EBOOK

COMENTARIOS A LA LEY DE SOLIDARIDAD SOCIAL Y REACTIVACIÓN PRODUCTIVA EN EL MARCO DE LA EMERGENCIA PÚBLICA

La inteligencia, la tecnología y la experiencia profesional
necesarias para obtener respuestas confiables.

the answer company™
THOMSON REUTERS®

COMENTARIOS A LA LEY DE SOLIDARIDAD SOCIAL Y REACTIVACIÓN PRODUCTIVA EN EL MARCO DE LA EMERGENCIA PÚBLICA

THOMSON REUTERS

THOMSON REUTERS
LA LEY

Copyright © 2020 by La Ley S.A.

Tucumán 1471, 1050 Buenos Aires

ÍNDICE GENERAL

1. Generalidades

Cuadro comparativo de la ley 27.541 y el dec. 99/2019
Lidia M. Santacruz **2**

Inconstitucional delegación de facultades legislativas en materia tributaria en la ley 27.541
Rodolfo R. Spisso **43**

Ley de Solidaridad y Reactivación Productiva
Marcelo R. Tavarone **50**

Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública
Mirta N. Userpater **56**

2. Declaración de Emergencia Pública

Algunas reflexiones sobre la emergencia
Nicolás Diana **60**

3. Sistema energético

Aspectos referidos a la energía en la Ley 27.541. Un comentario preliminar
Nicolás Eliaschev **71**

4. Regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para MiPyME

Régimen de regularización de obligaciones para MiPyMES. Ley 27.541
Alberto M. Bello **78**

Moratoria fiscal
Humberto J. Bertazza **86**

Moratoria para MiPyMES. Ley de Emergencia Económica
Andrea G. Reynoso y Richard L. Amaro Gómez **91**

5. Seguridad social. Contribuciones patronales

Las reformas de la ley 27.541 en el esquema contributivo de la seguridad social. Todo un cambio de importancia
Daniel G. Pérez **100**

6. Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)

El impuesto "PAIS", los controles cambiarios y las deudas en moneda extranjera
Maximiliano R. Calderón **117**

Aspectos relevantes del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)
Roque T. Claramunt **129**

El nuevo Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria
Silvina É. Coronello **131**

La creación del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) (Dólar Turista)
Marcos Mazzinghi **136**

Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS). Principales aspectos. Régimen de percepción
María de los Ángeles Olano y Santiago L. Montezanti **142**

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 **147**

7. Modificaciones en otros impuestos: impuesto a las ganancias, bienes personales, renta financiera e impuestos internos

Derogación del impuesto a las ganancias sobre las rentas financieras
Marcelo Corti **157**

Comentarios a la reforma de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales
Luis Omar Fernández **159**

Las modificaciones en el impuesto a las ganancias emergentes de la ley 27.541
Darío Rajmilovich **161**

Impuestos internos. Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves
Alberto Baldo **164**

Impuestos internos: reformulación del tributo a vehículos automóviles y motores, motos, embarcaciones y aeronaves de la ley 27.541
Ricardo H. Ferraro **168**

Bienes personales: modificaciones introducidas por la ley 27.541
Alberto M. Bello **172**

Impuesto sobre los bienes personales para residentes argentinos: lo que la Ley de Solidaridad nos dejó
Luján Callaci y Santiago L. Montezanti **182**

Ley 27.541. Modificaciones al impuesto sobre los bienes personales
Martín R. Caranta **190**

Nuevo incremento del impuesto sobre los bienes personales
Marcelo Corti **202**

Imposición de los bienes en el exterior
Humberto J. Bertazza **210**

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica. Primera parte
Richard L. Amaro Gómez **212**

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica. Segunda parte
Richard L. Amaro Gómez **225**

Renta financiera. Ley de Emergencia Económica. Tercera parte
Richard L. Amaro Gómez **228**

8. Derechos de exportación

Derechos de exportación. Algunos comentarios sobre el dec. 37/2019 y la ley 27.541
Osvaldo Balán y Alejandro Ciancaglini **234**

Nuevamente la emergencia y el desaliento a la exportación. (Comentario a la ley 27.541 en materia de derechos de exportación)
Enrique C. Barreira y Lucía Barreira **240**

Modificaciones de la ley 27.541 de Solidaridad Social a la materia aduanera
Harry Schurig **250**

9. Haberes previsionales

Ley 27.541 ¿ es constitucional la movilidad jubilatoria por decreto ?
Marcelo Brasburg **268**

Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública
Jorge García Rapp **275**

10. Sociedades. Capital social

Autonomía de la voluntad en la configuración de sociedades. Las normas imperativas y las crisis patrimoniales con la suspensión del art. 94, inc. 5º, LGS, por la Ley de Emergencia
Efraín H. Richard **281**

11. Créditos UVA

Ley 27.451 y congelación de los préstamos indexados por UVA
Eduardo A. Barreira Delfino **293**

Los créditos UVA y la Ley de Emergencia Económica. El retorno de la teoría del esfuerzo compartido
Gabriela A. Iturbide **299**

La eterna emergencia argentina: Los créditos UVA
Emilio E. Romualdi **307**

12. Emergencia sanitaria

Breve análisis de la emergencia sanitaria declarada en la "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública"
Ana Inés Díaz **316**

Breve comentario a los artículos de emergencia sanitaria incluida en la ley 27.541
Javier Tuero **323**

13. Legislación relevante

Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública **334**

Decreto 99/2019 ..... **358**

Decreto 116/2020 ..... **364**

Decreto 58/2019 ..... **367**

Resolución general 4659/2020 - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) **369**

Resolución general 4661/2020 - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) **373**

Resolución general 4664/2020 - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) **376**

Resolución general 4667/2020 - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) **378**

1. Generalidades

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

LIDIA M. SANTACRUZ

La Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, en el Marco de la Emergencia Pública, sancionada recientemente, que fuera publicada el 23 de diciembre de 2019, fecha a partir de la cual cobra vigencia, contempla varios aspectos económicos y fundamentalmente tributarios que requieren una pronta reglamentación para su inmediata aplicación en función del fin perseguido.

Dada la magnitud de las reformas introducidas en materia recaudatoria, el Poder Ejecutivo Nacional sancionó el dec. 99/2019, publicado y vigente desde el pasado 28 de diciembre, reglamentando determinados aspectos controvertidos relacionados en general con los Capítulos contemplados en el Título IV de la norma legal: Obligaciones Tributarias. Ellos son los atinentes a Contribuciones Patronales de la Seguridad Social; Impuesto sobre los bienes personales; Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) y Tasa de estadística. Asimismo, se han dispuesto aclaraciones respecto al Título V que abarca los Derechos de exportación.

Para un mejor análisis de la reglamentación citada, se ha considerado oportuno realizar un cuadro comparativo correlacionando el texto de la ley 27.541 con el texto del dec. 99/2019, que se acompaña seguidamente.

Cuadro comparativo

Ley 27.541	Decreto 99/2019
Título I **Declaración de emergencia pública** **Art. 1º** - Declárese la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y deléganse en el Poder Ejecutivo Nacional, las facultades comprendidas en la presente ley en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, con arreglo a las bases de delegación establecidas en el artículo 2, hasta el 31 de diciembre de 2020.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019

Art. 2º - Establécense las siguientes bases de delegación:

a) Crear condiciones para asegurar la sostenibilidad de la deuda pública, la que deberá ser compatible con la recuperación de la economía productiva y con la mejora de los indicadores sociales básicos;

b) Reglar la reestructuración tarifaria del sistema energético con criterios de equidad distributiva y sustentabilidad productiva y reordenar el funcionamiento de los entes reguladores del sistema para asegurar una gestión eficiente de los mismos;

c) Promover la reactivación productiva, poniendo el acento en la generación de incentivos focalizados y en la implementación de planes de regularización de deudas tributarias, aduaneras y de los recursos de la seguridad social para las micro, pequeñas y medianas empresas;

d) Crear condiciones para alcanzar la sostenibilidad fiscal;

e) Fortalecer el carácter redistributivo y solidario de los haberes previsionales considerando los distintos regímenes que lo integran como un sistema único, con la finalidad de mejorar el poder adquisitivo de aquellos que perciben los menores ingresos;

f) Procurar el suministro de medicamentos esenciales para tratamientos ambulatorios a pacientes en condiciones de alta vulnerabilidad social, el acceso a medicamentos e insumos esenciales para la prevención y el tratamiento de enfermedades infecciosas y crónicas no transmisibles; atender al efectivo cumplimiento de la ley 27491 de control de enfermedades prevenibles por vacunación y asegurar a los beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados y del Sistema Nacional del Seguro de Salud, el acceso a las prestaciones médicas esenciales;

g) Impulsar la recuperación de los salarios atendiendo a los sectores más vulnerados y generar mecanismos para facilitar la obtención de acuerdos salariales.

Título II

Sostenibilidad de la deuda pública

Art. 3º - Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a llevar adelante las gestiones y los actos necesarios para recuperar y asegurar la sostenibilidad de la deuda pública de la República Argentina.

Art. 4º - El Poder Ejecutivo Nacional remitirá un informe con los resultados alcanzados como producto

Ley 27.541	Decreto 99/2019

de las gestiones y actos mencionados en el artículo 3 de esta ley, a la Comisión Bicameral Permanente de Seguimiento y Control de la Gestión de Contratación y de Pago de la Deuda Exterior de la Nación del Honorable Congreso de la Nación.

Título III

Sistema energético

Art. 5º - Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a mantener las tarifas de electricidad y gas natural que estén bajo jurisdicción federal y a iniciar un proceso de renegociación de la revisión tarifaria integral vigente o iniciar una revisión de carácter extraordinario, en los términos de las leyes 24.065, 24.076 y demás normas concordantes, a partir de la vigencia de la presente ley y por un plazo máximo de hasta ciento ochenta (180) días, propendiendo a una reducción de la carga tarifaria real sobre los hogares, comercios e industrias para el año 2020.

Invítase a las provincias a adherir a estas políticas de mantenimiento de los cuadros tarifarios y renegociación o revisión de carácter extraordinario de las tarifas de las jurisdicciones provinciales.

Art. 6º - Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a intervenir administrativamente el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) y el Ente Nacional Regulador del Gas (ENARGAS) por el término de un (1) año.

Art. 7º - Suspéndese la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 124 de la ley 27467. Durante la vigencia de la emergencia declarada en la presente, el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) mantendrá su competencia sobre el servicio público de distribución de energía eléctrica de las concesionarias Empresa Distribuidora Norte SA (Edenor) y Empresa Distribuidora Sur SA (Edesur).

Título IV

Obligaciones Tributarias

Capítulo 1

Regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para MiPyMEs

Art. 8º - 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, que encuadren y se encuentren inscriptos como micro, pequeñas o medianas empresas, según los términos del artículo 2 de la ley 24467 y sus modificatorias y demás normas complementarias,

Ley 27.541	Decreto 99/2019
podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, 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 se establecen por el presente Capítulo. A tal fin, deberán acreditar su inscripción con el Certificado MiPyME, vigente al momento de presentación al régimen que se aprueba por la presente ley, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo. Podrán acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro. Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en: a) Cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo y los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales. Invítase a las obras sociales y a las aseguradoras del riesgo del trabajo a establecer programas de regularización de deudas en condiciones similares a las previstas en el presente Capítulo; b) Los impuestos sobre los combustibles líquidos y el dióxido de carbono establecidos por el Título III de la ley 23966 (t.o. 1998) y sus modificatorias; el impuesto al gas natural sustituido por ley 27430; el impuesto sobre el gas oil y el gas licuado que preveía la ley 26028 y sus modificatorias, y el Fondo Hídrico de Infraestructura que regulaba la ley 26181 y sus modificatorias, ambos derogados por el artículo 147 de la ley 27430; c) El impuesto específico sobre la realización de apuestas, establecido por la ley 27346 y su modificatoria. Aquellas mipymes que no cuenten con el Certificado MiPyME al momento de la publicación de la presente, podrán adherir al presente Régimen de manera condicional, siempre que lo tramiten y obtengan dentro del plazo establecido en el último párrafo del presente artículo. La adhesión condicional caducará si el presentante no obtiene el certificado en dicho plazo. La Autoridad de Aplicación podrá extender el plazo para la tramitación del mismo. Se podrá incluir en este régimen la refinanciación de planes de pago vigentes y las deudas emergentes de planes caducos. Se consideran comprendidas en el presente régimen las obligaciones correspondientes al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa establecido por la ley 23427 y sus modificatorias,	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
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 conforme lo previsto por la ley 22415 (CAd.) y sus modificatorias y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional. No resultan alcanzadas por el mismo las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios. El acogimiento previsto en el presente artículo podrá formularse 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 **Art. 9º -** Quedan incluidas en lo dispuesto en el artículo anterior las obligaciones allí previstas que se encuentren en curso de discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial a la fecha de publicación de la presente ley en el Boletín Oficial, en tanto el demandado 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. 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. Quedan también incluidas en el artículo anterior aquellas obligaciones respecto de las cuales hubiera prescripto las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinarlas y exigirlas, y sobre las que se hubiere formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, penal económica, contra los contribuyentes o responsables, siempre que el requerimiento lo efectuare el deudor. **Art. 10 -** El acogimiento al presente 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 se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la 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 infraccio-	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
nes aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera en los términos de los artículos 930 y 932 de la ley 22415 (CAd.), en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento. La caducidad del plan de facilidades de pago implicará la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, según fuere el caso, o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere 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. **Art. 11** - Establécese, con alcance general, para los sujetos que se acojan al régimen de regularización excepcional previsto en este Capítulo y mientras cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, las siguientes exenciones y/o condonaciones: a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, en la ley 17250 y sus modificatorias, en la ley 22161 y sus modificatorias y en la ley 22415 (CAd.) y sus modificatorias, que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Capítulo; b) Del cien por ciento (100%) de los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37 y 52 de la ley 11683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, del capital adeudado y adherido al régimen de regularización correspondiente al aporte personal previsto en el artículo 10, inciso c) de la ley 24241 y sus modificaciones, de los trabajadores autónomos comprendidos en el artículo 2, inciso b) de la citada norma legal; c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, los intereses resarcitorios y/o punitorios sobre multas y tributos aduaneros (incluidos los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al Fisco nacional) previstos en los artículos 794, 797, 845 y 924 de la ley 22415 (CAd.) 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 diez por ciento (10%) del capital adeudado.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
2. Períodos fiscales 2016 y 2017: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado.	
3. Períodos fiscales 2014 y 2015: cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado.	
4. Períodos fiscales 2013 y anteriores: setenta y cinco por ciento (75%) del capital adeudado.	
Lo dispuesto en los párrafos anteriores será de aplicación 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 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.	
Art. 12 - El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 30 de noviembre de 2019, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al presente Régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal.	
De haberse sustanciado el sumario administrativo previsto en el artículo 70 de la ley 11683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, 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 presente régimen.	
Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, 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 de noviembre de 2019, inclusive.	
Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30 de noviembre de 2019, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.	
También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitorios correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley.	
La 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) contemplado en la ley 26940.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
Art. 13 - El beneficio que establece el artículo 11 procederá si los sujetos cumplen, respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones:	
a) Compensación de la mencionada deuda, cualquiera sea su origen, con saldos de libre disponibilidad, devoluciones, reintegros o reembolsos a los que tengan derecho por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en materia impositiva, aduanera o de recursos de la seguridad social a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley;	
b) 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 quince por ciento (15%) de la deuda consolidada;	
c) Cancelación total mediante alguno de los planes de facilidades de pago que al respecto disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos, los que se ajustarán a las siguientes condiciones:	
1. Tendrán un plazo máximo de:	
1.1. Sesenta (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. Ciento veinte (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 tres por ciento (3%) mensual, respecto de los primeros doce (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 tenida 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.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
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.	
Art. 14 - Los agentes de retención y percepción quedarán liberados de multas y de cualquier otra sanción que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, cuando exteriorice 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.	
De tratarse 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.	
Respecto de 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 en términos generales.	
Art. 15 - 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 punitorios y/o multas, así como los intereses previstos en el artículo 168 de la ley 11683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, por las obligaciones comprendidas en el presente Régimen.	
Art. 16 - Quedan excluidos de las disposiciones de la presente ley quienes se hallen en alguna de las siguientes situaciones a la fecha de publicación de la presente en el Boletín Oficial:	
a) Los 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 24522 y sus modificatorias, o 25284 y sus modificatorias, mientras duren los efectos de dicha declaración;	
b) Los condenados por alguno de los delitos previstos en las leyes 23771, 24769 y sus modificatorias, Título IX de la ley 27430 o en la ley 22415 (CAd.) y sus modificatorias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la entrada en vi-	

Ley 27.541	Decreto 99/2019

gencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviera cumplida;

c) Los condenados 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 presente ley, 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 por infracción a las leyes 23771 o 24769 y sus modificaciones, Título IX de la ley 27430, ley 22415 (CAd.) y sus modificatorias 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 presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida.

Art. 17 - La Administración Federal de Ingresos Públicos dictará la normativa complementaria y aclaratoria necesaria, a fin de implementar el presente Régimen:

a) Establecerá los plazos, formas, requisitos y condiciones para acceder al programa de regularización que se aprueba por la presente y sus reglas de caducidad;

b) Definirá condiciones diferenciales referidas a las establecidas en el presente Capítulo, a fin de:

b.1. Estimular la adhesión temprana al mismo.

b.2. Ordenar la refinanciación de planes vigentes.

Capítulo 2

Reintegros a sectores vulnerados

Art. 18 - Sustitúyese el artículo 77 de la ley 27467, por el siguiente:

Art. 77 - Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a establecer un régimen de reintegros para personas humanas que revistan la condición de consumidores finales y de estímulos para los pequeños contribuyentes que efectúen las actividades indicadas en el artículo 10 de la ley 27253, destinado a estimular comportamientos vinculados con la formalización de la economía y el cumplimiento tributario.

Tanto el reintegro como los estímulos deberán priorizar a los sectores más vulnerados de la socie-

Ley 27.541	Decreto 99/2019
dad y fomentar la inclusión financiera. Asimismo, contendrán los límites que aseguren su aplicación sostenida durante el plazo de vigencia de la ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública, para lo cual la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultada a requerir informes técnicos y sociales y a coordinar su aplicación con el Ministerio de Desarrollo Social, con la Administración Nacional de la Seguridad Social, así como con las demás autoridades administrativas que resulten competentes. El Ministerio de Economía determinará el presupuesto asignado para los reintegros correspondientes.	
Capítulo 3 **Seguridad social. Contribuciones patronales**	**Título I** **Seguridad social. Contribuciones patronales**
Art. 19 - Establécense las alícuotas que se describen a continuación, correspondientes a las contribuciones patronales sobre la nómina salarial con destino a los subsistemas de seguridad social regidos por las leyes 19032 (INSSJP), 24013 (Fondo Nacional de Empleo), 24241 (Sistema Integrado Previsional Argentino) y 24714 (Régimen de Asignaciones Familiares), a saber: a) Veinte con cuarenta centésimos (20,40%) para los empleadores pertenecientes al sector privado cuya actividad principal encuadre en el sector "Servicios" o en el sector "Comercio", de acuerdo con lo dispuesto en la resolución (SEyPyME) 220 del 12 de abril de 2019 y su modificatoria, o la que en el futuro la reemplace, siempre que sus ventas totales anuales superen, en todos los casos, los límites para la categorización como empresa mediana tramo 2, efectuado por el Órgano de Aplicación pertinente, con excepción de los comprendidos en las leyes 23551, 23660 y 23661; b) Dieciocho por ciento (18%) para los restantes empleadores pertenecientes al sector privado no in-	**Art. 5º**.- Las disposiciones del Capítulo 3 del Título IV de la Ley Nº 27.541 se aplicarán a los empleadores comprendidos, o que en un futuro se incorporen, en el régimen de sustitución de aportes y contribuciones emergentes de Convenios de Corresponsabilidad Gremial suscriptos en el marco de la Ley Nº 26.377. La SECRETARÍA DE SEGURIDAD SOCIAL del MINISTERIO DE TRABAJO, EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL, en su carácter de autoridad de aplicación de la Ley Nº 26.377, dictará las normas complementarias y aclaratorias que resulten necesarias para contemplar tales disposiciones en la determinación o adecuación de la tarifa sustitutiva de las cotizaciones sociales a incluir en los Convenios de Corresponsabilidad Gremial. **Art. 1º** - A efectos de evaluar el límite para la categorización como empresa mediana tramo 2 a que hace referencia el inciso a) del artículo 19 de la Ley Nº 27.541 los empleadores pertenecientes al sector privado cuya actividad principal, de acuerdo con lo allí dispuesto, encuadre en el sector "Servicios" o en el sector "Comercio" -con excepción de los comprendidos en las Leyes Nros. 23.551, 23.660 y 23.661 y sus correspondientes modificatorias deberán considerar, en todos los casos, el tope de ventas totales anuales que, para el sector en el que estén encuadrados, se encuentre fijado en el Anexo IV de la Resolución de la entonces SECRETARÍA DE EMPRENDEDORES Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Nº 220 del 12 de abril del 2019 y su modificatoria o la que en el futuro la reemplace. De no superarse los referidos topes, tales empleadores quedarán comprendidos en el inciso b) del artículo 19 de la mencionada ley, debiendo acreditar

Ley 27.541	Decreto 99/2019
cluidos en el inciso anterior. Asimismo, esta alícuota será de aplicación a las entidades y organismos del sector público comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016 y sus modificatorias. A los fines de los incisos anteriores, se entenderá como empleadores pertenecientes al sector público, a los comprendidos en la ley 24156 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, las municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según el caso. Las alícuotas fijadas sustituyen las vigentes para los regímenes del Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS), previstos en los incisos a), b), d) y f) del artículo 87 del decreto 2284 de fecha 31 de octubre de 1991, conservando plena aplicación las correspondientes a los regímenes enunciados en los incisos c) y e) del precitado artículo.	dicha condición con el certificado que emita la SECRETARÍA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y LOS EMPRENDEDORES del MINISTERIO DE DESARROLLO PRODUCTIVO. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, podrá excluir a determinadas actividades de la obligación de contar con el referido certificado o admitir otras modalidades de acreditación, cuando las características particulares impidan acreditar de tal modo la mencionada condición. A estos fines, las ventas totales anuales serán calculadas en función de lo previsto en el artículo 5º de la resolución mencionada en el primer párrafo de este artículo o la que en el futuro la reemplace.
Art. 20 - El Poder Ejecutivo Nacional establecerá las proporciones que, de las contribuciones patronales que se determinen por la aplicación de la alícuota a que alude el primer párrafo del artículo precedente, se distribuirán a cada uno de los subsistemas del Sistema Único de Seguridad Social allí mencionados, de conformidad con las normas de fondo que rigen a dichos subsistemas. Hasta que entre en vigencia la norma por la que se fijen tales proporciones, las contribuciones patronales que se determinen por la aplicación de las referidas alícuotas se distribuirán en igual proporción a la aplicable hasta el momento de entrada en vigencia de la presente ley. **Art. 21** - De la contribución patronal definida en el artículo 19, efectivamente abonada, los contribuyentes y responsables podrán computar, como crédito fiscal del impuesto al valor agregado, el monto que resulta de aplicar a las mismas bases imponibles, los puntos porcentuales que para cada supuesto se indican en el Anexo I que forma parte integrante de la presente ley. En el caso de los exportadores, las contribuciones que resulten computables como crédito fiscal del impuesto al valor agregado, de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior, tendrán el carácter de impuesto facturado a los fines de la aplicación del artículo 43 de la ley del tributo, t.o. en 1997 y sus modificatorias. **Art. 22** - De la base imponible sobre la que corresponda aplicar la alícuota prevista en el primer párrafo	

Ley 27.541

del artículo 19, se detraerá mensualmente, por cada uno de los trabajadores, un importe de pesos siete mil tres con sesenta y ocho centavos ($ 7.003,68) en concepto de remuneración bruta.

El importe antes mencionado podrá detraerse cualquiera sea la modalidad de contratación, adoptada bajo la ley de contrato de trabajo, ley 20744, t.o. 1976 y sus modificatorias, el Régimen Nacional de Trabajo Agrario, ley 26727 y el régimen de la industria de la construcción establecido por la ley 22250, sus modificatorias y complementarias.

Para los contratos a tiempo parciales a los que refiere el artículo 92 ter de la ley de contrato de trabajo, ley 20744, t.o. 1976, y sus modificatorias, el referido importe se aplicará proporcionalmente al tiempo trabajado considerando la jornada habitual de la actividad. También deberá efectuarse la proporción que corresponda, en aquellos casos en que, por cualquier motivo, el tiempo trabajado involucre una fracción inferior al mes.

De la base imponible considerada para el cálculo de las contribuciones correspondientes a cada cuota semestral del sueldo anual complementario, se detraerá un importe equivalente al cincuenta por ciento (50%) del que resulte de las disposiciones previstas en los párrafos anteriores. En el caso de liquidaciones proporcionales del sueldo anual complementario y de las vacaciones no gozadas, la detracción a considerar para el cálculo de las contribuciones por dichos conceptos deberá proporcionarse de acuerdo con el tiempo por el que corresponda su pago. La detracción regulada en este artículo no podrá arrojar una base imponible inferior al límite previsto en el primer párrafo del artículo 9 de la ley 24241 y sus modificatorias.

La reglamentación podrá prever similar mecanismo para relaciones laborales que se regulen por otros regímenes y fijará el modo en que se determinará la magnitud de la detracción de que se trata para las situaciones que ameriten una consideración especial.

Los empleadores comprendidos en los decretos 1067 del 22 de noviembre de 2018, 128 del 14 de febrero de 2019 y 688 del 4 de octubre de 2019 y su modificatorio, con los requisitos y condiciones previstos en esas normas, deberán considerar que la suma a la que se refiere el primer párrafo de este artículo es, a partir de la entrada en vigencia de esta ley, de pesos diecisiete mil quinientos nueve con veinte centavos ($ 17.509,20), la que no sufrirá actualización alguna.

Decreto 99/2019

Art. 2º - Las alícuotas adicionales previstas en regímenes previsionales diferenciales o especiales deberán aplicarse sobre la base imponible que corresponda sin considerar las detracciones reguladas en los artículos 22 y 23 de la Ley Nº 27.541. Lo dispuesto en el párrafo anterior también resultará de aplicación para el cálculo de los conceptos adicionales a los previstos en el artículo 19 de esa misma ley, por los que los empleadores del Régimen legal de trabajo para el personal de la Industria de la Construcción establecido por la Ley Nº 22.250, su modificatoria y complementaria, deben contribuir conforme a las normas específicas que regulan la actividad.

Art. 3º - La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA dispondrá el modo de practicar la detracción regulada en el artículo 22 de la Ley Nº 27.541. En aquellos casos en que, por cualquier motivo, corresponda aplicar la referida detracción en función de los días trabajados, se considerará que el mes es de TREINTA (30) días. Cuando se trate de contratos de trabajo a tiempo parcial a los que les resulte aplicable el artículo 92 ter de la Ley de Contrato de Trabajo Nº 20.744, t.o. 1976, y sus modificatorias, el monto de la citada detracción será proporcional al tiempo trabajado no pudiendo superar el equivalente a las DOS TERCERAS (2/3) partes del importe que corresponda a un trabajador de jornada completa en la actividad.

Art. 6º - La opción a que se hace referencia en el último párrafo del artículo 169 de la Ley Nº 27.430 se entenderá referida a las disposiciones del artículo 22 de la Ley Nº 27.541 y de ejercerse para la totalidad de los trabajadores comprendidos en este último artículo, implicará también el acceso a la detracción prevista en el artículo 23 de la última ley mencionada.

La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA establecerá los requisitos, plazos y demás condiciones vinculados con el ejercicio de la referida opción.

El ejercicio de la opción, respecto de cada una de las relaciones laborales vigentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley Nº 27.430, será definitivo, no pudiendo volver a incluirse la relación laboral de que se trate en las disposiciones de la Ley Nº 26.940.

Ley 27.541	Decreto 99/2019
Similar detracción a la prevista en el párrafo anterior podrán aplicar los empleadores concesionarios de servicios públicos, en la medida que el capital social de la sociedad concesionaria pertenezca en un porcentaje no inferior al ochenta por ciento (80%) al Estado Nacional.	
Art. 23 - Adicionalmente a la detracción indicada en el artículo anterior, los empleadores que tengan una nómina de hasta veinticinco (25) empleados gozarán de una detracción de pesos diez mil ($ 10.000) mensual, aplicable sobre la totalidad de la base imponible precedentemente indicada.	**Art. 2º** - Las alícuotas adicionales previstas en regímenes previsionales diferenciales o especiales deberán aplicarse sobre la base imponible que corresponda sin considerar las detracciones reguladas en los artículos 22 y 23 de la Ley Nº 27.541. Lo dispuesto en el párrafo anterior también resultará de aplicación para el cálculo de los conceptos adicionales a los previstos en el artículo 19 de esa misma ley, por los que los empleadores del Régimen legal de trabajo para el personal de la Industria de la Construcción establecido por la Ley Nº 22.250, su modificatoria y complementaria, deben contribuir conforme a las normas específicas que regulan la actividad. **Art. 4º** - La detracción indicada en el artículo 23 de la Ley Nº 27.541 se practicará sobre la base imponible que corresponda por la totalidad de los trabajadores comprendidos en el artículo 22 de esa misma ley, luego de la detracción a la que se refiere este último artículo, hasta su agotamiento, sin que el excedente pueda trasladarse a períodos futuros. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA fijará el modo en que se determinará la magnitud de la detracción del artículo 23 para las situaciones que ameriten una consideración especial.
Art. 24 - Las disposiciones del presente Capítulo no serán de aplicación para los empleadores titulares de establecimientos educativos de gestión privada que se encontraren incorporados a la enseñanza oficial conforme las disposiciones de las leyes 13047 y 24049, hasta el 31 de diciembre de 2020, los que continuarán aplicando las alícuotas de contribuciones patronales que les correspondieron hasta la entrada en vigencia de la presente ley. Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a prorrogar el plazo indicado en el primer párrafo del presente artículo cuando así lo aconseje la situación económica del sector. Esta facultad solo podrá ser ejercida previos informes técnicos favorables y fundados del Ministerio de Educación y del Ministerio de Economía.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
Art. 25 - El Ministerio de Economía y el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social en lo que fuere materia de su competencia, serán las Autoridades de Aplicación de la presente ley, quedando facultados para dictar las normas interpretativas y complementarias correspondientes.	
Art. 26 - Deróganse los decretos 814/2001 y 1009/2001 y el artículo 173 de la ley 27430.	
	Art. 7º - Derógase el Decreto Nº 759 del 16 de agosto de 2018.
	Art. 8º - Las presentes disposiciones surtirán efecto para las obligaciones de determinación e ingreso de las contribuciones patronales con destino al Sistema Único de la Seguridad Social cuyo vencimiento opere a partir del día de la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541.
Capítulo 4 **Ajuste por inflación impositivo**	
Art. 27 - Sustitúyese el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias texto ordenado en 2019, el cual quedará redactado de la siguiente manera:	
Art. 194 - El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.	
Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019.	
Capítulo 5 **Bienes personales e impuesto cedular**	**Título II** **Impuesto sobre los Bienes Personales**
Art. 28 - Modifícase, con efectos a partir del período fiscal 2019 inclusive, el artículo 25 de la ley 23966 del impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, el cual quedará redactado de la siguiente manera:	**Art. 9º.-** Los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17 del Título VI de la Ley Nº 23.966, t.o. en 1997 y sus modificatorias, de Impuesto sobre los Bienes Personales, deberán calcular el gravamen a ingresar dispuesto en el segundo párrafo del artículo 25, conforme la siguiente tabla:
Art. 25 - El gravamen a ingresar por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17, será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los	

Ley 27.541

bienes sujetos al impuesto —excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota que se determine de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo y los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del art. 25 de esta ley— que exceda del establecido en el artículo 24, la siguiente escala:

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, inclusive _41.250			1,00%	6.500.000	
18.000.000 _En adelante _156.250			1,25%	18.000.000	

Delégase en el Poder Ejecutivo Nacional hasta el 31 de diciembre de 2020, la facultad de fijar alícuotas 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 alícuotas 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.

