo establecido en las leyes 24.522 o 25.284, mientras duren los efectos de dicha declaración.
Condenados por alguno de los delitos previstos en las leyes 23.771, 24.769 y, Título IX de la ley (PL) 27.430 o en la ley (PL) 22.415	Respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviera cumplida.
Los condenados por delitos dolosos	Cuando sus delitos tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida.
Las personas jurídicas	Cuando sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, hayan sido condenados por infracción a las leyes 23.771 o 24.769, Título IX de la ley (PL) 27.430, ley (PL) 22.415 o por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley bajo análisis, siempre que la condena no estuviere cumplida.

II.10. Reglamentación. Art. 17

Finalmente, se dispone que la AFIP dictará la normativa reglamentaria estipulando:

a) los plazos, formas, requisitos y condiciones para acceder al programa de regularización y sus reglas de caducidad;

b) las condiciones diferenciales referidas a las establecidas en el presente Capítulo, a fin de:

b.1. estimular la adhesión temprana a este;

b.2. ordenar la refinanciación de planes vigentes.

III. La reflexión final

Hemos intentado recopilar los aspectos más salientes de la nueva moratoria para mipymes,

que esperemos que pronto sea reglamentada por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos para que se torne operativa.

Véase que es una moratoria especial dado que existen tres posibilidades de cancelación de capital: compensación con saldos a favor, pago al contado con descuento o pago en cuotas. De las tres, resulta toda una novedad la posibilidad de cancelar la deuda mediante una compensación con saldos a favor de libre disponibilidad.

Por último, considérese que la AFIP tiene amplias facultades sobre el presente régimen, por lo cual será crucial esperar la resolución general que fije su extensión y alcances.

Régimen de regularización de obligaciones para mipymes. Ley 27.541

ALBERTO M. BELLO

I. Consideraciones previas

Con fecha 17/12/2019 el Poder Ejecutivo Nacional (en adelante, PEN) elevó al Congreso Nacional el proyecto de ley denominado de “Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública”, que fuera aprobado por el Senado y la Cámara de Diputados de la Nación el 21/12/2019 y sancionado a través de la ley 27.541 (1).

Mediante dicha ley se declaró la emergencia pública en materia económica, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, delegándose en el PEN, las facultades comprendidas en esta en los términos del art. 76 de la CN, de acuerdo con las bases de delegación establecidas en su art. 2º, hasta el 31/12/2020.

El inc. c) del art. 2º de la ley 27.541 promueve la reactivación productiva, teniendo por objeto la generación de incentivos focalizados y la implementación de planes de regularización de deudas tributarias, aduaneras y de los recursos de la seguridad social para micro, pequeñas y medianas empresas (en adelante, mipymes) y entidades civiles sin fines de lucro. Esta disposición habilita al organismo recaudador a implementar en el futuro nuevos planes de facilidades de pago y beneficios para los sujetos mencionados.

En este sentido, el Título IV, denominado “Obligaciones Tributarias” de la norma men-

cionada, prevé en su Capítulo I un régimen de “Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para Mipymes” (arts. 8º a 17, ley 27.541).

II. Aspectos relevantes a considerar

Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP), que encuadren y se encuentren inscriptos como mipymes [art. 2º, ley 24.467 (2)] podrán acogerse a partir de enero de 2020 (supeditado a la fecha que disponga la reglamentación) y hasta el 30/04/2020, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que prevé el Capítulo 1 del Título IV de la ley 27.541, por las obligaciones vencidas al 30/11/2019, inclusive.

A dichos efectos deberán acreditar su inscripción con el Certificado MiPyME, vigente al momento de presentación al presente régimen de regularización, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa dependiente del Ministerio de Desarrollo Productivo (en adelante, SEPyME). Aquellas mipymes que no cuenten con dicho certificado al 23/12/2019, podrán adherir al régimen de manera condicional, en la medida que lo tramiten y obtengan hasta el

(1) Ley 27.541, BO: 23/12/2019, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

(2) Ley 24.467, BO: 24/03/1995, fuente: www.checkpoint.laleyonline.com.ar.

30/04/2020. De lo contrario, la adhesión condicional caducará a esta última fecha (3).

El régimen de regularización es amplio, admitiéndose deudas en discusión administrativa o judicial al 23/12/2019, incluyendo aquellas en que hubieren prescrito las facultades del organismo recaudador y sobre las cuales se hubiere formulado denuncia penal tributaria o penal económica. Asimismo, se admite la refinanciación de planes de pago vigentes y la inclusión de deudas provenientes de planes caducos.

Los sujetos que adhieran al presente régimen —en la medida que cumplan con los pagos previstos— gozarán de la exención y/o condonación de multas, intereses y sanciones previstas en la ley de rito (art. 11, ley 27.541).

El beneficio de liberación de multas y demás sanciones cometidas al 30/11/2019, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando se haya pagado o cumplido la obligación formal pertinente con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo del acogimiento.

Con respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, el régimen prevé la cancelación mediante compensación, cancelación por pago al contado, o la cancelación total a través de planes de facilidades de pago que disponga la AFIP.

Si se cancela el plan de facilidades mediante pago al contado hasta la fecha del acogimiento, se obtiene un beneficio de reducción del 15% (quince por ciento) sobre la deuda consolidada.

Mientras tanto, si se opta por la cancelación en cuotas se reducen los intereses hasta un determinado tope del capital adeudado, dependiendo este de la antigüedad de la deuda. Para los períodos fiscales 2013 y anteriores dicho tope es del 75% (setenta y cinco por ciento), 2014 y 2015 del 50% (cincuenta por ciento), 2016 y 2017 del 25% (veinticinco por ciento), y 2019 hasta deudas vencidas al 30/11/2019 del 10% (diez por ciento).

Con respecto a la cantidad de cuotas, se admite hasta un máximo de 60 (sesenta) cuotas

para aportes personales con destino al Sistema Único de la Seguridad Social y para retenciones o percepciones impositivas y de los recursos de la seguridad social; y de 120 (ciento veinte) cuotas para las restantes obligaciones. Podrá contener un pago a cuenta de la deuda consolidada en los casos de Pequeñas y Medianas Empresas (pymes), y la primera cuota vencerá como máximo el 16/07/2020.

La tasa de interés será fija, del 3% (tres por ciento) mensual, respecto de los primeros 12 (doce) meses y a partir del mes 13 (trece) resultará aplicable la tasa variable equivalente a BADLAR (4) utilizable por los bancos privados.

Los agentes de retención y percepción quedarán librados de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, cuando exterioricen y paguen el importe que hubieran omitido retener o percibir, o el importe que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo.

El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta el momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando esta no tuviere sentencia firme.

La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen producirá la extinción de la acción penal o aduanera.

Se concede de pleno derecho una condonación del 100% (cien por ciento) de los intereses resarcitorios y punitivos, multas y demás sanciones referidas a las obligaciones devengadas al 30/11/2019, en la medida en que no se encuentren firmes al 23/12/2019 y la obligación principal haya sido cancelada a dicha fecha.

(3) La autoridad de aplicación podrá extender el plazo para la tramitación del certificado mipyme.

(4) Tasa equivalente al promedio de la tasa que cobran las entidades bancarias por préstamos comerciales mayores a un millón de pesos.

III. Obligaciones que pueden incluirse

Las obligaciones que pueden incorporarse en el presente régimen de regularización incluyen aquellas que se encuentren en curso de discusión administrativa, o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial al 23/12/2019.

Ello así, en la medida que el demandado se allanare incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos. El allanamiento y/o desistimiento podrá ser total o parcial y procederá en cualquier etapa o instancia administrativa o judicial, según corresponda.

Asimismo, se pueden incluir obligaciones de las cuales hubiere prescripto las facultades de la AFIP para determinarlas y exigir las, y obligaciones respecto de las cuales se hubiera formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, penal económica, contra los contribuyentes o responsables, siempre que el requerimiento lo hubiese efectuado el deudor.

En virtud de ello, las obligaciones que pueden incluirse son las siguientes:

Obligaciones incluidas	Obligaciones excluidas
Obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social vencidas al 30/11/2019, inclusive, e infracciones relacionadas con estas.	Aportes y contribuciones con destino a las obras sociales (1). Cuotas con destino al régimen de riesgo de trabajo. Impuestos sobre Combustibles Líquidos y el Dióxido de Carbono (2). Impuesto sobre el Gas Oil y el Gas Licuado (3). Fondo Hídrico de Infraestructura (4). Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas (5).
Multas por infracciones aplicadas (6) y/o cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación formulados por el servicio aduanero. Incluye: montos de estímulos a la exportación que debieran restituirse al fisco nacional.	Obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios.
Obligaciones del Fondo para Educación y Promoción Cooperativa (7).	

(1) Se invita a las obras sociales y a las aseguradoras del riesgo de trabajo a establecer programas de regularización de deudas en condiciones similares a las previstas en el Capítulo I del Título IV de la ley 27.541.

(2) Ley 23.966 (t.o. 1998) y sus modificatorias, Título III.

(3) Ley 26.028 y sus modificatorias. Actualmente derogado por el art. 147 de la ley 27.430.

(4) Ley 26.181 y sus modificatorias. Actualmente derogado por el art. 147 de la ley 27.430.

(5) Ley 27.346 y su modificatoria.

(6) Ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias.

(7) Ley 23.427 y sus modificatorias.

El acogimiento al presente régimen de regularización podrá efectuarse entre el mes de enero de 2020 (supeditado a la fecha que disponga la reglamentación) y el 30/04/2020, inclusive.

IV. Exclusiones subjetivas

Sujetos excluidos	Salvedades
a) Los declarados en estado de quiebra.	Mientras no se haya dispuesto la continuidad de la explotación, conforme a lo establecido en la ley 24.522 y sus modificaciones, o la ley 25.284 y sus modificatorias, mientras duren los efectos de dicha declaración.
b) Los condenados por alguno de los delitos previstos en la ley 23.771 o ley 24.769 y sus modificatorias, Título IX de la ley 27.430 o en la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias.	En la medida que se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 23/12/2019, siempre que la condena no estuviere cumplida.
c) Los condenados por delitos dolosos.	Que se relacionen con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 23/12/2019, siempre que la condena no estuviere cumplida.
d) Las personas jurídicas en las que, según corresponda, sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, hayan sido condenados con fundamento en la ley 23.771 o ley 24.769 y sus modificaciones, Título IV de la ley 27.430, ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias o por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.	Respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 23/12/2019, siempre que la condena no estuviere cumplida.

V. Refinanciación de planes vigentes e inclusión de deudas de planes caducos

El acogimiento al presente régimen de regularización admite la refinanciación planes de pago vigentes y la inclusión de deudas originadas en planes caducos.

Al respecto, debe contemplarse que al efectuarse la refinanciación de planes vigentes se produce la suspensión de la acción penal, y una vez cancelado el nuevo plan se extingue la acción penal. Asimismo, se admite la inclusión de deudas provenientes de planes caducos, en la forma y condiciones que disponga la reglamentación.

Empero, deberemos aguardar a la reglamentación a los efectos de conocer con precisión si habrá restricciones respecto a la fecha de liquidación de la caducidad como condición para regularizar deudas provenientes de dichos planes caducos.

En principio, todo parecería indicar que se podrían regularizar planes de pago cuya caducidad haya operado hasta el 23/12/2019.

VI. Alcance de los beneficios de adhesión al régimen

VI.1. Liberación de multas y demás sanciones

El beneficio de liberación de las multas y demás sanciones cometidas al 30/11/2019, en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando se haya cancelado la obligación

formal pertinente con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo del acogimiento al presente régimen de regularización (5).

Exención y/o condonación	Condiciones para gozar del beneficio
Multas y demás sanciones previstas en las leyes 11.683, 17.250, 22.161 y 22.415.	En la medida que no se encuentren firmes a la fecha de acogimiento al régimen de regularización.
100% (cien por ciento) de los intereses resarcitorios y/o punitivos, del capital adeudado y adherido al régimen de regularización del aporte personal de los trabajadores autónomos ^(*) .	
Intereses resarcitorios y/o punitivos (incluidos aquellos aplicables sobre multas y tributos aduaneros). Incluye los intereses resarcitorios y/o punitivos de los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional.	En el importe que por el total de intereses que supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación: Período fiscal 2018 y obligaciones mensuales vencidas al 30/11/2019: el diez por ciento (10%) del capital adeudado. Períodos fiscales 2016 y 2017: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado. Períodos fiscales 2014 y 2015: cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado. Períodos fiscales 2013 y anteriores: setenta y cinco por ciento (75%) del capital adeudado.

^(*) Incluye a los intereses resarcitorios y/o punitivos previstos en los arts. 37 y 52 de la ley 11.683, del capital adeudado y adherido al régimen de regularización correspondiente al aporte personal previsto en el art. 10, inc. c) de la ley 24.241 y sus modificaciones, de los trabajadores autónomos comprendidos en el art. 2°, inc. b) de la citada norma.

Dichos beneficios se aplican a los conceptos (multas, intereses y sanciones) que no hayan sido pagados con anterioridad al 23/12/2019, en la medida que correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas, o por infracciones cometidas al 30/11/2019.

En caso de haberse sustanciado el sumario administrativo, en los términos del art. 70 de la ley 11.683, dicho beneficio operará cuando el acto u omisión se subsane antes de la fecha de vencimiento del plazo de acogimiento.

Cuando el deber formal transgredido no fuese susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 30/11/2019, inclusive.

Las multas y demás sanciones por obligaciones sustanciales devengadas al 30/11/2019, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes al 23/12/2019 y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.

También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad al 23/12/2019.

(5) La liberación de multas y sanciones implicará, en caso de corresponder, la baja de la inscripción del contribuyente del Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) contemplado en la ley 26.940.

Los agentes de retención y percepción quedarán librados de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, cuando exterioricen y paguen el importe que hubieran omitido retener o percibir, o el importe que, habiendo sido retenido o percibido, no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo.

En el caso de retenciones no practicadas o percepciones no efectuadas, los agentes de retención o percepción quedarán eximidos de responsabilidad si el sujeto pasible de dichas obligaciones regulariza su situación en los términos del presente régimen o lo hubiera hecho con anterioridad.

VI.2. Liberación de sanciones penales

El acogimiento al presente régimen de regularización producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, en la medida que esta no tuviere sentencia firme.

La cancelación total de las obligaciones tributarias, de los recursos de la seguridad social o aduaneras en el marco del presente régimen de regularización, ya sea mediante compensación o cancelación de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida en que no hubiere sentencia firme a la fecha del acogimiento (6).

En virtud de ello, se suspenderá la acción penal hasta la cancelación total de la deuda (por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago), extinguiéndose la acción penal en dicho momento, en la medida en que no hubiere sentencia firme.

La caducidad del plan de facilidades pagos generará automáticamente la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, o habilitará la promoción por parte del fisco nacional de la denuncia penal pertinente, en la medida en que el acogimiento se hubiere efectuado en forma previa a su interposición. Asimismo, se dará lugar al comienzo o reanudación del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera.

Para los agentes de retención y percepción, regirán las mismas condiciones suspensivas y extintivas de la acción penal previstas para los contribuyentes en general, así como también las mismas causales de exclusión previstas.

VII. Condiciones del régimen

Las condiciones para adherir al régimen son las siguientes:

Condiciones	Alcance
Plazo máximo	60 (sesenta) cuotas para aportes con destino al Sistema Único de la Seguridad Social y para retenciones o percepciones impositivas y de los recursos de la seguridad social. 120 (ciento veinte) cuotas para las restantes obligaciones.
Vencimiento de primera cuota	La primera cuota vencerá como máximo el 16/7/2020 según el tipo de contribuyente, deuda y plan de pagos adherido.

(6) En el caso de infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera (arts. 930 y 932, ley 22.415), en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha del acogimiento.

Condiciones	Alcance
Pago a cuenta	Podrán contener un pago a cuenta de la deuda consolidada en los casos de pyme.
Tasa de interés	Tasa fija del 3% (tres por ciento) mensual para los 12 (doce) meses. Tasa variable equivalente a BADLAR utilizable por los bancos privados desde el mes 13 (trece) en adelante.
Calificación de riesgo	No será tomada en cuenta la calificación de riesgo que posea el contribuyente ante la AFIP.
Caducidad	Falta de pago de hasta 6 (seis) cuotas. Incumplimiento grave de los deberes tributarios ^(*) . Invalidez del saldo de libre disponibilidad utilizado para compensar la deuda. Falta de obtención del Certificado Mipyme ^(**) .

^(*) La reglamentación definirá qué se entiende por incumplimiento grave.

^(**) Una vez vencido el plazo de hasta el 30/4/2020.

Los sujetos que se adhieran al presente régimen gozarán de las exenciones y/o condonaciones mencionadas en el apartado precedente, en la medida que cumplan respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones:

Modalidades de pago	Alcance
Compensación de deuda.	Cualquiera sea su origen. Con saldos de libre disponibilidad, devoluciones, reintegros o reembolsos a los que tenga derecho por parte del organismo fiscal, en materia impositiva, aduanera o de los recursos de la seguridad social al 23/12/2019.
Cancelación mediante pago al contado.	Hasta la fecha en que se efectúe el acogimiento, siendo de aplicación una reducción del 15% (quince por ciento) de la deuda consolidada.
Cancelación total mediante algún plan de facilidades de pago que disponga la AFIP.	De acuerdo a las condiciones para adherir al régimen citadas en el cuadro precedente.

Se podrá optar por cancelar anticipadamente el plan de pagos en la forma y bajo las condiciones que al efecto disponga el organismo recaudador.

La AFIP dispondrá las modalidades, requisitos, plazos, reglas de caducidad y demás condiciones para el acogimiento del presente régimen de regularización. Asimismo, la reglamentación definirá las condiciones requeridas a los efectos de estimular la adhesión temprana al régimen y para ordenar la refinanciación de planes vigentes.

VIII. Otras disposiciones

No se encuentran sujetas a reintegro o repetición las sumas que, con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, se hubieran ingresado en concepto de intereses resarcitorios y/o punitivos y/o multas, así como los intereses previstos en el art. 168 de la ley 11.683, por las obligaciones comprendidas en el presente régimen de regularización.

Ello implica que no se puede solicitar reintegro o repetir montos que se hubieran pagado con anterioridad al 23/12/2019, por encontrarse condonados.

IX. Palabras finales

El régimen de regularización de obligaciones tributarias, de los recursos de la seguridad social y aduaneras instaurado por la ley 27.541 resulta más que auspicioso para las mipymes, dado que estas podrán refinanciar sus planes de pago vigentes, regularizar deuda originada por planes caducos e incluir obligaciones vencidas al 30/11/2019 a una tasa del 3% (tres por ciento) anual para el primer año, y a una tasa promedio que cobran las entidades financieras para préstamos comerciales, a partir del segundo año.

La adhesión al régimen tendrá importantes beneficios, al admitirse la condonación de sanciones administrativas y penales, la reducción de una parte sustancial de los intereses resarcitorios y punitivos en función de la antigüedad

de la deuda regularizada, y la condonación del ciento por ciento de los intereses de aportes de los trabajadores autónomos.

Asimismo, el acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal hasta que se cancele la totalidad de la deuda. Una vez cancelada la totalidad de la deuda en las condiciones previstas en dicho régimen se producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera.

Se admite la compensación de deuda, cualquiera sea su origen, mediante saldos de libre disponibilidad, devoluciones, reintegros o reembolsos a los que tenga derecho por parte de la AFIP, en materia impositiva, aduanera o de los recursos de la seguridad social al 23/12/2019.

Otro aspecto beneficioso del régimen es que la adhesión a este no se encuentra supeditada a la calificación de riesgo fiscal que posea el contribuyente ante la AFIP, como sí la contemplan los planes de facilidades de pago vigentes.

Empero, debemos destacar un aspecto negativo, pues solo contempla la posibilidad de adhesión al presente régimen de regularización de las mipymes y entidades civiles sin fines de lucro, no admitiéndose el acogimiento por parte de la totalidad de los contribuyentes, dado que en su generalidad se encuentran afectados por la actual coyuntura.

Moratoria fiscal

HUMBERTO J. BERTAZZA

A través de la ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, se establece un régimen de regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para mipymes.

En esta nota analizaremos los aspectos centrales del régimen, cuando aún está pendiente la respectiva reglamentación por parte de la AFIP.

I. Ámbito de aplicación

Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social, que encuadren y se encuentren inscriptos como mipymes (1) podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 30/11/2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social con condonación de intereses, multas y demás sanciones.

El régimen de regularización es amplio con planes de facilidades de pago muy ventajosos y también con un amplio mecanismo de condonación de intereses y sanciones.

Para ello, los sujetos deberán acreditar su inscripción con el Certificado Mipyme, vigente al momento de presentación al régimen, conforme a lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Desarrollo Productivo.

Por lo tanto, aquellos contribuyentes que no encuadren como mipymes no podrán acogerse

al presente régimen. En el caso de las entidades civiles sin fines de lucro podrán acogerse al régimen sin cumplimiento de requisito alguno.

En el caso de las mipymes que no cuenten con el respectivo certificado al 23/12/2019 (2) podrán adherir al régimen de manera condicional, siempre que lo tramiten y obtengan hasta el 30/04/2020 inclusive. Esa adhesión será condicional y caducará si el contribuyente no obtiene el certificado en dicho plazo.

El régimen alcanza a todo tipo de obligaciones fiscales y de seguridad social, con exclusión de las cuotas con destino al régimen de riesgo de trabajo y aportes y contribuciones con destino a las obras sociales, los impuestos sobre los combustibles líquidos y el dióxido de carbono, el impuesto al gas natural, gasoil y gas licuado y el Fondo Hídrico de Infraestructura (3) y el impuesto específico sobre la realización de las apuestas.

Se podrá también incluir en este régimen la *refinanciación de planes de pago vigentes* y las deudas emergentes de planes caducos.

Asimismo, se encuentran comprendidos en el régimen las obligaciones correspondientes al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa, así como los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación, las liquidaciones de los citados tributos comprendidas en el procedimiento para las infracciones (4) y los importe

(1) Ley 24.467, art 2°.

(2) Fecha de publicación de la ley en el BO.

(3) Ley 26.181, derogada por el art. 147 de la ley 27.430.

(4) Ley 22.415, Código Aduanero.

que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al Fisco Nacional.

Es importante señalar que no resultan alcanzadas por el régimen las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios.

El acogimiento al régimen podrá formularse entre el primer mes calendario posterior a la publicación de la reglamentación del régimen en el Boletín Oficial hasta el 30/04/2020, inclusive.

II. Deudas en discusión

Se incluyen en el régimen las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial al 23/12/2019, en tanto el demandado se allanare incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de costas y gastos causídicos.

Como el régimen incluye las deudas en discusión administrativa, se debe recordar que esta comienza a partir de la notificación de la vista, con lo cual a partir de ese momento se deben cumplir los requisitos para el respectivo acogimiento.

Ello significa, que, si el contribuyente regulariza su situación fiscal proveniente de una declaración jurada original o una rectificativa, sin haberse notificado la vista administrativa, no corresponderá aplicar los requisitos establecidos por el régimen para las deudas en discusión.

Es de destacar que el allanamiento y/o, en su caso desistimiento, podrá ser total o parcial y procederá en cualquier etapa o instancia administrativa o judicial según corresponda.

De esta manera, se incluyen en el régimen las deudas provenientes de recursos administrativos contra los actos de determinación de oficio los recursos planteados ante el Tribunal Fiscal de la Nación, los que se encuentren ante la justicia en cualquier instancia y los casos que se encuentren en juicios de ejecución fiscal.

Se incluyen también en el régimen aquellas obligaciones respecto de las cuales hubiera

prescripto las facultades de la AFIP para determinarlas y exigir las y sobre las que se hubiere formulado denuncia penal tributaria, o en su caso penal y económico, contra los contribuyentes o responsables, siempre que el requerimiento lo efectúe el deudor.

Si bien se trata de deudas prescriptas, que ingresan por lo tanto en el ámbito del derecho natural, la posibilidad de acogimiento tiene por objeto beneficiar a los contribuyentes con la extinción de la acción penal.

III. Acciones penales

El acogimiento al régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que encuentre la causa, siempre y cuando esta no tuviere sentencia firme.

Aquí se pueden presentar dos supuestos distintos, el primero que el contribuyente se encuentre en un proceso penal y que decida regularizar su deuda a través del acogimiento al régimen. En este caso, se suspende la acción penal hasta la cancelación total de las cuotas del plan de pagos.

En un segundo supuesto, nos encontramos ante los contribuyentes que, habiendo incurrido, en principio, en un delito fiscal se acojan al régimen, aun cuando no tuvieran denuncias penales formuladas. En este caso se aplica la norma de interrupción de la prescripción penal.

En los casos de cancelación total de la deuda en las condiciones previstas por el régimen, ya sea por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, se producirá la extinción de la acción penal tributaria o aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación.

Este beneficio se aplica tanto para los contribuyentes que hayan cancelado sus obligaciones fiscales con anterioridad a la vigencia del régimen como a aquellos que las cancelen por inclusión a este.

En el caso de infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera (5), en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento.

A su vez, la caducidad del plan de facilidades de pago implicará la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, que se encontraba suspendida con motivo del acogimiento al régimen, o habilitará la promoción por parte de la AFIP de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiera dado en forma previa a su interposición. También importará el comienzo o la reanudación, según el caso del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera.

IV. Régimen de exenciones y condonaciones

El régimen de regularización contiene un amplio abanico de beneficios en lo que respecta a exenciones y condonaciones, según veremos seguidamente.

Por un lado, se condonan las multas y demás sanciones establecidas en la Ley de Procedimiento Fiscal (6), en el régimen de seguridad social (7), Caja de Subsidios Familiares (8) y del Código Aduanero (9), que no se encontraran firmes a la fecha de acogimiento al régimen de regularización.