A los fines previstos en el párrafo precedente, se entenderá por activos financieros situados en el exterior, 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

Decreto 99/2019

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 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

Art. 10.- Se entenderá por repatriación, a los fines del segundo párrafo del artículo 25 de la ley referida en el artículo precedente, al 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 el mismo.

Art. 11 - Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9º de este decreto, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.

El beneficio se mantendrá en la medida que esos fondos permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación, en entidades comprendidas en el régimen de la Ley Nº 21.526 y sus modificatorias, a nombre de su titular.

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del importe de la alícuota diferencial a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 25 de la ley, el gravamen a ingresar en los términos de su primer párrafo deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación de aquel.

En caso de corresponder la devolución, ésta 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 comprendida en el primer párrafo del artículo 25 del Título VI de la Ley Nº 23.966, t.o. en 1997 y sus modificatorias, de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Ley 27.541

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 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, cuotapartes 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.

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta 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 que el Poder Ejecutivo Nacional ejerciera la facultad prevista en el segundo párrafo de este artículo, el cómputo respectivo procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo de este artículo, y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales.

Art. 29 - Sustitúyese, con efectos a partir del período fiscal 2019, inclusive, el primer párrafo del artículo sin número agregado a continuación del artículo 25 del Título VI de la ley 23966 de impuesto sobre los bienes personales, t.o. en 1997 y sus modificatorias, por el siguiente:

Art. ... - El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley general de sociedades ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, 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, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de

Decreto 99/2019

Art. 12 - Facúltase a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el presente decreto, como así también para disponer el decaimiento de los beneficios establecidos en el artículo 11 cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en la presente norma.

El mencionado organismo también será el encargado de dictar las normas operativas que resulten necesarias en virtud de las disposiciones previstas en el artículo 30 de la Ley Nº 27.541.

Art. 13 - 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 artículo 116 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

Ley 27.541	Decreto 99/2019
cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.	
	Art. 12 - Facúltase a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el presente decreto, como así también para disponer el decaimiento de los beneficios establecidos en el artículo 11 cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en la presente norma. El mencionado organismo también será el encargado de dictar las normas operativas que resulten necesarias en virtud de las disposiciones previstas en el artículo 30 de la Ley Nº 27.541.
Art. 30 - Modifícase el Título VI de la ley 23966 y sus modificatorias, del impuesto sobre los bienes personales, con relación a la condición de 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 en los términos y condiciones establecidos en los artículos 119 y siguientes de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019, quedando sin efecto el criterio de "domicilio".	**Art. 13** - 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 artículo 116 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.
Art. 31 - Establécese que la alícuota prevista en el primer párrafo del artículo 26 del Título VI de la ley 23966 de impuesto sobre los bienes personales, t.o. en 1997 y sus modificaciones, para los períodos fiscales 2019 y siguientes, será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%). **Art. 32** - Deróganse el artículo 95 y el artículo 96 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. en 2019) a partir del período fiscal 2020. **Art. 33** - Sustitúyese el inciso h) del artículo 26 de la ley de 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 21526 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 deter-	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
mine 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 27430, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 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** - Incorpórese como último párrafo al inciso u) del artículo 26 de la ley del 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 artículo 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 artículo 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. **Capítulo 6** **Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAÍS)** **Art. 35** - Establécese con carácter de emergencia, por el término de cinco (5) períodos fiscales a partir del día de entrada en vigencia de la presente ley, un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación sobre las siguientes operaciones: a) 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; b) 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 25065	**Título III** **Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAÍS)** **Art. 14** - Las operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541 están alcanzadas por el impuesto allí previsto, cualquiera sea el medio de pago con el que sean canceladas **Art. 15** - Quedan comprendidas en los términos del inciso d) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541, 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 incisos b) y c) de ese artículo, 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. **Art. 16** - Quedan comprendidas en los términos del inciso e) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541, las adquisiciones de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera

Ley 27.541

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.

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) 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;

d) Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo —mayoristas y/o minoristas—, del país.

e) 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.

Art. 36 - Serán pasibles del impuesto que se aprueba por la presente ley, 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. Si 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.

No se encuentran alcanzadas por el presente impuesto las jurisdicciones y entidades comprendidas en el inciso a) y b) del artículo 8 de la ley 24156 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.

Tampoco se encontrarán alcanzadas por el presente impuesto las siguientes operaciones:

a) Los gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en

Decreto 99/2019

del país, contratados a través de empresas del país, cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incisos b) y c) de ese artículo, 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

Art. 17 - Establécese que cuando las operaciones comprendidas en el artículo 35 de la Ley Nº 27.541 constituyan servicios incluidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la alícuota prevista en el primer párrafo del artículo 39 de la norma legal indicada en primer término, será del OCHO POR CIENTO (8%).

Art. 18.- Suspéndase el pago del impuesto previsto en el artículo 35 de la Ley Nº 27.541 para la adquisición de servicios de transporte terrestre, de pasajeros, con destino a países limítrofes.

Art. 19.- El impuesto previsto en el Capítulo 6 del Título IV de la Ley Nº 27.541 resultará de aplicación a partir de la entrada en vigencia de esa Ley, de conformidad con lo previsto en el artículo 87 de esa norma legal

Ley 27.541	Decreto 99/2019
cualquier formato, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos; b) 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; c) 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 25054 y sus modificatorias.	
Art. 37 - El pago del impuesto estará a cargo del adquirente, locatario o prestatario, pero deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación del mismo, los sujetos que para cada tipo de operaciones se indican a continuación: a) Operaciones comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 35: Las entidades autorizadas a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina; b) Operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35: 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; c) Operaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 35: Las agencias de viajes y turismo mayoristas o minoristas, que efectúen el cobro de los servicios; d) Operaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 35: Las empresas de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática, que efectúen el cobro de los mismos.	
Art. 38 - La percepción del impuesto deberá practicarse en la oportunidad que a continuación se indica: a) Operaciones comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 35: En el momento de efectivizarse la operación cambiaria. El importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en el comprobante que documente la	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
operación de cambio el cual constituirá la constancia de las percepciones sufridas;	
b) Operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35 canceladas con tarjeta de crédito y/o compra: 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. El importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en el referido documento, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas;	
c) Operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35 canceladas con tarjeta de débito: En la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada. 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) Operaciones comprendidas en los incisos d) y e) del artículo 35: 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. 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.	
Art. 39 - El impuesto establecido en el artículo 35 se determinará aplicando la alícuota del treinta por ciento (30%), según el siguiente detalle:	
a) Sobre el importe total de cada operación alcanzada, para el caso de las operaciones comprendidas en los incisos a), b), c) y d) del primer párrafo del artículo citado;	
b) Sobre el precio, neto de impuestos y tasas, de cada operación alcanzada para el caso de las operaciones comprendidas en el inciso e) del primer párrafo del artículo 35.	
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.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
Art. 40 - La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá las formas, plazos, requisitos y demás condiciones para la declaración e ingreso del impuesto previsto en el artículo 35, tanto por parte de los agentes de percepción como del sujeto imponible, así como para la acreditación de las exenciones previstas en la presente. Asimismo, en caso de resultar necesario, dispondrá de un plazo especial para la percepción e ingreso del impuesto atendiendo a eventuales adecuaciones en los sistemas administrativos de los agentes de percepción.	
Art. 41 - Deléganse en el Poder Ejecutivo nacional, las siguientes facultades: a) Incorporar nuevas operaciones al listado enunciado en el artículo 35, en la medida en que impliquen la adquisición de moneda extranjera de manera directa o indirecta, e identificar en su caso nuevos agentes de percepción a los enunciados en el artículo 37; b) Reducir la alícuota establecida en el artículo 39 en la medida en que se hayan morigerado las causas que motivan la emisión de la presente ley, y restituirlas en su caso; c) Suspender temporalmente la aplicación del presente impuesto en atención a razones de orden fundadas; d) Establecer una alícuota reducida a los servicios indicados en el artículo 3 inciso e) apartado 21 subapartado m) de la ley del impuesto al valor agregado (t.o. en 1997) y sus modificaciones; e) Realizar estudios e investigaciones sobre el impacto social y económico del impuesto y de otras modalidades de transacciones que involucren directa o indirectamente adquisición de moneda extranjera que correspondan alcanzar o eximir, según el caso, con arreglo al objeto pretendido por el gravamen. A tal efecto, el Banco Central de la República Argentina y la Administración Federal de Ingresos Públicos producirán los informes correspondientes.	
Art. 42 - El producido del impuesto establecido en el artículo 35 será distribuido por el Poder Ejecutivo Nacional conforme a las siguientes prioridades:	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
a) Financiamiento de los programas a cargo de la Administración Nacional de la Seguridad Social: y de las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados setenta por ciento (70%);	
b) Financiamiento de obras de vivienda social: del fideicomiso Fondo de Integración Socio Urbana creado por la ley 27453 y el decreto 819/2019, obras de infraestructura económica y fomento del turismo nacional: treinta por ciento (30%).	
Art. 43 - Exímese al fideicomiso Fondo de Integración Socio Urbana y a su fiduciario, en sus operaciones relativas al Fondo, de todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales existentes y a crearse en el futuro, incluyendo el impuesto al valor agregado y el impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias. La exención a este último impuesto será aplicable para los movimientos de las cuentas utilizadas exclusivamente a los fines de su creación.	
Se invita a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir a la eximición de todos los tributos aplicables en su jurisdicción, en iguales términos a los establecidos en el párrafo anterior.	
Art. 44 - El impuesto que se establece por el artículo 35 de la presente ley será de aplicación a las operaciones, liquidaciones y pagos efectuados, de acuerdo al cronograma establecido en el artículo 35, con exclusión de las transacciones efectuadas con anterioridad a dicha fecha. Su aplicación, recaudación y ejecución judicial, estará cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y le será de aplicación la ley 11683 (t.o. en 1998) y sus modificatorias.	**Art. 19 -** El impuesto previsto en el Capítulo 6 del Título IV de la Ley Nº 27.541 resultará de aplicación a partir de la entrada en vigencia de esa Ley, de conformidad con lo previsto en el artículo 87 de esa norma legal.
Capítulo 7 **Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias**	
Art. 45 - Incorpórase como segundo párrafo del artículo 1 de la ley 25413 y sus modificatorias, con efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del día siguiente al de la publicación de esta ley en el Boletín Oficial, el siguiente:	
En el caso previsto en el inciso a), cuando se lleven a cabo extracciones en efectivo, bajo cualquier forma, los débitos efectuados en las cuentas mencionadas en dicho inciso, estarán sujetos al doble de la tasa vigen-	

Ley 27.541

te para cada caso, sobre el monto de los mismos. Lo dispuesto en este párrafo no resultará de aplicación a las cuentas cuyos titulares sean personas humanas o personas jurídicas que revistan y acrediten la condición de micro y pequeñas empresas, en los términos del artículo 2 de la ley 24467 y sus modificatorias y demás normas complementarias.

Capítulo 8

Impuesto a las ganancias

Art. 46 - Dispónese que, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, correspondiente al período fiscal 2019, los sujetos que obtengan las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019, tendrán derecho a deducir de su ganancia neta sujeta a impuesto, una suma equivalente a la reducción de la base de cálculo de las retenciones que les resulten aplicables conforme al primer párrafo del artículo 1 del decreto 561 del 14 de agosto de 2019, sin que la referida deducción pueda generar quebranto.

Art. 47 - Manténgase la validez y la vigencia establecidas en el segundo párrafo del artículo 95 del decreto 1170 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 incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 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.

Art. 48 - Suspéndese hasta los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 inclusive, lo dispuesto en el artículo 86 incisos d) y e) de la ley 27430 y establécese para el período de la suspensión ordenada en el presente artículo, que la alícuota prevista en los incisos a) y b) del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019, será del treinta por ciento (30%) y que la prevista en el segundo párrafo del inciso b) de ese artículo y en el artículo 97 ambos de la misma ley, será del siete por ciento (7%).

Decreto 99/2019

Título IV

Tasa de estadística

Art. 20.- Establécese que, hasta el 31 de diciembre de 2020, el importe de la tasa de estadística contemplada en el artículo 762 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, aplicable, de conformidad con el artículo 49 de la Ley Nº 27.541, a las destinaciones definitivas de importación para consumo, no podrá superar los siguientes montos máximos:

BASE IMPONIBLE	**MONTO MÁXIMO A PERCIBIR EN CONCEPTO DE TASA DE ESTADÍSTICA**
Menor a U$D 10.000, inclusive	U$D 180
Entre U$D 10.000 y U$D 100.000 inclusive	U$D 3.000
Entre U$D 100.000 y U$D 1.000.000 inclusive	U$D 30.000
Mayor a U$D 1.000.000	U$D 150.000

Art. 21 - Mantiénense 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, incluyendo las contempladas en el artículo 2º del Decreto Nº 389 del 22 de marzo de 1995 y sus modificatorios y los artículos 26 y 27 del Decreto Nº 690 del 26 de abril de 2002 y sus modificatorios.

Ley 27.541

Capítulo 9

Tasa de estadística

Art. 49 - Establécese hasta el 31 de diciembre de 2020, en un tres por ciento (3%) la alícuota de la tasa de estadística contemplada en el artículo 762 de la ley 22415 (CAd.) y sus modificatorias, la cual resultará aplicable a las destinaciones definitivas de importación para consumo, con excepción de aquellas destinaciones registradas en el marco de Acuerdos Preferenciales suscriptos por la República Argentina que específicamente contemplen una exención, o aquellas que incluyan mercadería originaria y de los Estados Partes del Mercosur. El Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer, por razones justificadas, exenciones para el pago de la tasa cuando se trate de una actividad específica que tenga como objeto, entre otras, finalidades de ciencia, tecnología, innovación, promoción del desarrollo económico o la generación de empleo

Capítulo 10

Impuestos internos

Art. 50 - Sustitúyese el artículo 39 de la ley de impuestos internos, texto sustituido por la ley 24674 y sus modificatorias, por el siguiente:

Art. 39 - Los bienes comprendidos en el artículo 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 inciso c) del artículo 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 inciso 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 inciso f).

Para el caso de los bienes comprendidos en los incisos a), b) y d), cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, sea superior a

Decreto 99/2019

Art. 22 - Prorrógase, hasta el 31 de diciembre de 2020, la vigencia de los incisos a) y b) del artículo 1º del Decreto Nº 361 del 17 de mayo de 2019.

Art. 23 - Suspéndese, hasta el 31 de diciembre de 2020, la vigencia de los Decretos Nros. 37 del 9 de enero de 1998 y 108 del 11 de febrero de 1999.

Ley 27.541	Decreto 99/2019
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 la aplicación de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%).	
Para el caso de los bienes comprendidos en el inciso 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).	
Para el caso de los bienes comprendidos en los incisos e) y f) deberán tributar el impuesto que resulte de la aplicación de la tasa del veinte por ciento (20%).	
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 Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) correspondiente al trimestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice. Los montos actualizados surtirán efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen desde el primer día del segundo mes inmediato siguiente a aquel en que se efectúe la actualización, inclusive.	
Art. 51 - Las disposiciones del artículo precedente surtirán efecto para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del primer día del mes inmediato siguiente al de la publicación de la presente ley.	
Título V	**Título V**
Derechos de exportación	**Derechos de exportación**
Art. 52 - Establécese que, en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo Nacional mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22415 (CAd.) y sus modificatorias, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB.	
Se prohíbe que la alícuota de los derechos de exportación supere el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB para las habas (porotos) de soja.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
Se prohíbe superar el quince por ciento (15%) para aquellas mercancías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de setiembre de 2018 o que tenían una alícuota de cero por ciento (0%) a esa fecha.	
Se prohíbe superar el cinco por ciento (5%) de alícuota para los productos agroindustriales de las economías regionales definidas por el Poder Ejecutivo Nacional.	
Las alícuotas de los derechos de exportación para bienes industriales y para servicios no podrán superar el cinco por ciento (5%) del valor imponible o del precio oficial FOB.	
Las alícuotas de los derechos de exportación para hidrocarburos y minería no podrán superar el ocho por ciento (8%) del valor imponible o del precio oficial FOB. *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*. (párrafo observado por Dto. 58/19)	
El sesenta y siete por ciento (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 la Seguridad Social y a las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. El tres por ciento (3%) se destinará a la creación de un Fondo solidario de competitividad agroindustrial para estimular la actividad de pequeños productores y cooperativas a través de créditos para la producción, innovación, agregado de valor y costos logísticos. Este Fondo será administrado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca.	
Exceptúase del pago de los derechos que gravan la exportación para consumo a las empresas del Estado regidas por la ley 13653 y las sociedades del Estado regidas por la ley 20705 que tengan por objeto desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación. El Poder Ejecutivo Nacional podrá utilizar la facultad prevista en el artículo 755, apartado b), de la ley 22415 (CAd.) respecto de entidades estatales o con participación estatal que tengan como finalidad principal desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación.	
El Poder Ejecutivo nacional podrá ejercer estas facultades hasta el 31 de diciembre de 2021.	
Art. 53 - El Poder Ejecutivo nacional deberá establecer mecanismos de segmentación y estímulo tendientes a mejorar la rentabilidad y competitividad de los pequeños productores y cooperativas cuyas acti-	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
vidades se encuentren alcanzadas por el eventual aumento de la alícuota de los derechos de exportación y 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. La modificación de las alícuotas en el marco de las facultades acordadas en el presente artículo, deberá ser informada por el Poder Ejecutivo Nacional ante una comisión integrada por miembros del Poder Legislativo, del Consejo Federal Agropecuario y representantes de las entidades y organizaciones representativas del sector agropecuario para que se expidan al respecto. Las alícuotas que sean aumentadas en el marco de las facultades acordadas en el presente artículo no serán aplicadas en los distritos que sean declarados en emergencia agropecuaria de conformidad con la ley 26509 - Sistema Nacional para la Prevención y Mitigación de Emergencias y Desastres Agropecuarios. **Art. 54** - Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificatorias, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 793 del 3 de setiembre de 2018 y sus modificaciones y el decreto 37 del 14 de diciembre de 2019.	
	Art. 24 - Sustitúyese el artículo 1º del Decreto Nº 1.201 del 28 de diciembre de 2018, por el siguiente: "ARTÍCULO 1º.- Fíjase, hasta el 31 de diciembre de 2021, un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%) a la exportación de las prestaciones de servicios comprendidas en el inciso c) del apartado 2 del artículo 10 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones". **Art. 25**.- Derógase el artículo 2º del Decreto Nº 1.201 del 28 de diciembre de 2018.
Título VI **Haberes previsionales. Aumentos salariales** **Art. 55** - A los fines de atender en forma prioritaria y en el corto plazo a los sectores de más bajos ingresos, suspéndase por el plazo de ciento ochenta (180) días, la aplicación del artículo 32 de la ley 24241, sus complementarias y modificatorias. Durante el plazo previsto en el párrafo anterior, el Poder Ejecutivo Nacional deberá fijar trimestralmen-	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
te el incremento de los haberes previsionales correspondiente al régimen general de la ley 24.241, atendiendo prioritariamente a los beneficiarios de más bajos ingresos. El Poder Ejecutivo Nacional convocará una comisión integrada por representantes del Ministerio de Economía, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y miembros de las comisiones del Congreso de la Nación competentes en la materia que, durante el plazo previsto en el primer párrafo, proponga un proyecto de ley de movilidad de los haberes previsionales que garantice una adecuada participación de los ingresos de los beneficiarios del sistema en la riqueza de la Nación, de acuerdo con los principios de solidaridad y redistribución.	
Art. 56 - El Poder Ejecutivo Nacional convocará una comisión integrada por representantes del Ministerio de Economía, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y miembros de las comisiones del Congreso de la Nación competentes en la materia, para que en el plazo de ciento ochenta (180) días, revise la sustentabilidad económica, financiera y actuarial y proponga al Congreso de la Nación las modificaciones que considere pertinentes relativas a la movilidad o actualización de los regímenes especiales prevista en el artículo 2 del decreto 137/2005, el artículo 1 incisos b) y c) de la ley 26508, el artículo 1 del decreto 1199/2004 en el marco de las resoluciones (MTEySS) 268/2009, 824/2009 y 170/2010 y resolución (SSS) 9/2010, la ley 26913 según decreto 1058/2014, el artículo 3 de la ley 27452, el artículo 5 punto II y artículo 14 de la ley 27260 texto según ley 27467, el artículo 2 de la ley 23848, el artículo 3 de la ley 27329, el artículo 7 de la ley 22929 conforme decreto 160/2005, el artículo 27 de la ley 24018, el artículo 6 de la ley 22731, los artículos 75, 94 y concordantes de la ley 19101, de los artículos 5 a 10 de la ley 13018 y 107 y siguientes de la ley 20416, y de los artículos 4 a 6 y 13 de la ley 23794, y de toda otra norma análoga que corresponda a un régimen especial, contributivo o no contributivo, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.	
Art. 57 - Sustitúyese el inciso a) del artículo 74 de la ley 24241, por el siguiente: a) Operaciones de crédito público de las que resulte deudor el Estado Nacional a través de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía, ya sean títulos públicos, Letras del Tesoro o préstamos hasta el cincuenta por ciento (50%) de los activos totales del	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
fondo. Podrá aumentarse al cien por ciento (100%) neto de los topes previstos en el presente artículo, en la medida que el excedente cuente con recursos afectados específicamente a su cumplimiento o con garantías reales u otorgadas por organismos o entidades internacionales de los que la Nación sea parte. Quedan excluidas del tope establecido en el presente inciso, las tenencias de títulos representativos de la deuda pública del Estado Nacional que fueron recibidos en canje por las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones en el marco de la reestructuración de la deuda pública en los términos de los artículos 65 de la ley 24156 y sus modificatorias, y 62 de la ley 25827 y su modificatoria, independientemente de que no cuenten con las garantías allí contempladas.	
Transitoriamente, hasta el 31 de diciembre de 2023, podrá mantenerse hasta el setenta por ciento (70%) de la cartera del Fondo de Garantía de Sustentabilidad del Sistema Integrado Previsional Argentino en títulos públicos, cuenten o no con garantías, debiendo, al cabo de ese período, regularizar la tenencia de estos activos, a los límites establecidos en el párrafo precedente.	
Exceptúase de los alcances del decreto 668/2019 al Fondo de Garantía de Sustentabilidad (FGS) del Sistema Integrado Previsional Argentino.	
Art. 58 - Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a:	
a) Disponer en forma obligatoria que los empleadores del sector privado abonen a sus trabajadores incrementos salariales mínimos;	
b) Eximir temporalmente de la obligación del pago de aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino creado por ley 26425 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 26425 limitadas a jurisdicciones y actividades específicas o en situaciones críticas.	
Título VII	
Sociedades. Capital social	
Art. 59 - Suspéndese, hasta la finalización del plazo establecido en el artículo 1 de la presente ley la apli-	

Ley 27.541	Decreto 99/2019

cación del inciso 5) del artículo 94 y del artículo 206 de la ley 19550 general de sociedades (t.o. 1984).

Título VIII

Créditos UVA

Art. 60 - El Banco Central de la República Argentina realizará una evaluación sobre el desempeño y las consecuencias del sistema de préstamos UVA para la adquisición de viviendas y los sistemas de planes de ahorro para la adquisición de vehículos automotor, sus consecuencias sociales y económicas, y estudiará mecanismos para mitigar sus efectos negativos atendiendo al criterio del esfuerzo compartido entre acreedor y deudor.

Título IX

Reservas de libre disponibilidad

Art. 61 - Autorízase al Gobierno Nacional a emitir letras denominadas en dólares estadounidenses (U$S) por un monto de hasta dólares cuatro mil quinientos setenta y un millones (U$S 4.571.000.000), a diez (10) años de plazo, con amortización íntegra al vencimiento, la que devengará una tasa de interés igual a la que devenguen las reservas internacionales del Banco Central de la República Argentina para el mismo período y hasta un máximo de la tasa LIBOR anual menos un punto porcentual. Los intereses se cancelarán semestralmente.

Art. 62 - Autorízase al Gobierno Nacional a adquirir divisas en el Banco Central de la República Argentina con las letras del artículo 61 por igual cantidad a las nominalmente expresadas en las mismas.

Estas letras, como así también las tenencias vigentes de letras intransferibles en poder del Banco Central de la República Argentina, deberán registrarse en sus estados contables a valor técnico.

Art. 63 - Los dólares autorizados a adquirir mediante esta norma solo podrán aplicarse al pago de obligaciones de deuda denominadas en moneda extranjera.

Ley 27.541	Decreto 99/2019

Título X

Emergencia sanitaria

Art. 64 - En el marco de la emergencia sanitaria declarada en el artículo 1 de la presente ley, mantiénese la prioridad prevista para los Programas del Ministerio de Salud establecidos por el artículo 1 del decreto 450 del 7 de marzo de 2002, sustituido por el decreto 1053 del 19 de junio de 2002 o los que los reemplacen para el Ejercicio 2020: Programa 17- Subprograma 1- Plan Nacional a favor de la Madre y el Niño, en la parte correspondiente al inciso 5)- Transferencias y los Programas 22- Lucha contra el VIH; 24- Detección y Tratamiento de Enfermedades Crónicas No Transmisibles y Conductas Adictivas y 30- Emergencias Sanitarias, en las mismas condiciones y con los mismos alcances, y asígnase prioridad al Programa 20- Prevención y Control de Enfermedades Inmunoprevenibles, Programa 29- Cobertura Universal de Salud - Medicamentos, Programa 45- Prevención y Control de Enfermedades Crónicas No Transmisibles, o los que los reemplacen, en lo que corresponde al inciso 2)- Bienes de Consumo.

Invítase a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a atender como prioridad la asignación de recursos al Sector Salud en tiempo oportuno y legal forma, a fin de garantizar la eficacia y efectividad de las prestaciones médico-asistenciales que se encuentran bajo su responsabilidad.

Art. 65 - El Ministerio de Salud instrumentará las políticas referidas a la emergencia sanitaria declarada por el artículo 1 de la presente ley y dictará las normas aclaratorias y complementarias pertinentes.

Art. 66 - El Ministerio de Salud promoverá la descentralización progresiva hacia las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de las funciones, atribuciones y facultades emanadas de la presente ley, que correspondieren, mediante la celebración de los convenios respectivos.

Art. 67 - Instrúyese al Ministro de Salud a conformar y convocar al Consejo Nacional Consultivo de Salud creado por el decreto 2724 del 31 de diciembre de 2002, con el propósito de proponer alternativas para la identificación, formulación, aplicación y evaluación de las acciones destinadas a paliar las necesidades básicas de la atención de la salud, así como para alcanzar los consensos sectoriales necesarios

Ley 27.541	Decreto 99/2019
para la instrumentación de las políticas sanitarias que promuevan la equidad, el acceso y la calidad en la atención de la salud de la población con base en la Estrategia de Atención Primaria de la Salud para todos los argentinos.	
Art. 68 - Instrúyese al Ministerio de Salud a que en el ámbito del Consejo Federal de Salud se acuerde un Plan Federal de Salud que promueva la equidad, el acceso y la calidad en la atención de la salud de la población y la integración de los subsistemas, teniendo en consideración los consensos sectoriales mencionados en el artículo anterior.	
Art. 69 - Créase una Comisión Interministerial integrada por representantes de los Ministerios de Salud, de Economía y de Desarrollo Productivo, del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados y la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que tendrá como misión analizar el impacto de la carga impositiva y tributaria sectorial con el objeto de favorecer el acceso a los bienes y servicios de salud.	
Art. 70 - Facúltase al Ministerio de Salud para establecer un mecanismo de monitoreo de precios de medicamentos e insumos del sector salud y de alternativas de importación directa y licencias compulsivas u obligatorias, frente a posibles problemas de disponibilidad o alzas injustificadas o irrazonables que afecten el acceso de la población a los mismos de manera que puedan poner en riesgo su salud. Asimismo, facúltase al Ministerio de Salud para dictar las normas complementarias tendientes a implementar: a) En acuerdo con el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, un listado de medicamentos e insumos a ser adquiridos por este organismo y por la Superintendencia de Servicios de Salud; b) Precios de referencia de insumos y medicamentos esenciales por banda terapéutica; c) Controles y dispositivos que promuevan la plena vigencia de la ley 25649 de especialidades medicinales-medicamentos genéricos, con particular referencia a la prescripción y sustitución en la dispensación.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
Art. 71 - El Ministerio de Salud, para las contrataciones que realice en el marco de la emergencia sanitaria, podrá optar, además de los medios vigentes de compra y sin perjuicio de la intervención que le compete a la Sindicatura General de la Nación, por alguna de las siguientes modalidades: a) Los mecanismos previstos en el artículo 25, inciso d), apartado 5 del decreto 1023/2001, independientemente del monto de la contratación, dándose por acreditada la grave y notoria crisis por la cual atraviesa el sistema de salud argentino; b) La utilización de los recursos del Fondo Rotatorio Regional para Suministros Estratégicos de Salud Pública de la Organización Panamericana de la Salud y de la Organización Mundial de la Salud y cualquier otro procedimiento de adquisiciones que dichas entidades pongan a disposición de sus miembros; c) Otros medios que ofrezcan alternativas a través de organismos internacionales, organismos multilaterales, organizaciones no gubernamentales, u otros países. A fin de garantizar la transparencia en las contrataciones previstas en el inciso a), se deberá invitar a la mayor cantidad de potenciales oferentes, de acuerdo a los registros actualizados existentes en la Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica (ANMAT). Asimismo, se deberá prever la difusión a través de la página de Internet de la Oficina Nacional de Contrataciones. En los casos en que se contrate a través del Fondo Rotatorio Regional para Suministros Estratégicos de Salud Pública de la Organización Panamericana de la Salud y de la Organización Mundial de la Salud, se aceptarán los mecanismos de contratación previstos por ambas organizaciones, autorizándose al Ministerio de Salud a emitir las respectivas órdenes de pago a favor de dichos fondos, aun sin haberse cumplido la recepción parcial definitiva de los medicamentos o insumos adquiridos. Ello sin perjuicio de la aplicación de los mecanismos de contralor vigentes.	
Art. 72 - Podrán afectarse, además, a los programas y planes derivados de la emergencia sanitaria, con los destinos que específicamente determine el Ministerio de Salud: a) Los fideicomisos, subsidios, subvenciones, legados y donaciones y todo otro recurso que reciba el Poder Ejecutivo nacional a través de sus distintas jurisdicciones, vinculados con la emergencia sanitaria;	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
b) Las reasignaciones de créditos o préstamos internacionales que administra el Ministerio de Salud o los que determine el Poder Ejecutivo Nacional en el marco de la presente emergencia sanitaria, previa conformidad de la contraparte otorgante del préstamo;	
c) Los nuevos préstamos que se gestionen y obtengan en ocasión y con motivo de la emergencia sanitaria.	
Art. 73 - Exímese del pago de derechos de importación y de todo otro impuesto, gravamen, contribución, tasa o arancel aduanero o portuario, de cualquier naturaleza u origen, como así también de la constitución de depósito previo, a las vacunas y descartables importados por el Ministerio de Salud y/o el Fondo Rotatorio de OPS destinados a asegurar las coberturas de vacunas previstas en el artículo 7 de la ley 27491.	
Art. 74 - Exímese del pago correspondiente al impuesto al valor agregado que grava la importación para consumo de las mercaderías aludidas en el artículo anterior.	
Art. 75 - Las exenciones establecidas en los artículos 73 y 74, serán de carácter transitorio y se aplicarán tanto a las importaciones perfeccionadas durante la Emergencia Sanitaria Nacional, conforme lo establezca la reglamentación, como a las mercaderías que, a la fecha de emisión de la presente ley, se encuentren en territorio aduanero pendientes de nacionalizar.	
Art. 76 - Restablécese el desarrollo del objetivo de universalizar el acceso de medicamentos esenciales a través del Programa Nacional "Remediar", destinado a garantizar la provisión de insumos y medicamentos críticos a través de centros de atención de la salud provinciales o gubernamentales.	
Art. 77 - El Ministerio de Salud fijará, a través de las normas que dicte al respecto, las condiciones de acceso a los medicamentos, insumos y/o recursos asignados al Programa Nacional a que se refiere el artículo precedente.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019
Art. 78 - Déjanse sin efecto las restricciones que limitan la libertad de contratación a las entidades comprendidas por los artículos 5 y 7 del decreto 9 del 7 de enero de 1993, y los incisos I), II) y III) del artículo 27 del Anexo II del decreto 576 del 1 de abril de 1993.	
Art. 79 - Suspéndanse hasta el 31 de diciembre de 2020, las ejecuciones forzadas de los créditos que el Estado Nacional, sus entes centralizados o descentralizados o autárquicos, las empresas estatales o mixtas, cualquier entidad en la que el Estado Nacional tenga el control del capital o de la toma de decisiones y los entes públicos no estatales, posean contra los prestadores médico asistenciales públicos o privados de internación, de diagnóstico y tratamiento, que cuenten con el certificado de inscripción del Registro Nacional de Prestadores Sanatoriales que emite la Superintendencia de Servicios de Salud, así como contra los establecimientos geriátricos y de rehabilitación prestadores del Sistema Nacional del Seguro de Salud y del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. Inclúyese dentro de la suspensión prevista, la traba de las medidas cautelares preventivas y/o ejecutivas dictadas contra los agentes del Sistema Nacional del Seguro de Salud incluyendo al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. Las sentencias que se dicten dentro del plazo establecido en el artículo 1 de la presente ley, no podrán ejecutarse hasta su expiración, en tanto importen desapoderamiento de los bienes afectados al giro de la actividad que desempeña y/o traba al normal desempeño de su funcionamiento.	
Art. 80 - Instrúyese a la Administración Federal de Ingresos Públicos a que dentro del plazo indicado en el artículo anterior establezca, en los términos del artículo 32 de la ley 11683, t.o. 1998 y sus modificaciones, prórrogas y planes especiales de facilidades de pago de los tributos, sus intereses y multas, adeudados por los sujetos indicados en dicho artículo, teniendo especialmente en cuenta al momento de fijar los plazos a acordar así como el interés de financiamiento, la situación de emergencia sanitaria y económica. A tales fines los sujetos que pretendan acogerse a estos beneficios deberán contar con el certificado de inscripción del Registro Nacional de Prestadores Sanatoriales que emite la Superintendencia de Servicios de Salud dependiente del Ministerio de Salud.	