Respecto de los intereses resarcitorios y punitivos previstos en la Ley de Procedimiento Fiscal, en sus arts. 37 y 52, se prevé el beneficio de la condonación del 100% de estos, correspondientes al capital adeudado y adherido al régimen de regularización correspondiente al aporte personal de empleados en relación de dependencia y de trabajadores autónomos.

En el caso de los intereses resarcitorios y punitivos no comprendidos en el párrafo anterior y sobre multas y tributos aduaneros, el beneficio de condonación será parcial pues alcanzará al importe que por el total de los intereses su-

pere el porcentaje que para cada periodo fiscal se establece expresamente.

Así respecto de los periodos fiscales 2013 y anteriores ese límite es el 75%, 50% para 2014 y 2015, 25% para 2016 y 2017, y respecto del periodo fiscal 2018 y obligaciones vencidas al 30/11/2019 el 10%.

Estas disposiciones serán de aplicación respecto de los conceptos que han sido mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad al 23/12/2019 y que correspondan a obligaciones impositivas aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas o por infracciones cometidas al 30/11/2019.

También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley.

Respecto de las multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 30/11/2019 que no se encuentren firmes ni abonadas, el beneficio de la liberación de estas operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal.

En los casos de haberse sustanciado el sumario administrativo, respecto de las multas y demás sanciones por infracciones formales, el citado beneficio operará cuando el acto u omisión atribuido se hubiere subsanado antes de la fecha de vencimiento del plazo para el acogimiento al régimen.

Un supuesto distinto se configura cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, en cuyo caso la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 30/11/2019 inclusive.

En el caso de las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales (omisión y defraudación) devengadas al 30/11/2019 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes al 23/12/2019 y la obligación principal hubiera sido cancelada en dicha fecha.

(5) Arts. 930 y 932 de la ley 22.415.

(6) Ley 11.683.

(7) Ley 17.250.

(8) Ley 22.161.

(9) Ley 22.415.

En el caso de liberación de multas y sanciones importará, asimismo, y de corresponder, la baja de la inscripción del contribuyente del Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL).

El beneficio del régimen de condonación previsto procederá si los sujetos cumplen respecto del capital, multas, firmas e intereses no condonados algunas de las condiciones que expresamente se establecen.

En primer lugar, en los supuestos de compensación de las deudas respectivas, cualquiera sea su origen, con saldos de libre disponibilidad, devoluciones, reintegros o reembolsos a los que tengan derecho por parte de la AFIP, en materia impositiva, aduanera o de los recursos de la seguridad social al 23/12/2019.

En segundo lugar, en los supuestos de cancelación mediante pago al contado, hasta la fecha en que se efectúe el acogimiento, en cuyo caso será de aplicación una reducción del 15% de la deuda consolidada.

En tercer lugar, a través de la cancelación total de algunos de los planes de facilidades que al respecto disponga la AFIP, los que se ajustarán a las condiciones que se enuncian seguidamente.

Tendrán un plazo máximo de 60 cuotas para los aportes personales con destino al SUSS y para retenciones y percepciones impositivas y de los recursos de la seguridad social y hasta 120 cuotas para las restantes obligaciones.

Es importante destacar que la primera cuota del plan vencerá como máximo el 16/07/2020, según el tipo de contribuyente, deuda y plan de pagos adherido, con lo cual se da un cierto oxígeno a los contribuyentes para empezar a cancelar las cuotas de los planes de facilidades.

Asimismo, se dispone que dichos planes podrán contener un pago a cuenta de la deuda consolidada en los casos de pequeñas y medianas empresas.

Respecto de la tasa de interés de financiación de los planes será fija, del 3% mensual respecto de los primeros 12 meses y luego será la tasa variable equivalente a BADLAR utilizable por los

bancos privados. El contribuyente podrá optar por cancelar anticipadamente el plan de pago en la forma y condiciones que disponga la AFIP.

Es importante destacar que el SIPER o calificación de riesgo de los contribuyentes ante la AFIP no será tenida en cuenta para la caracterización del plan de facilidades de pago.

V. Régimen de caducidad

Los planes de facilidades de pago caducarán, en el caso de falta de pago de las cuotas respectivas, hasta 6 cuotas.

Pero también se incluye un aspecto novedoso que es el de *incumplimiento grave de deberes tributarios*, que, ante su indefinición en la norma legal, seguramente será aclarado por la reglamentación.

También caducarán los planes de facilidades de pago por la invalidez del saldo de libre disponibilidad utilizado para compensar la deuda y por la falta de obtención del Certificado Mipyme.

VI. Agente de retención y percepción

Los agentes de retención y percepción quedarán liberados de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme al 23/12/2019, en la medida que exterioricen y paguen en los términos del presente régimen, el importe que hubieran omitido retener o percibir o el importe que habiendo sido retenido o percibido no hubieran ingresado, luego de vencido el plazo para hacerlo.

En los casos de retenciones no practicadas o percepciones no efectuadas, los agentes de retención o percepción quedarán eximidos de responsabilidad si el sujeto pasible de dichas obligaciones (contribuyente) regulariza su situación en los términos previstos por el presente régimen o lo hubiera hecho con anterioridad.

Respecto de estos sujetos, regirán las mismas condiciones suspensivas y extintivas de la acción penal que hemos mencionado para los contribuyentes en general, así como también las mismas causales de exclusión previstas en términos generales.

VII. Imposibilidad de repetición

En los casos de sumas que con anterioridad al 23/12/2019 se hubieran ingresado en concepto de intereses resarcitorios y/o punitivos y/o del TFN, por las obligaciones comprendidas en el presente régimen, no se encontrarán sujetas a reintegro o repetición.

VIII. Exclusiones subjetivas

La norma legal prevé, además, determinadas exclusiones en razón de configurarse algunas de las situaciones que señalaremos a continuación al 23/12/2019.

En primer lugar, se excluyen del régimen a los declarados en estado de quiebra respecto de los cuales no se haya dispuesto la continuidad de la explotación, mientras duren los efectos de dicha declaración.

En segundo lugar, se excluye a los condenados por algunos de los delitos de la ley penal tributaria, en sus diferentes leyes o en el Código Aduanero, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 23/12/2019, siempre que la condena no estuviera cumplida.

Notemos que se trata una norma bastante restrictiva pues aun cuando, exista elevación al juicio oral, no corresponde esta exclusión,

salvo claro está, que se haya dictado sentencia firme.

Por otra parte, se excluye a los condenados por delitos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 23/12/2019, siempre que la condena no estuviera cumplida.

Por último, se excluye también a las personas jurídicas en las que según corresponda, sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en estas, hayan sido condenados por infracción a la ley penal tributaria o código aduanero o por delitos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de las cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad al 23/12/2019, siempre que la condena no estuviera cumplida.

IX. Facultades de la AFIP

Se establece, asimismo, que la AFIP dictará las normas complementarias y aclaratorias necesarias, a fin de implementar el presente régimen de regularización, estableciendo los plazos, formas, requisitos y condiciones para acceder al programa de regularización y/o sus reglas de caducidad y definiendo condiciones diferenciales a fin de estimular su adhesión temprana y ordenar la refinanciación de planes vigentes.

Thomson Reuters

LABORAL Y PREVISIONAL

.....

Thomson Reuters

Thomson Reuters

Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública

MIRTA N. USERPATER

I. Introducción

La Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública fue publicada en el Boletín Oficial del 23 de diciembre de 2019, bajo el nro. 27.541.

A partir de la mencionada fecha comienza la vigencia de todas sus disposiciones.

Declara la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social hasta el 31/12/2020.

Por primera vez en la historia legislativa argentina se delega máximo poder al Poder Ejecutivo de la Nación contemplando una serie de cambios en las facultades que tiene este poder para administrar el Estado.

En esta oportunidad, analizaremos las novedades en materia de cargas sociales, jubilaciones y salarios.

II. Cargas sociales

En materia de contribuciones patronales, se derogan los decs. 814/2001, 1009/2001 y el art. 173 de la ley 27.430 de Reforma Tributaria, y

se unifica en un solo texto legal el régimen contributivo. Es decir, se desarticula el esquema de unificación progresiva de tratamientos a todos los empleadores según establecía la ley 27.430.

Se determinan dos alícuotas de contribuciones de seguridad social:

a) Art. 19, inc. a) para empresas privadas cuya actividad principal encuadre en servicios y comercio siempre que sus ventas totales anuales superen la categoría de PYME Mediana Tramo 2 comercio. Será del 20,4 por ciento.

b) Art. 19, inc. b) para los demás empleadores del sector privado no alcanzados por la alícuota del inc. a) y para Entidades y Organismos del sector público comprendidos en la ley 22.016 art. 1º.

Será del 18%

Son las alícuotas que se venían aplicando durante 2019.

Se mantendrá la actual distribución de las alícuotas hasta que el Poder Ejecutivo establezca las proporciones que se distribuirán a cada uno de los subsistemas del Sistema Único de la Seguridad Social seguridad social.

Por lo tanto, a partir del 01/01/2020, el esquema será el siguiente:

Concepto	Marco legal	Art.19, inc. A), L. 27.541	Art. 19, inc. B), L. 27.541
SIPA	L. 24241	12,35%	10,77%
Asignaciones familiares	L. 24714	5,40%	4,70%

REFORMA TRIBUTARIA. LEY 27.541 Y SUS REGLAMENTACIONES

Concepto	Marco legal	Art.19, inc. A), L. 27.541	Art. 19, inc. B), L. 27.541
Fondo Nacional Empleo	L. 24013	1,08%	0,94%
INSSJP	L. 19032	1,57%	1,59%

A tener en cuenta

La ley 27.541, en su art. 24, prevé la aplicación de este esquema contributivo a los empleadores titulares de establecimientos educativos de gestión privada incorporados a la enseñanza oficial (leyes 13.047 y 24.049) a partir del 1 de enero del 2021.

La ley faculta al Poder Ejecutivo Nacional a prorrogar la suspensión de la aplicación de este régimen contributivo cuando así lo aconseje la situación económica del sector, la que solo podrá ser ejercida previos informes técnicos favorables y fundados del Ministerio de Educación y del Ministerio de Economía.

Los parámetros para definir si una empresa es PYME, están dados por la res. (SEyPyME) 563/2019 (BO 10/12/2019) o la que la reemplace en el futuro.

Categoría	Sector de actividad				
	Construcción \$	Servicios \$	Comercio \$	Industria y minería \$	Agropecuaria \$
Micro	15.230.000	8.500.000	29.740.000	26.540.000	12.890.000
Pequeña	90.310.000	50.950.000	178.860.000	190.410.000	48.480.000
Mediana tramo 1	503.880.000	425.170.000	1.502.750.000	1.190.330.000	345.430.000
Mediana tramo 2	755.740.000	607.210.000	2.146.810.000	1.739.590.000	547.890.000

Respecto al MNIP (detracción), el art. 22 de la ley 27.541 mantiene este beneficio.

Es decir que el empleador podrá descontar del total de las remuneraciones brutas que le correspondan al trabajador la suma de la detracción y sobre ese resultado aplicar la alícuota correspondiente para el pago de las contribuciones patronales con destino al SUSS, no quedando comprendidas aquí las contribuciones al Régimen de Obras Sociales y al Fondo Solidario de Redistribución (ANSSAL).

El MNIP de \$7.003,68 no se actualizará. No obstante, se faculta al Poder Ejecutivo para elevar este monto en las actividades que se considere necesario.

El MNIP al 100% de \$17.509,20 seguirá vigente para aquellas actividades que tienen permitido aplicar el monto total del mínimo no imponible previsional, y no sufrirá actualización alguna.

El MNIP al 100% aplica a las siguientes actividades:

- Empleadores del sector textil, confección, calzado y marroquinería (dec. 1067/2018).
- Empleadores del sector primario agrícola e industrial (dec. 128/2019).
- Empleadores del sector de servicios de salud (dec. 688/2019).

La ley 27.541 agrega a los Empleadores concesionarios de servicios públicos quienes podrán gozar de la detracción total en la medida que el capital social de la sociedad concesionaria pertenezca en un porcentaje no inferior al 80% al Estado Nacional.

El art. 23 de la ley 27.541 incorpora como novedad *una detracción adicional de \$10.000* para los empleadores que tengan una nómina de hasta 25 trabajadores. No tiene en cuenta los montos de facturación anual. No queda claro si es global o por empleado.

Respecto al crédito fiscal en el IVA se fijan los porcentajes sobre las cargas sociales que se podrá computar por zona geográfica donde trabaje el empleado. Estos están determinados en el Anexo I de la ley 27.541.

Recordemos que la ley 27.430 los había fijado en forma gradual decreciente hasta el 31/12/2021 (lo cual fue derogado por la ley 27.541).

III. Jubilaciones

Se declara la *emergencia previsional* por la pérdida de poder adquisitivo. Se suspende, por el plazo de 180 días, la actualización del *haber jubilatorio* y se delega la posibilidad de aumentar la jubilación, a través del *Poder Ejecutivo, mediante un decreto*.

Se dispuso eliminar la actualización que el gobierno anterior impuso en 2017. Para el nuevo Gobierno, la fórmula de actualización que define los aumentos en las jubilaciones establecida por la gestión anterior no es acorde y, por eso, la ley de emergencia dispone la suspensión de esa fórmula.

Durante el plazo de 180 días, el Poder Ejecutivo deberá fijar trimestralmente el incremento de los haberes previsionales de la totalidad de los regímenes bajo su administración, atendiendo prioritariamente a los sectores de más bajos ingresos.

A cambio, entregará un incremento en los haberes en marzo y otro en junio, fechas que establecía la ley anterior, los que quedarán a criterio del Poder Ejecutivo.

Además, se anuncia un bono para jubilados. Serán dos pagos de hasta \$5.000, el primero el 30 de diciembre y el segundo en enero. Beneficia a quienes perciban el haber mínimo de \$14.068 y hasta un tope de \$19.067, para completar un nuevo piso total de \$19.068. Por lo tanto, quienes cobren un haber de ese monto o más no recibirán este extra, ni tampoco quienes perciban una pensión adicional.

IV. Incrementos salariales y otras facultades del PE

a) Disponer en forma obligatoria que los empleadores del sector privado abonen a sus trabajadores incrementos salariales mínimos.

La suba tendrá un carácter universal para los trabajadores formales del sector privado, que tributará para la seguridad social y que se efectivizará en tres etapas en los meses de enero, febrero y marzo. El monto, aún no explicitado por los funcionarios, oscilará entre 6 mil y 9 mil pesos que irán a formar parte de los salarios, aunque se buscará habilitar las negociaciones paritarias para ampliar su impacto. Los empresarios solicitaron que fuese no remunerativo.

El presidente definió que será *“remunerativo, progresivo y acumulativo”, en alusión a la forma de computar cada pago respecto del anterior*.

Será *“como anticipo de paritarias”* y operará como disparador de negociaciones anticipadas en los casos en que los empleadores estuvieran en condiciones de mejorar el pago decretado. De ese modo, las actividades económicas más golpeadas deberán integrar como mínimo la suma resuelta por el Ejecutivo, pero en el resto las paritarias actuarán como escenario para tomar esa base y proyectarla.

b) Eximir temporalmente de la obligación del pago de aportes y contribuciones al *Sistema Integrado Previsional Argentino* creado por ley 26.425 sobre los incrementos salariales que resulten de la facultad reconocida en el inciso anterior o de la negociación colectiva.

c) Efectuar reducciones de aportes patronales y/o de contribuciones personales al *Sistema Integrado Previsional Argentino* creado por ley 26.425, limitadas a jurisdicciones y actividades específicas o en situaciones críticas.

Thomson Reuters

Las reformas de la ley 27.541 en el esquema contributivo de la seguridad social. Todo un cambio de importancia

DANIEL G. PÉREZ

I. Introducción

Apenas instalado el nuevo gobierno, a partir del 10/12/2019, se comienzan a generar importantes movimientos en la órbita del poder legislativo que, la nueva conducción entendió como sustanciales, para resolver temas de contenido económico y social. De allí la energía que se instaló en obtener rápidamente a la sanción de la ley 27.541 (BO 23/12/2019) que responde al (en todo caso) impactante nombre de “Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública”.

Este nombre realmente ambicioso es lo suficientemente extenso como para recordarlo a cada momento. A esta la ley (en términos más simples) se menciona escuetamente como “Ley de Solidaridad”.

En realidad, ni el nombre extenso, ni el abreviado parecen explicar acabadamente la naturaleza eminentemente y casi exclusivamente económica.

Esto lo afirmamos porque los aspectos tributarios no son —en realidad— medidas tributarias con el objeto de una reforma del sistema, son la consecuente de una tensión ingreso-gasto. Están —se entiende— más emparentadas con el gasto que con el ingreso y, con cierta comunicación a sectores de más altos recursos del futuro que puede devenir en materia tributaria.

Por ello, sus lineamientos hay que tratarlos no solamente desde el impacto de cada medida en particular, sino asociados a todo el esquema macro de la ley. Esta norma no se explica bien,

si no se coordinan todas las medidas en forma armónica.

Por ello, nuestro análisis respecto de la nueva política en materia de tributación de la seguridad social, no solo se abocará a las medidas en sí, sino que trataremos de integrarlas (en la medida de lo posible) al cuadro integral reformista.

II. Los parámetros del esquema anterior a la vigencia de la ley 27.541. La vigencia de la ley 27.541

Antes que nada, la vigencia de la ley 27.541. El art. 87 expresa muy categóricamente: “... La presente ley comenzará a regir a partir de día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina...”

La ley fue publicada por suplemento en el Boletín Oficial el día lunes 23 de diciembre de 2019. En el mismo día también se publica el decreto de promulgación 58/2019, que lo hace con una observación respecto del art. 52.

La vigencia implica desde el punto de vista tributario, distintos efectos. El efecto para los tributos de ejercicio es respecto del ejercicio fiscal que abarca; por ello, por ejemplo, las medidas respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales afectan el ejercicio fiscal 2019.

En cuanto a los tributos de seguridad social (en el caso contribuciones) los cambios afectan el ejercicio fiscal en que tiene vigencia la ley; o sea diciembre de 2019. Como los tributos de seguridad social son de ejercicio, las medidas que

a continuación explicaremos tienen incidencia a partir del “devengado” diciembre.

De esta misma forma lo establece el art. 8° del dec. 99/2019 (BO 27/12/2019), reglamentario de la ley 27.541, en lo específico, la reglamentación del título correspondiente a las contribuciones patronales.

“... Art. 8°. Las presentes disposiciones surtirán efecto para las obligaciones de determinación e ingreso de las contribuciones patronales con destino al Sistema Único de Seguridad Social cuyo vencimiento opere a partir del día de la entrada en vigencia de la ley 27.541...”

El primer vencimiento que opera a partir de la entrada en vigencia de la ley es —como ya dijimos— el devengado diciembre, cuyo vencimiento se produjo en la primera semana del mes de enero de 2020.

Para que se puedan determinar, liquidar e ingresar las contribuciones con el nuevo esquema, resulta necesario contar con la nueva versión de la DD.JJ. *online* y eventualmente del aplicativo SICOSS que, contenga las modificaciones operadas.

La administración fiscal, a través de la RG (AFIP) 4661 (BO 09/01/2020) produce el acto reglamentario para que resulte operativa la reforma, a través de la comunicación de que, se encuentra en plena ejecución la actualización del mecanismo de DD.JJ. *online* y en todo caso la nueva versión del SICOSS; este tema será abordado en el punto respectivo.

III. El esquema contributivo de la reforma por ley 27.430

Fue suficientemente abordada la reforma producida por la ley 27.430, de forma que sus lineamientos y efectos han quedado explicados, sobre todo con la experiencia de su vigencia durante los años 2018 y 2019.

En este resumen pondremos de resalto algunas cuestiones que o bien permanecen sin cambios en la nueva propuesta de la ley 27.541, o que, cambian decididamente a partir del nuevo ordenamiento.

Una de las características más destacables de la ley 27.430, fue el gradualismo de sus efectos.

Precisamente, en el ámbito de las reformas en la tributación de la seguridad social esa función gradual de los efectos fue una de las principales registradas.

Primer aspecto destacable e importante entre ambas reformas: la ley 27.430, no derogó al dec. 814, sino que lo reformó. *La ley 27.541, lo deroga en forma expresa en el art. 26.*

Uno de los elementos producidos por la reforma de la ley 27.430, respecto del dec. 814/2001, había sido el imprimirle un sesgo de política instrumental diferenciada. La misma ley de reforma, al hacerlo respecto del nuevo aspecto contributivo, reservó como pauta de cambio el ejercicio de ciertos tratamientos preferenciales por sector o característica de la actividad. Esta situación se mantiene también en el ámbito de la nueva ley,

Ciertos efectos estaban perfectamente contemplados y ubicados temporalmente; como el caso del nivel de la alícuota contributiva a través de los distintos ejercicios y la actualización del monto de detracción mínima de la base contributiva.

Otros no eran tan precisos ni tenían por su naturaleza un tiempo estimado para su inicio. Este es el caso de los tratamientos preferenciales.

Lo que parecía no estar previsto originalmente es lo que produjo la ley 27.467 (BO 04/12/2018) de presupuesto para el año 2019 al introducir un tratamiento preferencial, fuera del ámbito de la ley reforma tributaria, o de normas relacionadas con ella a través de la autoridad de aplicación.

IV. El nivel contributivo de la ley 27.430

Necesariamente, debemos partir de la explicación de lo que hasta la vigencia de esta ley venía sucediendo en materia contributiva de la seguridad social; o sea lo que había dejado la anterior gran reforma protagonizada por la ley 27.430. Pues ahora, el régimen cambia y —diríamos— de modo importante, por cuanto se abandona el criterio de “gradualidad”, para pasar al esquema de alícuotas definidas en el mismo momento de su vigencia.

La llamada reforma tributaria, establecía una alícuota única de contribución a partir del 01/01/2022. Esta alícuota única fue fijada en 19,50% (*diecinueve con cincuenta centésimos por ciento*). Dicha alícuota entonces, vino a reemplazar a las alícuotas del 21% y 17% establecidas por el art. 2º del dec. 814/2001 en su anterior texto.

Para lograr esta unificación en forma gradual, se estableció un cronograma que comenzó el 01/01/2018, extendiéndose hasta el 01/01/2022. El comienzo de las modificacio-

nes no operó —en realidad— el 01/01/2018, por cuanto las vigencias de estas modificaciones para el ejercicio 2018, fueron efectivas según establecía el art. 173 “... para las contribuciones que se devenguen desde el primer día del segundo mes inmediato siguiente al de entrada en vigencia de esta ley...”; o sea: *para las contribuciones que se devengaron a partir del 1º de febrero de 2018*.

Recordemos que la gradualidad del régimen anterior establecía el siguiente cuadro de alícuotas:

814	Hasta el 31/12/2018	Hasta el 31/12/2019	Hasta el 31/12/2020	Hasta el 31/12/2021	Desde el 1/1/2022
Art. 2º, inc. a)	20.70	20.40	20.10	19.80	19.50
Art. 2º, inc. b)	17.50	18.00	18.50	19.00	19.50
Diferencias	3	2,4	1,6	0,80	-

De esta forma, las alícuotas vigentes a partir del 01/01/2019 fueron de 20,40% la mayor o agravada y de 18%, la menor o general.

Como veremos en la explicación de la nueva ley, este nivel de alícuotas es el que se recoge a partir del mes de diciembre de 2019 y que —si no hay cambios— será el esquema permanente a partir de dicho momento.

La gradualidad de la ley 27.430, provocaba, por lo menos dos cuestiones evidentes. Por un lado, disminuía la brecha entre las dos alícuotas, pero no hizo desaparecer la “tensión” producida por esa diferencia. En ese caso, persistía hasta la unificación de la alícuota a partir del 01/01/2022.

La controversia entre el organismo fiscal, la doctrina y la jurisprudencia respecto de concepto de clasificación de las empresas pymes, para la aplicación de una u otra alícuota, iba a continuar presente (y en los hechos continuó) hasta el momento de unificación. Es de destacar, en este aspecto, que el organismo fiscal no cesó en su embate determinativo a pesar de que se acumuló momento a momento la jurisprudencia en su contra.

El otro aspecto relevante con el cambio a partir del 01/01/2018 fue el encarecimiento para el sector pyme del nivel contributivo. La alícuota de contribuciones para el ese sector aumentó en el año 2.86%, mientras que para el resto de los contribuyentes no pymes, decrecía en un 1,45%. Esta mecánica, como ya lo pusimos de resalto en otras oportunidades, no resulta ni razonable ni equitativa.

V. La introducción de la detracción mínima

El cambio más profundo y que se tradujo en mayores efectos fue el que provocaron los arts. 167 y 168 de la ley. El primero de ellos, modificaba rotundamente el texto del art. 4º del dec. 814/2001 y el segundo derogó expresamente uno de los anexos del dec. 814/2001 y también derogó en forma anticipada al dec. 1009/2001. Decimos anticipadamente porque, esta derogación se hacía efectiva a partir del 01/01/2022, en virtud del art. 173 de la ley.

Vamos a ver en el punto respectivo que se da una situación muy particular a partir de la vigencia de la ley 27.541. Esta viene a derogar al art. 173 de la ley 27.430 y deroga, también tanto al dec. 814/2001, como al dec. 1009/2001.

Quiere significar esto algo muy especial en el “concurso” de leyes. La primera derogó al dec. 1009/2001 a partir del 01/01/2022; la segunda deroga el art. 173 y deroga al dec. 1009/2001; o sea, lo que hizo la primera de las leyes (ley 27.430) es dejar vigente al dec. 1009/2001, desde el ejercicio 2018 hasta noviembre de 2019, con los efectos que ello tuvo y tendrá.