Ley 27.541	Decreto 99/2019

Art. 81 - Créase en el ámbito del Ministerio de Salud una Comisión Asesora, la que será presidida por el titular de esa cartera e integrada además por un (1) representante de los siguientes organismos: Jefatura de Gabinete de Ministros, Ministerio de Economía, Ministerio de Desarrollo Productivo, Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y Superintendencia de Servicios de Salud, obras sociales provinciales y los representantes de los agentes del Seguro de Salud y los prestadores que determine el Consejo Nacional Consultivo de Salud.

Dicha Comisión deberá relevar la situación de endeudamiento sectorial público y privado, con énfasis en el ámbito prestacional, y las alternativas para la regularización de las acreencias de los prestadores del Sistema Nacional del Seguro de Salud, a excepción del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, previo a que expire el plazo establecido en el artículo 79.

Art. 82 - Suspéndense hasta el 31 de diciembre de 2020 las ejecuciones forzadas de los créditos que la Administración Federal de Ingresos Públicos posea contra los prestadores médico-asistenciales en internación, de diagnóstico y tratamiento, en ambos casos públicos o privados.

A tales fines los sujetos que pretendan acogerse a estos beneficios deberán contar con el certificado de inscripción del Registro Nacional de Prestadores Sanatoriales que emite la Superintendencia de Servicios de Salud.

Quedan comprendidos en el alcance de la presente norma los establecimientos geriátricos prestadores del Sistema Nacional del Seguro de Salud y del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

Art. 83 - Establécese que la tasa de justicia para los Acuerdos concursales, judiciales o extrajudiciales homologados en los términos de las leyes 24522, 25561, 25563, 25589 y sus prórrogas, será calculada sobre el monto definitivo de los mismos, hasta el cero con setenta y cinco céntimos por ciento (0,75%) y cero con veinticinco céntimos por ciento (0,25%) respectivamente cuando se trate de agentes del Seguro Nacional de Salud.

Art. 84 - Suspéndanse por el lapso que dure la emergencia sanitaria las previsiones de los decretos

Ley 27.541

446/2000, 1140/2000 y 1305/2000 en todo aquello que se opongan a la presente ley.

Art. 85 - Prorrógase lo dispuesto por el decreto 486/2002, sus disposiciones complementarias y modificatorias, con excepción de las que se opongan a la presente**.**

Título XI

Modificación temporaria a la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional

Art. 86 - Durante el período de vigencia de la presente ley, y dada la excepcionalidad de la coyuntura económica, se reestablecerán los límites para realizar reestructuraciones presupuestarias, dispuestos originalmente para el Ejercicio 2017 mediante el artículo 1 de la ley 27342, modificatoria del artículo 37 de la ley 24156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Art. 87 - La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina.

Art. 87 - La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina.

Anexo I

Código zonal	Jurisdicción	Puntos porcentuales de reconocimiento IVA
1	Ciudad Autónoma de Buenos Aires	0,00%
2	Gran Buenos Aires	0,00%

Decreto 99/2019

Título VI

Disposiciones generales

Art. 26.- Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, con excepción del Título I, que comenzará a regir de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8º, del Título III, que lo hará de acuerdo a lo señalado en el artículo 19 y de los Títulos IV y V que comenzarán a regir el 1º de enero de 2020.

Art. 27.- Comuníquese, publíquese, dese a la DIRECCIÓN NACIONAL DEL REGISTRO OFICIAL y archívese. FERNÁNDEZ - Santiago Andrés Cafiero - Martín Guzmán - Matías Sebastián Kulfas - Claudio Omar Moroni

Ley 27.541 **Decreto 99/2019**

Código zonal	Jurisdicción	Puntos porcentuales de reconocimiento IVA
3	Tercer cinturón del GBA	0,65%
4	Resto de Buenos Aires	1,45%
5	Bs. As. - Patagones	2,20%
6	Bs. As. - Carmen de Patagones	3,00%
7	Córdoba - Cruz del Eje	3,80%
8	Bs. As. - Villarino	2,20%
9	Gran Catamarca	5,70%
10	Resto de Catamarca	6,50%
11	Ciudad de Corrientes	7,30%
12	Formosa - Ciudad de Formosa	8,05%
13	Córdoba - Sobremonte	5,70%
14	Resto de Chaco	8,85%
15	Córdoba - Río Seco	5,70%
16	Córdoba - Tulumba	5,70%
17	Córdoba - Minas	3,80%
18	Córdoba - Pocho	3,80%
19	Córdoba - San Alberto	3,80%
20	Córdoba - San Javier	3,80%
21	Gran Córdoba	1,45%
22	Resto de Córdoba	2,20%
23	Corrientes - Esquina	5,70%
24	Corrientes - Sauce	5,70%
25	Corrientes - Curuzú Cuatiá	5,70%
26	Corrientes - Monte Caseros	5,70%
27	Resto de Corrientes	7,30%
28	Gran Resistencia	7,30%
29	Chubut - Rawson - Trelew	5,70%
30	Resto de Chubut	6,50%
31	Entre Ríos - Federación	5,70%
32	Entre Ríos - Feliciano	5,70%
33	Entre Ríos - Paraná	2,20%
34	Resto de Entre Ríos	3,00%
35	Jujuy - Ciudad de Jujuy	7,30%
36	Resto de Jujuy	8,05%
37	La Pampa - Chicalco	3,80%
38	La Pampa - Chalileo	3,80%
39	La Pampa - Puelén	3,80%
40	La Pampa - Limay Mauhida	3,80%
41	La Pampa - Curacó	3,80%
42	La Pampa - Lihuel Calel	3,80%
43	La Pampa - Santa Rosa y Toay	2,20%
44	Resto de La Pampa	3,00%
45	Ciudad de La Rioja	5,70%
46	Resto de La Rioja	6,50%
47	Gran Mendoza	3,00%
48	Resto de Mendoza	3,80%
49	Misiones - Posadas	7,30%
50	Resto de Misiones	8,05%

Código zonal	Jurisdicción	Puntos porcentuales de reconocimiento IVA
51	Ciudad Neuquén/Plottier	3,00%
52	Neuquén - Centenario	3,00%
53	Neuquén - Cutral Co	6,50%
54	Neuquén - Plaza Huincul	6,50%
55	Resto de Neuquén	3,80%
56	Río Negro Sur hasta Paralelo 42	6,50%
57	Río Negro - Viedma	3,00%
58	Río Negro - Alto Valle	3,00%
59	Resto de Río Negro	3,80%
60	Gran Salta	7,30%
61	Resto de Salta	8,05%
62	Gran San Juan	3,80%
63	Resto de San Juan	5,70%
64	Ciudad de San Luis	3,00%
65	Resto de San Luis	3,80%
66	Santa Cruz - Caleta Olivia	6,50%
67	Santa Cruz - Río Gallegos	6,50%
68	Resto de Santa Cruz	7,30%
69	Santa Fe - General Obligado	5,70%
70	Santa Fe - San Javier	5,70%
71	Santa Fe y Santo Tomé	2,20%
72	Santa Fe - 9 de Julio	5,70%
73	Santa Fe - Vera	5,70%
74	Resto de Santa Fe	2,20%
75	Ciudad de Sgo. del Estero y La Banda	8,05%
76	Sgo. del Estero - Ojo de Agua	5,70%
77	Sgo. del Estero - Quebrachos	5,70%
78	Sgo. del Estero - Rivadavia	5,70%
79	Tierra del Fuego - Río Grande	6,50%
80	Tierra del Fuego - Ushuaia	6,50%
81	Resto de Tierra del Fuego	7,30%
82	Gran Tucumán	5,70%
83	Resto de Tucumán	6,50%
84	Resto de Sgo. del Estero	8,85%
85	Resto de Formosa	8,85%

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4241/2019

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 afirmase 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 inconmovible que supone el principio de reserva, de ley en materia tribu-

taria 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 Ejecutiva" (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, juntamente 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 imponibles 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 sometiéndola 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 Cód. 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 omnicomprensivo 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;

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

(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.

b) que la política legislativa esté suficientemente definida en la ley de habilitación;

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

(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.

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 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".

"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 cedular 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 Bie-

(5) CS, 4/11/2008, "Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c. EN", Fallos 331:2406.

nes 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

(6) CS, 21/5/1948, "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 5/3/2003; 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. 214/2002 por no existir lesión constitucional.

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

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 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 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

(9) La CN, en sentencia del 20/2/2018, "Festival de Doma y Folklore c. Estado nacional s/acción declarativa" al declarar inadmisible 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.

(10) La CS, en sentencia del 12/12/2017 en la causa "Piantoni Hnos.", LL del 6/2/2018, 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.

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.

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".

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/6/2020

Ley de Solidaridad y Reactivación Productiva

MARCELO R. TAVARONE

El Boletín Oficial del 23 de diciembre de 2019 dio a luz a la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública. Quizá el título de este artículo debió incluir el nombre completo de dicha ley, pero nos pareció demasiado extenso. Es que, cada vez más a menudo los gobiernos (todos ellos) eligen cuidadosamente las palabras para dar nombre a sus leyes y presentarlas en sociedad de la manera más elegante posible. Sobran los ejemplos y la ley 27.541 no ha sido la excepción.

Más allá de su impactante nombre, la ley 27.541 contiene disposiciones muy importantes para el ordenamiento jurídico argentino. Algunas de esas disposiciones ya surgen claramente de su texto y otras nos obligan a esperar la llegada de las respectivas regulaciones que, necesariamente, dictarán el Banco Central de la República Argentina ("BCRA"), la Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP") y otros organismos involucrados. Mientras tanto, vale la pena mencionar algunos de sus aspectos más salientes, tal como ha sido aprobada (veto incluido) (1), señalando desde ya que este trabajo tiene por objeto solo la mención de tales aspectos, sin pretender agotar el análisis de cuestiones que tocan los más variados ámbitos de nuestro ordenamiento jurídico.

I. Declaración de la emergencia pública

La Ley 27.541 inicia en su art. 1º con una declaración de emergencia pública, algo a lo que (lamentablemente) estamos ya habituados. La emergencia es declarada en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

A su vez, el art. 2º establece la base de la delegación que se realiza en el Poder Ejecutivo Nacional ("PEN") dentro del marco de la referida emergencia pública. Así, se le encomienda un variado listado de objetivos, que van desde la reestructuración de la deuda pública ("crear las condiciones para asegurar la sostenibilidad de la deuda pública"), reestructuración tarifaria ("con criterios de equidad distributiva y sustentabilidad productiva"), la promoción de la reactivación productiva, lograr la sostenibilidad fiscal, la reestructuración del sistema de jubilaciones y pensiones ("fortalecer el carácter redistributivo y solidario de los haberes previsionales"), el suministro de medicamentos esenciales para tratamientos ambulatorios a pacientes en condiciones de alta vulnerabilidad social y la recuperación de los salarios atendiendo a los sectores más vulnerados, así como generar mecanismos para facilitar la obtención de acuerdos salariales.

Es probable que muchos se sientan incómodos y disgustados con estas disposiciones. Pero la realidad es que las cosas no están bien

(1) El decreto de promulgación 58/2019 incluyó un veto al art. 52 del Proyecto de Ley registrado bajo el nro. 27.541 con respecto a la frase que decía "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".

en nuestro país y hace ya bastante tiempo que se intentan soluciones, sin que hayamos sido capaces de acertar con ellas. Así que, asumámoslo: tenemos una situación de emergencia. El deterioro económico, social y fiscal que hemos venido observando lo hacen evidente. Negándolo no solucionaremos nada y, por más que nos disguste esta parte de la norma, la realidad es que alguien debe asumir y declarar esta emergencia, para comenzar (en la forma que lo ameritan las emergencias) a buscar soluciones.

Podremos después estar de acuerdo o no con las fórmulas propuestas para resolver los problemas, pero no se puede vivir negando lo evidente: la situación es muy grave y requiere remedios graves. ¿Quién tiene la culpa? En mi opinión, poco importa. Lo urgente es buscar alivio para millones de personas que viven en una situación social dolorosa y vergonzosa a la vez. Es por esos resultados (que ojalá veamos pronto) que podremos juzgar la calidad de esta ley.

II. Sostenibilidad de la deuda pública

Una de las cuestiones medulares a resolver es el endeudamiento público de la Argentina. En tal sentido, queda un largo camino de desafíos por recorrer, pero, felizmente, este aspecto parece ya haber recibido algunas señales positivas de la realidad: los mercados de capitales parecen haber receptado favorablemente la ley, a la que interpretan como una buena señal en lo que respecta a la reestructuración de la deuda pública (2). Es un pequeño y modesto paso, pero teniendo en cuenta el largo tiempo durante el cual la Argentina ha venido recibiendo señales negativas de los mercados, merece ser tenido en cuenta.

Al respecto, el art. 3º faculta al PEN a renegociar la deuda externa argentina. Lo hace con palabras algo más altisonantes, al decir "(...) llevar adelante las gestiones y los actos necesarios para recuperar y asegurar la sostenibilidad de la deuda pública de la República Argentina". A su vez, inteligentemente, la norma ha sido acompañada por los arts. 61, 62 y 63.

Tales artículos autorizan al Gobierno Nacional a emitir letras denominadas en dólares estadounidenses por hasta U$S 4.571.000.000, sujetas a las condiciones allí establecidas y a adquirir divisas en el Banco Central de la República Argentina ("BCRA") con el producido de la emisión de tales letras por el mismo monto. De acuerdo con el art. 63, las divisas así adquiridas solo podrán aplicarse al pago de obligaciones de deuda denominadas en moneda extranjera. Dicho en otras palabras, se autoriza al Gobierno Nacional a afectar las reservas para el pago de la deuda denominada en dicha moneda.

Como se expusiera más arriba, este artículo ha sido una señal positiva para el mercado de capitales, al que parece haberle dicho: hasta tanto hayamos logrado un acuerdo sustentable, vamos a seguir honrando nuestras obligaciones. Ciertamente, resta aún saber cómo será y a dónde nos conducirá el proceso de renegociación de la deuda, pero los primeros pasos han comenzado a darse. Y poco hay que objetar al respecto.

III. Tarifas

La ley faculta al PEN a iniciar un proceso de renegociación de la revisión tarifaria integral por un plazo máximo de hasta 180 días, con la finalidad de propender "(...) a una reducción de la carga tarifaria real sobre los hogares, comercios e industrias para el año 2020". A su vez, se suspende el art. 124 de la ley 24.767, y se deja así sin efecto el traspaso de las distribuidoras eléctricas Empresa Distribuidora Norte SA (Edenor) y Empresa Distribuidora Sur SA (Edesur) a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se dispone también que mientras dure la emergencia declarada por la ley, el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) creado por el art. 54 de la ley 24.065 mantendrá sus funciones vinculadas al servicio público de distribución de energía eléctrica.

Mucho se ha dicho, opinado y —por qué no admitirlo— perorado en materia de energía.

(2) Véase Bontempo, Catalina, "Mercados. Por qué el plan de Alberto Fernández hizo subir los bonos y las acciones", *La Nación* (*https://www.lanacion.com.ar/economia/la-reaccion-mercados-ley-emergencia-economica-nid2318579*). Véase también Barbería, Matías, "Mercados positivos: por qué los bonistas festejaron la Ley de Emergencia Económica", *Infobae* (*https://www.infobae.com/economia/2019/12/19/mercados-positivos-por-que-los-bonistas-festejaron-la-ley-de-emergencia-economica/*).

Lo cierto es que en estos últimos cuatro años hemos visto un creciente nivel de inversión, tanto en forma de capital como de deuda. Así, muchas empresas se han endeudado y han asumido compromisos que se vieron reflejados en importantes desarrollos para el mercado energético.

Difícilmente alguien pueda afirmar con certeza en qué consistirá la renegociación tarifaria que llevará a cabo el Gobierno Nacional. Sí podemos anticipar que habrá mucha especulación y que muchos "influenciadores" se camuflarán como "informadores" durante los próximos meses.

Démosles la oportunidad a las autoridades de trabajar esta materia y quizá alcancemos a ver un sistema mejor al actual. Pero seamos claros: no pueden ignorarse los esfuerzos y compromisos financieros de quienes invirtieron fuertemente en estas actividades. Ignorar esa circunstancia podría tener consecuencias muy negativas para el mercado energético y el remedio resultaría peor que la enfermedad.

Si la reducción de la carga tarifaria real sobre los hogares, comercios e industrias para el año 2020 —como dice la ley— tiene como costo el desfinanciamiento del sistema, los resultados serán malos. Y si la solución es un nuevo y complejo mecanismo de subsidios generalizados, el costo lo pagará la sustentabilidad fiscal (para utilizar el lenguaje propio de la ley). Insisto, no obstante, en que debemos conocer el contenido de las iniciativas del Gobierno Nacional en esta materia.

IV. Aspectos Impositivos

Las novedades en materia impositiva son más que substanciales. Aunque especialmente en esta materia es necesario conocer la reglamentación de la AFIP. Por cierto, no pretendemos ahondar en un área propia de los tributaristas, sino —simplemente— mencionar algunas de las cuestiones tratadas por la ley.

IV.1. Moratoria

El art. 8º de la ley da inicio al cap. 1 del título IV (Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para MiPyMEs) disponiendo, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, 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 los contribuyentes que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas ("MiPyME"), según los términos del art. 2º de la ley 24.467 y sus modificatorias y demás normas complementarias, podrán acogerse a un régimen de regularización de deudas. También se contempla la posibilidad de acogimiento por parte de las entidades civiles sin fines de lucro Dicho en otras palabras, la ley 27.541 ha establecido una moratoria impositiva.

¿Es acertada esta moratoria? Poco importa la opinión de los juristas al respecto. La realidad es que muchas empresas se encuentran en una situación financieramente asfixiante y es una potestad de las autoridades crear mecanismos de auxilio para ello. Sí merece mencionarse que la concentración en una única categoría de empresas puede generar cierta inquietud.

En efecto, nada hay que objetar sobre la posibilidad de brindar una moratoria para las MiPyMEs y las entidades civiles sin fines de lucro. Pero sí cabe preguntarse, ¿por qué solo a ellas? Más allá de lo socialmente valioso que conlleva esa categoría de empresas, no podemos olvidar que ellas producen bienes y prestan servicios también para empresas más grandes. Es más, a menudo son financiadas por esas empresas de mayor envergadura.

Pensar en un mundo ideal de MiPyMEs que se relacionan en forma directa con los consumidores y con el Estado (para pagar impuestos) es equivocado. Existen (y son necesarias) empresas de mayor tamaño, que hacen aportes valiosos a la economía, al empleo y a la tributación. Y no nos parece una buena idea dejarlas de lado.

Creemos las empresas mayores también deberían tener la posibilidad de acogerse a la moratoria establecida por la ley 27.541. Más aún, nos parece que su no inclusión perjudica a las MiPyMEs pues, ¿a quién van a venderles estas sus productos y servicios si las grandes empresas no superan la situación de asfixia financiera en la que se encuentran muchas de ellas? Una

situación delicada que, esperamos, pueda resolverse con el devenir de los meses.

IV.2. Otras cuestiones impositivas, aduaneras y ¿cambiarias?

El art. 77 autoriza a la AFIP a establecer un régimen de reintegros para personas humanas que revistan la condición de consumidores finales y de estímulos para los pequeños contribuyentes que efectúen las actividades indicadas en el art. 10 de la ley 27.253 (3), destinado a estimular la formalización de la economía y el cumplimiento tributario. Seguramente esos incentivos sean positivos, pero debe también señalarse la queja usual de los pequeños comerciantes y prestadores de servicios para utilizar un sistema formal de medios de pago (electrónico) en la Argentina: su elevado costo. Mientras no el mismo no se vuelva más accesible y menos costoso, la informalidad continuará siendo alta. También puede mencionarse la considerable presión fiscal, pero —en opinión personal del autor— el alto costo incide de manera demasiado substancial.

La ley contiene también disposiciones en materia de seguridad social y contribuciones patronales, impuesto sobre los bienes personales, impuesto a créditos y débitos en cuenta (para los débitos por extracciones en efectivo, que estarán sujetos a una alícuota que duplica a la vigente), impuesto a las ganancias, impuestos internos (con novedades para vehículos automotores terrestres, chasis con motor y ciertos motores, motociclos y velocípedos con motor, embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda, aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes), cuestiones aduaneras y derechos de exportación (con novedades en materia de retenciones).

Como anticipáramos más arriba, preferimos dejar en manos de los impositivistas la tarea de ilustrarnos en esta materia, pero no sin hacer una breve mención al establecimiento del "Nuevo impuesto para una Argentina inclusiva y solidaria" ("PAIS") —al que muchos atribuyen una finalidad quasidevaluatoria—. El novedoso tributo (que busca también influir en la política cambiaria) llega con una alícuota del 30% aplicable a los sujetos residentes en el país que realicen las siguientes operaciones: (a) compra de divisas en moneda extranjera para atesoramiento, o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones (hoy solo las personas humanas residentes solamente pueden comprar divisas en moneda extranjera por hasta US$ 200 mensuales), (b) compra de divisas destinadas al pago de bienes adquiridos o servicios prestados en el exterior (incluyendo extracciones o adelantos en efectivo en el exterior y las compras a distancia en moneda extranjera) y de servicios prestados por sujetos no residentes en el país, que se cancelen con tarjeta de crédito, compra o débito o medio de pago equivalente, incluyendo 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) adquisición de servicios en el exterior a través de agencias de viaje y turismo del país; (d) adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, siempre que para la cancelación de la operación deba accederse al mercado único y libre de cambios al efecto de la adquisición de las divisas.

La ley exime del impuesto a: a) gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros en cualquier formato, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos; b) 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; y c) 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 parte de las entidades reconocidas en la ley 25.054 y sus modificatorias.

Hasta tanto se conozca su reglamentación en detalle (vía resolución de la AFIP), resulta difícil anticipar como funcionarán estas exenciones y, mucho menos aún, cómo hará el adquirente (a

(3) Contribuyentes que realicen venta de cosas muebles en forma habitual, presten servicios, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles, en todos los casos a sujetos que —respecto de esas operaciones— revisten el carácter de consumidores finales.

cuyo cargo se encuentra el pago del impuesto, por imperio del art. 37) de para acreditar que la operación se encuadra en alguna de estas categorías (4).

Lo cierto es que aquí estamos, una vez más, frente al dilema de la escasez de divisas. Y, como ya hemos dicho en oportunidades anteriores, los controles de cambio no generan tales divisas, sino que simplemente se dedican a establecer prioridades para su uso hasta tanto la economía supere sus problemas y logre generarlas (5). Auguramos que ello suceda en plazos razonables.

V. Haberes jubilatorios y aumentos salariales

El tít. VI nos trae una suspensión por 180 días de la aplicación del art. 32 de la ley 24.241 y, con ello, del régimen actualmente previsto para la movilidad de las prestaciones. Durante el mismo plazo el PEN deberá fijar trimestralmente el incremento de los haberes, habiéndose previsto que convoque a la comisión integrada por representantes del Ministerio de Economía, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y miembros de las comisiones del Congreso Nacional, con la finalidad de revisar la sustentabilidad económica y financiera y que se propongan modificaciones relativas a la movilidad o la actualización de los regímenes especiales.

La norma también contiene una serie de disposiciones en materia de incrementos salariales, autorizando al PEN a disponer ciertos aumentos obligatorios.

VI. Novedades en materia de derecho patrimonial privado

La ley suspende durante temporalmente la obligación de reducción obligatoria del capital por pérdidas y de disolución de sociedades por la pérdida de su capital (arts. 94, inc. 5º y 206 de la Ley General 19.550 de Sociedades). Se trata, también, de una norma excepcional que atiende a la situación de emergencia, buscando resolver la situación de muchas empresas ante el deterioro económico sufrido durante los últimos tiempos.

A su vez, el art. 60 de la ley pone en cabeza del BCRA la realización de una evaluación sobre el desempeño y las consecuencias del sistema de préstamos indexados "UVA" para la adquisición de viviendas y los sistemas de planes de ahorro para la adquisición de vehículos automotor, sus consecuencias sociales y económicas, a cuyo estudiará mecanismos para mitigar sus efectos negativos atendiendo al criterio del esfuerzo compartido entre acreedor y deudor. Desconocemos, obviamente, cuáles serán las conclusiones de dicha evaluación, pero debemos mencionar que no pueden desconocerse los efectos adversos del deterioro del crédito cuando se adopta una posición "prodeudor" a ultranza. Ello, necesariamente, encarece el crédito (por el daño a la confianza) y, en el mejor de los casos, si no perjudica patrimonialmente a los acreedores (y, consecuentemente, a los

(4) El dec. 99/2019 ya ha reglamentado algunas de las disposiciones de la ley en esta materia. Así, los arts. 14, 15, 16, 17 y 18 disponen: "Art. 14: Las operaciones comprendidas en los incs. b) y c) del art. 35 de la Ley 27.541 están alcanzadas por el impuesto allí previsto, cualquiera sea el medio de pago con el que sean canceladas". "Art. 15: Quedan comprendidas en los términos del inc. d) del art. 35 de la Ley 27.541, 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) de ese artículo, 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". "Art. 16: Quedan comprendidas en los términos del inc. e) del art. 35 de la Ley 27.541, las adquisiciones de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, contratados a través de empresas del país, cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incs. b) y c) de ese artículo, 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". "Art. 17: Establécese que cuando las operaciones comprendidas en el art. 35 de la Ley 27.541 constituyan servicios incluidos en el inc. m) del apart. 21 del inc. e) del art. 3º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la alícuota prevista en el primer párrafo del art. 39 de la norma legal indicada en primer término, será del ocho por ciento (8%)". "Art. 18: Suspéndase el pago del impuesto previsto en el art. 35 de la Ley 27.541 para la adquisición de servicios de transporte terrestre, de pasajeros, con destino a países limítrofes".

(5) Véase Abelleyra, Diego J. - Vázquez Acuña, Martín G., *Régimen de control de cambios*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 35.

depositantes, cuando tales acreedores son bancos), termina perjudicando a los contribuyentes, cuando el Estado es llamado a resarcir patrimonialmente los desequilibrios ocasionados por su intervención (6).

VII. Emergencia sanitaria

El tít. X contiene disposiciones en materia sanitaria. Así, el art. 65 delega en el Ministerio de Salud la instrumentación de las políticas referidas a la emergencia sanitaria declarada por el art. 1º y el dictado de las normas aclaratorias y complementarias pertinentes. A su vez, se incluye una serie de normas que van desde la exención de tributos en materias vinculadas a la salud, hasta la suspensión de la ejecución de determinadas sentencias.

(6) Véase Wood, Philip, *Principles of International Insolvency*, Sweet & Maxwell, London, 1997. Este trabajo constituye uno de los estudios más interesantes y profundos de las jurisdicciones del mundo, habiendo allí Wood propuesto una clasificación de los ordenamientos jurídicos de un amplio número de países en dos grandes categorías: proacreedor y prodeudor. Véase también Tavarone, Marcelo R., "Las decisiones judiciales y sus efectos en la relación acreedor-deudor", *Revista de Derecho Comercial del Consumidor y de la Empresa*, nro. 3, año V, junio 2014, p. 264.

VIII. Modificación temporaria a la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional

Finalmente, el tít. XI prevé (art. 88) que durante el período de vigencia de la ley y en atención a la excepcionalidad de la coyuntura económica, se restablezcan los límites para realizar reestructuraciones presupuestarias, dispuestos originalmente para el Ejercicio 2017 mediante el art. 1º de la ley 27.342, modificatoria del art. 37 de la ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

IX. Conclusión

Auguramos que la Argentina pueda superar (al menos) sus problemas actuales y, entonces sí, volver a pensar en los desafíos del futuro. Es difícil concentrarse en estos últimos hasta tanto no se solucionen las urgencias inmediatas (pobreza, deterioro de la salud, etc.). La ley no nos parece buena ni mala, por lo que no parecen oportunas las críticas despiadadas y sin fundamento (a menudo acompañadas de un tono de supuesta superioridad moral). Es solo un conjunto de herramientas que, de ser bien empleadas, podrán ayudarnos a retomar el camino del crecimiento no solo económico, sino social, cultural y educativo que tanto ansiamos para nuestro país y que así esperamos que suceda.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4226/2019

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 1/1/2020, el esquema será el siguiente:

Concepto	Marco legal	Art. 19, inc. A), ley 27.541	Art. 19, inc. B), ley 27.541
SIPA	Ley 24.241	12,35%	10,77%
Asignaciones familiares	Ley 24.714	5,40%	4,70%

Concepto	Marco legal	Art. 19, inc. A), ley 27.541	Art. 19, inc. B), ley 27.541
Fondo Nacional Empleo	Ley 24.013	1,08%	0,94%
INSSJP	Ley 19.032	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 $	Agropecuario $
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 tra-

baje 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4218/2019

2. Declaración de Emergencia Pública

Algunas reflexiones sobre la emergencia

NICOLÁS DIANA

"[No] existe nada bueno ni malo;
pensar lo hace así..."
(Shakespeare, William, Hamlet) (1)

El término emergencia, según el Diccionario de la Lengua Española, se define, en su tercera acepción, como una situación de peligro o desastre que requiere una acción inmediata (2). Al decir de Borges, no hay en la tierra una sola página, una sola palabra que sea sencilla, ya que todas postulan el universo, cuyo más notorio atributo es la complejidad (3).