La introducción de la “detracción mínima” que generó la ley 27.430, tuvo el siguiente alcance: trocó el método de cómputo de una porción de las contribuciones efectivamente ingre-

sadas como crédito fiscal en el impuesto al valor agregado (respecto de los contribuyentes habilitados para ello, por razones geográficas), por la detracción de un mínimo sobre el total de las remuneraciones imponibles de todos los empleadores del sector privado. Esto representó un cambio importante y sensible.

La magnitud de la detracción, también se establecía en forma gradual, como casi todos los cambios operados. La ley generó un cronograma de los períodos de acuerdo con las siguientes pautas:

Detracción de la base imponible para contribuciones patronales	Hasta el 31/12/2018	Hasta el 31/12/2019	Hasta el 31/12/2020	Hasta el 31/12/2021	Desde el 1/1/2022
	20%	40%	60%	80%	100%

El último párrafo del art. 2º del dec. 759/2018 (BO 17/08/2018), reglamentario de estos artículos, aclaraba que, la magnitud de la detracción surgiría de aplicar sobre el importe vigente en cada mes el porcentaje que corresponda, para el año que se trate, conforme al inc. c) del art. 173.

Dicho “mínimo” o “detracción” contaba desde el mismo texto de la ley, con una pauta de actualización. Correspondía ser aplicada desde el mes enero de cada año, sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC) elaborado por el INDeC.

La actualización operaba sobre índices incrementales del pasado, extendidos hacia el futuro; por cuanto, se tomaban las variaciones acumuladas correspondientes al mes de octubre del año anterior al del ajuste, respecto del mismo mes del año anterior. El dec. 759/2018 vino a completar que, la Secretaría de Seguridad Social, dependiente del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, resultaba la encargada de actualizar dicho importe de detracción y de publicar el nuevo valor que a considerar para la determinación de las contribuciones patronales que se devenguen desde el 1º de enero de cada año.

La autoridad de aplicación (Secretaría de Seguridad Social, dependiente en esos momento

del Ministerio de Salud y Desarrollo Social) a través de la res. 3/2018 (BO 26/12/2018) estableció como actualización del monto referido en el art. 4º de la ley el importe de \$17.509,20, a partir del 01/01/2019.

El valor mensual, en virtud de lo establecido por el inc. c) del art. 173, fue entonces de \$7003,68, que representaba el 40% del mínimo para el año en curso. El nuevo del mínimo significaba un 45,91% de incremento sobre los \$12.000 anteriores. El valor del mínimo establecido a partir del 1º de enero de cada año se mantenía para todo ese año en curso y se cambiaba al inicio del año siguiente.

Como veremos en el desarrollo del trabajo, la nueva ley, también recoge estas pautas a partir de su vigencia; pero, en lo inmediato sin pauta de actualización alguna.

Esta metodología en el marco de la anterior administración provocaba un “descalce” entre los incrementos anuales de los salarios fijados mediante convenciones colectivas, pautados en muchas oportunidades con ajustes diferentes dentro del mismo año y el incremento de los mínimos fijados a principio del año y mantenidos inalterables por los próximos doce meses.

VI. Los tratamientos preferenciales

Este punto es de real importancia. La ley 27.541 mantiene en forma expresa por los tres tratamientos diferenciales que había determinado su similar ley 27.430.

El anteuúltimo párrafo del art. 21 de la ley establece que se mantienen vigentes los tratamientos establecidos en los decretos: *1067 del 22/11/2018; 128 del 14/02/2019 y 688 del 04/10/2019.*

En el marco de la ley 27.430, el tratamiento preferencial se hallaba convalidado por el inc. c) del art. 173, cuando contemplaba que, si la situación económica o determinados sectores de la economía así lo aconsejaban, se podría establecer que la detracción se aplicara en su totalidad con anterioridad a las fechas indicadas en el cuadro y/o establecer distintos porcentajes a los indicados.

Agregaba este inciso que, en todos los casos, debían requerirse informes técnicos favorables y fundados de los ministerios que tuvieren jurisdicción sobre el correspondiente ramo o actividad del Ministerio de Hacienda y del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (luego como secretaría dependiente del Ministerio de Producción y Trabajo y nuevamente ahora como Ministerio), nombrando a este último organismo como autoridad de aplicación en la promoción de la norma que generare alguna situación de especial beneficio.

El ejercicio de estas facultades correspondió, en primer término, en forma directa al Ejecutivo.

El dec. 1067/2018 (BO 23/11/2018), vino a establecer el primer tratamiento preferencial.

Dispuso que los empleadores de los sectores: textil, de confección de calzado y de marroquinería aplicarán la detracción del art. 4º del dec. 814/2001, considerando el 100% del importe previsto, vigente en cada mes.

La vigencia de esta medida comenzó desde el devengado noviembre de 2018 hasta el 30/11/2019. O sea, los sectores involucrados comenzaron por tener la posibilidad de tomar \$12.000 mensuales en los meses de noviem-

bre y diciembre de 2018 y tomaron \$17.509,20 mensuales a lo largo del año 2019, hasta el devengado noviembre de 2019. Luego veremos cómo sigue la situación a partir del devengado diciembre de 2019.

A los efectos de la aplicación de este beneficio, el decreto entiende como empleadores de los sectores elegidos a los sujetos que desarrollen como actividad declarada ante la AFIP alguna de las que describe el Anexo del mismo decreto contiene.

Este decreto fue reglamentado por el Ministerio de Producción y Trabajo a través de res. 127/2018 (BO 04/12/2018) y luego por la Disposición 1/2018 (BO 03/01/2019) emanada de la Dirección Nacional de Modernización Productiva, dependiente del mismo Ministerio.

El decreto estableció ciertos requisitos para que proceda el beneficio estipulado.

El tratamiento preferencial no resulta aplicable hasta tanto el empleador no acredite la cantidad de trabajadores afectados a las tareas que son base de la actividad promocionada y deriva a la autoridad de aplicación (que es nuevamente el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social), la reglamentación de dicho requisito.

Pues entonces, la autoridad de aplicación emite la mencionada res. 127/2018, por la que, establece que los trabajadores de los sectores elegidos deberán, encontrarse comprendidos en los Convenios Colectivos de Trabajo homologados por la autoridad de aplicación que figuren en el anexo de dicha norma y que forman parte de la medida (1).

(1) Convenios Colectivos de Trabajo incluidos — dec. 1067/2018 - CCT 125/1975, Sindicato de Empleados, Capataces y Encargados de la Industria del Cuero (SECEIC). CCT 135/1975, celebrado por Sindicato Marroquinos y Afines (SOM), Cámara Industrial de las Manufacturas del Cuero y Afines de la República Argentina (CIMA) y Federación Argentina de Trabajadores de la Industria del Cuero y Afines (FATICA). CCT 142/1975, Sindicato de Obreros Curtidores (SOC). CCT 164/1975, celebrado por SOM (Sindicato Marroquinos y Afines), Cámara Industrial de las Manufacturas del Cuero y Afines de la República Argentina (CIMA) y Federación Argentina de Trabajadores de la Industria del Cuero y Afines (FATICA). CCT 196/1975, Federación Argentina de Trabajadores de la Industria del Cuero y Afines (FATICA). CCT 212/1975,

celebrado por Sindicato Argentino de la Manufactura del Cuero (SAMC), Cámara Industrial de las Manufacturas del Cuero y Afines de la República Argentina (CIMA) y Federación Argentina de Trabajadores de la Industria del Cuero y Afines (FATICA). CCT 224/1975, celebrado por Sindicato de Empleados, Capataces y Encargados de la Industria del Cuero (SECEIC), Cámara Industrial de las Manufacturas del Cuero y Afines de la República Argentina (CIMA) y Federación Argentina de Trabajadores de la Industria del Cuero y Afines (FATICA). CCT 251/1975, celebrado por Sindicato de Empleados, Capataces y Encargados de la Industria del Cuero (SECEIC), Cámara Industrial de las Manufacturas del Cuero y Afines de la República Argentina (CIMA) y Federación Argentina de Trabajadores de la Industria del Cuero y Afines (FATICA). CCT 278/1975, celebrado por Sindicato Argentino de la Manufactura del Cuero (SAMC), Cámara Industrial de las Manufacturas del Cuero y Afines de la República Argentina (CIMA) y Federación Argentina de Trabajadores de la Industria del Cuero y Afines (FATICA). CCT 386/1975, celebrado por Sindicato de Empleados, Capataces y Encargados de la Industria del Cuero (SECEIC), Cámara Industrial de las Manufacturas del Cuero y Afines de la República Argentina (CIMA) y Federación Argentina de Trabajadores de la Industria del Cuero y Afines (FATICA). CCT 123/1990 SETIA-FITA y sus modificatorias, celebrado entre Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines (SETIA) y Federación de Industrias Textiles Argentinas (FITA). CCT 438/2006 FONIVA CORTE INTERIOR y sus modificatorias, celebrado entre Federación Obrera de la Industria del Vestido y Afines (FONIVA) y Federación Argentina de la Industria de la Indumentaria y Afines (FAIIA). CCT 500/2007 y sus modificatorias, celebrado entre Asociación Obrera Textil de la República Argentina (AOTRA) y Federación de Industrias Textiles Argentinas (FITA). CCT 501/2007 SETIA y sus modificatorias, celebrado entre Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA) y Federación Argentina de la Industria de la Indumentaria y Afines (FAIIA). CCT 526/2008, Unión Obreros y Empleados de Tintoreros, Sombrereros y Lavaderos de la República Argentina (UOETSYLRA). CCT 614/2010 UCI CORTADORES y sus modificatorias, celebrado entre Unión Cortadores de la Indumentaria (UCI) y Federación Argentina de la Industria de la Indumentaria y Afines (FAIIA). CCT 652/2012, celebrado entre Unión de Trabajadores de la Industria del Calzado de la República Argentina (UTICRA) y Federación Argentina de la Industria de Calzado y Afines (FAICA). CCT 746/2017 (ex 626/2011) FONIVA VESTIDO y sus modificatorias, celebrado entre Federación Obrera de la Industria del Vestido y Afines (FONIVA) y Federación Argentina de la Industria de la Indumentaria y Afines (FAIIA). CCT-632-2004-E, Alpargatas SAIC, Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA). CCT-676-2004-E, Tipoiti SATIC, Asociación Obrera Textil de la República Argentina (AOTRA). CCT-726-2005-E, Dupont Argentina SA (#1309), Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA). CCT-825-2006-E, Kordsa Argentina SA,

Hasta aquí aparece como razonable la conjunción entre la actividad del empleador —para cuya caracterización se usa el orden clasificatorio establecido por la AFIP—, con los convenios colectivos que rigen la actividad, en sus diversas ramas para combinar —precisamente— la actividad del empleador con la convención colectiva que involucra tanto a los empleadores como a los trabajadores.

Pero, no dejó de sorprender, en aquella oportunidad, lo que aportó la Disposición 1/2018 que produjo un ensanchamiento del listado de convenios colectivos involucrados en la medida.

Se menciona en los considerandos del acto dispositivo que, atento a que el art. 7º de la res. 127/2018 facultó a dictar normas complementarias y aclaratorias, así como a modificar el listado de Convenios Colectivos detallados en el Anexo de dicha resolución, se procedió a “ampliar” el listado de convenciones colectivas por las que se podrá adquirir —en principio— el beneficio preferencial respecto de la detracción mensual.

En este nuevo listado se incorporaron convenios (o actividades digamos) que parecería que poco (o nada) tienen que ver son los sectores marcados por el decreto: que son (recordemos) textiles, de confección de calzado y marroquinería.

Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA). CCT-894-2007-E, Dupont Argentina SA (#1309), Asociación Obrera Textil de la República Argentina (AOTRA). CCT-968-2008-E-2, Invista Argentina SRL, Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA). CCT-1030-2009-E, Dupont Argentina SA (#1309), Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA). CCT-1039-2009-E, Dupont Argentina SA (#1309), Asociación Obrera Textil de la República Argentina (AOTRA). CCT-1096-2010-E, Simmons de Argentina SAIC, Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA). CCT-1116-2010-E, Invista Argentina SRL, Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA). CCT-1159-2010-E, TIPOITI SATIC, Asociación Obrera Textil de la República Argentina (AOTRA). CCT-1181-2011-E, Dupont Argentina SA (#1309), Sindicato de Empleados Textiles de la Industria y Afines de la República Argentina (SETIA). CCT-1473-2015-E, TIPOITI SATIC, Asociación Obrera Textil de la República Argentina (AOTRA).

Pues bueno, se incorporan al listado de convenios colectivos los siguientes:

- CCT 260/1975, celebrado entre Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina (UOMRA); la Federación Argentina de Industrias Metalúrgicas Livianas y Afines y la Federación Argentina de la Industria Metalúrgica del Interior.

- CCT 275/1975, celebrado entre Asociación de Supervisores de la Industria Metalúrgica de la República Argentina; la Federación Argentina de Industrias Metalúrgicas Livianas y Afines y la Federación Argentina de la Industria Metalúrgica.

- CCT 335/1975, celebrado entre Unión de Sindicatos de la Industria Maderera de la República Argentina (USIMRA) y la Federación Argentina de la Industria de la Madera y Afines.

- CCT 77/1989, celebrado entre Federación Argentina de Trabajadores de Industrias Químicas y Petroquímicas (FATIQP) y la Cámara de Industria Química y Petroquímica.

- CCT 419/2005, celebrado entre la Unión Obreros y Empleados Plásticos (UOYEP) y la Cámara Argentina de la Industria Plástica (CAIP).

Los convenios colectivos antes descriptos no parecen estar directamente relacionados con las actividades descriptas en el Anexo del dec. 1067/2018, a menos que se haya entendido (y no explicado) que existe entre estos convenios y las actividades textiles, de confección de calzado y marroquinería alguna relación de tipo indirecto.

Por supuesto, la autoridad de aplicación debía haber explicado claramente esta relación de tipo indirecta, por cuanto, la mera ampliación de los convenios colectivos (o actividades) incorporadas a la medida, generaba situaciones de —en todo caso— inequidad. Esta explicación nunca se efectuó.

VII. La promoción del sector agrícola primario e industrial

Podemos decir que, la publicación del dec. 128/2019 (BO 15/02/2019) surgió como respuesta y efecto de lo que —en su oportunidad—

el ejecutivo del anterior gobierno había adelantado, como parte de un paquete de medidas, en un comunicado. No fue una acción aislada en esta materia, tal vez sí ciertamente dirigida.

La promoción del sector primario agrícola e industrial, es un ejemplo más del tratamiento diferencial en materia contributiva que han recibido otros sectores industriales, como los anteriormente mencionados: textiles, de confección, del cuero y marroquinería.

El dec. 128/2019, fue reglamentado por la RG (AFIP) 4440/2019 que contiene en forma exclusiva, ciertos parámetros de carga en la declaración jurada para que proceda en beneficio a partir del devengado marzo de 2019 y por la res. conj. 4469/2019 (MPyT) y 4469/2019 (AFIP) que generó los requisitos para poder acreditar la actividad desarrollada con posterioridad a la fecha que debía ser considerada (31/12/2018).

El dec. 128/2019 se enmarca en los mismos aspectos que el dec. 1076/2018 es más, modifica el art. 8º del dec. 1067/2018 extendiendo todas las medidas de excepción hasta el 31 de diciembre de 2021.

En este caso, se extiende a los empleadores del sector primario agrícola e industrial para que gocen de las mismas medidas que los otros sectores elegidos: el cómputo del 100% de la detención, para las contribuciones que se devenguen a partir del mes de marzo de 2019 y hasta (como ya adelantamos) hasta el 31/12/2021.

Las actividades elegidas son un total de 47 (cuarenta y siete) pertenecientes al sector primario agrícola e industrial que se muestra en un anexo del mismo decreto.

VIII. El tratamiento respecto del sector salud

El último sector beneficiado por el tratamiento en el marco de la ley 27.430 fue el de la salud a través del dec. 688/2019 del 04/10/2019, con las modificaciones de por el dec. 867/2019 (BO 09/12/2019). El decreto fue reglamentado por las resoluciones (AFIP) 4609/2019 (BO 11/10/2019) y (SSS) 1964/2019 (BO 13/11/2019), las que, establecieron los requisitos y modalidades para acceder al beneficio.

En ese caso se estableció que los empleadores pertenecientes a servicios, establecimientos e instituciones relacionadas con la salud que se definen en el art. 2º del decreto y entendiendo que estos son los que desarrollan como actividad principal, alguna de las que se detallan en el Anexo del mismo decreto y que aquí se reproducen.

CLAE	DESCRIPCIÓN
651	Únicamente 651.310 (Obras Sociales) y 651.110 (Servicios de Seguros de Salud - Incluye medicina prepaga y mutuales de salud)
861	Servicios de hospitales
862	Servicios de atención ambulatoria realizados por médicos y odontólogos
863	Seervicios de práctica de diagnóstico y tratamiento; servicios integrados de consulta, diagnóstico y tratamiento
864	Servicios de emergencia y traslados
869	Servicios relacionados con salud humana n.c.p.
870	Servicios sociales con alojamiento
880	Servicios sociales sin alojamiento
949	Unicamente 949990 (Servicios de asociaciones n.c.p.)

Muy importante: los tratamientos diferenciales descriptos en los puntos anteriores, continúan en el marco de la ley 27.541.

IX. Los tratamientos preferenciales en la Ley de Presupuesto del año 2019

El tratamiento que vamos a analizar viene enmarcado en la Ley de Presupuesto para el ejercicio 2019 (ley 27.467 - BO 04/12/2018) y mediante la introducción de un tercer artículo agregado a continuación del 24 de la ley 23.349 (y sus modificaciones) del Impuesto al Valor Agregado. El art. 24 de la ley del IVA trata el tema de los saldos a favor.

“... Art....— Los sujetos cuya actividad sea la prestación de servicios de radiodifusión televisiva abierta o por suscripción mediante vínculo físico y/o radioeléctrico, de radiodifusión sonora, señales cerradas de televisión, las empresas editoras de diarios, revistas, publicaciones periódicas o ediciones periodísticas digitales de información en línea y los distribuidores de esas empresas editoras, podrán computar como crédito fiscal del gravamen, las contribuciones patronales sobre la nómina salarial del personal afectado a dichas actividades, devengadas en el

período fiscal y efectivamente abonadas al momento de presentación de la declaración jurada del tributo, establecidas en el art. 2º del dec. 814 del 20 de junio de 2001 y sus modificaciones, en el monto que exceda al que corresponda computar de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del inc. d) del art. 173 de la ley 27.430. En el supuesto que el ingreso de ese monto se realice con posterioridad al momento indicado, se podrá computar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal en que se hubiera efectuado el pago de las contribuciones.

A los efectos previstos en este artículo, no resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 13 de esta ley. No obstante, cuando las remuneraciones que originen las contribuciones patronales susceptibles de ser computadas como crédito fiscal, en virtud de lo establecido precedentemente, se relacionen en forma indistinta con otras actividades no comprendidas en el párrafo anterior, los importes de tales contribuciones estarán sujetos al procedimiento indicado en el art. 13, al solo efecto de determinar la proporción atribuible a las comprendidas en este artículo.

Los montos de las referidas contribuciones patronales deberán computarse como crédito

fiscal en el impuesto al valor agregado hasta el monto del débito fiscal del período de que se trate, antes de computar los restantes créditos fiscales que correspondieren, no pudiendo generar saldo a favor del contribuyente a que se refiere el primer párrafo del art. 24 de esta ley. Tampoco serán deducibles a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias...”

Este artículo, al que preferimos transcribir por su importancia, implica, en resumen, las siguientes situaciones:

1) Está destinado, en forma exclusiva para las actividades descriptas en el primer párrafo del artículo.

2) El tratamiento especial no se encontraba en el dec. 814/2001, sino en la ley del IVA.

3) El tratamiento diferencial se basa en que, para estos sectores se permite tomar el total de las contribuciones efectivamente ingresadas; por ello dice en exceso a las que corresponde tomar por el art. 173. Recordemos que, en cuanto a la posibilidad de tomar cierto porcentaje de las contribuciones como crédito fiscal del IVA que contenía en anterior art. 4º del dec. 814/2001, tendía a desaparecer en forma gradual hasta proyectar su eliminación a partir del 01/01/2022.

4) El tercer artículo agregado a continuación del 24 de la ley establece que, en los casos en que las contribuciones correspondan a actividades promocionadas y no promocionadas se aplicará el prorrateo previsto por el art. 13 de la ley del IVA.

5) Como muy importante cuestión técnica, los créditos fiscales por contribuciones son los primeros que se computan contra el débito fiscal, hasta el límite de dicho débito fiscal, no pudiendo los excesos de este y los otros créditos generar saldo técnico a favor.

En resumen, de este tratamiento, en el marco del análisis de reforma de la ley 27.430, tomando todos los sectores con tratamiento preferencial, sin dudas, estas actividades han sido las más beneficiadas. No solo gozan del tratamiento a que hacemos mención incluido en la ley del IVA, sino que también gozaban los beneficios

del nuevo art. 4º del dec. 841/2001, en cuanto al monto de detracción mensual.

Esto es así, porque no hay norma alguna que prohibiera esta conjunción de beneficios.

Muy importante: Este tratamiento beneficios perdura en el ámbito de la nueva ley 27.541.

X. El tratamiento de la ley 26.940 en el marco de la reforma de la ley 27.430

La ley 26.940 (BO 02/06/2014), conocida como de Promoción del Trabajo Registrado y Prevención del Fraude Laboral, establece en su tit. II los Regímenes especiales de promoción del trabajo registrado; esto, en dos capítulos: cap. I; el régimen permanente de contribuciones para microempleadores y, cap. II; régimen de contratación del trabajo registrado.

En principio y como cuestión de fondo, el art. 172 de aquella ley deja sin efecto a este tit. II de la ley 26.940 desde su misma vigencia, con excepción del art. 33 que se refiere a los convenios de corresponsabilidad gremial.

Pero aquí, en algún aspecto, imperaba también el gradualismo.

El art. 169, tanto respecto del régimen de contribuciones para microempleadores (art. 18, ley 26.940), como para el régimen de contratación del trabajo registrado (art. 24 de la ley 26.940), mantuvo los beneficios establecidos hasta el 01/01/2022 (para los microempleadores) y para las relaciones laborales vigentes que contaban con el beneficio de reducción y hasta el vencimiento del plazo respectivo de 24 (veinticuatro) meses para el caso de la contratación de trabajadores. Por supuesto en cada caso los empleadores debían seguir cumpliendo los requisitos y las obligaciones que resultaban aplicables en el ámbito de dicha Ley de Promoción del Empleo.

Pero —y aquí lo importante— introdujo una opción para ambos casos.

Estos empleadores podían optar por aplicar lo dispuesto por la reforma tributaria, respecto de las modificaciones operadas en el art. 4º del dec. 814/2001 (mínimo no imponible o detracción); es decir, tomando período a período la posibilidad de detracción de parte de la base

imponible. En caso de ejercer esa opción, quedaban desafectados de los beneficios de la ley 26.940. La reglamentación se encargó instrumentar los mecanismos para dicha opción.

El art. 6° del dec. 759/2018 (reglamentario de la ley) delegó en la Administración Federal de Ingresos Públicos el establecimiento de los requisitos, plazos y demás condiciones vinculados con el ejercicio de la opción a que se hace referencia en el último párrafo del art. 169.

El segundo párrafo de este art. 6° determinaba que las opciones efectuadas respecto de la adhesión al nuevo régimen del dec. 814/2001, en lugar de la continuidad en la utilización de los beneficios previstos por la ley 26.940, era definitiva, no pudiendo volver a incluirse la relación laboral de que se trate en los mecanismos de dichos regímenes.

Por contrapartida, se podían mantener los beneficios al amparo de la ley 26.940, por el tiempo que se juzgare conveniente desde el punto de vista contributivo y luego ejercer la opción por encuadrarse en el art. 4° del nuevo texto del dec. 814/2001. Esta última opción entonces es la que la reglamentación juzgaba definitiva.

Ahora bien, como último razonamiento de esta opción y lo que —sobre el tema— veremos en el marco de la ley 27.541.

Muy claramente, la ley 27.430 limitaba la posibilidad de ingresar nuevas relaciones en el marco de la ley 26.940, por cuanto, quedaba claro que el tít. II de la ley 26.940 fue derogado. La excepción era el agotamiento de los beneficios de los dos capítulos de fomento en la medida en que los empleadores opten por permanecer en ellos hasta el agotamiento de las relaciones que les dieron origen. Obviamente la derogación implicaba que no existe la posibilidad de nuevos beneficios en su marco; han quedado fuera de la posibilidad adhesión con la aparición de la ley 27.430.

Esta era la situación en el marco de la ley 27.430. Casuísticamente los empleadores —según su particular análisis— tendían que efectuar los cálculos para optar por una u otra forma contributiva.

En dicha oportunidad, nuestro propio análisis indicaba que, a aquellos empleadores que tenían una estructura amplia de aprovechamiento de los beneficios previstos por la ley 26.940, les resultaba económicamente beneficioso continuar con ese régimen.

XI. La reforma de la ley 27.541. Características y situaciones especiales

La ley en su cap. 3 del tít. IV, arts. 19 a 26 trata la reforma de los tributos de la seguridad social, en particular las contribuciones patronales, respecto de ciertos subsistemas de la seguridad social.

Los artículos mencionados han recibido hasta la confección de este trabajo, la incidencia de dos reglamentaciones: *el dec. 99/2019 (BO 27/12/2019) y la RG (AFIP) 4661/2020 (BO 09/01/2020).*

En estos puntos, describiremos y analizaremos las reformas operadas y detallaremos los temas que o bien, no han cambiado o han sufrido algunos cambios respecto de la anterior situación; por esto último, hemos optado en los puntos precedentes, por efectuar una descripción detallada de las normas anteriores, puesto que, muchas de ellas han quedado de plena vigencia o con modificaciones. En caso nos remitiremos a lo anterior en lo resulte necesario.