Toda situación o estado de emergencia es compleja, en las circunstancias que la justifican, en el alcance de las medidas que traducen las acciones inmediatas a implementarse y su control judicial (4). La emergencia declarada por la ley 27.541 ("Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública") (5) lo es.

En la exposición de motivos (6) del proyecto luego sancionado como ley 27.541, el Poder Ejecutivo nacional destacó que la emergencia encontraba "... justificación en la dramática situación económica y social que hoy atraviesa nuestro país. La crisis se manifiesta en una contracción del Producto Interno Bruto (PIB) que, entre los años 2015 y 2019, supera el cinco por ciento (5%). En el mismo período, el PIB per cápita ha experimentado una reducción del ocho por ciento (8%). El achicamiento de la economía, el fortísimo aumento del tipo de cambio —superior al quinientos por ciento (500%) en el período mencionado— y una altísima inflación, han generado un incremento notorio de la pobreza que alcanza al treinta y cinco por ciento (35%) de la población. Por su parte, la tasa de desempleo se ha incrementado hasta el diez coma seis por ciento (10,6%), con tasas que en el caso de los jóvenes superan el dieciocho por ciento (18%) en los varones y el veintitrés por ciento (23%) en las mujeres. Siempre que la economía se resiente, las mujeres sufren con mayor crudeza. En este período, las tasas de interés se han vuelto prohibitivas para la producción, al tiempo que han afectado el nivel de endeudamiento de las, familias, comprometiendo su sostenibilidad. Las tarifas de los servicios públicos, por su parte, han sufrido incrementos que han afectado severamente la viabilidad de la industria y del comercio, y también la vida de las familias. A esto se suma

(1) Su original, en inglés, dice: "... for there is nothing either good or bad, but thinking makes it so...".

(2) Recuperado de: *https://dle.rae.es/?w=emergencia*.

(3) Borges, Jorge L., prólogo a "El informe de Brodie", *Obras completas*, Emecé, Buenos Aires, 2004, vol. 2, 14ª ed., p. 399.

(4) Ver, al respecto: Ylarri, Juan Santiago, *La emergencia económica. El control de constitucionalidad de la situación de emergencia económica y su declaración normativa*, Ábaco, Buenos Aires, 2019.

(5) BO 23/12/2019.

(6) Mensaje 3/19 de fecha 17/12/2019 (0016-PE-2019).

el desorbitado crecimiento dé la deuda pública que fue contraída en un breve período de tiempo y cuyo repago está comprometido en el corto plazo. Además, un porcentaje muy elevado de este endeudamiento ha sido contraído en moneda extranjera y, dado que esos fondos no fueron utilizados para ampliar o mejorar la capacidad productiva y exportadora del país, la República Argentina enfrenta severas dificultades para hacer frente a los vencimientos de estas obligaciones. La dinámica descripta configura un escenario de depresión de la economía nacional que ha provocado un aumento significativo de la vulnerabilidad económica y social en vastos sectores de la población y un alejamiento de la aspiración colectiva de emprender el camino del desarrollo con justicia social".

La transcripción efectuada deja traslucir, en algún modo, la entidad de la nueva crisis argentina, la necesidad y la obligación estatal de adoptar acciones concretas, realizables y ajustadas a derecho, en el entramado, es claro, de la declaración de "la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social..." (cfr. art. 1º, ley 27.541).

Lejos de una opción o alternativa, la adopción de medidas extraordinarias se trata de un imperativo para quienes tienen a su cargo el manejo de la cosa pública (7). Cabe tener en cuenta, dentro del entramado del derecho internacional de los derechos humanos, que el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales ("PIDESC") (8) como otros tratados internacionales ratificados por la República Argentina (9), imponen al Estado federal y a los gobiernos locales una responsabilidad directa y objetiva por el incumplimiento de sus deberes convencionales de garante de los derechos humanos y, en sus omisiones y consiguientes incumplimientos de normas constitucionales federales y locales, y de leyes nacionales y locales.

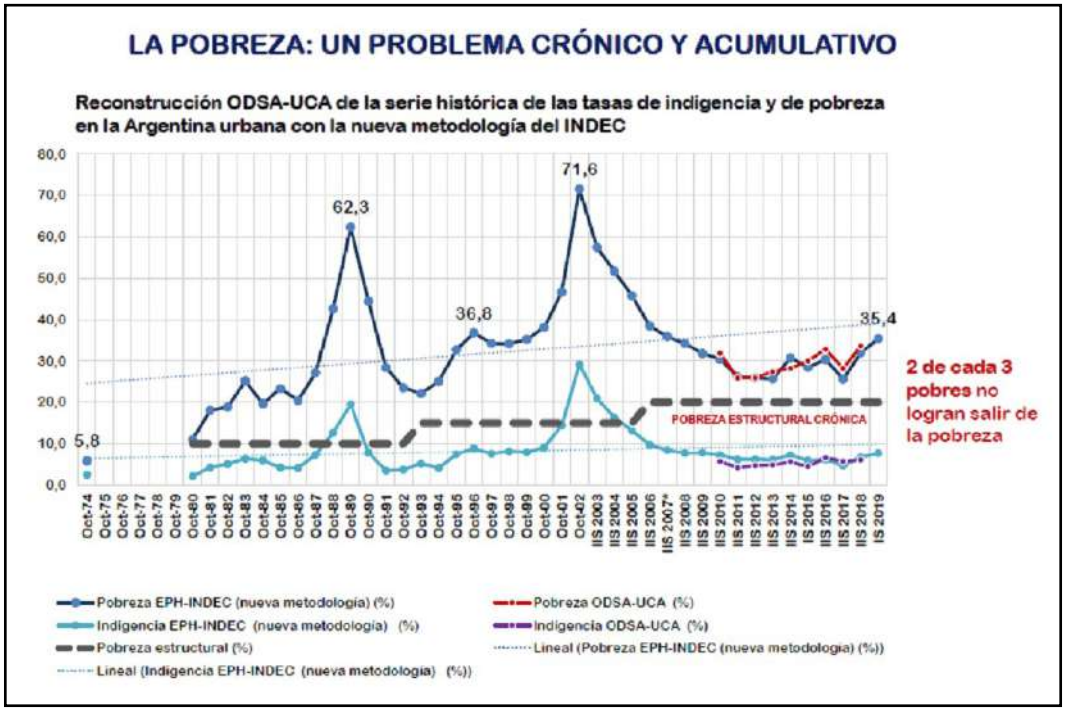
Las estadísticas a 2019 (10), solo en materia de pobreza y pobreza estructural crónica, demuestran el fracaso de las diversas acciones de gobierno implementadas o su ausencia, para mitigar una situación que se encamina a retornar a guarismos históricos, pero no pretéritos, en detrimento a cualquier proyecto de país responsable frente a los compromisos internacionales asumidos en el marco de los derechos humanos.

(7) Tal como también ha sido reafirmado por la Provincia de Buenos Aires a través de la sanción de la ley 15.165 (BO 23/12/2019), en tanto declaró "... el estado de emergencia social, económica, productiva, y energética en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, como así también la prestación de los servicios y la ejecución de los contratos a cargo del sector público provincial, centralizado, descentralizado, organismos autónomos, autárquicos, de la Constitución, aun cuando sus estatutos, cartas orgánicas o leyes especiales requieran una inclusión expresa para su aplicación..." (art. 1º).

(8) Aprobado por ley 23.313 (BO 13/5/1986).

(9) Sobre el carácter limitado del reconocimiento de los DESC en el ámbito interamericano, a partir del texto de la Convención Americana de Derechos Humanos y la escasa interpretación de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de su art. 26, nos remitimos a: Benente, Mauro - Aguirre, Matías G., "La exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales. Un estudio desde la perspectiva de la gubernamentalidad", en Benente, Mauro - Thea, Federico (comp.), *Derecho a la vivienda y litigio estructural*, EDUNPAZ, José C. Paz, 2017, p. 130.

(10) Cfr. Observatorio de la Deuda Social Argentina, "Avance del Informe Deudas Sociales y Desigualdades Estructurales en la Argentina 2010-2019. Aportes para una Agenda Sustentable de Desarrollo Humano Integral", Pontificia Universidad Católica Argentina, Buenos Aires, 10/12/2019, p. 12; recuperado de: *http://wadmin.uca.edu.ar/public.ckeditor/Observatorio%20Deuda%20Social/Presentaciones/2019/2019-OBSERVATORIO-PRESENTACION-5D-COMPLETO.pdf.*



Toda restricción al ejercicio de los derechos patrimoniales —en la emergencia y como excepción— debe ser razonable, limitada en el tiempo, un remedio y no una mutación en la subsistencia o esencia del derecho adquirido por sentencia o contrato, sometida al control jurisdiccional de constitucionalidad, toda vez que la situación de emergencia, a diferencia del estado de sitio, no suspende las garantías constitucionales (cfr. Fallos 243:467). La legislación dictada en este tipo de circunstancias excepcionales en cuanto afecten derechos patrimoniales, requiere que: (i) exista una situación de emergencia que imponga al Estado el deber de amparar intereses vitales de la comunidad; (ii) tenga como finalidad proteger los intereses generales de la sociedad y no de determinados individuos; (iii) la suspensión sea razonable; (iv) la duración sea temporal y limitada al plazo indispensable para que desaparezcan las causas que motivaron la afectación (cfr. Fallos 313:1513 y sus citas).

La función del derecho, en general, es la de realizarse; lo que no es realizable nunca podrá ser derecho (11). En este cometido deberá cotejarse a partir de los hechos que justificaron la sanción de la ley 27.541, si las medidas con ella adoptadas —que encuadran en el derecho administrativo de la emergencia— aparecen como las más adecuadas para hacer efectivos los derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional.

Desde el campo filosófico, se ha señalado que, en toda sucesión histórica, la mente sigue a la vida, "[a]sí como esta no apareció en nuestro planeta hasta que la materia inorgánica hubo adoptado formas de gran complejidad, así también la mente no surgió hasta que la materia orgánica hubo alcanzado un grado aún mayor de complejidad, con la aparición de órganos sensoriales, de nervios y de cerebros" (12). El discurso marca el dominio de la materia inorgánica sobre la orgánica, lo que no existe —la ficción— sobre la realidad.

(11) CS, Fallos 331:2691.

(12) Hospers, John, *Introducción al análisis filosófico*, Macchi, Buenos Aires, 1961, t. II, p. 317.

Foucault ha explicado con claridad, que siempre hay dos historias de la verdad. "La primera es una especie de historia interna de la verdad, que corrige partiendo de sus propios principios de regulación: es la historia de la verdad tal como se hace en o a partir de la historia de las ciencias [...] en la sociedad, o al menos en nuestras sociedades, hay otros sitios en los que se forma la verdad, allí donde se definen un cierto número de reglas de juego, a partir de las cuales vemos nacer ciertas formas de subjetividad, dominios de objeto, tipos de saber y, por consiguiente, podemos hacer a partir de ello una historia externa, exterior, de la verdad" (13).

El derecho es concebible como una técnica de dominación y control social, de casos concretos (14) que abarca el fenómeno humano como género; político, económico y social en la especie.

Nos resulta difícil aceptar que el derecho es tan solo un conjunto de conocimientos obtenidos mediante la observación y el razonamiento, sistemáticamente estructurados (15).

La historia nos demuestra que del derecho no se "deducen principios y leyes generales", sino que cada sistema jurídico posee los suyos y que estos varían según los tiempos y los hombres. Desde otros sistemas jurídicos y también desde la Argentina, generalmente, se ha asociado la democracia a nuestra liberación de las cárceles de la ignorancia, la dependencia, la tradición y el derecho divino, gracias a la unión de la razón, el crecimiento económico y la soberanía popular (16). El triunfo de la verdadera democracia, la política, económica y social, solo es concebible en un espacio de consenso lo más mayoritario posible (17).

La deconstrucción del derecho nos exige un replanteo de la definición material que queremos de democracia y de un derecho que buscamos que asuma una función garantizadora en este iter formal que venimos transitando hacia su materialización (18). En la fuerza del discurso, frente a tales supuestos, el interés privado, es decir, cede ante la preeminencia y defensa del interés público (19).

La doctrina de la emergencia encuentra sustento político en la razón de Estado (20), pero ello no la hace ajena al control judicial.

Como señalaba Ross, "[e]l papel del jurista como político jurídico es desempeñarse, en la medida de lo posible, como un técnico racional. En este papel él no es conservador ni progresista. Como otros técnicos, el jurista se limita a poner su conocimiento y habilidad a disposición de otros, en este caso, de aquellos que tienen las riendas del poder político" (21).

En el análisis e internalización del derecho y de la historia, "[l]a interpretación causa una historización de la norma, al adaptar las fuentes a las circunstancias nuevas, descubriendo en ellas las posibilidades inéditas y dejando a un lado aquello que está sobrepasado o caduco. Dada la extraordinaria elasticidad de los textos, que llega incluso a la completa indeterminación o ambigüedad, la operación hermenéu-

(13) Foucault, Michel, *La verdad y las formas jurídicas*, Gedisa, Barcelona, 1996, 4ª reimp., p. 17.

(14) Es una ciencia de casos particulares (Gordillo, Agustín, *Introducción al derecho*, FDA, Buenos Aires, 2000, 1ª ed. digital, cap. III-3; con cita de García de Enterría, Eduardo, en su prólogo a Viehweq, Theodor, *Tópica y jurisprudencia*, Civitas, Madrid, 1964, p. 12: "La Ciencia jurídica ha sido siempre, es y no puede dejar de ser, una Ciencia de problemas singulares").

(15) Cfr. *http://www.rae.es*.

(16) Gran parte del sentido y alcance dado al concepto democracia, la tomamos de Touraine, Alain, *¿Qué es la democracia? (Qu'est-ce que la démocratie?)*, Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 1995.

(17) Gabetta, Carlos, "Argentina Cromagnon", *Le Monde diplomatique*, 114, año X, diciembre 2008, p. 3.

(18) Cfr. Bonina, Nicolás - Diana, Nicolás, *La deconstrucción del derecho administrativo*, Novum, México, 2012; ver también, entre otros, Cohen Salama, Claudio, "Bases epistemológicas y metodológicas para una teoría interpretativa del Derecho Administrativo", JA 2003-I-1375.

(19) Ver Ross, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, Eudeba, Buenos Aires, 1994, 5ª ed., p. 351.

(20) "Procure pues el príncipe ganar y conservar el estado: los medios serán siempre juzgados honorables y alabados por todos; ya que el vulgo se deja cautivar por la apariencia y el éxito, y en el mundo no hay más que el vulgo; y los pocos no tienen sitio cuando la mayoría tiene donde apoyarse" (Maquiavelo, Nicolás, *El príncipe*, Distal, Buenos Aires, 2003, caps. VI-XVIII, p. 97).

(21) Ross, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., p. 364.

tica de *declaratio* dispone de una considerable libertad" (22).

El Estado de Derecho se ve igualmente afectado, restringido y amenazado en su sistema de derechos y garantías (23), durante la vigencia de la emergencia económica, en tanto el Poder Ejecutivo concentra el poder, aún más, dentro de nuestro presidencialismo.

Mucho se ha escrito sobre el estado de emergencia en nuestro país y, por razones de brevedad, pero también de honestidad intelectual, a las obras y artículos especializados nos remitimos (24), en clave —si se quiere— en la tensión Estado de Necesidad vis-a-vis Estado de Derecho en un eje común: la institucionalidad.

En ese marco, el de la institucionalidad, ha apuntado Vanossi, que "existe una regla, que podríamos llamar de oro en el Estado constitucional contemporáneo, dentro de aquella parte del mundo que pretende transitar por los carriles del Estado de Derecho. Y esa regla es la siguiente: a todo acrecentamiento del poder, debe corresponder un mejoramiento o un vigorizamiento consiguiente de los mecanismos de control, como algo absolutamente necesario para que la limitación del poder sea efectiva; y ello, como paso previo inexcusable para que la instancia de la responsabilidad se pueda también efectivizar [...] la cuestión consiste en cómo poder responder a las situaciones

(22) Bourdieu, Pierre, "Elementos para una sociología del campo jurídico", en Bourdieu, Pierre - Teubner, Gunther, *La fuerza del derecho*, Siglo del Hombre Editores, Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, Ediciones Uniandes, Instituto Pensar, Bogotá, 2000, p. 178.

(23) Ver: Ferreyra, Raúl G., "Estado Argentino modelo 2002: ¿Involución hacia la emergencia infinita?, texto, ampliado y corregido", recoge la exposición realizada el día 19 de abril de 2002, en el seminario de estudio "Radici e caratteristiche della crisi argentina: profili constituzionali ed economici", llevado a cabo en el Centro di Ricerca e Formazioni sul Diritto Costituzionale Comparato, Universita Degli Studi di Siena, República de Italia (*http://www.unisi.it*).

(24) Barcesat, Eduardo S., "El precedente 'Massa'. Tributo al dios Kronos", *La Ley Sup. Esp. Pesificación de los depósitos bancarios* 2006 (diciembre), p. 5; LL 2007-A-1103; Bianchi, Alberto B., "Una calma perfecta", *La Ley Sup. Esp. Pesificación de los depósitos bancarios* 2006 (diciembre), p. 7; LL 2007-A-1105; Carnota, Walter F., "La pesificación hoy ('Cronoterapia' y realismo)", *La Ley Sup. Esp. Pesificación de los depósitos bancarios* 2006 (diciembre), p. 13; DJ 2007-1-53; LL 2007-A-1110; Gil Domínguez, Andrés, "El acto final de la pesificación: ¿el porvenir de una ilusión?", *La Ley Sup. Esp. Pesificación de los depósitos bancarios* 2006 (diciembre), p. 15; DJ 2007-1-49; LL 2007-A-1112; Gelli, María Angélica, "El caso 'Massa': fin de un capítulo en la pesificación de los depósitos bancarios", *La Ley Sup. Esp. Pesificación de los depósitos bancarios* 2006 (diciembre), p. 23; LL 2007-A-1120; Manili, Pablo L., "La propiedad privada es inviolable (art. 17 de la CN)", *La Ley Sup. Esp. Pesificación de los depósitos bancarios* 2006 (diciembre), p. 35; LL 2007-A-1130; Cilurzo, María Rosa, "Breves consideraciones referidas al fallo 'Massa'", LL 2007-D-143; Kaminker, Mario E., "Aspectos prácticos de la aplicación del fallo 'Massa'", *La Ley Sup. Esp. La emergencia y el caso Massa* 2007 (febrero), p. 80; Hernández, Antonio M., "El caso 'Massa' y el regreso a la jurisprudencia convalidatoria de la emergencia económica", *La Ley Sup. Esp. La emergencia y el caso Massa* 2007 (febrero), p. 70; Sola, Juan Vicente, "El fin del nudo gordiano constitucional", *La Ley Sup. Esp. La emergencia y el caso Massa* 2007 (febrero), p. 101; Ciuro Caldani, Miguel Ángel, "El fin judicial de la emergencia desde el punto de vista jusfilosófico trialista. Posibilidades de debate que aclaran el sentido del derecho", *La Ley Sup. Esp. La emergencia y el caso Massa* 2007 (febrero), p. 35; Morello, Augusto M., "La Corte Suprema, piloto de tormentas", *La Ley Sup. Esp. La emergencia y el caso Massa* 2007 (febrero), p. 91; Dalla Via, Alberto R., "La doctrina constitucional de la emergencia y el derecho de propiedad", *La Ley Sup. Esp. La emergencia y el caso Massa* 2007 (febrero), p. 48; Alterini, Atilio A., "¿Hay dos derechos, uno de la normalidad y otro de la emergencia?", *La Ley Sup. Esp. La emergencia y el caso Massa* 2007 (febrero), p. 3; Kielmanovich, Jorge L., "Aspectos procesales del caso 'Bustos, Alberto Roque y otros c. Estado Nacional y otros s/amparo'", LL del 9/11/2004, p. 4; Badeni, Gregorio, "Reflexiones sobre el caso 'Bustos'", LL del 9/11/2004, p. 1; Alanis, Sebastián D., "Lo previsible. Las consecuencias", *La Ley Sup. Adm.* 2004 (noviembre), p. 9; Miljiker, María E. (coord.), *El derecho administrativo de la emergencia I*, FDA, Buenos Aires, 2002; Ahe, Dafne S. (coord.), *El derecho administrativo de la emergencia II*, FDA, Buenos Aires, 2002; Alanis, Sebastián D. (coord.), *El derecho administrativo de la emergencia III*, FDA, Buenos Aires, 2003; Scheibler, Guillermo (coord.), *El derecho administrativo de la emergencia IV*, FDA, Buenos Aires, 2005; Zayat, Valeria E. (coord.), *El derecho administrativo de la emergencia V*, FDA, Buenos Aires, 2006; Barraguirre, Jorge, "Derecho y emergencia", *Revista de Derecho Público*, Rubinzal-Culzoni, 2002, p. 17; Hutchinson, Tomás, "La emergencia y el Estado de Derecho", *Revista de Derecho Público*, Rubinzal-Culzoni, 2002, p. 27; Botassi, Carlos, "Emergencia y derechos adquiridos", *Revista de Derecho Público*, Rubinzal-Culzoni, 2002, p. 61; Cassagne, Juan Carlos, "Los contratos públicos y la ley de emergencia pública y reforma del régimen cambiario", *Revista de Derecho Público*, Rubinzal-Culzoni, 2002, p. 113.

de emergencia sin incurrir en este doble riesgo: ya sea de desarmar al Estado, por un lado, o, por otro lado, el riesgo de transformar el Estado en un ente dictatorial" (25). El respeto por esa regla de oro, en la búsqueda del equilibrio entre libertades individuales y existencia del Estado (y de la Nación en sí misma), debería ser el punto de inflexión en materia de emergencia económica. La sola invocación de dicho equilibrio, aun cuando esté plasmada en leyes, no puede significar ni justificar la vida permanente bajo el paraguas de la emergencia.

A mediados de 2001, previo a la debacle económica de finales de 2002, Gordillo anticipaba que la emergencia era y es "perpetua porque desde ahora vemos y seguiremos viendo la realidad. Entró en emergencia final la fantasía de los argentinos. La realidad, está tan mala como siempre. Solo que ahora se ve que no tiene salida inmediata, tanto que las leyes hoy constatan como inmodificables algunos de sus clásicos parámetros. Es moneda corriente en nuestro medio criticar la duración de la emergencia inmediatamente precedente, tan larga y ahora ya casi perpetua, o al menos estable por una década como mínimo. Es otra manera de decir: a largo plazo. Parece obvio que nadie se alegrará de tal estado de cosas. Pero la realidad no cambia porque no la veamos o no la miremos, o porque no estemos de acuerdo en su etiología o sus alcances, o discrepemos acerca de cuáles son los medios razonables y proporcionados para encararla" (26). Iniciamos, pues, el año 2020 en emergencia.

La razonabilidad y proporción de los remedios elegidos por el Estado para solucionar y/o morigerar los efectos de nuestras recurrentes crisis, necesariamente deben analizarse a la luz de los hechos determinantes de cada emergencia en particular y el estado de necesidad justificante. Estados de emergencia y de necesidad que son recurrentes, desde 1853, inclusive. Estado de excepción cuasi permanente que, para el caso argentino, se transformó en el curso ordinario y normal de nuestra realidad política, económica y social (27).

Cuando se alude a estado de excepción, "es preciso diferenciar los sentidos que tiene esta denominación. En sentido amplio, refiere a la contravención, total y absoluta, del Estado de Derecho usualmente por los gobiernos de facto. En sentido restringido, son la modificación, de determinados mecanismos del Estado de Derecho para su defensa ante situaciones anormales". Existen dos posiciones doctrinarias para definir los estados de excepción: una que totaliza en estos términos todas las situaciones en las cuales se modifican algunos mecanismos del Estado de Derecho; y la segunda, que acota la definición a lo que se conoce como la suspensión de derechos o suspensión de garantías ante una emergencia que afecta el orden político o social. La primera posición es exclusiva del derecho constitucional y la segunda es común del derecho constitucional y del derecho internacional de los derechos humanos, en la cual la protección y respeto a la persona adquiere mayor rigor. Los estados de excepción se pueden clasificar en aquellos que comportan la suspensión o desprotección de derechos fundamentales y aquellos que no (28). El carácter nefasto del estado de sitio para la práctica constitucional argentina ha sido destacado por Vítolo, quien señaló que hasta 1983, el 43% del tiempo el país vivió bajo estado de sitio; de 1963 a 1983, el 65% del tiempo, y en de 1973 a 1983, el 80% de ese período (29).

(25) Vanossi, Jorge R., "Reflexiones en torno al estado de sitio: a propósito del caso 'Solari Yrigoyen'", LL 1983-B-1104.

(26) Gordillo, Agustín, "El Estado de Derecho en estado de emergencia", LL 2001-F-1050.

(27) Ver, al respecto: Agamben, Giorgio, *State of exception*, University of Chicago Press, Chicago, 2005; en especial, ps. 5, 13, 17 y 19, donde se efectúa una mención de la declaración del estado de excepción fundada ya no en la guerra, sino aplicado en cuestiones económicas, financieras, sociales e incluso, sindicales en Alemania (1923), Francia (1925, 1935 y 1937) e Inglaterra (1920) (cfr. Humphrey, Stephen, "Legalizing Lawlessness: On Giorgio Agamben's State of Exception", en *The European Journal of International Law*, 3, Vol. 17 EJIL, 2006, vol. 17, nro. 3, ps. 677-687).

(28) Vallenas Gaona, Jesús R., "Los estados de excepción a la luz de los derechos humanos en el sistema americano", *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, nro. 4 (enero-abril, 2000), Universitat de València, *http://www.uv.es/~ripj/4raf.htm*.

(29) Nino, Carlos S., *Fundamentos de derecho constitucional. Análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional*, Astrea, Buenos Aires, 2005, 3ª

En la emergencia, "el Estado de Derecho se preserva con la debida intervención judicial. Ese activismo judicial es la respuesta del Estado de Derecho a la emergencia, si el PL y el PE no hacen la aplicación más racional del principio del equilibrio fiscal, en ocasión de elegir quién cobra y quién no. Desde luego el activismo judicial deberá respetar el marco legal e internacional, que impone el respeto del equilibrio fiscal" (30). Aunque, como aclara el mismo autor, ello solo no es suficiente (31).

Con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, Bianchi, en un trabajo titulado "El estado de sitio económico" (32), analizó en especial, los poderes del Estado frente al ejercicio del denominado poder de policía de emergencia, con referencia en particular al dictado de las leyes 23.696 y 23.697, las que ¿según su criterio¿ nos habían sumido en un estado de sitio económico, habida cuenta que, por razones de emergencia, habían restringido los derechos de contenido económico, de igual manera que el estado de sitio político, previsto en el art. 23 de la CN, se lo hacía con los derechos de contenido personal (33). Esto así, con especial referencia al fallo "Peralta, Luis A. y otro c. Estado Nacional" (34) y a la evolución de la construcción jurisprudencial del Máximo Tribunal argentino, siguiendo la efectuada por su par norteamericano en materia de emergencia económica y delegación legislativa —propia e impropia—.

No obstante, ello, pasaron los años y la legislación de emergencia de la década del '90 mutó en nuevas y más profundas crisis, reconocida primero por la ley 25.344 (2000) (35) y luego, por la ley 25.561, que estuvo vigente, gracias a sus distintas prórrogas, hasta el 31/12/2017 (36). Cambiaron las personas y los Gobiernos, pero la emergencia parece que siempre estuvo y estará con nosotros. Las fallas o ausencia de políticas públicas no pueden suplirse con teorías o recepción de conceptos foráneos, creados para otras realidades (37) (38).

Las preguntas que el operador jurídico debería realizarse frente a la emergencia económica ¿y su constitucionalidad? (39) son: (i) ¿Quién, cuándo y con qué alcance define la existencia de categorías de derechos y garantías que pueden ser suspendidos sine die?; (ii) ¿Qué bienes integran esa categoría de derechos susceptibles de ser afectados temporalmente en su ejercicio?; (iii) ¿Cómo juega el factor tiempo en la postergación del ejercicio de estos derechos?; (iv) ¿Qué rol le corresponde al Poder Judicial en el restablecimiento de los derechos postergados, suspendidos o virtualmente expropiados, y, eventualmente, en la profundización de la crisis llamada a ser sofocada?; (v) ¿Es la seguridad jurídica un valor susceptible de ser expropiado temporáneamente?

Las preguntas planteadas no poseen una respuesta unívoca, menos todavía que atienda a un criterio lógico o científico, en tanto parecen amoldarse al devenir de nuestro tiempo y nuestras miserias políticas, sociales y económicas. Puede haber algunos parámetros básicos (estándares mínimos) pero no hay cálculo probabilístico o lógico, cuando la regla, en la práctica

reimp., p. 490; con mención de Vítolo, Alfredo, *Estado de sitio*, Consejo para la Consolidación de la Democracia, "Reforma Constitucional. Dictamen preliminar", p. 305.

(30) Gordillo, Agustín, "El Estado de Derecho en estado de emergencia", LL 2001-F-1050.

(31) Gordillo, Agustín, "Una celebración sin gloria", *La Ley Sup. Const. Esp.* 2003 (abril), 13; LL 2003-C-1091.

(32) Bianchi, Alberto B., "El estado de sitio económico", *Revista del Colegio de Abogados*, t. 50, Buenos Aires, mayo-1990, ps. 13-44; y cuyo análisis retomamos en: Diana, Nicolás, "El estado de sitio económico: Estado de emergencia (¿o emergencia del Estado?)", LL 2009-D-781.

(33) Bianchi, Alberto B., "La Corte Suprema ha establecido su tesis oficial sobre la emergencia económica", LL 1991-C-141.

(34) CS, Fallos 313:1513 (1990).

(35) Prorrogada por un año mediante dec. 1602/2001.

(36) Ley 27.200 prorrogó la emergencia de la ley 25.561 hasta el 31/12/2017. Prórrogas anteriores: leyes 26.896, 26.729, 26.563, 26.456, 26.339, 26.204, 26.077, 25.972 y 25.820. Asimismo, por la ley 27.345 se prorrogó hasta el 31/12/2019 la emergencia social en los términos de la ley 27.200.

(37) Ver también: Bianchi, Alberto B., "El derecho constitucional argentino en la década de 1930 (A propósito del nacimiento de la Revista La Ley)", LL 2005-F, 1302.

(38) Al respecto ver: CS, Fallos 136:161, "Ercolano, Agustín c. Lanteri de Renshaw, Julieta" (1922).

(39) Nos remitimos, nuevamente, a Ylarri, Juan Santiago, *La emergencia económica*..., cit.

argentina, es el ejercicio pseudo discrecional de estas facultades de excepción. Sin embargo, todas las preguntas deberían poder ser contestadas en el ejercicio de la función judicial. Ello, "aun cuando en ocasiones sean los tribunales de justicia los que oprimen a los individuos, la libertad general del pueblo no ha de temer amenazas de esa dirección [...] mientras el departamento judicial se mantenga realmente aislado tanto de la legislatura como del Ejecutivo" (40).

Tan peligroso como la emergencia permanente, es el abuso en la utilización de los remedios creados a su amparo y su falta de control judicial, por la sola invocación de los conceptos jurídicos indeterminados: interés público, bienestar general, bien común, etc. En el conocido caso de "Munn vs. Illinois" (94 U.S. 113), después de recordarse la situación monopólica en el cual ejercían las empresas de elevadores de granos en la ciudad de Chicago y el gran interés del público por ese negocio, la Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos de América, declaró justificada la reglamentación de sus tarifas, estableciendo como un principio general: que "todo aquel que dedica su propiedad a un uso debe someterse a su contralor, para el bien común, en la extensión del interés que le ha creado" ("Granger Cases", 94 U.S. 155 y ss.), a las empresas de suministro de agua ("Spring Valley Water Works vs. Schottler", 110, U.S., 347).