Como cuestión prioritaria, la vigencia de las disposiciones en materia contributiva. El art. 87 de la ley establece que “... la presente ley comenzará a regir el día de su publicación en el Boletín Oficial...”.

Como ya habíamos anticipado (y no está demás, recordarlo), la ley 27.541 se publicó por suplemento del boletín oficial el día 23/12/2019. Ese mismo día se publica también el dec. 58/2019 que promulga, con la observación del art. 52 del proyecto a la mentada ley.

La vigencia de la ley a partir del 23/12/2019 provoca distintas situaciones en el capítulo que trata las reformas tributarias. Respecto de los tributos de ejercicio, la norma tiene vigencia para el ejercicio en curso; p. ej.: las disposiciones sobre los impuestos sobre los bienes personales y a las ganancias operan para el ejercicio fiscal 2019; no solo porque el mismo articulado

lo expresa, sino —fundamentalmente— por la estructura del derecho tributario en cuanto a los denominados “impuestos de ejercicio”.

En el caso de las contribuciones a los subsistemas de seguridad social, pasa exactamente lo mismo, de acuerdo con la modalidad del ejercicio que tienen.

Como la ley tiene vigencia desde el 23/12/2019 y los tributos de seguridad social son de ejercicio, pero mensual, las disposiciones entran en vigencia a partir del “devengado” diciembre de 2019. Esto mismo estipula el art. 8º del dec. 99/2019:

“... Las presentes disposiciones surtirán efecto para las obligaciones de determinación e ingreso de las contribuciones patronales con destino al Sistema Único de Seguridad Social cuyo vencimiento opere a partir del día de entrada en vigencia de la ley 27.541...”

Como —entonces— la vigencia es a partir del ejercicio diciembre de 2019, se hizo necesario que la Administración Fiscal contemplara la emisión de la norma que instrumente el nuevo sistema para la determinación y declaración de las obligaciones; lo que efectuó por intermedio de la RG (AFIP) 4661 (BO 09/01/2020).

Con ese cometido, el acto resolutivo establece adoptar en la versión 41 *release* 8 del programa aplicativo SICOSS y en el sistema “Declaración en Línea”, las novedades que introduce la ley 27.541. Las modificaciones básicas son las siguientes:

a) Las alícuotas de contribuciones patronales determinadas en el art. 19 de la ley 27.541.

b) Un campo para informar la detracción del importe fijado en el primer párrafo del art. 22 de la ley 27.541, sobre la base imponible de las contribuciones patronales por cada uno de los trabajadores que integren la nómina del empleador.

c) Un campo para informar la detracción del importe establecido en el penúltimo párrafo del art. 22 de la ley 27.541, sobre la base imponible de las contribuciones patronales de los empleadores comprendidos en los decs. 1067/2018, 128/2019 y 688/2019 y su modificatorio. De

igual modo se utilizará dicho campo para la detracción del último párrafo del referido art. 22.

Se crea también la versión 42 del aplicativo SICOSS y se adapta también el sistema de “declaración en línea” para que se pueda computar la detracción indicada en el art. 23 de la ley (\$10.000) sobre la base remunerativa.

Esta nueva versión estará disponible a partir del 01/03/2020 y —obviamente— receptorá todas las novedades normativas.

Como las nuevas pautas rigen para el devengado diciembre y tanto el aplicativo, como el sistema *online* no las contienen, la resolución general establece (como es habitual en estos casos) que las declaraciones juradas determinativas de los períodos devengados diciembre de 2019 y enero de 2020 podrán ser rectificadas por nómina completa, hasta el día 31 de marzo de 2020, inclusive, no resultando de aplicación —a estos efectos— las disposiciones de la RG 3093/2011 (y sus modificatorias) siempre que, las citadas rectificativas se presenten exclusivamente a efectos de aplicar la detracción previstas en la ley.

XII. El nuevo espectro contributivo

Primero e importante: la ley 27.541 deroga al dec. 814/2001, al dec. 1009/2001 y al art. 173 de la ley 27.430. Esto quiere decir que el espectro contributivo está dominado entonces por las leyes 27.541 y 24.730, en este último caso en lo que resulte pertinente y no derogado.

El art. 19 de la ley establece dos alícuotas contributivas (i) veinte con cuarenta centésimos por ciento (20,40%), en su inc. a) y (ii) dieciocho por ciento (18%) es su inc. b). Por lo pronto, entonces, se vuelve al esquema de las dos alícuotas que había sido abandonado por la ley 27.430 (precisamente a partir de su art. 173) y que la fijara en diecinueve con cincuenta centésimos por ciento (19,50%), pero a partir del 01/01/2022.

Estas dos alícuotas fueron las que rigieran en virtud del cronograma de la ley 27.430, para el año 2019. Esto quiere decir que el nivel contributivo del año 2020 (y sucesivos, por ahora) será el mismo que en el 2019, pero que permanecerá en ese nivel, mientras no exista una modificación posterior.

XIII. Las alícuotas según los sujetos y actividades

En este aspecto se producen los cambios y situaciones más relevantes.

Por lo pronto, se cambió un concepto discutido y complejo. A partir de esta nueva ley, el esquema contributivo no es solamente para el sector privado de la economía. Se incluyen dentro de este marco también a las entidades y organismos del sector público, comprendidos en el art. 1º de la ley 22.016 (2).

Hasta la vigencia del dec. 814/2001 solo las denominadas “empresas del Estado” estaban incluidas en el sistema y quedaban fuera de la órbita las empresas del sector público, sea el estado nacional, provincial o municipal. La ley 27.541 integra a las empresas del estado a su núcleo.

Define el mismo art. 19, a estos fines, que se entiende por empleadores pertenecientes al sector público “... a los comprendidos en la ley 21.546 y sus modificatorias de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, y/o comprendidos en normas similares dictadas por las provincias, municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires...”

Dados, entonces, dos niveles de alícuotas debemos establecer cuáles son las aplicables, respecto de los sujetos y actividades.

La alícuota “mayor” es el nivel de contribución para los empleadores pertenecientes al sector privado cuya actividad encuadre en el sector “servicios” o en el sector “comercio”, de acuerdo con lo dispuesto en la resolución de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa 220/2019 (y sus modificatorias) y aquí dice lo importante la norma: “... o la que en el futuro la reemplace...”, siempre que sus ventas anuales superen, en todos los casos, los límites para la categorización como empresa mediana tramo 2, efectuado por el órgano de aplicación pertinente; pero exime de esta alícuota mayor a aquellos sujetos regidos por las leyes 23.551 (actividad sindical), 23.660 (obras sociales) y 23.661 (agentes del seguro de salud y prestadores de salud).

El cambio en este sentido es relevante. La alícuota mayor ha quedado realmente circunscripta a determinados sujetos que son las empresas “no pymes” con exclusividad de los sectores comercio y servicios.

De acuerdo con las escalas previstas por la res. 220/2019 con las modificaciones de sus similares resoluciones 439/2019 y 563/2019, los montos de ingresos anuales, calculados en la forma conocida, serían los siguientes:

Categoría	Servicios	Comercio
Micro	8.500.000	29.740.000
Pequeña	50.950.000	178.860.000
Mediana tramo 1	425.170.000	1.502.750.000
Mediana tramo 2	607.210.000	2.146.810.000

(2) Ley 22.016. Art. 1º.— “Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el dec.-ley 15.349/1946, ratificado por la ley 12.962, las Empresas del Estado regidas por la ley 13.653 (texto ordenado por dec. 4053/1955 y modificaciones), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la ley 19.550, las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la ley 19.550, las Sociedades del Estado regidas por la ley 20.705, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos—, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la ley 21.526 y/o las leyes de su creación, según corresponda y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros”.

O sea, en términos concretos: quedan incluidos en la alícuota mayor únicamente los empleadores de los sectores comercio o servicios cuyo nivel de ingresos total anuales (calculados de acuerdo con la misma metodología de la res. 220/2019 y anteriores) supere los montos establecidos para la actividad en la categoría “mediana tramo 2”.

Queda claro también que este es el único requisito para la consideración en el marco del esquema contributivo.

Se resuelve de esta forma, el antiguo y complejo conflicto que tuvo lugar por casi 20 años, por el cual, la Administración Fiscal interpretaba que el límite en el nivel de ventas había quedado anclado en la res. (SEPyME) 24/2001 y que, eran los ya afamados “48.000.000” para el sector “comercio o servicios” según afirmaba el también afamado dec. 1009/2001.

Por supuesto la AFIP recibió los más duros reveses en la jurisprudencia de la Cámara Federal de la Seguridad Social sostuvo en forma unánime que, el monto a considerar era el actualizado por las resoluciones de la autoridad de aplicación en la materia.

Por lo tanto, esta discusión ha quedado zanjada. A partir del devengado diciembre de 2019 con la irrupción de la ley 27.541 y la derogación expresa de los decs. 814/2001 y 1009/2001 el nivel de ventas para encuadrar como empleador pyme está dado sola y absolutamente por las reglamentaciones de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa.

Por lo tanto, esto ha quedado superado y entonces, la mayoría de los empleadores se encuentran incluidos en la alícuota menor.

Resumiendo, los que a continuación se detallan, son *los sujetos y actividades que se encuentran alcanzados por la alícuota menor del inc. b) del art. 19:*

- Sectores comercio y servicios pymes (de acuerdo con los parámetros).
- Sector industria (cualquiera fuere el monto de ingresos).
- Sector construcción (cualquiera fuera el monto de ingresos).

- Sector agropecuario (cualquiera fuera el monto de ingresos), incluyendo los empleados incluidos en los convenios de corresponsabilidad gremial de la ley 26.377 (en este último caso, según art. 5º del dec. 99/2019).

- Actividad sindical.

- Obras sociales.

- Agentes del seguro de salud y prestadores de salud.

- Sector público (entendidos como integrantes de las leyes 22.016, 21.546, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

Situación muy especial debe analizarse respecto de las universidades nacionales, tema que tantos conflictos acarreo en el pasado, respecto de su inclusión o no en el dec. 814/2001.

Como el dec. 814/2001, excluía al sector público y nivel de las universidades nacionales distintas interpretaciones por parte del conjunto de ellas, fueron generando diferencias entre lo efectivamente pagado en concepto de contribuciones y lo que —en todo caso— según interpretación del fisco nacional correspondía ingresar, de acuerdo con la normativa.

En esa suerte de conflicto y para permitir la regularización de esas situaciones anormales, se dicta el dec. 1571/2010 (BO 04/11/2010), por el que se viene a determinar una alícuota reducida del 10,17% que, sustituía a las alícuotas de ley de los subsistemas del INSSJP (ley 19.032) y SIJP (ley 24.241), para ello las instituciones debían regularizar sus deudas. El beneficio de reducción se otorgó por el plazo de 20 (veinte) años contados a partir de diciembre de 2010; con lo cual ese período expiraría en diciembre del año 2030.

Pero, hete aquí que, en los mismos considerandos de ese decreto se establecía que “... las instituciones universitarias nacionales tienen autarquía económico-financiera que ejercen dentro del régimen de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional ley 24.156 y sus modificaciones... Que las instituciones universitarias como organismos del Estado Nacional y en su

calidad de empleadores, deben ingresar las contribuciones patronales... aplicando alícuotas distintas a las establecidas para los empleadores del sector privado...”

Pero claro, la ley 27.541 incluye en forma expresa al sector público, con lo cual no cabe duda de que las universidades nacionales pasarán a tributar la alícuota del inc. b) del art. 19; o sea el 18%; pero la pregunta es: ¿a partir de qué momento?

Porque el dec. 1571/2010, siguen plenamente vigente, antes y después de la ley 27.541, por cuanto esta no la ha derogado.

Si esto es así y en función de la dispensa del dec. 1571/2010, las universidades nacionales gozarían de la reducción de las contribuciones a dos de los subsistemas, para los cuales se ha fijado el 10.17%. Este, obviamente, es un tema no pensado por el legislador. Aquí habrá que definir para el futuro —nuevamente— la situación de las universidades, con lo cual el tema vuelve al tapete.

Para culminar con el esquema de sujeción, queda por identificar a los empleadores que no se encuentran incluidos en el nuevo esquema contributivo de la ley 27.541.

La exclusión es expresa y se encuentra concertada en el art. 24 de la ley. Las normas contributivas no resultan de aplicación para los empleadores titulares de establecimientos educativos de gestión privada que se encontraren incorporados a la enseñanza oficial conforme las leyes 13.047 y 24.049; ello hasta el 31 de diciembre de 2020. Este tratamiento fue habitual en el marco del dec. 814/2001, habiendo prorrogado en el tiempo esta exclusión.

XIV. La vuelta a la letra original del art. 4º del dec. 814/2001

Como ya habíamos descripto en un punto anterior, el cambio más profundo que produjo la ley 27.430 fue la rotunda modificación que había sufrido el texto del art. 4º del dec. 814/2001. Por esa medida se sustituía el método de cómputo de una porción de las contribuciones efectivamente ingresadas como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado (respecto de los contribuyentes habilitados para ello, por

razones geográficas), por la detracción de un mínimo sobre el total de las remuneraciones imponibles de todos los empleadores del sector privado.