En tal sentido, el art. 30 de la Convención Americana de Derechos Humanos dispone que "las restricciones permitidas, al goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidas en la misma, no pueden ser aplicadas sino conforme a leyes que se dictaren por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas. Frente a esta dialéctica, una restricción solo se entiende permitida, en la medida en que se encuentre expresamente autorizada por esta Convención y siempre encontrará como límite las condiciones particulares que ella establezca. En ese sentido, su previsión resulta una consecuencia lógica del principio expresamente receptado por su art. 32, en Ylacuanto dispone que los derechos no son absolutos. Pues, los derechos de una persona se encuentran limitados por los de las otras, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática" (41).

En el ámbito internacional de los derechos humanos, del cual la Argentina forma parte, las leyes que limitan los derechos de los particulares "no pueden imponer otras restricciones que las expresamente autorizadas en los pactos y por los fines taxativamente contemplados, siendo sumamente celosos los tribunales internacionales al juzgar su adecuación con los propósitos reales perseguidos por los gobiernos y con su necesidad y proporcionalidad a la luz del standard de la sociedad democrática" (42).

En apariencia, hemos vivido desde siempre bajo estado de sitio pleno hasta 1983 (en los términos del art. 23 de la CN); y desde 1989, con algunas interrupciones, ante un estado de sitio económico, de los cuales "conocemos su acta de nacimiento [pero] desconocemos sus límites" (43). Todos hemos contribuido, en mayor o menor medida, como parte de la sociedad, a su existencia, desde la crítica o la aquiescencia a su vigencia eterna.

La justificación pública de las medidas de emergencia se dirige a quienes discrepan con aquellas. Dicha justificación, "significa convencerles [a los ciudadanos] mediante el uso de la razón pública, es decir, mediante formas de razonamiento e inferencia apropiadas a las cuestiones políticas fundamentales, y apelando a creencias, razones y valores políticos de los que cabe razonablemente esperar que los otros también reconocerán. La justificación pública parte de algún consenso previo, esto es, de premisas que todas las partes en desacuerdo, supuestas libres e iguales y plenamente capaces de razón, pueden razonablemente compartir

(40) Hamilton - Madison - Jay, *El Federalista*, Fondo de Cultura Económica, México, 1974, 2ª reimp., p. 331.

(41) Alonso Regueira, Enrique M., "El principio de legalidad y las facultades legislativas del presidente a la luz de la CADH", LL 2008-C-803; ver también González Campaña, Germán, "Restricciones a los derechos humanos", en AA.VV. - Gordillo, Agustín (dir.), *Derechos humanos*, FDA, Buenos Aires, 1999, 5ª ed., cap. VI-1/2.

(42) González Campaña, Germán, "Restricciones...", cit., cap. VI-20.

(43) Bianchi, Alberto B., "La Corte Suprema ha establecido su tesis oficial sobre la emergencia económica", LL 1991-C-141.

y libremente suscribir. No hay, pues, que confundir la justificación pública con el mero razonamiento válido a partir de premisas dadas (aunque también sea eso, por supuesto). El razonamiento válido es instructivo a la hora de establecer las relaciones entre enunciados: enlaza ideas fundamentales y enunciados generales, y estos con otros juicios más particulares; exhibe la estructura general de cualquier tipo de concepción" (44).

Lo que no debe hacerse es confundir la validez del posible razonamiento con su adecuación a la realidad y reflexión constitucionales. Si no logra superar dicho estándar, la decisión (medida de emergencia) no es válida y, por ende, no susceptible de justificación pública.

Otro problema adicional, son las consecuencias desde el plano normativo que generan las emergencias económicas (45). Desde el ámbito del derecho administrativo, no solo resulta paradigmática la constitucionalidad o no de las reformas introducidas en materia de procedimiento y proceso administrativo (46), en la revisión y renegociación de contratos administrativos, en las leyes 23.696, 23.697, 25.344 y 25.561 (47), sino la vigencia temporal de estas reformas, luego de superada la emergencia. Situación, aún, no verificada en el marco de la emergencia declarada por la Ley 27.541.

La tolerancia democrática debería colaborar en el mayor entendimiento y aceptación de la realidad que nos toca vivir —o padecer —, dentro y fuera del Estado que, en rigor de verdad, siempre seremos todos. Aprender a vivir y convivir con nuestras diferencias, a construir una sociedad que sea cada vez más abierta pero que posea también la mayor diversidad posible como caminos posibles de entendimiento frente al conflicto social que se vislumbra en todo caso judicial. Esa diversidad no puede desconocerse en el plano político-jurídico-económico. Empero, la realidad siempre supera cualquier planteo teórico que podamos efectuar al respecto.

Foucault ha expresado cómo la verdad se vincula con las formas jurídicas y cómo a través de la historia encapsulamos nuestra realidad en *corsèts* muy distinguidos, en terminología que no hace sino condenarnos a la ficción que nos brinda el derecho. Lo peor sucede cuando estas estructuras se desvanecen y la podredumbre subyacente —el telón de fondo que no se hace cargo de la realidad— aparece ante nosotros. Será el devenir del tiempo que nos demostrará nuestra madurez social o no, a los fenómenos políticos y sociales que nos superan en el día a día, por su trascendencia, pero también por la imposibilidad de internalizar los cambios que el propio sistema espera como respuestas a las demandas, cuya insatisfacción ha originado las crisis y la adopción de remedios extraordinarios.

El tiempo siempre nos ha demostrado que la historia se repite, que los argentinos no sabemos caminar sin saber ver el camino, que el ciudadano no se ha educado y cada vez es más fácil hacerlo complaciente del poder, con menos estratagemas: Unas palabras bastan para ello, aunque la contracara del discurso hoy es más cara que hace cincuenta años atrás y su financiamiento también más oneroso.

La doctrina de la emergencia económica se debe fundar en la verificación de hechos insuperables, que ponen al límite la existencia de la Nación y del Estado. Estos argumentos —lamentablemente— son fáciles de identificar, porque responden a nuestra realidad recurrente y a los errores que nadie asume, y que cada gobierno de turno carga de su anterior. Las responsabilidades nunca aparecen, pero tampoco el diálogo entre los operadores jurídicos y políticos, antagónicos, en una sociedad igualmente dividida, sin debates, con conflictos en un consenso mínimo y básico que parece no existir. Se ha reconocido que "una visión crítica del derecho tiene como finalidad lograr un debate más transparente, y seguramente más ra-

(44) Rawls, John, *La justicia como equidad. Una reformulación*, Paidós, Buenos Aires, 2004, p. 53.

(45) Cfr. CS, "Cocchia, Jorge D. c. Estado Nacional", Fallos 316:2624 (1993).

(46) Ver: Rejtman Farah, Mario, "La consagración legal de la habilitación de instancia de oficio: su inconstitucionalidad", en Cassagne, Juan Carlos (dir.), *Derecho procesal administrativo*, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, t. 1, ps. 917 y ss.

(47) Al respecto ver: Mabromata, Enrique, "Sacrificio compartido: ¿Nuevo estándar jurídico o emergente de la emergencia?", *La Ley Sup. Esp. El Contrato Administrativo en la Actualidad* 2004 (mayo), p. 136.

dical y controversial sobre los conflictos morales subyacentes" (48).

La sociedad argentina sigue siendo una comunidad de palabras en silencio (49), que se escriben pero no se pronuncian, donde la historia, la economía, las prácticas sociales, la lengua, la mitología de nuestros antepasados y las fábulas de nuestra infancia, obedecen a unas reglas que no han sido dadas todas ellas a nuestra conciencia; no deseamos en modo alguno que se nos desposea, además y por añadidura, de ese discurso en el que queremos poder decir inmediatamente, sin distancia, lo que pensamos, creemos o imaginamos (50), cuando no nos vemos siquiera en el espejo (51).

Como hemos indicado con anterioridad recurrentemente en otros trabajos, la respuesta está en no perder nuestra memoria constitucional, por más fuerza que se le intente dar al discurso (52), "en la semilla está el bosque" (53).

La memoria "rememora estados anteriores de la misma especie, junto con las interpretaciones causales que van vinculadas a ellos, pero no su causalidad. Por supuesto que creencia de que las representaciones, los procesos conscientes concomitantes han sido las causas es también rememorada por la memoria. Se produce de este modo una habituación a una interpretación causal determinada, que en realidad obstaculiza que se averigüe la causa y que incluso lo impide" (54).

Esperemos recordar y no olvidar en materia de emergencia las experiencias anteriores (todas ellas), nuestro presente (en sus múltiples y variadas perspectivas) y hacia a dónde vamos o pretendemos ir como Nación políticamente organizada (como un todo, con diferencias, pero en un proyecto común).

(48) Miljiker, María E., "¿Ley 19.549 o Decreto-Ley 19.549/72? Un debate lingüístico y filosófico", en *La Ley, Suplemento Administrativo* 2006 (diciembre).

(49) Tal como lo hemos señalado en: Diana, Nicolás, "Discurso jurídico y derecho administrativo: Doctrina de facto y emergencia económica", en RPA 2009-2 y 3, ps. 73 y ss.; Diana, Nicolás, "La fuerza de las palabras (o las palabras de la fuerza)", RPA, 2007-1, ps. 93 y ss.

(50) Foucault, Michel, *La arqueología del saber*, Siglo XXI, Buenos Aires, 2005, 2ª reimp., p. 354.

(51) No podemos dejar de recordar que "[t]odos los costos que asume el gobierno frente a la sociedad y a la justicia son deudas que adquiere y tendrá inevitablemente que pagar en otros asuntos públicos. Su crédito no es inagotable. Además de los casos en que la sociedad pone los límites al gobierno existen los casos en que los individuos lo hacen. No solamente Bielsa puede plantarse con su conciencia. Otros pueden seguir su ejemplo. Pero no nos acostumbremos a depender de ellos. Y no olvidemos que ellos reaccionan, a su vez, por lo que reciben y perciben de la sociedad. No seamos complacientes con nadie que tenga poder. Esa es la clave de vivir en libertad" (Gordillo, Agustín, "Racionalidad, política, economía, derecho", LL del 28/12/2005, p. 1).

(52) "El Estado de Derecho (*rule of law*) probablemente no puede funcionar —y ciertamente no puede funcionar bien— sin un sentido de las instituciones de la sociedad. Más aún, sin hacerse él mismo institucional en el más pleno sentido de la palabra. El Derecho protege y el Derecho capacita; las instituciones dan significado, sustancia y permanencia a sus poderes. Con independencia de la construcción de instituciones, el Derecho necesita ser desarrollado, a fin de hacer que su imperio sea fructífero para la libertad" (Dalla Vía, Alberto R., "Derechos políticos y garantías constitucionales", en AA.VV., *Derecho constitucional*, Universidad, Buenos Aires, 2004, 1ª ed., p. 128, con cita de Dahrendorf, Ralf, "Ley y orden").

(53) Como recuerda Mariscal, "Las plantas nos enseñan que lo peor que le puede pasar a una persona no es morir, sino vivir muerto, sin estilo, sin perfume propio; no se preocupan por lo que hay antes, ahora. En el instante presente están el pasado y el futuro. El futuro es inventable, no inevitable, se construye con lo que hacemos hoy. Cada segundo determina simultáneamente el futuro y expresa el ayer. En la semilla está el bosque" (Mariscal, Enrique, *Manual de jardinería humana*, Serendipidad, Buenos Aires, 2003, 10ª ed., ps. 15-16).

(54) Nietzsche, Friedrich, "Los cuatro grandes errores", en *El ocaso de los ídolos*, Letras Universales, Buenos Aires, 2005, p. 55.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/332/2020

3. Sistema energético

Aspectos referidos a la energía en la Ley 27.541. Un comentario preliminar

NICOLÁS ELIASCHEV (*)

I. Introducción

La emergencia pública declarada por la ley 27.541 incluye la materia energética en su art. 1º, aspecto que es tratado en el Título III ("Sistema Energético") que consta, a su vez, de tres artículos (5º, 6º y 7º).

El presente comentario preliminar analiza esos tres artículos, además de referir tangencialmente al art. 52 en cuanto a los derechos de exportación de los hidrocarburos.

A los efectos del análisis, se considera también el inc. b) del art. 2º (bases de la delegación), inciso que menciona como una de ellas a "reglar la reestructuración tarifaria del sistema energético con criterios de equidad distributiva y sustentabilidad productiva y reordenar el funcionamiento de los entes reguladores del sistema para asegurar una gestión eficiente de los mismos" y al inc. d), que si bien no refiere expresamente al sistema energético, menciona también como base de la delegación a "crear condiciones para alcanzar la sostenibilidad fiscal", aspecto que, según argumentaré, está relacionado con el sistema energético.

El análisis de una ley de emergencia que delega funciones comprende (1), en el marco del art. 76 de la CN, desde ya, las bases de la delegación, las facultades que se le otorgan al Poder Ejecutivo al amparo de esas bases y el plazo para su ejercicio. Pero ello es solo una parte del análisis, ya que, en materia energética, una parte sustancial del contenido normativo será integrado y completado por la normativa delegada que se emita en la materia y que, a la fecha, está pendiente por parte del Poder Ejecutivo.

Es decir, se puede analizar una parte del asunto, pero en materia energética, será el ejercicio de las funciones delegadas por parte del Poder Ejecutivo la que en definitiva determine su contenido y alcance.

Entonces, el presente comentario es por fuerza preliminar, ya que, de nuevo, no conocemos, a la fecha, esa normativa delegada. Y, por ello, habrá que actualizar este análisis tan pronto como tal normativa se empiece a conocer.

Esa limitación es también, por el momento, una oportunidad para hacer propuestas constructivas respecto al contenido y alcance que debería tener la normativa delegada.

(*) Abogado (UBA) y Magíster en Políticas Públicas (LSE); Profesor en la UBA, UDESA y Universidad Austral, entre otras; socio del Estudio Tavarone, Rovelli, Salim y Miani. El autor agradece la colaboración de la abogada Daiana Perrone en la preparación de este comentario.

(1) Sobre delegación legislativa puede verse, entre muchos otros a: Bianchi, Alberto B., "Los reglamentos delegados luego de la reforma constitucional de 1994" y Perrino, Pablo E., "Algunas reflexiones sobre los reglamentos delegados en la reforma constitucional", ambos en obra colectiva en homenaje al profesor Miguel S. Marienhoff, Abeledo Perrot, !!!ciudad!!!, 1998, ps. 63 y p. 971, respectivamente; Castro Videla, Santiago - Maqueda Fourcade, Santiago, *La delegación legislativa y el Estado regulatorio. Una mirada crítica al agujero negro de la regulación*, Ábaco, !!!ciudad!!!, 2017.

Por ello, el presente comentario consta de una primera parte, que describe y analiza la normativa delegante y una segunda sección, prospectiva y propositiva referida a la eventual normativa delegada.

Como hilo conductor de las dos secciones de este comentario está el punto de vista del autor sobre la materia. Y este punto de vista es, en esta etapa preliminar, de deferencia al legislador en cuanto a evitar la crítica referida a cuestiones de mérito, oportunidad y conveniencia, cuestiones, por regla, de carácter político.

Además, a escasos días de la asunción de un nuevo gobierno elegido en forma democrática, se impone también la prudencia y una lógica expectativa por los pasos a seguir, así como el deseo genuino de que la administración entrante sea exitosa en los desafíos que le toca enfrentar.

Con esa delimitación es que expresaré, a lo largo del presente, ciertas convicciones que, ciertamente, exceden lo estrictamente jurídico y hacen al desarrollo y fortalecimiento de nuestro sistema energético en el largo plazo con reglas de juego claras y previsibles que fomenten y respeten las inversiones en un sector indudablemente estratégico para nuestro país.

II. El contenido de la ley 27.541 en materia energética

II.1. Restructuración tarifaria

Como se señaló, una de las bases de la delegación contenida en el inc. b) del art. 2º refiere a la restructuración tarifaria del sistema energético y, a tal fin, determina dos criterios: equidad distributiva y sustentabilidad productiva.

Se trata de criterios amplios y generales que pueden ser integrados con lo estipulado en el art. 5º que faculta al Poder Ejecutivo "a mantener las tarifas de electricidad y gas natural que estén bajo jurisdicción federal y a iniciar un proceso de renegociación de la revisión tarifaria integral vigente o iniciar una revisión de carácter extraordinario, en los términos de las leyes 24.065, 24.076 y demás normas concordantes, a partir de la vigencia de la presente ley y por un plazo máximo de hasta ciento ochenta [180] días, propendiendo a una reducción de la carga tarifaria real sobre los hogares, comercios e industrias para el año 2020".

De esta forma, puede asumirse que la referencia a la equidad distributiva y a la sustentabilidad productiva tienen su concreción, en principio, en la declarada intención legislativa de buscar una reducción en las tarifas que pagan los usuarios de los servicios de transporte y distribución de energía eléctrica y gas natural durante el curso del año 2020.

La forma que se adopta para la restructuración tarifaria y su declarado propósito de reducción de las tarifas para el año 2020, según el propio art. 5º, es mantener las tarifas en los valores vigentes y, adicionalmente, seguir una de dos alternativas en el marco de las leyes 24.065, 24.076 y demás normas concordantes: un proceso de renegociación de la revisión tarifaria integral vigente o una revisión de carácter extraordinario.

En cuanto al mantenimiento de las tarifas, corresponde destacar que tal decisión es una continuidad de medidas gubernamentales adoptadas por la gestión anterior, en virtud de las que no se aplicaron y/o se difirieron los ajustes periódicos por variación de costos previstos contractualmente en las respectivas licencias y/o concesiones (2).

II.2. Consideraciones de índole jurisdiccional (3)

La norma alcanza a los servicios públicos de transporte y distribución de gas natural, así

(2) Por ejemplo, res. 521/2019 de la Secretaría de Gobierno de Energía (BO del 4/9/2019) y sus modificatorias: res. 751/2019 (BO del 25/11/2019) y 791/2019 (BO del 5/12/2019); res. Enargas 359/2019 (BO del 3/7/2019); res. ENRE 207/2018 (BO del 1/8/2018) y 105/2019 (BO del 2/5/2019); entre otras.

(3) No se trata aquí lo referido a la discusión sobre a quién le corresponde la potestad tarifaria ni de su control judicial, al respecto puede verse el dec. 499/2018 del Poder Ejecutivo nacional de fecha 31/5/2018 (BO del 1/6/2018); Sacristán, Estela B., "Naturaleza jurídica de las tarifas. Sistemas tarifarios", en *Servicio público, policía y fomento*, RAP, !!!ciudad!!!, 2003, p. 795 y *Régimen de las tarifas de los servicios públicos. Aspectos regulatorios, constitucionales y procesales*, Ábaco, !!!ciudad!!!, 2007; y Sanguinetti, Juan Carlos, "Alcances del control judicial de las tarifas de servicios públicos", *Revista Argentina de*

como el de transporte de energía eléctrica, todos ellos bajo jurisdicción federal.

Respecto al servicio público de distribución de energía eléctrica, la competencia tarifaria corresponde, en general, a jurisdicción provincial por lo que allí será de aplicación, eventualmente y en su caso, la invitación a las provincias a adherir a lo contemplado en el art. 5º que está incluida en su último párrafo. Ello incluye a Edenor y Edesur, desde su creación, bajo jurisdicción federal, pero ya traspasadas a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires por imperio del art. 124 de la ley 27.467 (4).

Lo expuesto, sin perjuicio de que el art. 7º de la ley en comentario, suspende la aplicación del segundo párrafo de la norma citada, que sustraía al ENRE de sus competencias en materia de distribución, y, en esa línea, establece la continuidad de su competencia respecto a Edenor y Edesur durante la vigencia de la emergencia.

II.3. Entes reguladores

Como ya se señaló, dentro de las bases delegación se encuentra el reordenamiento del "funcionamiento de los entes reguladores del sistema para asegurar una gestión eficiente de los mismos".

Lo expuesto tiene correlato en la facultad a favor del Poder Ejecutivo prevista en el art. 6º respecto a "intervenir administrativamente el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) y el Ente Nacional Regulador del Gas (Enargas) por el término de un [1] año".

II.4. Derechos de exportación

El art. 52 estableció, en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo en los arts. 755 y concs. del Cód. Aduanero, la facultad de fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB.

Respecto a los derechos de exportación para hidrocarburos la norma citada estableció que las alícuotas no podrán superar el ocho por ciento (8%) del valor imponible o del precio oficial FOB.

II.5. Plazos

El art. 1º establece que la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2020.

Por su parte, el plazo en el que debe concretarse la revisión o renegociación tarifaria es de

---

Derecho de la Energía, Hidrocarburos y Minería, nro. 13, mayo-julio de 2017, ps. 221-248.

(4) Con fecha 4/12/2018, mediante la ley 27.467 —que aprobó el presupuesto nacional para el año 2019— se instruyó al Poder Ejecutivo Nacional a "(...) a impulsar los actos que sean necesarios para que, a partir del 1º de enero de 2019, las distribuidoras eléctricas Empresa Distribuidora Norte SA (Edenor) y Empresa Distribuidora Sur SA (Edesur) pasen a estar sujetas a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (...)". Asimismo, a través de la ley 15.078 de presupuesto provincial, la legislatura de la provincia de Buenos Aires autorizó al Poder Ejecutivo provincial a suscribir los instrumentos, dictar las normas y crear los organismos necesarios para efectivizar la transferencia. Para efectivizar el traspaso de Edenor y Edesur, el Estado Nacional, la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires firmaron dos acuerdos: (i) el "Acuerdo de Transferencia de jurisdicción del Servicio Público de Distribución de Energía Eléctrica a la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma De Buenos Aires", firmado el 28 de febrero de 2019, mediante el cual se acordó que el traspaso comenzaba a partir del 1º de marzo de 2019, momento a partir del cual la provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ejercerían el poder de policía del servicio público prestado por Edenor y Edesur; y (ii) el "Acuerdo de Implementación de la Transferencia de Jurisdicción Sobre el Servicio Público de Distribución de Energía Eléctrica a la Provincia de Buenos Aires y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires", firmado el 9 de mayo de 2019, mediante el cual la provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires asumieron, en forma conjunta, el control, facultad regulatoria y carácter de poder concedente del servicio público prestado por Edenor y Edesur. Asimismo, el 9 de mayo de 2019, la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires suscribieron el "Acuerdo para el Ejercicio conjunto de la Jurisdicción sobre el Servicio Público Metropolitano de Distribución de Energía Eléctrica", por el cual deciden la creación del Ente Metropolitano Regulador del Servicio Eléctrico (EMSE), como ente bipartito formado por ambas partes, con el objeto de ejercer las facultades que fueron asumidas por el Acuerdo de Implementación, al cual le asignaron autarquía económica-financiera, con personalidad jurídica propia e independencia funcional. El traspaso fue adherido por ambas jurisdicciones, a través del dec. prov. 1289/2019 y la res. 161/LCBA/2019 de la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

180 días (art. 5º) y el plazo de duración de la intervención administrativa de los entes reguladores es por el término de un año (art. 6º).

Finalmente, la suspensión del segundo párrafo del art. 124 de la ley 27.467 se extiende hasta el 31 de diciembre de 2020 (duración de la emergencia, conforme art. 1º, ley 27.541).

III. Contenido de la normativa delegada a ser emitida. Lineamientos generales para una propuesta

III.1. Lineamiento general

A quienes les toca desempeñar funciones públicas les corresponde la decisión política que implica el dictado de un acto y la delimitación de su contenido. Desde el sector privado opino con humildad para formular propuestas constructivas que no pretenden reemplazar a los actores políticos sino colaborar en la posibilidad de llegar a consensos útiles.

La perspectiva que sigo en este comentario es armonizadora e interpreta la ley en forma que sus disposiciones no se encuentren en pugna entre sí, así como también que estén en armonía con la Constitución Nacional y los marcos legales de regulación sectorial que se encuentran vigentes en la materia (leyes 24.065 y 24.076), cuidando que el sentido que se le asigne no lleve a la pérdida de un derecho (5).

La supremacía de la Constitución Nacional y de sus disposiciones relevantes al caso como los arts. 14, 16, 17, 19, 41, 42, 76 y 124, entre otros, va de suyo, conforme su art. 31.

Por su parte, la necesaria armonía de la normativa delegada con las leyes 24.065 y 24.076 viene dada por el hecho de que esas leyes están plenamente vigentes (siendo aplicables, en consecuencia, los arts. 19, 31 y 42 de la CN) y por la propia mención expresa a esas leyes que efectúa el art. 5º de la ley 27.541.

Por lo demás, la necesidad de armonizar pautas de la propia ley 27.541 entre sí es también de relevancia en el marco de la orientación interpretativa citada. En tal sentido, considero que es importante que la normativa delegada en lo referido al sistema energético tenga presente como base de la delegación no solamente aquella que le es específica (art. 2º, inc. b] si no otras de alcance general como la comprendida en el inc. d]) (sostenibilidad fiscal).

Todo lo expuesto implica, entre otras cosas, dar valor a la seguridad jurídica dada por la estabilidad contractual y la vigencia de los derechos de los interesados en todos los segmentos de la cadena de valor energética.

La apuesta por valores tales como la seguridad jurídica, la estabilidad y la previsibilidad se refuerzan, a mi criterio, si se adopta una mirada estratégica.

Y tal mirada estratégica está referida a fortalecer y desarrollar en plenitud el gran potencial energético de nuestro país (potencial que en muchos casos ya es una realidad y que incluye a Vaca Muerta y sus importantes reservas de petróleo y gas no convencionales como fuente de generación de empleo y divisas, las energías renovables y su gran desarrollo reciente que implica beneficios ambientales y desarrollo industrial local, y la valiosa tradición argentina y potencial adicional en energía hidroeléctrica de gran porte y de fuente nuclear). Ese desarrollo pleno y diversificado requiere de inversiones multimillonarias y ello, a su vez precisa de reglas de largo plazo, previsibles y de aplicación general.

III.2. Tarifas

En el marco de lo previsto por el art. 5º se ha facultado al Poder Ejecutivo a llevar a cabo una restructuración tarifaria con el objeto de reducir la "carga tarifaria real sobre los hogares, comercios e industrias para el año 2020".

En el contexto de los lineamientos que formulé en el párrafo anterior, planteo la necesi-

(5) Sigo aquí una consolidada y tradicional línea jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ha dicho la Corte que: "Para determinar la validez de una interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos (...) cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho" (CS, Fallos 341:461; 331:858). En sentido concordante, Fallos 327:5002; 331:1234; 329:2876; 339:323, entre otros.

dad de que la restructuración tenga en cuenta lo previsto en los arts. 2º y 5º de la ley 27.541, pero también tenga presente lo estipulado en el art. 2º y el cap. X de la ley 24.065, así como en el art. 2º y en el cap. IX de la ley 24.076.

En estas condiciones, pareciera que la vía más idónea para el logro del objetivo plasmado en la ley 27.541 en el plazo por ella fijado es una revisión tarifaria extraordinaria en los términos del art. 46 de la ley 24.065 y del art. 46 de la ley 24.076. Si bien esas instancias se previeron a solicitud de licenciatarios y concesionarios respectivamente, la habilitación de la ley 27.541 puede ser suficiente para que tal revisión sea adoptada a instancias de los entes reguladores o, incluso, del concedente u otorgante de la licencia.

Entiendo que esta opción es menos perjudicial que una renegociación de la revisión tarifaria integral, hito contractual ya cumplido que no debiera ser revertido y que llevó años para su concreción.

En cambio, una revisión tarifaria específica y puntual, de carácter extraordinario, es compatible con la transitoriedad y excepcionalidad de toda emergencia (6), además de que puede cumplirse en el plazo previsto por la ley 27.541 a tal fin.

Mi opinión es que ese procedimiento de revisión debería ser de carácter general en cuanto dar tratamiento igualitario a todos los sujetos involucrados, pero a la vez ajustado a cada segmento regulado alcanzado por la ley 27.541 y sus particularidades. También entiendo que en el marco de ese procedimiento debe garantizarse la transparencia y el acceso a la información pública, así como la participación de los interesados mediante una instancia de negociación bilateral y cooperativa.

Finalmente, en tren de formular propuestas, considero que deberá resguardarse el equilibrio económico financiero contractual y la posibilidad de ejecutar inversiones que hagan a la sustentabilidad del sistema sin requerir de aportes del tesoro público (considerando la sostenibilidad fiscal que la ley 27.541 busca concretar).

La tarea de armonizar todas estas variables no está exenta de desafíos.

En tal sentido, considero de interés explorar distintas alternativas, incluyendo, pero no limitado a la disminución focalizada de la carga tributaria de las tarifas (7) y la aplicación de mecanismos de tarifa social con subsidios explícitos y específicos, y la optimización en cuestiones tales como pérdidas no técnicas, extensión de redes y eficiencias de distinto tipo, a partir de la colaboración público-privada.

III.3. Aspectos jurisdiccionales

El art. 7º de la ley 27.541 plantea que el ENRE continuará siendo competente respecto a Edenor y Edesur, concesionarias no alcanzadas por el art. 5º.

Ello plantea una posible inconsistencia que deberá ser superada en ocasión de emitirse la normativa delegada y/o con el concurso de las jurisdicciones locales con las competencias respectivas.

III.4. Entes reguladores

La intervención administrativa de los entes reguladores es una facultad que se le concede al Poder Ejecutivo y no una norma operativa en sí misma que ha dispuesto u ordenado la intervención per se.

Es mi opinión que el funcionamiento de los entes reguladores con la designación de los miembros de sus directorios realizada de conformidad con las leyes 24.065 y 24.076, como sucede a la fecha, es un aspecto positivo y deseable en el contexto de seguridad jurídica para las inversiones energéticas a largo plazo que antes mencioné, pero también en cuanto a la de-

(6) Ver, entre muchos otros, Fallos 136:171, *in re* "Ercolano"; Fallos 200:450, *in re* "Vicente Martini e hijos"; Fallos 202:456, *in re* "Ghiraldo".

(7) La incidencia tributaria en las tarifas es alta. Ver al respecto, "Incidencia Impositiva en Tarifas Eléctricas. Un análisis integral desde el recurso primario al consumidor final", Informe publicado en noviembre de 2019 por Economía y Energía, disponible en el sitio web de ADEERA: *http://www.adeera.com.ar/reportsopinion.aspx*.

bida tutela de los derechos de los usuarios, aspecto que tiene jerarquía constitucional y legal.

Si el Poder Ejecutivo desea, como sería legítimo, participar en el proceso de revisión tarifaria, puede hacerlo directamente en su carácter de concedente u otorgante de la licencia respectiva, según el caso.

Como propuesta alternativa, podría el Poder Ejecutivo designar un veedor en el ente regulador que participe en el proceso de revisión tarifaria en su representación, sin desplazar a las autoridades regulatorias designadas conforme a las leyes.

III.5. Derechos de exportación

Existe consenso político e institucional en cuanto a que la posibilidad de exportar petróleo y gas natural (y sus derivados en ambos casos) es uno de los grandes beneficios que Vaca Muerta puede generar para los argentinos.

El desarrollo de tal exportación requiere de inversiones multimillonarias en producción y en la infraestructura necesaria de transporte, almacenamiento y acondicionamiento de los combustibles y sus derivados.

La Administración actual, con buen criterio, ha anunciado públicamente la posibilidad de introducir un marco legal que resguarde debidamente la explotación de hidrocarburos a fin de dar las certezas jurídicas necesarias para las cuantiosas inversiones requeridas.

Pareciera que tal marco legal será el lugar idóneo para incluir disposiciones también respecto a derechos de exportación o a su inaplicabilidad para casos concretos.

Entre tanto, sostengo que la imposición de derechos de exportación a una actividad que se busca fomentar puede ser contraproducente, quitando competitividad a las exportaciones y, en su caso, pudiendo afectar los derechos de las provincias en tu carácter de titulares del dominio originario de los recursos. Por ello, es deseable que la facultad prevista a tal fin en el art. 52 sea ejercida por el Poder Ejecutivo con la máxima prudencia posible.

III.6. Plazos

Como se expresó en el punto II.5, existe una diversidad de plazos involucrados en la ley 27.541 (emergencia declarada hasta el 31 de diciembre de 2020, lapso de ciento ochenta días para la restructuración tarifaria y de un año para el término de la intervención administrativa de los entes reguladores).

La primera observación es que es deseable, para evitar los reiterados precedentes en contrario verificados en la materia, que los plazos sean cumplidos estrictamente y sin prórrogas.

En segundo término, si la eventual intervención a los entes reguladores se concretara y estando tal intervención relacionada con la revisión tarifaria, como se argumentó en el punto III.4, opino que, en subsidio a lo propuesto en apartado recién mencionado, su lapso debiera limitarse al que se extiende esa revisión, es decir, ciento ochenta días, actuando el término de un año como el máximo período por el cual se faculta al Poder Ejecutivo a la intervención, pero no como un mandato en tal sentido. Lo expuesto permitirá también apartarse de precedentes con intervenciones prolongadas, apartamiento que luce recomendable en función de los lineamientos planteados en la sección III.1.

IV. Conclusión

En este breve comentario espero haber aportado claridad al entendimiento de las normas en materia energética de la ley 27.541 así como propuestas concretas y constructivas para comenzar a desandar el camino de su implementación específica.

La tarea recién empieza. Hago votos para en esa tarea los sectores público y privado puedan encontrarse en un marco de diálogo franco y abierto, que enfatice los beneficios comunes de largo plazo que genera un sistema energético robusto y diversificado.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/331/2020

4. Regularización de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras para MiPyME

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 mencionada, prevé en su Capítulo 1 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 30/4/2020, 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

(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.*

con dicho certificado al 23/12/2019, podrán adherir al régimen de manera condicional, en la medida que lo tramiten y obtengan hasta el 30/4/2020. 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 prescripto 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 16/7/2020.

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 extinción de la acción penal o aduanera.

Se concede de pleno derecho una condonación del 100% (cien por ciento) de los intereses resarcitorios y punitorios, multas y demás sanciones referidas a las obligaciones devenga-

(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.

das 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.

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 exigirlas, 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 las mismas.	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 Oíl 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 ley 24.522 y sus modificaciones, o 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).

(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.

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 punitorios, del capital adeudado y adherido al régimen de regularización del aporte personal de los trabajadores autónomos [*].	
Intereses resarcitorios y/o punitorios (incluidos aquellos aplicables sobre multas y tributos aduaneros). Incluye los intereses resarcitorios y/o punitorios 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 punitorios 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. 2º, 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 punitorios correspondientes al capital cancelado con anterioridad al 23/12/2019.

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 accio-

nes 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).

(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.

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.
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 tenida en cuenta la calificación de riesgo que posea el contribuyente ante la AFIP.

Condiciones	**Alcance**
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 con 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 punitorios 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 punitorios 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4256/2019

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 30/4/2020 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.

(1) Ley 24.467, art 2º.

(2) Fecha de publicación de la ley en el BO.

(3) Ley 26.181, derogada por el art. 147 de la ley 27.430.

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 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 30/4/2020, 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 exigirlas 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 efectuare 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,

(4) Ley 22.415, Cód. Aduanero.

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 punitorios 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 punitorios 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 supere el porcentaje que para cada periodo fiscal se establece expresamente.

Así respecto de los períodos fiscales 2013 y anteriores ese límite es el 75%, 50% para 2014 y 2015, 25% para 2016 y 2017, y respecto del período 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 punitorios 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.

(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 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.

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 punitorios 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/33/2020

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	SÍ
2. ¿SE PAGAN INTERESES PARA ATRÁS?	SÍ	NO
2.1. ¿QUÉ INTERÉS SE PAGA HOY EN DÍA?	ENTRE 64% Y 78% ANUAL	NO SE PAGA
3. ¿SE PAGAN INTERESES PARA ADELANTE?	SÍ	SÍ
3.1. ¿QUÉ INTERÉS SE PAGA?	ENTRE 30% Y 36% ANUAL	ENTRE 12% Y 18% ANUAL
4. ¿PERDONA MULTAS IMPOSITIVAS?	NO	SÍ

CONCEPTO	PLAN DE PAGOS	MORATORIA
5. ¿PERDONA MULTAS CAMBIARIAS?	NO	SÍ
6. ¿PERDONA MULTAS ADUANERAS?	NO	SÍ
7. ¿PERDONA SANCIONES PENALES (PRISIÓN)?	NO	SÍ

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-cualesson-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 exigirlas, 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 arts. 930 y 932 del Cód. 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 punitorios 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.
Intereses resarcitorios y/o punitorios de deudas tributarias y aduaneras: — Intereses resarcitorios y/o punitorios de los art. 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 Cód. 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.

Tipo	Modalidad
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 tenida 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 punitorios 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 ca-

pital: 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4/2020

5. Seguridad social. Contribuciones patronales

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 del 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 los 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. 8º del dec. 99/2019 (BO del 27/12/2019), reglamentario de la ley 27.541, en lo específico, la reglamentación del título correspondiente a las contribuciones patronales.

"... Art. 8º. 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 del 9/1/2020) 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 del 4/12/2018) 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 1/1/2022. 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 1/1/2018, extendiéndose hasta el 01/01/2022. El comienzo de las modificaciones no operó —en realidad— el 1/1/2018, 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. 2°, inc. a)	20.70	20.40	20.10	19.80	19.50
Art. 2°, 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 1/1/2019 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 1/1/2022.

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 1/1/2018 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 1/1/2022, 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 1/1/2022; 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 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. 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 del 17/8/2018), 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 eses momento del Ministerio de Salud y Desarrollo Social) a través de la res. 3/2018 (BO del 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 1/1/2019.

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 anteúltimo 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 14/2/2019 y 688 del 4/10/2019.

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 del 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 noviembre 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 del 4/12/2018) y luego por la Disposición 1/2018 (BO del 3/1/2019) 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 figuran 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 Marroquineros 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 Marroquineros y Afines), Cámara Industrial de las Manufacturas del Cuero y Afines de la República Argentina (CIMA) y Federación Argentina de

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.

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, 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).

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.

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 del 15/2/2019) 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 detracción, 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 4/10/2019, con las modificaciones de por el dec. 867/2019 (BO del 9/12/2019). El decreto fue reglamentado por las resoluciones (AFIP) 4609/2019 (BO del 11/10/2019) y (SSS) 1964/2019 (BO del 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 651310 (Obras Sociales) y 651110 (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	Servicios 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	Únicamente 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 del 4/12/2018) 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 1/1/2022.

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 del 2/6/2014), conocida como de Promoción del Trabajo Registrado y Prevención del Fraude Laboral, establece en su tít. 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 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.

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 1/1/2022 (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. 6º 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. 6º 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. 4º 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 del 27/12/2019) y la RG (AFIP) 4661/2020 (BO del 9/1/2020).

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 casa 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 efectúo por intermedio de la RG (AFIP) 4661 (BO del 9/1/2020).

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— receptará 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 detracciones 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 1/1/2022.

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 establece 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 (obas 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

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".

(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".

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 empleadores 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 acarreó 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 entro 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 del 4/11/2010), 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 pasa-

rán 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. 4° del dec. 814/2001

Como ya había 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 detracción; o sea se agrega con esto un nuevo tratamiento diferencial.

La novedad viene dada por el art. 23. Allí dice que "adicionalmente" a la detracción antes descripta, los empleadores que tengan una nómina de hasta 25 (veinticinco) empleados gozarán de una detracción 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 detracción 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 detracción 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 detracciones no tienen la misma naturaleza. La detracción 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 detracción 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 detracción de $10.000 por cada trabajador, luego de la detracción 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 detracción alguna (remuneraciones 2 y 3 del SICOSS o DDJJ online); (ii) base con las detracciones del art. 22; y (iii) base con las detracciones 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 detracciones 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 del 2/6/2014), 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 1/1/2022 (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 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. 6º 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. 6º 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. 4º 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. 6º 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 delo 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 1/1/2022 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/183/2020

6. Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)

El impuesto "PAIS", los controles cambiarios y las deudas en moneda extranjera

MAXIMILIANO R. CALDERÓN

I. Límites del análisis

En las líneas que siguen, nos centraremos en ciertos aspectos específicamente monetarios y cambiarios de la ley 27.541, con especial conexión con el régimen de las obligaciones en moneda extranjera y su incidencia en las relaciones contractuales.

II. El impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) y sus consecuencias cambiarias y monetarias

II.1. El contexto

La ley 27.541 (BO 23/12/2019), denominada "de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública", declara la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social hasta el 31/12/2020 (art. 1º).

Dentro de sus objetivos (plasmados como bases para la delegación legislativa practicada a favor del Poder Ejecutivo Nacional) incluye el aseguramiento de la sostenibilidad de la deuda pública de manera compatible con la recuperación de la economía productiva y la mejora de indicadores sociales básicos (art. 2º).

En lo que nos concierne: (i) se individualiza como un factor de gran incidencia en el estado de crisis macroeconómica y social la existencia de deuda tomada en moneda extranjera (y la correlativa insuficiencia de divisas extranjeras disponibles para afrontar los pagos); (ii) se adoptan medidas para refinanciar o reperfilar la deuda extranjera y, a su vez, para restringir la fuga de divisas; (iii) la desproporción entre las divisas realmente existentes en el país y las que se precisan para afrontar vencimientos de la deuda terminan de definir a la moneda extranjera (y, en particular, al dólar) como un bien escaso (1), siendo esta condición la que preside las normas de impacto cambiario incluidas en la ley.

En este contexto, se profundiza la intervención en el mercado cambiario (2) mediante la creación de un impuesto vinculado a la adqui-

(1) El presidente Alberto Fernández lo expresó de esta manera: "La Argentina se quedó sin dólares, tanto que antes de irse Macri fijó un cepo, que aclaro que es muy necesario. Lo que tienen que saber los que viajan al exterior es que hoy el dólar es un bien escaso" (*https://www.infobae.com/economia/2019/12/23/el-gobierno-publico-la-emergencia-economica-en-el-boletin-oficial-y-ya-entro-en-vigencia-el-solidario-a-82-pesos/*).

(2) El decreto de necesidad y urgencia 609/2019 del 1/9/2019 estableció la obligatoriedad de ingresar y liquidar en el país los fondos provenientes de las exportaciones de bienes y servicios, en las condiciones y plazos que disponga al efecto el BCRA (art. 1º) y delegó al BCRA la fijación de pautas para la adquisición de moneda extranjera (art. 2º). En cumplimiento de esta pauta, el 1/9/2019, el BCRA limitó por Comunicación "A" 6770/2019 a U$S 10.000 la cantidad de dólares pasibles de compra sin conformidad previa de la autoridad monetaria por personas humanas residentes en el país (debiendo, además, reunir ciertos requisitos) y suprimió la posibilidad de adquisición libre por parte de personas jurídicas. Posteriormente, el pasado 28/10/2019, la Comunicación "A" 6815/2019 del BCRA redujo la suma autorizada a U$S 200 mensuales.

sición de moneda extranjera o la contratación de bienes o servicios con conexión extranjera en esa moneda.

II.2. El impuesto

El impuesto en cuestión es el denominado impuesto "Para una Argentina Inclusiva y Solidaria", abreviado por la propia ley como impuesto "PAIS" (3).

Este tributo, regulado por los arts. 35 a 44 de la ley, es: (i) autónomo, pues no constituye (como se especulaba en algún momento) de un adelanto de otros tributos; (ii) transitorio y de emergencia, previsto por cinco periodos fiscales (art. 35); (iii) con asignación específica (art. 42).

El hecho imponible está dado por las siguientes operaciones: (i) 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 cambio, efectuado por residentes en el país (inc. a]); (ii) cambio de divisas por entidades financieras destinadas a la contratación de bienes y servicios en el exterior (inc. b]) o al pago de servicios prestados por sujetos no residentes en el país (inc. c]); (iii) compras en portales o sitios virtuales a distancia perfeccionadas en moneda extranjera (inc. b]); (iv) adquisición de servicios en el exterior contratados mediante agencias de viajes y turismo del país (inc. d]) y adquisición de servicios de transporte de pasajeros con destino extranjero, en la medida que para la cancelación de la operación deba acudirse al mercado de cambios (inc. e]); (v) otras operaciones que impliquen la adquisición directa o indirecta de moneda extranjera establecidas por el Poder Ejecutivo Nacional (art. 41, inc. a]).

Están excluidos del impuesto gastos: (i) vinculados a prestaciones de salud y compra de medicamentos (art. 36, inc. a]); (ii) relativos a libros en cualquier formato, plataformas y software educativo (art. 36, inc. a]); (iii) asociados a proyectos de investigación del Estado en todos sus niveles, universidades y otras instituciones (art. 36, inc. b]); (iv) correspondientes a la adquisición de bienes destinados a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población por entidades reconocidas por la ley 25.054.

II.3. La situación resultante

Con la sanción de este impuesto PAÍS, nos encontramos con el siguiente cuadro de situación:

— Existen fuertes restricciones para la adquisición de moneda extranjera, habilitando la reglamentación vigente del BCRA montos muy reducidos.

Los valores habilitados para su compra libre (sin previa autorización de la autoridad monetaria), al día de la fecha, son claramente insuficientes para que la generalidad de deudores en dólares, puedan adquirir la divisa necesaria para afrontar pagos programados.

— En los casos en que la adquisición puede realizarse (de manera libre o previa autorización del BCRA), salvo que se trate de una de las situaciones excluidas, el adquirente deberá asumir el pago del impuesto PAÍS.

Se trate o no de una devaluación solapada, lo cierto es que cualquier actor privado (4) que pretenda obtener dólares a la actualidad deberá hacerlo al valor resultante de adicionar el 30% del impuesto a la cotización oficial.

— Este incremento relativo del valor del dólar alcanza a demás a diversos consumos turísticos, recreativos y de otra índole, por lo que aún para el caso de emplear medios de pago, si la transacción es en dólares, se devengará el impuesto.

Este escenario puede traducirse: (i) en el recurso a mecanismos ilegales de obtención de dólares, mediante un mercado paralelo no suficientemente controlado por el Estado; (ii) en el empleo de mecanismos no ilegales pero reglamentados, como la operatoria denominada "Contado Con Liquidación" (5); (iii) en el des-

(3) La nomenclatura nos parece curiosa pues, más allá del significado de la sigla, aludir al "impuesto PAIS" permitiría en asociación libre imaginar un reconocimiento de un cierto "costo argentino".

(4) Ya que el Estado sí podrá adquirir dólares a la cotización oficial, por ser exento del impuesto PAIS (art. 36).

(5) El "contado con liquidación" (CCL) consiste en una "compraventa simultánea de títulos valores, como

incentivo de celebración de operaciones en dólares, dado el incremento del costo.

Nos preocupa especialmente evaluar cómo impacta en los contratos celebrados en dólares en curso de ejecución y los que se celebren a futuro (6).

III. Los contratos y las obligaciones en moneda extranjera

III.1. Moneda de contrato y vía indexatoria

Es necesario distinguir diferentes empleos posibles.

(i) Empleo como moneda de contrato. Es perfectamente legítimo pactar el precio en moneda extranjera, no existiendo ninguna regla expresa o implícita que obste a esta posibilidad.

(ii) ¿Puede usarse la moneda extranjera como mecanismo indexatorio? El supuesto consistiría en pactar una obligación dineraria (en moneda nacional), pero previendo su ajuste por la cotización de la moneda extranjera, por lo que esta moneda extranjera no sería "moneda de contrato" (objeto contractual) sino "moneda de cambio" (mecanismo indexatorio).

Nos parece evidente que esta opción se encuentra prohibida por el art. 7º de la ley 23.928, que mantiene su vigencia y prohíbe todo mecanismo indexatorio. Así lo ha venido entendiendo también la CS (7). Ossola (8) concuerda con que el único uso válido de la moneda extranjera es el "esencial" (moneda de contrato), destacando que será resorte de la interpretación contractual la determinación del uso que las partes han querido hacer de la misma (9).

III.2. Régimen de las obligaciones en moneda extranjera

(1) La norma. La segunda parte del art. 765 del Cód. Civ. y Com. establece que "Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas y el deudor puede liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal". Esta norma genera diversas dudas que procuraremos esclarecer.

(2) Calificación como obligación "de dar cantidades de cosas": el Código encuadra las obligaciones pactadas en moneda extranjera como "de dar cantidades de cosas", retornando al régimen del art. 617 del Cód. Civil en su redacción originaria (previa a la reforma de la ley 23.928).

La diferencia es que en el Cód. de Vélez existía una regulación sobre las "cantidades de cosas" (10), lo que ahora no ocurre. Se ha remitido a una clase de obligaciones hoy inexistente.

La doctrina se ha inclinado por entender la remisión dirigida a las "obligaciones de género" (arts. 762 y 763, Cód. Civ. y Com.) (11).

---

vehículo para oblicuamente ingresar o transferir al exterior fondos sin pasar por el Mercado Único y Libre de Cambios" (Mazzinghi, Marcos, "El restablecimiento de los controles cambiarios. Un triste *déjà vu*", ADLA 2019-11-3; LL AR/DOC/3302/2019). Más allá de la forma en que se reglamente la operatoria, la jurisprudencia ha desestimado su carácter infraccional en el marco de la normativa cambiaria (CNPenal Econ., sala B, 11/3/2015, "BBVA Banco Francés DTL; EJA; CCA y otros s/ infracción ley 24.144", cita online: AR/JUR/1177/2015), la que solo juega ante operaciones de cambio en sentido técnico o expresamente tipificadas (CS, "Esterlina", Fallos 318:207). La Comunicación "A" 6770, en su art. 16, fijó requisitos para la operatoria y la prohibió respecto de algunos sujetos (entidades financieras y casas de cambio), permitiéndola respecto de otros (Agentes de Liquidación y Compensación) (Tavarone, Marcelo R., "El regreso de los controles de cambio", SJA del 25/9/2019, p. 3; LL AR/DOC/3062/2019).

(6) Aun en un escenario de mayor onerosidad e imprevisibilidad sobre el valor del dólar, es inevitable que se sigan celebrando contratos en esta moneda, sea porque alguna de las partes tiene una conexión internacional, porque se busque una moneda constante, porque el acreedor imponga (como parte fuerte de la contratación) esa modalidad, etcétera.

(7) P. ej., en "Obra Social del Personal de Sociedad de Autores", Fallos 332:335.

(8) V. Ossola, Federico A., en Lorenzetti, Ricardo L. (dir.), *Código Civil y Comercial de la Nación*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2015, t. V, ps. 130-131.

(9) P. ej.: (i) las partes podrán convenir que el precio de un inmueble es de U$S100.000 (moneda de contrato); (ii) en cambio, no podrán convenir que el precio es de $1.000.000, que se incrementarán en función de los incrementos del dólar.

(10) Arts. 606 a 615, Cód. Civ. y Com.

(11) Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero en moneda extranjera. Interpretación del régimen conforme a las pautas del Código Civil y Comercial",

Pizarro (12) afirma que la remisión es problemática y obedece al error conceptual del legislador consistente en entender que la obligación de moneda extranjera tenía que calificarse como de dar cantidades de cosas (y no como obligación dineraria) para posibilitar el pago en moneda nacional.

La remisión al régimen de obligaciones de género debe, forzosamente, acarrear consecuencias jurídicas.

Azar (13) señala: (i) que a estas obligaciones no les son aplicables las disposiciones relativas a intereses compensatorios, moratorios, punitorios y anatocismo (propias de las obligaciones dinerarias), excepto que las partes hayan convenido intereses; (ii) que estas obligaciones requieren "individualización" a partir de lo cual pasan a ser obligaciones de dar cosas ciertas (art. 762, Cód. Civ. y Com.); (iii) que en estos casos juega la máxima según la cual el género nunca perece (art. 763, Cód. Civ. y Com.), enervando "cualquier alegación de inexistencia o escasez que conlleve a una imposibilidad de cumplimiento aún luego de individualizada" (14). Pizarro (15) concuerda con esta última conclusión.

En rigor, por más que se tratara de una obligación no dineraria ello no obstaría al curso de intereses, siendo esta la solución que normativamente asume el Código en materia de mutuo, prescribiendo que en caso de incumplimiento del préstamo de cosas fungibles no dinerarias se deben intereses liquidados en dinero en relación con el precio de las cosas (art. 1527, Cód. Civ. y Com.).

Pero la aplicación del régimen legal de las obligaciones de género a las obligaciones expresadas en moneda extranjera no desnaturaliza su carácter dinerario. De allí que, en nuestra opinión, no existen obstáculos para la aplicación de intereses, del anatocismo y de otras pautas que juegan en relación con las deudas de dinero.

(3) Posibilidad de pago mediante moneda de curso legal. El deudor de la obligación puede, conforme el nuevo sistema legal y a su discreción, pagar en moneda nacional las obligaciones convenidas en moneda extranjera.

Señala Márquez (16) que este régimen difiere del que contenía el Código de Vélez, en el cual no se reconocía al deudor la posibilidad de cambio de especie dineraria, sino la posibilidad de indemnizar (en dinero argentino) los daños ocasionados por el incumplimiento.

La facultad de sustitución prevista genera dudas acerca de la naturaleza de la obligación celebrada en moneda extranjera: ¿Será facultativa o alternativa?

Azar (17) sostiene la segunda postura, atendiendo a la aplicación del art. 762, Cód. Civ. y Com., que permite que por acuerdo de partes se asigne al acreedor la facultad de determinar la especie monetaria, con lo que se acredita que se trata de una obligación alternativa regida por los arts. 780, 782 y 783, Cód. Civ. y Com. (18).

RCCyC, 2015 (julio), ps. 135 y ss.; Dainesi, Cecilia, en Bueres, Alberto (dir.), *Código Civil y Comercial de la Nación analizado, comparado y concordado*, Hammurabi, Buenos Aires, 2015, t. 1, p. 482.

(12) V. Pizarro, Ramón D., "Clases de obligaciones", en Rivera, Julio C. - Medina, Graciela (dirs.), *Comentarios al Proyecto de Código Civil y Comercial de la Nación 2012*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2012, ps. 538-539.

(13) Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.

(14) Expresa Azar: "La posibilidad objetiva, abstracta y previsible de conseguir u obtener la especie monetaria sin curso legal determina la continuidad del vínculo hasta que el obligado haga entrega de la especie pactada (*perpetuatio obligationis*), salvo la imposibilidad temporaria prevista en el art. 956, fundada en la buena fe del obligado (art. 1732), o el impedimento absoluto de darla en pago derivada de una prohibición legal de dar la moneda sin curso legal. La simple dificultad o imposibilidad económica de acceder a la divisa extranjera no constituye imposibilidad absoluta y abstracta de cumplir requeridas por los arts. 955 y 1732, como cepos cambiarios o restricciones administrativas, impositivas o financieras dispuestas por el Estado" (Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.).

(15) V. Pizarro, Ramón D., "Clases de obligaciones", cit., ps. 538-539.

(16) Márquez, José F., "Las obligaciones de dar sumas de dinero en el Código Civil y Comercial", LL del 9/3/2015, p. 1.

(17) Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.

(18) En cuyo caso, la opción puede ser puesta en cabeza del acreedor (art. 780, Cód. Civ. y Com.).

También Ossola (19) rechaza que se trate de una obligación facultativa, pues en el caso no existe una prestación principal y otra accesoria (art. 786, Cód. Civ. y Com.).

En cambio, Estigarribia Bieber opina que se trata de una obligación facultativa (20).

Consideramos que es alternativa, por las razones dadas por los autores citados. Puntualmente, nos parece insostenible pensar que la imposibilidad de pago en moneda extranjera pueda extinguir la deuda pesificada, que es lo que se seguiría del art. 787, Cód. Civ. y Com. Y, en todo caso, si alguna duda cupiera, el criterio hermenéutico del art. 788 Cód. Civ. y Com., la disipa a favor del encuadramiento como obligación alternativa.

(4) Casos en que no procede el pago en moneda de curso legal. La facultad sustitutiva del deudor cede ante normas especiales del Cód. Civ. y Com. que establecen expresamente que el pago debe realizarse en la moneda convenida (en especie).

Hay una serie de normas particulares que así lo determinan: obligaciones de restituir o devolver la moneda extranjera dada en virtud de un depósito irregular (art. 1367, Cód. Civ. y Com.), de un depósito bancario (art. 1390, Cód. Civ. y Com., de un préstamo bancario (art. 1408, Cód. Civ. y Com.), de un descuento bancario (art. 1409, Cód. Civ. y Com.), de la apertura de un crédito bancario (art. 1410, Cód. Civ. y Com.), o de un mutuo en dinero sin curso legal en el país (arts. 1525 y 1527, Cód. Civ. y Com.). Se han invocado razones inherentes a la especificidad del sistema bancario que justifican este trato diferenciado (21).

Azar (22) añade las obligaciones de valor cuantificadas en moneda extranjera por los usos del tráfico (art. 772, Cód. Civ. y Com.) y las obligaciones con lugar de cumplimiento en el extranjero.

En otro segmento de su análisis (23), el mismo autor incluye los casos en que la índole de la prestación "determina que la moneda sin curso legal es el único modo satisfactivo del interés del acreedor (art. 724, Cód. Civ. y Com.), o que ella es esencial para alcanzar la finalidad de la contratación". Se trata de supuestos en que la moneda extranjera es esencial, lo hayan declarado o no las partes, tales como: (i) la restitución de sumas dinerarias sin curso en el país (arts. 1367, 1390, 1408, 1409, 1410, 1525, 1527, Cód. Civ. y Com.); (ii) los contratos internacionales o con finalidad internacional; (iii) subcontratos (art. 1071, Cód. Civ. y Com.) y contratos conexos (art. 1073, Cód. Civ. y Com.), por vinculación a otra relación obligatoria en que la moneda es esencial. Coincide Vélez en cuanto a la exclusión del mutuo del art. 765, Cód. Civ. y Com. (24).

Dentro de las normas especiales sobre pactos en moneda extranjera que prevalecen sobre la pauta residual y supletoria del art. 765 Cód. Civ. y Com., debemos añadir el pacto de moneda extranjera prevista para títulos valores por el art. 44 de la ley 5965/1963 (Letra de Cambio y Pagaré) (25).

(5) Posibilidad de convenir el pago en especie. Una incógnita relevante del régimen legal se refiere a la posibilidad de las partes de pactar en contrario de la facultad de sustitución.

Esta posibilidad depende de que el art. 765 del Cód. Civ. y Com. se califique como supletorio (art. 962, Cód. Civ. y Com.) y pasible de ser dejado sin efecto por acuerdo de partes (arts. 958 y 963, Cód. Civ. y Com.) o bien como

(19) V. Ossola, Federico A., en *Código Civil y Comercial...*, cit., p. 125.

(20) V. Estigarribia Bieber, María L., en Garrido Cordobera, Lidia - Borda, Alejandro - Alferillo, Pascual (dirs.), *Código Civil y Comercial. Comentado, anotado y concordado*, Astrea, Buenos Aires, 2015, t. 2, p. 44.

(21) Márquez, José F., "Las obligaciones...", cit., loc. cit.

(22) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.

(23) V. ídem.

(24) Vélez, Héctor G., "Obligaciones en moneda extranjera en el Código Civil y Comercial de la Nación. Modificación de las obligaciones de dar sumas de dinero frente al concurso y los títulos valores", !!!faltan datos!!!.

(25) V. Marino, Abel - Maglio, María C., en Calvo Costa, Carlos (dir.), *Código Civil y Comercial de la Nación. Concordado, comentado y comparado con los Códigos Civil de Vélez Sarsfield y de Comercio*, La Ley, Buenos Aires, 2015, t. I, p. 676; Ossola, Federico A., en *Código Civil y Comercial...*, cit., p. 126.

imperativo (arts. 12, 944, 962 y 963, inc. a, Cód. Civ. y Com.), insusceptible de ser alterada por convención de las partes.

— Si se entiende que las disposiciones en materia cambiaria y sobre el curso forzoso de la moneda nacional se califican como imperativas y se entiende que protegen intereses inderogables del Estado, debe concluirse en que el art. 765, Cód. Civ. y Com. es de orden público y no puede ser dejado sin efecto por acuerdo de partes.

— Sin embargo, la doctrina se inclina abrumadoramente por la postura según la cual la norma implicada no es imperativa (26), basándose en los siguientes argumentos: (i) De acuerdo con los arts. 958, 960 y 962, Cód. Civ. y Com., la regla es la supletoriedad de las normas que regulan las obligaciones y los contratos (27). (ii) Esta supletoriedad es congruente con el principio de autonomía de la voluntad que, a su vez, tiene anclaje constitucional (arts. 14, 17 y 19, CN) (28). (iii) El propio art. 962 Cód. Civ. y Com. determina (como excepción) que una norma puede ser imperativa cuando ello resulte "de su modo de expresión, de su contenido o de su contexto". Sin embargo, el texto legal autoriza al deudor a sustituir el pago comprometido en moneda extranjera por moneda nacional, tratándose de una facultad pasible de renuncia por su titular (29), por lo que no surge que sea una norma de orden público conforme su "modo de expresión". Tampoco de su contexto, ya que la regla es la renunciabilidad de los derechos (art. 944, Cód. Civ. y Com.) y, además, existen diversas previsiones legales que receptan el pago en moneda extranjera sin darle al deudor la posibilidad de pagar en moneda nacional, como ya vimos (30). Este último dato es particularmente revelador, ya que "el orden público es indivisible, es decir, que no es admisible calificar como imperativo e irrenunciable al régimen general de las obligaciones en moneda extranjera, cuando concurren especies de esas mismas prestaciones que desconocen el curso forzoso de la moneda nacional para contratos, relaciones y situaciones jurídicas a las que también son aplicables las normas de derecho privado nacional" (31). (iv) La remisión al régimen de obligaciones de dar cantidades de cosas implica que convencionalmente puede pactarse que no sea el deudor quien elija las cosas a entregar (arts. 762 y 780, Cód. Civ. y Com.) (32). (v) Siendo la regla el cumplimiento en especie (art. 766, Cód. Civ. y Com.), "cualquier sustituto del objeto de pago constituye una excepción y como tal debe interpretarse restrictivamente" (33). (vi) Existen múltiples medios para soslayar la regla legal del art. 765, Cód. Civ. y Com., tales como conferir la elección al acreedor (arts. 762 y 780, Cód. Civ. y Com.), elegir un lugar de cumplimiento fuera de la República o prorrogar jurisdicción, constituir una obligación de valor que se exprese en moneda sin curso legal en el país (art. 772, Cód. Civ. y Com.), siendo que tales acuerdos no podrían calificarse como fraude a la ley (art. 12, Cód. Civ. y Com.) (34). (vii) Existen situaciones

(26) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.; Bomchil, Máximo, "Las normas...", cit., loc. cit. !!!no se cita antes!!!; Cané, Fernando L. - Crespo, María F., "Impacto del Proyecto de Código Civil y Comercial sobre las obligaciones de dar sumas de dinero en moneda que no es de curso legal", elDial.com, DC19DA, 12/12/2012; Carnaghi, María C., "El orden público en el contrato de locación", LL del 22/7/2015, p. 1; Funes, María V., "Obligaciones...", cit., loc. cit. !!!no se cita antes!!!; Gagliardo, Mariano, *Tratado de obligaciones según el Código Civil y Comercial*, Zavalía, Buenos Aires, 2015, t. 1, p. 254; Ossola, Federico A., en *Código Civil y Comercial...*, cit., p. 125 (aludiendo a la "renuncia a la opción por el deudor"); Pizarro, Ramón D., "Clases de obligaciones", cit., p. 538, entre otros.