Esta ley, no solo vuelve al texto original del art. 4º del dec. 814/2001, sino que también respeta lo que introdujo la ley 27.430: la detracción o mínimo. Ambas cosas, en forma conjunta, operan en el nuevo esquema.

El art. 21 establece que de la contribución definida en el art. 19 (las alícuotas descriptas), efectivamente ingresada, se puede computar un porcentaje (que surge del Anexo de la ley) como crédito fiscal en el IVA, o sea la misma mecánica que establecía el texto primigenio del dec. 814/2001.

XV. Las detracciones

Hablamos en plural, porque los arts. 22 y 23, generan las detracciones en este nuevo esquema.

El art. 22, establece la detracción que había introducido el nuevo texto del art. 4º del dec. 814/2001, luego de la reforma de la ley 27.430.

Toma como mínimos para la detracción los mismos montos que fueran aquellos que se encontraron vigentes para el ejercicio 2019: mensual por cada remuneración de \$7003,68 y total para los casos diferenciales de \$17.509,20.

Expresa el art. 22 expresa que podrá detraerse el mínimo cualquiera fuere la modalidad de contratación adoptada bajo la Ley de Contrato de Trabajo, incluyendo también al régimen de trabajo agrario de la ley 26.727 (estatuto cerrado) y al régimen de la industria de la construcción de la ley 22.250 (estatuto abierto).

También como fuera en el régimen anterior establece la proporcionalidad de la detracción en los casos del contrato de trabajo por tiempo parcial (art. 92 ter de la ley 20.744) y vuelve a insistir (con los mismos problemas de interpretación) respecto de los que menciona como tiempo trabajado inferior al mes. Repetimos en varios trabajos que hay una exactitud en estos conceptos, puede haber trabajos inferiores al mes (licencias especiales) que tienen igual base remunerativa total.

Como ya anticipamos, cuando se explicara el funcionamiento de los tratamientos diferenciales que, este nuevo régimen, respeta aquellos que fueron instrumentados en el lapso anterior y los decs. 1067; 128 y 688 (entendemos que con sus reglamentaciones) siguen vigentes bajo este nuevo sistema.

Agrega el art. 22 como último párrafo que los concesionarios de servicios públicos en la medida en que el capital social de la sociedad concesionaria pertenezca en un porcentaje no inferior al 80% al Estado Nacional, podrán computar hasta el 100% de la deducción; *o sea se agrega con esto un nuevo tratamiento diferencial.*

La novedad viene dada por el art. 23. Allí dice que “adicionalmente” a la deducción antes descrita, los empleadores que tengan una nómina de hasta 25 (veinticinco) empleados gozarán de una deducción de \$10.000 (pesos diez mil) mensual, “... aplicable sobre la base imponible precedentemente indicada...”

Como la redacción es confusa, el dec. regl. 99/2019, intentó clarificar la cuestión, diciendo: “... la deducción indicada en el art. 23 de la ley 27.541, se practicará sobre la base imponible que corresponda a la totalidad de los trabajadores comprendidos en el art. 22 de la misma ley, luego de la deducción a la que se refiere este último artículo, hasta su agotamiento, sin que el excedente pueda trasladarse a períodos futuros...”

Esto quiere decir que los mínimos o deducciones no tienen la misma naturaleza. La deducción del art. 22 (la ya conocida) opera como antes, respecto de cada remuneración; o lo que es lo mismo decir, respecto de cada trabajador.

La deducción del art. 23 es global, sobre el total de la base imponible, una vez computadas las deducciones de tipo individual.

No debe confundirse, lo que se pretende decir es que no es una deducción de \$10.000 por cada trabajador, luego de la deducción individual del art. 22.

O sea, se generan a partir de las nuevas disposiciones tres bases remunerativas distintas: (i) la remuneración sujeta a contribuciones sin deducción alguna (remuneraciones 2 y 3 del

SICOSS o DDJJ online); (ii) base con las deducciones del art. 22; y (iii) base con las deducciones del art. 23 para los empleadores de hasta 25 trabajadores.

Lo que resulta aclarado por el dec. 99/2019 es que las alícuotas adicionales previstas en regímenes diferenciales o especiales deberán aplicarse sobre la base imponible que corresponda sin considerar las deducciones de los arts. 22 y 23 (art. 2º del dec. 99/2019), siendo, en este sentido lo mismo que sucedía en el régimen anterior y que lo especificaba el dec. 759/2018.

Queda por decir, en este aspecto, que el art. 7º del dec. 99/2018 deroga el dec. 759/2018, por lo que ciertas cuestiones particulares que puedan presentarse en cuanto a la interpretación de la ley deberán ser nuevamente reglamentadas.

XVI. El tratamiento de la ley 26.940 en el marco de la reforma de la ley 27.541

Como ya explicamos en el punto respectivo, describiendo el tratamiento que recibía la ley 26.940 (BO 02/06/2014), en el marco de la ley 27.430, el art. 172 dejaba sin efecto al tít. II de la ley 26.940 desde su misma vigencia, con excepción del art. 33 que se refiere a los convenios de corresponsabilidad gremial.

El art. 169, tanto respecto del régimen de contribuciones para microempleadores (art. 18, ley 26.940), como para el régimen de contratación del trabajo registrado (art. 24 de la ley 26.940), mantuvo los beneficios establecidos hasta el 01/01/2022 (para los microempleadores) y para las relaciones laborales vigentes que contaban con el beneficio de reducción y hasta el vencimiento del plazo respectivo de 24 (veinticuatro) meses para el caso de la contratación de trabajadores. Por supuesto en cada caso los empleadores debían seguir cumpliendo los requisitos y las obligaciones que resultaban aplicables en el ámbito de dicha Ley de Promoción del Empleo.

Como sabemos del viejo régimen, se introdujo una opción para ambos casos.

Los empleadores podían optar por aplicar lo dispuesto por la reforma tributaria, respecto de las modificaciones operadas en el art. 4º del dec. 814/2001 (mínimo no imponible o deducción); es decir, tomando período a período la posibi-

lidad de detracción de parte de la base imponible. En caso de ejercer esa opción, quedaban desafectados de los beneficios de la ley 26.940. La reglamentación se encargó instrumentar los mecanismos para dicha opción.

El art. 6° del dec. 759/2018 (reglamentario de la ley) delegó en la Administración Federal de Ingresos Públicos el establecimiento de los requisitos, plazos y demás condiciones vinculados con el ejercicio de la opción a que se hace referencia en el último párrafo del art. 169.

El segundo párrafo de este art. 6° determinaba que las opciones efectuadas respecto de la adhesión al nuevo régimen del dec. 814/2001, en lugar de la continuidad en la utilización de los beneficios previstos por la ley 26.940, era definitiva, no pudiendo volver a incluirse la relación laboral de que se trate en los mecanismos de dichos regímenes.

Por contrapartida, se podían mantener los beneficios al amparo de la ley 26.940, por el tiempo que se juzgare conveniente desde el punto de vista contributivo y luego ejercer la opción por encuadrarse en el art. 4° del nuevo texto del dec. 814/2001. Esta última opción entonces es la que la reglamentación juzgaba definitiva.

Muy claramente, la ley 27.430 limitaba la posibilidad de ingresar nuevas relaciones en el marco de la ley 26.940, por cuanto, quedaba claro que el tít. II de la ley 26.940 fue derogado. La excepción era el agotamiento de los beneficios de los dos capítulos de fomento en la medida en que los empleadores opten por permanecer en ellos hasta el agotamiento de las relaciones que les dieron origen. Obviamente la derogación implicaba que no existe la posibilidad de nuevos beneficios en su marco; han quedado fuera de la posibilidad adhesión con la aparición de la ley 27.430.

Esta situación se vuelve a reeditar en el marco de la ley 27.541; más específicamente en torno a la reglamentación del dec. 99/2019.

El art. 6° determina que, la opción a que hace referencia el último párrafo del art. 169 de la ley 27.430 (recordemos que la ley 27.541, solo deroga al art. 173, el resto queda vigente), se entenderá referida a las disposiciones del art. 22 del

nuevo régimen y que, de ejercerse para la totalidad de los trabajadores comprendidos, también implicará el acceso a la detracción del art. 23.

Ahora bien, la situación actual en cuanto a la opción resulta temporalmente distinta.

El mencionado art. 169 de la ley 27.430, estipulaba que podrían mantenerse las reducciones del capítulo de los “microempleadores” (art. 18 de la ley 26.940) hasta el 01/01/2022 y en el caso de los empleadores incluidos en el art. 24 de esa ley, podrían mantener los beneficios hasta la expiración del plazo de 24 meses de duración.

En el segundo de los casos, el conjunto queda prácticamente vacío. Recordemos que la misma ley 27.430 impedía ingresar nuevas relaciones a partir de su vigencia; es decir los ingresos a la nómina a partir de enero de 2018; por lo cual las incorporaciones del mes diciembre de 2017, culminaron en diciembre de 2019, quiere decir que por solo un mes (diciembre de 2019) se puede ejercer la opción que establece este nuevo régimen. Como decíamos un conjunto vacío.

Solo queda como posibilidad de opción la situación de los “microempleadores” incluidos en el art. 18 de la ley 26.940. En estos casos, cada uno de ellos deberá practicar el cálculo respectivo, respecto de los costos contributivos asociados a cada opción.

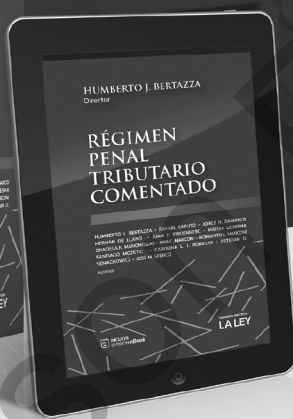
Podemos remarcar en el marco de esta nueva reforma una total carencia de mecanismos de actualización. Las detracciones o mínimos han quedado, en principio ancladas a una suma fija. Tampoco de la normativa surgen pautas de actualización. Esto, mediando situaciones complejas en materia inflacionaria incrementará sensiblemente la incidencia de las contribuciones, puesto que, incidirán en forma cada vez menor en la base remunerativa; esto es una cuestión que debe ser observada y mensurada razonablemente.

No se está contemplada debidamente la situación del esquema contributivo de las pymes. Expresamos en muchas oportunidades y desde distintos ámbitos la necesidad de encarar estudios serios que, permitan superar los problemas que se vienen arrastrando desde hace décadas. Exhortamos, una vez más a acometer esa cuenta pendiente.

THOMSON REUTERS
LA LEY

Información confiable
que avala sus argumentos.

LANZAMIENTO **RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO COMENTADO**



**Humberto
Bertazza**



1 tomo + eBook

La obra analiza cada uno de los tipos penales del Régimen Penal Tributario vigente que comenta, a saber: evasión fiscal simple y agravada, aprovechamiento indebido de beneficios, apropiación indebida de tributos, evasión previsional simple y agravada, apropiación indebida de recursos de la seguridad social, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación de obligaciones, alteración dolosa de registros, siguiendo un prolijo esquema de análisis conforme la teoría del delito (sujeto activo, pasivo, acción típica, elementos normativos, tipicidad subjetiva, condiciones objetivas de punibilidad, consumación, etc.). También se trata lo referente a la responsabilidad penal, a las escalas penales y las sanciones accesorias.

Adquiera la obra llamando al **0810-222-5253**
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**



the answer company™
THOMSON REUTERS®



Seguí nuestra nueva página
de **LinkedIn** con **contenido
específico** para contadores.

f ThomsonReutersLaLey
t @TRLaLey
in ThomsonReutersLatam

Thomson Reuters



Aquí comienza la
transformación digital
de tu estudio contable.

THOMSON REUTERS ONVIO™

Es la única **solución integral** para contadores que potencia la gestión contable, tributaria y laboral, automatiza los procesos de colaboración con los clientes y aumenta la productividad.

Contá con la plataforma más amplia de herramientas online para el estudio:



Soluciones integradas de gestión del estudio contable.



Herramienta de gestión de proyectos y seguimiento de actividades.



Plataforma de información profesional.



Plataforma de colaboración con clientes.



Aplicación proactiva de novedades y seguimiento fiscal.



Soluciones de gestión para sus clientes PyMes.

¿Qué estás esperando?

Con **ONVIO™** convertite en un **#ContadordeHoy**

Conocelo en **www.sistemasbejerman.com.ar**

La inteligencia, la tecnología y la experiencia profesional
necesarias para obtener respuestas confiables.



the answer company™
THOMSON REUTERS®

Thomson Reuters

SE TERMINÓ DE IMPRIMIR EN LA 2DA. QUINCENA DE ENERO DE 2020
EN LOS TALLERES GRÁFICOS DE "LA LEY" S.A.E. e I. - BERNARDINO RIVADAVIA 130
AVELLANEDA - PROVINCIA DE BUENOS AIRES - REPÚBLICA ARGENTINA

Nota editorial: El presente PDF es parte de los servicios de Thomson Reuters y reemplazará la versión impresa en los plazos dispuestos para el aislamiento social, preventivo y obligatorio establecido por el dec. 297/2020.