(27) V. Bomchil, Máximo, "Las normas...", cit., loc. cit.; Funes, María V., "Obligaciones...", cit., loc. cit.; Gagliardo, Mariano, *Tratado de obligaciones...*, cit., p. 254.

(28) V. Bomchil, Máximo, "Las normas...", cit., loc. cit.

(29) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.; Bomchil, Máximo, "Las normas...", cit., loc. cit.; Funes, María V., "Obligaciones...", cit., loc. cit.

(30) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.; Bomchil, Máximo, "Las normas...", cit., loc. cit.; Funes, María V., "Obligaciones...", cit., loc. cit.

(31) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.

(32) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.; Funes, María V., "Obligaciones...", cit., loc. cit.

(33) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.

(34) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.

análogas en las que las normas aplicables ratifican la regla de que debe pagarse mediante la especie designada y no su equivalente en dinero nacional (35). (viii) Si la finalidad de los contratantes ha sido que el pago se realice en moneda extranjera, deberá respetarse, al ser vinculante para las partes (arts. 281, 726, 1012, 1013, 1014, Cód. Civ. y Com.) (36). (ix) Esta postura sintoniza con jurisprudencia nacional existente durante la vigencia del régimen del Cód. Civil (37). (x) Otorgarle carácter imperativo al art. 765 Cód. Civ. y Com. tornaría ilusorios los pactos en moneda extranjera (38).

— En una postura intermedia (de corte finalista), se entiende que la norma no es de orden público (compartiendo las razones que hemos desgranado precedentemente), pero las partes solamente pueden convenir el pago en especie cuando existe una "conexión con la moneda extranjera", es decir, que existe una justificación objetiva para contratar en esa moneda (por ser el contrato internacional, o tener el acreedor obligaciones, insumos que adquirir o contratos que cumplir mediante el pago de moneda extranjera). En esta posición se enrola Márquez (39), señalando que "creemos que no se trata de una norma de orden público, por lo que las partes pueden pactar la entrega específica de moneda extranjera. Pero si la contraprestación no tiene una conexión con la moneda extranjera pactada, entonces, se estaría utilizando como un modo de actualizar la deuda en moneda nacional, y esto implica violar la prohibición de indexar instituida por los arts. 7º y 10 de la ley 23.928, regla esta de orden público e inderogable por las partes, por lo cual el deudor podrá liberarse entregando la cantidad de moneda nacional equivalente a la moneda extranjera pactada".

— Personalmente, entendemos: (i) Que la norma del art. 765, Cód. Civ. y Com., no es de orden público, por las sólidas razones previamente expuestas, lo que posibilita que las partes pacten el pago en especie. (ii) Que ello es así con independencia de la existencia de una "conexión extranjera" de la deuda. Siendo válido contratar en moneda extranjera sin ningún requisito específico que marque una licitud funcional (solo para ciertos casos) y dada la indivisibilidad del orden público (la norma no puede ser o no ser de orden público según las circunstancias), no reputamos pertinente la indagación finalista como estándar de calificación de la regla legal como imperativa o dispositiva. (iii) Que, no obstante, ello, sí existen circunstancias en que la facultad del deudor de pagar en moneda nacional puede considerarse indisponible. Nos referimos a los contratos celebrados por adhesión y a los contratos de consumo, en cuyo caso la renuncia del deudor a pagar en moneda nacional comportaría una cláusula abusiva, pues implicaría renuncia a los derechos del adherente o consumidor (arts. 988, inc. b], Cód. Civ. y Com. y. 37, inc. b], ley 24.240), alteraría los derechos del predisponente emergentes de normas supletorias (art. 988, inc. b], Cód. Civ. y Com.) y, eventualmente, podría provocar un desequilibrio entre los derechos y obligaciones de las partes, si el proveedor tuviera que cumplir prestaciones cuyo costo de ejecución fuera mensurable en pesos, pero pudiendo reclamar del consumidor un pago en moneda extranjera (art. 1119, Cód. Civ. y Com.). En relación con los contratos de consumo, expresa Paolantonio (40) que "por definición, la moneda extranjera es el precio del dinero en la obligación contractual nuclear, lo que queda fuera de la posible declaración de abusividad",

(35) Explica Azar que "Las soluciones impuestas en toda obligación de restitución o de devolución de un capital o de cosas, depositadas, prestadas o previamente entregadas al deudor, siguen el principio que sólo admiten ser cumplidas entregando la misma especie y calidad de bienes, en este caso moneda, que se atribuyó. Esas reglas están contenidas en los arts. 1367, 1390, 1408, 1409, 1410, 1525 y 1527. Asimismo, si el valor debido en una prestación admite ser cuantificado en una moneda sin curso legal, la obligación se transforma en dar sumas de dinero conforme a la liquidación en la misma especie y calidad de moneda, por lo que, si esta es extranjera, corresponde la entrega de esta y no de su equivalente en dinero con curso legal (art. 772)" (Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.).

(36) V. Azar, Aldo M., "Obligaciones de dar sumas de dinero...", cit., loc. cit.

(37) V. Bomchil, Máximo, "Las normas...", cit., loc. cit.

(38) V. Gagliardo, Mariano, *Tratado de obligaciones...*, cit., p. 254.

(39) V. Márquez, José F., *Las obligaciones...*, cit., loc. cit.

(40) V. Paolantonio, Martín E., *Las obligaciones...*, cit., loc. cit.

limitándose el problema a "la transparencia o claridad informativa en la formación y ejecución del contrato, con la aplicación de los criterios generales en materia de deberes de información e interpretación contractual". Discrepamos, ya que el art. 1121, inc. a), del Cód. Civ. y Com. solamente obsta a la declaración de abusividad cuando se trata de la relación entre el precio y el bien o servicio procurado, siendo que en este caso de lo que se trata es del tipo de moneda usada para la cancelación.

IV. Los contratos en moneda extranjera y el sistema vigente

Enunciados los aspectos generales de la norma y el régimen jurídico de las obligaciones en moneda extranjera, analizaremos ciertas cuestiones particulares.

IV.1. Pago en pesos de obligaciones en moneda extranjera

(1) ¿Cuál es el valor del dólar que debe tomarse para el pago? Nos parece claro que el deudor de una obligación en dólares que pretende cancelarla, en los casos en que pueda hacerlo en pesos (art. 765, Cód. Civ. y Com.), cumple su obligación abonando el valor resultante de la cotización oficial vigente a la fecha.

Ello es así pues el deudor no puede verse obligado a pagar a otro valor que el oficial, debiendo recordarse que el eufemísticamente denominado dólar "paralelo" es en realidad ilegal y, por ende, no puede tomarse como parámetro a ningún efecto.

En la doctrina se ha planteado que, de existir una brecha sensible entre el dólar oficial y otras cotizaciones resultantes de mercados paralelos, la pretensión de pago a través de la cotización oficial vulneraría el derecho constitucional de propiedad y afectaría derechos de identidad e integridad del pago (41). No compartimos esta visión, pues quien contrata en moneda extranjera lo hace a sabiendas de que las decisiones cambiarias pueden incidir en las cotizaciones vigentes y de que los tipos de cambio "paralelos" en un contexto de restricción cambiaria son ilícitos, no pudiendo por ello invocar legítimas expectativas de cobrar por fuera de lo que marca el sistema legal. De allí que debe entenderse que la referencia legal es al tipo de cambio oficial (42).

(2) ¿Puede optarse por otros tipos de cambio? Dado que existen en la actualidad varios tipos de cambio (43), como regla el deudor pagará conforme el tipo de cambio general fijado por la autoridad monetaria, pero resulta válido que lo haga de acuerdo con otro si las partes así lo hubieran convenido, en tanto se trate de una cotización legal. Nos explicamos.

Frente a la pregunta sobre si las partes pueden convenir, en ejercicio de la autonomía de la voluntad, el tipo de cambio que se tomará para la conversión, Paolantonio (44) entiende que ello es posible, siempre que no resulte ilícito a la luz de otras normas aplicables. Coinciden Estigarribia Bieber (45) y Mazzinghi (46), quien admite que las partes voluntariamente escojan el tipo de cambio a utilizar, apuntando a la conservación del poder adquisitivo de su crédito. Bomchil (47) acuerda y sugiere que las partes pacten a elección del acreedor que el tipo de cambio sea el necesario para que este adquiera dólares en una plaza extranjera donde el mercado cambiario no se encuentre restringido o el pago en títulos de deuda en moneda extranjera emitidos por la Nación. Funes (48) coincide en lo sustancial con esta recomendación.

(41) Funes, María V., "Obligaciones en moneda extranjera en el nuevo Código", LL del 23/4/2015, p. 1.

(42) V. Los Arcos Vidaurreta, Jesús - Martínez, Norma B., *Obligaciones y responsabilidad en el Nuevo Código Civil y Comercial*, Zavalía, Buenos Aires, 2015, p. 62.

(43) Mayorista, minorista, para ciertos productos o actividades, etc.

(44) V. Paolantonio, Martín E., "Las obligaciones en moneda extranjera en el proyecto de Código Civil", *Lecciones y Ensayos*, 90, 2012.

(45) V. Estigarribia Bieber, María L., *Código Civil y Comercial...*, cit., p. 53.

(46) Mazzinghi, Marcos, "El 'cepo cambiario' y las obligaciones de pago en moneda extranjera", RCCyC, 2015 (agosto), p. 202.

(47) Bomchil, Máximo, "Las normas sobre obligaciones en moneda extranjera en el Código Civil y Comercial son supletorias y no imperativas", LL del 6/7/2015, p. 1.

(48) V. Funes, María V., "Obligaciones...", cit., loc. cit.

Por nuestra parte, estimamos que este ajuste es viable en ejercicio de la autonomía de la voluntad de los contratantes en la medida que no entrañe fraude a la ley ni violación de normas imperativas (art. 12, Cód. Civ. y Com.). De este modo: (i) en un mercado cambiario desregulado, las partes tendrán libertad para escoger el que consideren apropiado; (ii) en un mercado regulado (como el que existe al momento de escribirse estas líneas) la opción se encontrará limitada a los tipos de cambio legalmente aceptables (49), excluyendo cotizaciones paralelas (ilícitas).

(3) El impuesto PAIS no se computa para fijar la deuda en dólares. El deudor de la obligación cumple abonando la suma de pesos resultante de la cotización oficial, sin adicionarle el impuesto PAIS.

El acreedor no puede pretender que se le pague el 30% adicional derivado de la aplicación de este impuesto, pues dicha alícuota no es un componente del valor de la divisa sino, precisamente, un tributo.

(4) ¿Qué ocurre en caso de incumplimiento del deudor? En doctrina se ha sostenido que en esta situación surge una obligación de valor, quedando obligado el deudor a indemnizar integralmente los daños sufridos (50) y debiendo condenarse al deudor al pago in natura (en la moneda extranjera pactada) (51).

Nosotros creemos que (i) la mora del deudor le impide sustituir la moneda convenida, debiendo cumplir en especie; esto es así por aplicación del régimen de las obligaciones alternativas, en las que el titular de la facultad de elección la pierde si no la ejerce oportunamente (art. 780, Cód. Civ. y Com.); esto, claro, excepto que hubiera practicado su elección con anterioridad al acaecimiento de la mora; (ii) el daño resarcible deberá de todos modos atenerse a aquello que lícitamente puede corresponderle al acreedor (arg. art. 1737, Cód. Civ. y Com., al hablar del derecho o interés "no reprobado por el ordenamiento jurídico"). De allí que no podrá condenarse al deudor a pagar conforme conversiones a un tipo de cambio ilícito.

IV.2. Pago en especie de obligaciones en moneda extranjera

(1) Excesiva onerosidad en la obtención de la moneda extranjera. Supongamos que el deudor de la obligación pudiera acceder a la divisa, pero valores superiores a los que había previsionado (fruto de las variaciones cambiarias o de la aplicación del impuesto PAÍS): ¿podría recurrir a la teoría de la imprevisión (art. 1091, Cód. Civ. y Com.)?

La doctrina lo admite (52), aunque deberá evaluarse si las fluctuaciones en el valor de la moneda son realmente extraordinarias e imprevisibles (53).

Con todo, es difícil reputar imprevisible en nuestro país una devaluación que incida significativamente en el valor de la moneda extranjera, pues acontecen periódicamente y, *prima facie*, constituyen un riesgo asumido por el deudor de la obligación.

(2) Imposibilidad de obtención de la moneda extranjera. ¿Qué ocurre si, habiéndose convenido el pago en especie, el deudor no logra obtener la moneda extranjera por no poder adquirir las divisas?

Por de pronto, las partes pueden haber previsto alguna metodología subsidiaria de cum-

(49) Dólar oficial, dólar tarjeta, etc. No creemos, en cambio, que exista certeza sobre la licitud de la operación conocida como "contado con liquidación" más allá de que diversos medios de comunicación afirmaron recientemente que la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo había convalidado, ya que en rigor el Alto Cuerpo se limitó a desestimar por motivos formales un recurso interpuesto en una causa penal en la que se discutía la configuración de un delito ("Recurso de hecho deducido por el Fiscal General ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en la causa SA, BBVA Banco Francés y otros s/ infracción ley 24.144").

(50) V. Marino, Abel - Maglio, María C., en *Código Civil y Comercial...*, cit., p. 676.

(51) V. Compagnucci de Caso, Rubén H., en Rivera, Julio C. - Medina, Graciela, *Código Civil y Comercial de la Nación comentado*, La Ley, Buenos Aires, 2014, t. III, p. 92.

(52) V. Funes, María V., "Obligaciones...", cit., loc. cit.; Paolantonio, Martín E., "Las obligaciones...", cit., loc. cit.

(53) V. Paolantonio, Martín E., "Las obligaciones...", cit., loc. cit.

plimiento, la que será imperativa para el deudor quien, en este caso, no podrá pretender pagar en pesos a la cotización oficial (54). También puede suceder que, aunque no se hubiera pactado el punto, el deudor tenga acceso a vías alternativas de acceso a la divisa extranjera, en cuyo caso deberá acudir también a ellas para poder cumplir, en tanto y en cuanto se trate de mecanismos lícitos (55); nadie puede, en cambio, ser obligado a adquirir dólares en un mercado ilícito (eufemísticamente llamado "paralelo") para honrar sus deudas.

El mayor problema acontece, obviamente, cuando no existe opción contractual ni legal supletoria. Al aplicarse el régimen de las obligaciones alternativas (56), el deudor podría liberarse de responsabilidad invocando imposibilidad inimputable (art. 781, inc. a, Cód. Civ. y Com.); a su vez, la imposibilidad de cumplimiento con efectos eximitorios de responsabilidad solamente podría invocarse cuando ocurre por caso fortuito, lo que no acontece si es previsible la restricción cambiaria [art. 955, Cód. Civ. y Com. (57)]. La ponderación de previsibilidad debe hacerse en concreto, bastando con fijar una pauta general: (i) el deudor solamente se liberará ante restricciones sobrevenidas e imprevisibles, y no cuando se comprometió a pagar en especie y era previsible la existencia de restricciones cambiarias; (ii) caso contrario, obviamente no podrá cumplir, pero deberá indemnizar al acreedor por los daños causados (arg. art. 955, *in fine*, Cód. Civ. y Com.).

¿Es, sin embargo, satisfactoria esta solución? ¿ante la imposibilidad de obtener los dólares (concebidos como moneda esencial del contrato) lo razonable es la fuga hacia los medios extintivos de las obligaciones y el contrato, o acaso el principio de conservación (art. 1066, Cód. Civ. y Com.) debe permear la resolución del punto?

Creemos que deberían procurarse soluciones creativas que permitan la continuidad del contrato en términos razonables, en resguardo de los intereses legítimos de los contratantes (58). En algunos casos se admitió una conversión a pesos, con reajustes derivados de la aplicación de normas tributarias (59); también se podría tomar las restricciones de compra como imposibilidad de pago temporaria sin efectos frustráneos definitivos del interés del acreedor (art. 956, Cód. Civ. y Com.) y admitir pagos a cuenta (sin eficacia cancelatoria) en pesos a la cotización oficial, aceptando una ulterior redeterminación de saldos una vez cesados los límites de compra. Las soluciones son atípicas y se fijarán caso por caso, dada la complejidad del problema y la multiplicidad de situaciones que pueden presentarse.

En el marco normativo vigente a la fecha de redacción de este artículo (60), este escenario debería darse solo en situaciones puntuales, ya que: (i) la prohibición de adquisición de divisas extranjeras no rige respecto a deudas con entidades financieras (Comunicación "A" 6776, punto 1.4); (ii) los deudores de obligaciones en moneda extranjera contraídas con anterioridad al 30/8/2019 podrán adquirir la divisa siempre que sus deudas estén "instrumentadas mediante registros o escrituras públicos" (Comunicación "A" 6770, punto 9) (61); (iii) también

(54) CNCiv., sala A, 26/8/2019, "Pleus, Santiago R. y otro c. Biondo, Luis A. y otro s/consignación", LL AR/JUR/27841/2019; CNCiv., sala H, 3/12/2015, "Desarrolladora Terravista SA c. Verna, Emiliano S. s/daños y perjuicios", LL AR/JUR/70872/2015.

(55) C1ªCiv. y Com. Bahía Blanca, sala I, 3/12/2015, "Carpo, Elena N. c. Peralta, Ceferino V. A. s/cumplimiento de contrato", LL AR/JUR/57684/2015.

(56) Si, en cambio, se aplicara el régimen de las obligaciones de género, la existencia de estas dificultades de adquisición de la moneda extranjera no liberaría al deudor (art. 763, Cód. Civ. y Com.).

(57) Más allá de las dudas que provoca la asimetría entre esta norma y los arts. 1732-1733, Cód. Civ. y Com., respecto a la configuración de esta causal extintiva.

(58) La opción extintiva, drástica y draconiana, destruye el contrato para expurgarlo de sus inconsistencias, materializando jurídicamente el adagio "muerto el perro, se acabó la rabia".

(59) C6ªCiv. y Com. Córdoba, 27/8/2015, "Veiga, Susana V. c. Izurieta, Javier A. s/abreviado - consignación - recurso de apelación - nro. 2326312/36", LL AR/JUR/47999/2015.

(60) 26/12/2019.

(61) Se ha considerado que, aunque la obligación no conste en tales registros o escrituras públicos, si se prueba la fecha cierta anterior, se podría autorizar la compra de divisas: "Entendemos que el requisito de instrumentación en registros o escrituras públicas está

puede accederse a divisas para la adquisición de viviendas únicas, familiares y de ocupación permanente, en las condiciones previstas por la Comunicación "A" 6787 (modificada por Comunicación "A" 6815).

De este modo, los supuestos en que el deudor de una obligación en dólares podría no acceder a la divisa a lo fines del cumplimiento (al menos en el marco normativo vigente), serían: (i) las deudas anteriores al 30/8/2019, sin fecha cierta; (ii) las deudas posteriores al 30/8/2019, supuesto en el cual se contrata ya sabiendo de las restricciones cambiarias y, por ende, no acontece ninguna imposibilidad sobreviniente.

De todas maneras, estas reglamentaciones del BCRA pueden mutar a futuro y es imaginable que lo harán, conforme los resultados que se vayan obteniendo con la regulación actual.

V. Reflexión final

La adopción de un sistema de control de cambios concierne a las potestades propias del gobierno, en la medida que sea desarrollado con arreglo a estándares de legalidad y razonabilidad (62). El ejercicio de las facultades de control es puramente instrumental, no pudiendo valorarse en abstracto: su ponderación depende de la legitimidad de los fines perseguidos y la proporcionalidad de los medios escogidos (63).

En este cuadro, entendemos que la demanda de los operadores jurídicos no debe centrarse en la existencia en sí del control de cambios, sino en los atributos que debe reunir para reputarse legítimo: su estabilidad y coherencia, su transparencia y comprensibilidad, su razonabilidad (64).

El plexo normativo hoy vigente, fácil es advertirlo, es coyuntural y momentáneo. Irá variando y completándose con regulaciones futuras, muchas de ellas dictadas por la autoridad monetaria. Se trata de una nueva legalidad cambiaria y monetaria en proceso de elaboración, no exenta del procedimiento de prueba y error.

Es de esperar que estas regulaciones provean soluciones y no nuevos problemas a los que ya existen en la esfera negocial, producto del crítico escenario macroeconómico del país.

Con todo, allí está el Cód. Civ. y Com., que, además, de sus regulaciones específicas sobre la moneda extranjera, se encuentra atravesado de estándares generales que ya sirvieron y nuevamente habrán de servir, llegado el caso, para restañar el equilibrio y la conmutatividad de las relaciones entre particulares. Y allí está también la Constitución Nacional, carta de navegación y dique de contención en épocas de normalidad, pero también y principalmente en circunstancias anómalas y de difícil tránsito y superación.

---

vinculado con la necesidad de probar la fecha cierta de la obligación, por lo que sería razonable admitir dicho acceso cuando la antigüedad de la obligación —previa al 1/9/2019— puede demostrarse por cualquier otro medio fehaciente" (Mazzinghi, Marcos, "El restablecimiento de los controles cambiarios. Un triste *déjà vu*", ADLA 2019-11-3; LL AR/DOC/3302/2019).

(62) V. Tavarone, Marcelo R., "El regreso de los controles de cambio", SJA del 25/9/2019, p. 3, LL AR/DOC/3062/2019.

(63) En la Argentina de fines de 2019, el contexto macroeconómico valida mecanismos más o menos intensos de control de cambios y desincentivos de la libre circulación de monedas extranjeras: la escasez de estas divisas, las dificultades para obtenerlas (en el marco de una economía primarizada en que el flujo de dólares depende casi en exclusividad del sector agroexportador) y la existencia de vencimientos significativos de deuda externa justifican el tratamiento de la moneda extranjera como un bien escaso.

(64) En situaciones de emergencia económica, existe una anomalía de carácter coyuntural que motiva la intervención de la justicia distributiva, habida cuenta de que la justicia conmutativa y su regla consustancial de igualdad aritmética no es apta para lograr un resultado justo en el intercambio de prestaciones. De este modo, "en los casos de crisis política o económica existen conjuntos de relaciones jurídicas que pasan de estar regidos de modo principal por la justicia conmutativa a estarlo por la justicia distributiva", pues priorizan la realización del bien común y adoptan mecanismos de redistribución de bienes en una perspectiva más amplia que el intercambio equivalente propio de la justicia conmutativa (Cianciardo, Juan, "La interpretación en las fronteras del sistema jurídico Consideraciones a propósito de la analogía, la justicia distributiva y el derecho de propiedad", JA, cita online 0003/015015). Una de las formas en que la justicia distributiva puede incidir en los contratos es esta regulación atinente a una de las prestaciones mediante un control de cambios.

Si la normatividad cambiaria o monetaria no alcanza, colapsa o se revela improductiva, habrá que volver (como ya se ha hecho, antes que ahora) a estos principios generales y, merced a ellos, restablecer la justicia contractual.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4228/2019

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, p. ej., 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".

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/147/2020

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 concs. de nuestra CN.

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

I.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.

I.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 adqui-

rente, locatario o prestatario, destinadas al pago de la adquisición de bienes o prestaciones y locaciones 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.

I.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.

I.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.

I.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).

Cabe recordar que la Ley de Impuesto al Valor Agregado considera servicios digitales a aque-

(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

llos 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 imponibles 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 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.

---

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 interesado a nuestros comentarios en "Los servicios digitales y los impuestos al consumo", *Impuestos*, nro. 36, Check Point La Ley Online, Thomson Reuters, 28/9/2018.

(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, Thomson Reuters, 28/9/2018.

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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4255/2019

La creación del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) (Dólar Turista)

MARCOS MAZZINGHI

I. Introducción

Con el rimbombante título de "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública", el Honorable Congreso de la Nación aprobó la ley 27.541 (la "ley") (1), con la que el gobierno recientemente electo intentará paliar la severa crisis económico y financiera que nuevamente azota a la República Argentina.

La ley principia por declarar la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, delegando en el Poder Ejecutivo Nacional las facultades comprendidas en dicha norma, delegación que se efectúa en los términos del art. 76 de la CN, hasta el 31 de diciembre de 2020.

El propósito de este artículo es analizar puntualmente el nuevo tributo creado por la ley denominado Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS), que más allá de su pretenciosa calificación no es más que un gravamen que alcanza a la compra de moneda extranjera para atesoramiento, turismo o cualquier otra finalidad que no tenga un destino específicamente autorizado por la normativa cambiaria.

(1) Publicada en el Boletín Oficial 34.268 con fecha 23/12/2019.

II. Antecedentes

Con fecha 1º de septiembre de 2019, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto de necesidad y urgencia 609/2019 (el "decreto") a través del cual impuso una serie de medidas que implican importantes modificaciones en el régimen de cambios (2).

Por su parte, el Banco Central de la República Argentina ("BCRA") dictó la Comunicación "A" 6770, que reglamenta el decreto y sienta las bases del nuevo régimen aplicable al ingreso y egreso de divisas, y del acceso al mercado de cambios para residentes y no residentes.

El decreto empieza por reestablecer la obligatoriedad de ingresar y liquidar en el país los fondos provenientes de las exportaciones de bienes y servicios, en las condiciones y plazos que disponga al efecto el BCRA (art. 1º).

Esta exigencia había sido derogada a través del dec. 893/2017 —dictado en noviembre de 2017— y mediante la Comunicación del BCRA "A" 6363.

Estas últimas normas impusieron un contexto de libertad cambiaria absoluta, en el cual los exportadores podían optar por dejar las di-

(2) Para un análisis más exhaustivo del decreto y la nueva normativa cambiaria, MAZZINGHI, Marcos, "El restablecimiento de los controles cambiarios, un triste *déjà vu*", *Revista Anales de Legislación Argentina*, nro. 11 (noviembre 2019).

visas provenientes de sus exportaciones en el exterior, sin límite temporal alguno.

Esta laxitud —no exenta de cierta dosis de ingenuidad por parte de los responsables de la política cambiaria— se vio complementada por la eliminación de los controles al ingreso de capitales especulativos, que imponía el dec. 616/2005, en cuanto establecía la obligación de constituir un depósito del 30% de los fondos que ingresaran al país ("encaje"), que debía permanecer inmovilizado durante 1 año, sin remuneración, salvo que se configurara alguna de las numerosas excepciones que la normativa contemplaba para evitar dicho encaje.

El encaje fue reducido a cero [0] a través de la resolución del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas 3/2015.

En un escenario signado por el estancamiento económico, una inflación persistente, tasas en Pesos en torno al 70% y un dólar medianamente estable, la tentación para el ingreso de capitales especulativos fue irresistible.

También resultó arduo el intento de desalentar la compulsiva y crónica tendencia a adquirir Dólares Estadounidenses en épocas de incertidumbre, así como el drenaje de fondos en moneda extranjera del sistema financiero, sobre todo a partir de los sorpresivos resultados de las elecciones primarias, abiertas, simultáneas y obligatorias del 11 de agosto de 2019 (PASO).

Si bien es evidente que este fue el hecho desencadenante del tembladeral actual, no lo es menos que el régimen económico, financiero y cambiario de los últimos dos años se encontraba agonizante.

Con la abrupta devaluación registrada a partir de las PASO, el desplome de la cotización de los títulos públicos y el temor generalizado a una corrida bancaria, la imposición de los controles cambiarios se volvió impostergable.

El decreto reimpuso así la obligatoriedad de ingresar y liquidar en el mercado de cambios las divisas provenientes de las exportaciones de bienes y servicios, delegando, además, en el BCRA el establecimiento de los supuestos en los que la adquisición de moneda extranjera y los giros de fondos al exterior requerirán autorización previa, las que deben ser analizadas "con base en pautas objetivas en función de las condiciones vigentes en el mercado cambiario y distinguiendo la situación de las personas humanas de la de las personas jurídicas" (art. 2º del decreto).

A fin de intentar disuadir la elusión de las restricciones cambiarias a través de las conocidas prácticas con títulos públicos, el decreto (art. 3º) faculta al BCRA a "... establecer reglamentaciones que eviten prácticas y operaciones tendientes a eludir, a través de títulos públicos u otros instrumentos, lo dispuesto en esta medida".

El gobierno electo el 10 de diciembre de 2019 heredó la apremiante escasez de dólares de la economía, y mediante la sanción de la Ley busca disuadir —o encarecer— la adquisición de moneda extranjera para atesoramiento o para el turismo, mediante la creación del impuesto de emergencia que analizaremos en el apartado siguiente.

III. La creación del impuesto y sus características

El art. 35 de la ley crea un impuesto con una alícuota del 30% (treinta por ciento) que se aplicará en todo el territorio de la Nación, durante un período de 5 ejercicios fiscales, con carácter de emergencia (3), y cuyo hecho imponible lo constituyen las siguientes operaciones:

a) Compra de billetes y divisas en moneda extranjera —incluidos los cheques de viajero— para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones según la normativa cambiaria, efectuadas por residentes en el país.

Es decir que cualquier adquisición de moneda extranjera realizada por un residente cuya finalidad sea la de atesorar, viajar o no tenga un destino específicamente habilitado por la normativa cambiaria (pago de una importación, cancelación de una obligación en moneda ex-

(3) El impuesto a las ganancias y el impuesto a los débitos/créditos también fueron creados como impuestos transitorios de emergencia, y en el primero caso (ganancias) ya está próximo a cumplir los 90 años (se creó como impuesto a la renta en 1932) y en el segundo ya se ha convertido en mayor de edad, gozando actualmente de 18 años de vigencia ininterrumpida (se impuso en agosto de 2001).

tranjera plasmada en una escritura pública de fecha anterior al 1/9/2019, etc.) está alcanzado por el nuevo impuesto.

b) Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras por cuenta y orden del adquirente, locatario, o prestatario destinadas al pago de bienes o servicios efectuadas en el exterior, que se cancelen mediante la utilización de tarjetas de crédito, compra y débito y cualquier otro medio de pago equivalente que determine la reglamentación.

La ley aclara que quedan incluidas las extracciones o adelantos en efectivo efectuados en el exterior, así como las compras efectuadas a través de portales o sitios virtuales y/o cualquier otra modalidad por las cual las operaciones se perfeccionen mediante compra a distancia de la moneda extranjera.

c) 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 y cualquier otro medio de pago equivalente que determine la reglamentación.

d) Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo (mayoristas o minoristas) del país.

e) Adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática de pasajeros con destino fuera del país, en la medida en que para la cancelación de la operación deba accederse al mercado único y libre de cambios en los términos que fije la reglamentación.

Si bien a la fecha aún no se ha publicado el decreto reglamentario de la ley, fuentes periodísticas han adelantado que esa norma aclara que no aplica el impuesto cuando los gastos o el pago de servicios en el exterior es realizado con moneda extranjera en efectivo.

La ley determina que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona humana, jurídica, la sucesión indivisa y/o los demás responsables que realicen alguna de las operaciones arriba descriptas. En caso en que el hecho imponible se configurara mediante tarjetas de crédito, de compra y/o de débito, el impuesto alcanzará a quienes sean sus titulares, usuarios, titulares adicionales y/o beneficiarios de las extensiones.

Se excluye como sujetos pasivos del impuesto a las jurisdicciones y entidades comprendidas en los incs. a) y b) del art. 8º de la ley 24.156 (4), 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.

La Ley aclara que no se encontrarán alcanzadas por el impuesto las siguientes operaciones:

i) 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.

ii) Los gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito del Estado Nacional, Estados Provinciales, y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios, así como las universidades e instituciones integrantes del sistema universitario argentino.

iii) 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 25.054 y modificatorias.

La ley coloca en cabeza del residente que realiza la operación gravada con el impuesto la obligación de pagar este último, pero impone el deber de actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación a los sujetos que para cada tipo de operación se indican a continuación:

(4) Las entidades enumeradas en estos incisos son las siguientes: a) Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social, y b) Empresas y Sociedades del Estado que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.

Hecho imponible	Agente de percepción y liquidación	Oportunidad de practicarse la percepción
Compra de divisas y billetes para atesoramiento (art. 35 inc. a])	Las entidades autorizadas a operar en cambios por el BCRA.	Al momento de efectivizarse la operación cambiaria. El importe de la percepción debe consignarse en forma discriminada en el boleto de cambio.
Cambio de divisas para la adquisición de bienes y servicios en el exterior (art. 35 incs. b] y c])	Las entidades que efectúen los cobros de las liquidaciones a los usuarios de sistemas de tarjetas de crédito, débito y/o compra.	Tarjetas de crédito y/o compra: En la fecha de cobro del resumen y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, aun cuando se haga un pago parcial. El importe de la percepción debe consignarse en forma discriminada en el referido documento. Tarjeta de débito: en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada. El extracto o resumen bancario resultará comprobante justificativo de la percepción.
Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo (art. 35 inc. d])	Las agencias de viajes y turismo que efectúen el cobro del servicio.	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. El importe de la percepción deberá consignarse en forma discriminada en la factura o documento equivalente.
Adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática de pasajeros con destino fuera del país (art. 35 inc. e])	Las empresas de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática que realicen el cobro del viaje.	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. El importe de la percepción deberá consignarse en forma discriminada en la factura o documento equivalente.

La ley prevé que, a los efectos de la liquidación del impuesto, deberá efectuarse la conversión de la moneda extranjera a su equivalente en moneda nacional, utilizando al efecto el tipo de cambio vendedor del 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.

La Administración Federal de Ingresos Públicos asumirá a su cargo la reglamentación, la recaudación, y la ejecución judicial del nuevo impuesto, siendo de aplicación la ley 11.683 de Procedimientos Fiscales (art. 44 de la ley).

El art. 44 de la ley contiene una aclaración absolutamente redundante y superflua —cuya inclusión da una pauta del paupérrimo nivel de seguridad jurídica de nuestro país— en el sentido de que la aplicación del impuesto se realizará a partir de la entrada en vigencia de la ley, "... con exclusión de las transacciones efectuadas con anterioridad a dicha fecha".

En lo que constituye quizá el aspecto más cuestionable de la norma que rige el nuevo impuesto, el art. 41 delega en el Poder Ejecutivo nacional las siguientes facultades:

a) Incorporar nuevas operaciones al listado enunciado en el art. 35, en la medida en que impliquen la adquisición de moneda extranjera directa o indirectamente, así como la posibilidad de designar nuevos agentes de percepción del tributo.

b) Reducir la alícuota del 30% en la medida en que se hayan morigerado las causas que motivaron la imposición del tributo, y restituirlas, en su caso.

c) Suspender temporalmente la aplicación del impuesto en atención a razones de orden fundadas.

La facultad contenida en el inc. a) del art. 41 resulta a nuestro juicio violatoria del principio de legalidad, y de la prohibición de analogía que campean como garantías constitucionales de los contribuyentes, limitando la discrecionalidad y el abuso en el ejercicio de la potestad tributaria por parte del poder público.

La ley precisa con claridad cuáles son los hechos imponibles cuya configuración da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, con lo cual la delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad de incorporar nuevas operaciones al listado contenido en la ley constituye una trasgresión a los citados principios, y que en caso de ser ejercida podría dar lugar al cuestionamiento judicial por parte de los contribuyentes afectados.

La ley prevé que el producido recaudado por el nuevo impuesto será distribuido por el Poder Ejecutivo Nacional conforme las siguientes prioridades:

i) Financiamiento de los programas a cargo de la Administración Nacional de la Seguridad Social, y de las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados: 70% (setenta por ciento).

ii) Financiamiento de obras de vivienda social: del fideicomiso Fondo de Integración Socio Urbana (ley 27.453), obras de infraestructura económica y fomento del turismo nacional: 30% [treinta por ciento]).

IV. Conclusión

Partiendo del hecho objetivo e incontrastable de que nuestra economía tiene una carencia crónica de dólares estadounidenses, la imposición de ciertos controles y mecanismos jurídicos tendientes a cuidar las reservas puede calificarse como una medida de administración prudente y razonable.

En las antípodas se ubica la errada decisión del anterior gobierno de endeudar fuertemente al país para asegurar el ingreso de moneda extranjera a la economía, sin establecer ningún límite ni control a la demanda de dólares, que hasta el dictado del decreto (5), podían adquirirse ilimitadamente y transferirse al exterior sin ningún tipo de restricción.

Si la finalidad de dicha medida era asegurar una demanda constante de dólares para evitar una abrupta devaluación producto de la demanda insatisfecha de esa moneda, los hechos demostraron lo equivocado del enfoque: el país se endeudó pesadamente, las reservas continuaron menguando y se registró una devaluación cercana al 100%, habiéndose reinstalado los controles cambiarios más férreos y el cepo a la compra de moneda extranjera.

Con este escenario, el nuevo gobierno dicta la ley, y dentro de las herramientas contenidas en la misma, se crea el impuesto denominado PAIS, gravando con una alícuota del 30%

(5) 1/9/2019.

la compra de moneda extranjera que tenga como finalidad el atesoramiento o los viajes al exterior.

En todas las épocas en que rigieron controles de cambios y restricciones a la adquisición de moneda extranjera existieron resquicios y mecanismos alternativos para sortear dichos obstáculos, y hacerse —localmente y en el exterior— de los ansiados dólares.

Los controles al ingreso y egreso de divisas se esquivan mediante la operatoria de contado con liquidación, y la restricción a la compra de moneda extranjera se elude mediante el mecanismo denominado "Dólar MEP".

En ambos casos se trata de operatorias plenamente legales e irreprochables desde el punto de vista penal cambiario (6).

La creación del nuevo impuesto implica de alguna forma admitir esta realidad, y proporciona una posibilidad de adquirir directamente los dólares (7), sin necesidad de apelar a dichos mecanismos alternativos, pero gravando dicha operación con un impuesto del 30%.

Anhelamos que llegue el día en que se reinstale la libertad cambiaria y los argentinos dejemos de basar nuestras decisiones económicas en función de la evolución de una moneda extranjera, pero para que ello ocurra lo primordial y esencial es desterrar definitivamente el flagelo de la inflación, que destruye a los más pobres, y provoca que quienes tienen alguna posibilidad de ahorrar se refugien inmediatamente en una moneda sólida.

Hasta tanto ello no ocurra, conviviremos con cepos, restricciones, impuestos de emergencia y alícuotas diferenciadas: triste pero real.

(6) Ver nuestros trabajos "Compraventa simultánea de títulos valores ('contado con liquidación'). Respaldo a su legalidad", LL del 4/5/2015, p. 6; LL 2015-C-1; cita online: AR/DOC/1342/2015; y "Transferencia al exterior con títulos", LL del 18/3/2013, p. 6; LL 2013-B-221, cita online: AR/DOC/1076/2013.

(7) Si bien la ley nada dice al respecto, parecería que las normas complementarias y reglamentarias derogarán la restricción que solo permite adquirir US$ 200 por mes por persona, caso contrario no tendría sentido crear un impuesto que solo abarque las compras por debajo de ese monto irrisorio.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4240/2019

Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS). Principales aspectos. Régimen de percepción

MARÍA DE LOS ÁNGELES OLANO Y SANTIAGO L. MONTEZANTI

I. Creación y reglamentación

El 23 de diciembre de 2019 entró en vigencia la ley 27.541 bajo el nombre "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública" —en adelante "la ley"—.

Entre los diversos aspectos abordados por la ley, se creó un nuevo impuesto, el Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) —en adelante "impuesto PAIS"—.

El impuesto PAIS, de carácter indirecto y de afectación específica según lo dispone el art. 42 de la ley, fue creado con carácter de emergencia y por el término de cinco períodos fiscales (obsérvese, no obstante, que ninguna de las normas bajo trato ha definido en qué consiste el período fiscal —si es anual o mensual, por ejemplo— y como se computa).

A diferencia de lo sucedido con el régimen similar (o con finalidades similares) vigente durante el último gobierno de Cristina Fernández de Kirchner, la ley no prevé la posibilidad de acreditación parcial o total de las sumas pagadas en concepto de este tributo contra otros impuestos. Desde un punto de vista técnico-jurídico, la justificación de esta diferencia radica en que el régimen anterior fue creado por norma de rango infralegal y constituía —por ende— un pago a cuenta de impuestos ya existentes (Ganancias y Bienes Personales), mientras que en este caso es el Congreso de la Nación el que instituye un nuevo impuesto que se agrega a la nutrida lista de tributos que componen nuestro sistema tributario.

Por su parte, el 28 de diciembre de 2019 fue publicado en el Boletín Oficial el dec. 99/2019 —en adelante, el "decreto"— que reglamentó en su tít. III algunos aspectos del nuevo impuesto.

Finalmente, el 7 de enero de 2019, se publicó en el Boletín Oficial la res. gral. 4659/2020 de AFIP —en adelante "la RG"— que reglamentó los requisitos y condiciones para la declaración e ingreso del impuesto PAIS.

II. Hecho imponible

El hecho imponible descripto por la norma contempla cinco operaciones o actos jurídicos cuya realización determina el nacimiento de la obligación de pago:

i) Compra de moneda extranjera efectuada por residentes en el país para atesoramiento o sin un destino específico vinculado al pago de obligaciones al exterior en los términos de las regulaciones vigentes en el mercado de cambios —art. 35, inc. a) de la ley—.

ii) Cambio de divisas efectuado por las entidades financieras, por cuenta y orden del adquirente locatario o prestatario, destinadas al pago de bienes y servicios del exterior —art. 35, inc. b) de la ley—.

Estas operaciones son alcanzadas cualquiera sea el medio de pago utilizado para cancelarlas.

iii) Cambio de divisas efectuado por entidades financieras, por cuenta y orden del contratante residente en el país, destinadas al pago de servicios prestados por sujetos no residentes en el país —art. 35, inc. c) de la ley—.

Al igual que en el caso anterior, estas operaciones son alcanzadas en todos los casos, sin importar el medio de pago utilizado para la cancelación;

iv) Adquisición de servicios en el exterior a través de agentes de viajes y turismo —art. 35, inc. d) de la ley—.

El decreto establece que también se encuentran incluidas las adquisiciones de servicios del exterior efectuadas a través de agencias del país cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incs. b) y c) del art. 35 de la ley, y siempre que para su cancelación deba accederse al mercado único y libre de cambios para la adquisición de las divisas correspondientes.

v) Adquisición de servicios de transporte de pasajeros al exterior que requiera acceso al mercado único y libre de cambios para la adquisición de divisas correspondientes para cancelar el servicio —art. 35, inc. e)—.

El decreto también aclara respecto de esta operación, que se incluyen los servicios de transporte de pasajeros fuera del país contratados a empresas locales, en tanto sean cancelados en efectivo y no estén alcanzados por los incs. b) y c) del art. 35 de la ley, y siempre que para su cancelación deba accederse al mercado único y libre de cambios (1).

III. Alícuotas y base imponible

La ley establece la alícuota general del 30% aplicable sobre: (i) el importe total de cada operación, en el caso de las operaciones comprendidas en los incs. a) a d) del art. 35; (ii) Sobre el precio, neto de impuestos y tasas, de cada operación en el caso de las descriptas en el inc. e) del art. 35.

Si la operación estuviese expresada en moneda extranjera, a los fines del cálculo del impuesto, deberá efectuarse su conversión en moneda local, aplicando el tipo de cambio que se indica en cada caso en el cuadro incluido en el art. 6º de la RG (ver infra).

El decreto establece la alícuota reducida del 8% para las operaciones que constituyan servicios digitales ya alcanzados por el impuesto al valor agregado según el art. 3º, inc. e), apart. 21, inc. m). De esta manera, se limita la imposición de los servicios digitales, como Netflix o Spotify, que ya habían sido gravados recientemente con IVA a partir de la ley 27.430 (BO 29/12/2017), de tal suerte de reducir el inevitable efecto de su encarecimiento por la suma de ambos tributos.

IV. Sujetos pasibles del impuesto y agentes de percepción

Son sujetos pasibles del impuesto y responsables por deuda propia, los sujetos residentes en el país —personas humanas, jurídicas, sucesiones indivisas y demás responsables— que realicen algunas de las operaciones que describe el art. 35 de la ley.

De acuerdo con la RG, la condición de residente de los sujetos pasibles del impuesto es la que surge de los arts. 116 y ss. de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019.

(1) Debe hacerse notar, respecto a este último hecho imponible, que el proyecto de ley, la ley, el decreto y la RG evidencian criterios bastante fluctuantes, que se tradujeron en una relativa incertidumbre sobre sus alcances, la cual a nuestro juicio no ha sido completamente eliminada. En efecto, el proyecto preveía la aplicación del impuesto sobre la adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, sin referencia alguna al eventual acceso al MULC para su cancelación. La ley, en cambio, introdujo dicha condición con la hipotética intención de beneficiar a la línea aérea de bandera (Aerolíneas Argentinas), lo que derivó en importantes dudas sobre los alcances de la norma, ya que, como regla —al menos en el transporte aéreo— los pasajes se cancelan en pesos, sin que el usuario deba acceder al MULC o comprar divisas. En rigor, es la línea aérea la que posteriormente solicita al BCRA las divisas correspondientes a los pasajes emitidos en el país. La RG, con la posible intención de volver al criterio original del proyecto, aclara que será aplicable el impuesto cuando "en cualquier etapa de su operatoria" se deba acceder al MULC, lo cual no suprime completamente los interrogantes, porque no todas las líneas aéreas acceden al MULC en la misma medida y proporción.

En el caso de operaciones concertadas mediante el uso de tarjetas de crédito y/o débito, el impuesto recae sobre sus titulares, usuarios, titulares adicionales y/o beneficiarios de extensiones.

Si bien la ley establece que están a cargo del impuesto el adquirente, el locatario o prestatario, la norma designa como agentes de percepción y liquidación del impuesto a los siguientes sujetos:

i) Entidades autorizadas a operar en cambios;

ii) Entidades que efectúen cobros de tarjetas;

iii) Agencias de viajes y turismo;

iv) Empresas de transporte.

Los agentes de percepción deberán solicitar su inscripción, a través del sistema registral, en el Régimen del Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) e ingresar semanalmente las percepciones practicadas, de acuerdo con los plazos fijados en el art. 7º de la RG 4659/2020.

A los efectos del ingreso, en el caso de las operaciones canceladas mediante el uso de tarjetas, los agentes deberán considerar practicada la percepción en la fecha de cobro del resumen y/o liquidación. En caso de existir pagos previos a la fecha de cierre del resumen de cuenta, se considerará dicha fecha de pago como fecha de percepción.

El ingreso de las percepciones que corresponda a cada agente no podrá ser cancelado mediante la compensación con saldos a favor provenientes de otros impuestos, lo que refuerza el sesgo fiscalista de la Ley de Solidaridad.

Las percepciones practicadas entre el 23/12/2019 —entrada en vigencia de la ley 27.541— y el día 7/1/2020, podrán ingresarse en término hasta el día 20/1/2020.

La RG establece en su art. 12 que en caso de omisión de percepción —en forma total o parcial— los sujetos pasibles del impuesto deberán ingresarlo a través de una autopercepción hasta el día 25 del mes siguiente a aquel en que debió haberse practicado la aludida percepción, mediante volante electrónico de pago (VEP) y en los términos de la res. gral. 1778. De esta suerte, en caso de no haberse percibido con anterioridad a la emisión de la RG precisamente por ausencia de la normativa que tornara operativo el régimen, igualmente deberá ingresarse el impuesto por parte del sujeto pasivo por deuda propia.

La RG prevé que en caso de que se hubiera practicado una percepción y ella no corresponda, el adquirente, prestatario y/o locatario podrá solicitar la devolución del gravamen percibido ante el agente de percepción correspondiente, presentando los antecedentes que justifiquen su petición, lo que quedará sujeto a las medidas de control que implemente el organismo. La norma no aclara, empero, cuáles serían tales antecedentes, lo que seguramente generará litigiosidad entre los agentes de percepción y sus clientes. Ni tampoco establece un procedimiento para que el agente de percepción recupere de la AFIP (vía devolución, acreditación o compensación) esas sumas reintegradas a los clientes.

Los agentes de percepción deberán confeccionar declaraciones juradas informativas en forma mensual, indicando las percepciones practicadas a través del SICORE debiendo utilizar los nuevos códigos creados a dichos fines por la RG —conf. art. 8º—.

La declaración jurada de los agentes de percepción correspondiente al período enero 2020 deberá incluir la información de las percepciones practicadas desde la entrada en vigencia de la ley 27.541.

V. Determinación de la percepción

La RG aclara que la percepción será aplicable en la medida y proporción que sean abonadas en pesos las operaciones alcanzadas por el impuesto. Esto indica que, en la medida que dichas operaciones fueran canceladas directamente en dólares —esto es que la operación no requiera cambio de divisas o acceso al mercado único y libre de cambios para su adquisición—, el impuesto no sería aplicable.

No están alcanzadas por la percepción las operaciones con destino específico vinculadas al pago de obligaciones de conformidad con las

pautas que fije el BCRA —pago de deuda en dólares por empresas locales—. Esta aclaración, que ya figuraba en el inc. a) del art. 35 de la Ley, es importante porque el decreto previó que los pagos de servicios prestados por sujetos no residentes quedaban alcanzados con el impuesto cualquiera sea su medio de cancelación. Ello generó la duda respecto a la eventual aplicación del impuesto a cualquier pago al exterior de servicios recibidos por empresas argentinas (p. ej., una asistencia técnica u otro tipo de honorarios), para cuya cancelación estas deben acceder al mercado único y libre de cambios de acuerdo con las pautas y con las restricciones que establece el BCRA. Con la aclaración contenida en el art. 3º de la RG, se despeja definitivamente la aludida incertidumbre, al establecerse que los pagos de deudas en dólares de empresas locales, que son canceladas de conformidad con las pautas fijadas por el BCRA, no van a quedar incididas por el nuevo impuesto.

La alícuota se aplicará sobre el monto en pesos de la operación alcanzada, conforme se detalla a continuación.

El art. 6º de la RG establece una serie de condiciones que los agentes de percepción deberán observar a la hora de practicar la percepción, a saber:

Art. 6º Inc.	Tipo de operación	Condiciones
a)	Compra de divisas (art. 35 inc. a] ley 27.541).	La percepción se calculará sobre el importe en pesos utilizado en el momento de la adquisición de la moneda extranjera.
b)	Compra de bienes y servicios en el exterior, extracciones en el exterior y compras a distancia en moneda extranjera (art. 35 inc. b], ley 27.541) y pagos de servicios prestados a residentes por sujetos no residentes en moneda extranjera (art. 35 inc. c) ley 27.541) siempre y cuando los pagos se realicen mediante tarjetas de débito y prepagas.	La percepción se calculará sobre el importe en pesos necesario para la adquisición del bien o servicio calculado al tipo de cambio del día anterior al de efectuado el débito en cuenta.
c)	En caso de que las mismas operaciones sean canceladas mediante tarjeta de crédito.	La percepción se calculará sobre el importe en pesos abonado al momento de cancelar total o parcialmente el resumen o liquidación, calculado al tipo de cambio de la emisión del resumen o liquidación.
d)	Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de turismo del país y adquisición de servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país (en la medida en que deba accederse al MULC y no se trate de transporte terrestre a países limítrofes), canceladas en efectiva.	La percepción se calculará sobre el monto en pesos abonado al momento de cancelar la adquisición.
d)	En el mismo caso que el anterior, pero si la cancelación es mediante tarjeta de débito, prepaga o crédito.	En caso de que el precio se facture en moneda local, la percepción deberá incluirse en el precio. En caso de que se facture en moneda extranjera serán aplicables los incs. b) y c).

VI. Exenciones

La ley prevé exenciones de carácter subjetivo y objetivo.

Así menciona como sujetos exentos a las entidades que integran el sector público nacional y toda otra entidad de titularidad exclusiva de los Estados Nacional, Provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Municipios.

Por su parte, las exenciones objetivas se refieren a:

i) Gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos;

ii) Gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito del Estado Nacional, provincial, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Municipios;

iii) 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 entidades reconocidas por el Sistema Nacional de Bomberos Voluntarios.

Por su parte, el decreto incorporó una nueva excepción (si bien, no planteada técnicamente como exención), al establecer la suspensión del pago del impuesto para la adquisición de servicios de transporte terrestre de pasajeros con destino a países limítrofes.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/119/2020

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: 23/12/2019 y reglamentada por el dec. (PE) 99, BO: 28/12/2019; 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

I.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 imponibles 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.

Inciso	Hecho imponible. Art. 35	Agente de percepción. Art. 37
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. 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.	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.
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 25.065 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.

I.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 incs. a) y b) del art. 8º 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.

Exclusiones objetivas	Descripción
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.

I.3. Determinación en que debe practicarse la percepción. Art. 3º

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 **B** **C** **D**	Sobre el importe total de cada operación alcanzada.
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.

I.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.	*Oportunidad*: en el momento de efectivizarse la operación cambiaria. *Comprobante*: 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.	Canceladas con tarjeta de crédito y/o compra: *Oportunidad*: 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. *Comprobante*: 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. **C** Pago de servicios prestados por sujetos no residentes.	Canceladas con tarjeta de débito: *Oportunidad*: en la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada. *Comprobante*: 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. **E** Pago de servicios de transporte internacional de pasajeros.	*Oportunidad*: 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. *Comprobante*: 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".

I.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).

I.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.
B Pago de bienes y servicios en el exterior. **C** Pago de servicios prestados por sujetos no residentes.	Canceladas con tarjetas de débito y prepagas: 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.	Canceladas con otros medios: 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.	Canceladas en efectivo: La percepción se calculará sobre el monto en pesos abonados al momento de cancelar total o parcialmente la adquisición alcanzada.

Inciso del art. 35	Condiciones a observar por los agentes
D Pago de servicios en el exterior contratados por agentes de viajes y turismo. **E** Pago de servicios de transporte internacional de pasajeros.	Canceladas con otros medios: 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—.

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

Las percepciones practicadas en cada mes calendario se informarán observando los pro-

cedimientos, 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.
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. 3º, 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

I.9. Información adicional. Art. 9º

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.

I.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.

I.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—.

I.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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/93/2020

7. Modificaciones en otros impuestos: impuesto a las ganancias, bienes personales, renta financiera e impuestos internos

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 del 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 1/1/2018—, 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 1/1/2018—.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/171/2020

Comentarios a la reforma de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales

LUIS OMAR FERNÁNDEZ

En el impuesto a las ganancias se pueden observar varias modificaciones importantes. En primer lugar, en lo relativo al ajuste por inflación, hay un nuevo diferimiento para los dos ejercicios que se inicien a partir del primero de enero 2020, cuyo ajuste se deberá imputar en sextos en lugar de en tercios.

Es esta una nueva postergación que diluye en el tiempo los efectos del mecanismo habida cuenta que los saldos que se postergan, el principio, no tendrían ajuste alguno que reconociera su desvalorización. La nueva norma, además, provocará la paradoja de la coexistencia de un ajuste en tercios, por los ejercicios anteriores, con otro en sextos, con muy distintos valores adquisitivos.

Luego, en materia de impuesto cedular, se derogan a partir de 2020 los artículos que gravaban las ganancias de personas humanas y sucesiones indivisas derivadas de intereses de valores y depósitos a plazo fijo las que, más allá de la implantación de las exenciones que se comentan luego, quedarán alcanzadas, para beneficiarios del país, por el impuesto general con alícuota progresiva y, para beneficiarios del exterior, con el régimen del tít. V de la ley.

En cuanto a las exenciones, se restablecen las antes existentes en el art. 26, inc. h) (antes art. 20) de la ley que comprenden a los intereses de depósitos en moneda nacional (1) en caja de ahorro, plazo fijo, cuentas especiales de ahorro y depósitos de terceros en entidades financieras del país. Además, se restablecen las exenciones que fueron derogadas oportunamente a los intereses y resultados de la compraventa de obligaciones negociables, cuotas partes y partes de fondos comunes de inversión colocados por oferta pública y cuentas y resultados de la compraventa de valores representativos de deuda y certificados de participación en fideicomisos que se constituyen para la titularización de activos, tanto en moneda nacional como extranjera; en todos estos casos las exenciones no alcanzan a sujetos que realicen ajuste por inflación. De todos modos, la norma del art. 34 de la reforma sobre la exención de los resultados de la compraventa o disposición de ciertos valores que coticen en bolsas o mercados autorizados, es confusa y deberá ser aclarada para despejar cualquier duda.

En cuanto a las deducciones, para el ejercicio 2019 y ganancias de los incs. a), b) y c) del art. 82 (trabajo personal en relación de dependencia, empleo público o jubilaciones) se ratifica el aumento de las deducciones por ganancia no imponible y especial establecidas por el art. 1º del dec. 561/2019.

Por su parte, la opción para imputar los intereses al costo computable de títulos públicos y obligaciones negociables, con la consecuente carga de disminuir aquel para 2018, se mantiene para el ejercicio fiscal 2019. Además, para este último período, en el caso de ganancias de fuente argentina por enajenación de títulos públicos y obligaciones negociables comprendi-

(1) Los de depósitos en moneda extranjera quedan gravados, a partir del ejercicio fiscal 2020 por derogación del impuesto cedular, a la alícuota general.

das en el impuesto cedular, se permite también utilizar dicho mecanismo.

Por último, se suspenden hasta el 31 de diciembre de 2020, la disminución de la alícuota de impuesto de art. 73 (anterior art. 69) y el aumento de la tasa sobre los dividendos del art. 97, anterior art. colocado en tercer lugar a continuación del art. 90.

En cuanto al impuesto sobre los bienes personales hay dos cambios importantes, en primer lugar, se aumenta la escala del tributo mediante una vuelta a las vigentes en 2015, además, se faculta al Poder Ejecutivo para fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un 100% para los activos financieros ubicados en el exterior.

Al respecto puede decirse que la lista de activos financieros es tan amplia que comprende muchas situaciones en las cuales pueden llegar a estar alcanzados por el impuesto sujetos que no tengan el dominio pleno de los bienes, tales como beneficiarios o fideicomisarios de trust, miembros de fundaciones privadas y, para mayor indefinición, se delega en la reglamentación incluir otras especies de bienes. También se duplican las alícuotas del impuesto vigente sobre acciones y participaciones y del que deben pagar los sujetos del exterior por sus bienes en el país.

El dec. 99/2019 (BO 28/12/2019) estableció estas últimas alícuotas, en los mismos intervalos de base imponible que para los bienes en el país, en porcentajes que van desde 0,70% hasta 2.25% pero con la peculiaridad de gravar la totalidad de los bienes a la alícuota del escalón y reglamentó el concepto de repatriación de bienes del párr. 2º del art. 25 de la ley del tributo, el que se cumplirá cuando las personas humanas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, reingresen al mismo hasta el 31 de marzo de cada año, las tenencias de moneda extranjera o los importes generados por la realización de activos financieros en el exterior. Este beneficio está condicionado a que dicho importe se mantenga depositado en entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley 21.526, a nombre de su titular en el sistema financiero del país, hasta el 31 de diciembre inclusive del año de la repatriación; además, el importe repatriado debe ser, por lo menos, del 5% del valor total de los bienes en el exterior. No está claro como este mecanismo se aplicará a los bienes existentes al 31/12/2019 ya que el plazo para la repatriación vence el 31 de marzo, pero deben mantenerse los bienes depositados hasta el 31/12.

Por su parte se prevé en el reglamento que cuando no corresponda el impuesto adicional (p. ej., por no tratarse de activos financieros en el exterior) el gravamen a ingresar comprenderá solo a estos bienes, sin incluir a los afectados por la alícuota agravada y, cuando deba practicarse devolución, por haberse repatriado los bienes al país, la devolución del impuesto no podrá exceder la diferencia de alícuotas lo cual es lógico porque si un bien es repatriado, deja de tributar la alícuota agravada y pasa a formar parte de la base imponible alcanzada por la alícuota general.

La segunda modificación importante, cuyo aparente motivo fue la posibilidad de elusión que permitía el criterio del domicilio, es la suplantación de este como vínculo subjetivo por el criterio de la residencia existente en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Más allá de la endeblez del argumento utilizado, ya que el potencial riesgo elusorio existe desde la creación del tributo y no parece haberse manifestado mayormente, esta modificación hace al tributo bastante más complejo, ya que el impuesto a las ganancias contiene la cantidad de normas propias de un tributo de ejercicio y no instantáneo, como es el reformado. Además, la técnica legislativa utilizada es muy confusa pues no se modificó el art. 17 de la ley, sino que simplemente se cambió "domicilio" por "radicación" sin adecuar el resto de las normas.

El reglamento intenta solucionar esta cuestión aclarando que la remisión a la Ley de Ganancias es al art. 116 (t.o. 2019) en lugar del 119, correspondiente al ordenamiento anterior, que es el citado en la ley, pero nada dice de otras disparidades, p. ej., el caso de extranjeros estudiantes e investigadores o de los familiares de personal del estado en funciones en el exterior, que tienen un tratamiento diferente en ambos impuestos.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/36/2020

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 resulte 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).

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).

(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; yd) el inc. b) del art. 83 de la ley 24.441".

(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.

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).

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 (p. ej., 35%).

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

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

(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.

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 (p. ej., 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/45/2020

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

ALBERTO BALDO

I. Introducción

La ley 27.541 (BO del 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 tít. 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 tribu-

tar 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 imponibles que se perfecciones 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 res. gral. 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 1/1/2020

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 cambió 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 afecto 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 afecto 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 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 — Vehículos para acampar — Los chasis con motor	Alícuota: 20% Monto exento: 1.831.084,43.-	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.- 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

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/134/2020

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.

I.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 amplia 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.

I.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).

I.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%.

I.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.

I.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%.

I.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 siguiente a aquel en que se efectúe la actualización, inclusive.

La ley 27.467 (Presupuesto 2019) publicada oficialmente el 4/12/2018, 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 $ 1.300.000 – Mayor a $ 1.300.000 pero menor a $ 2.400.000 – Mayor a $ 2.400.000 en adelante	Exento 20% 35%	Exento 25% 53,8462%
Vehículos automotores terrestres preparados para acampar (camping);	– Menor o igual $ 1.300.000 – Mayor a $ 1.300.000 pero menor a $ 2.400.000 – Mayor a $ 2.400.000 en adelante	Exento 20% 35%	Exento 25% 53,8462%
Motociclos y velocípedos con motor	– Menor o igual $ 390.000 – Mayor a $ 390.000 pero menor a $ 500.000 – Mayor a $ 500.000 en adelante	Exento 20% 30%	Exento 25% 42,8571%

Cuadro resumen. Imposición a partir del 1/1/2020			
Bienes	**Precio de venta**	**Tasa nominal**	**Tasa efectiva**
Chasis con motor y motores de los vehículos alcanzados.	– Menor o igual $ 1.300.000 – Mayor a $ 1.300.000 pero menor a $ 2.400.000 – Mayor a $ 2.400.000 en adelante	Exento 20% 35%	Exento 25% 53,8462%
Embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda	– Menor o igual $ 1.700.000 – Mayor a $ 1.700.000 en adelante	Exento 20%	Exento 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%

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4242/2019

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 tít. 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

(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.*

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 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 (1) 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 (2) 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 (3).

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 tít. 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

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

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

(3) Ley 27.260, BO: 22/7/2016, fuente: *www.checkpoint.laleyonline.com.ar.*

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).

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 (4).

(4) 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 siguientes, 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 (5).

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

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

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.

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" (6).

Dichos principios han sido receptados por nuestro Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante, Cód. Civ. y Com.) (7) (8) 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 (9).

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 (10).

En virtud de ello, interpretamos que los beneficiarios de *trusts* irrevocables constituidos en el exterior no debieran encontrarse alcanzados por el gravamen.

(6) 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), Errepar, enero 2020.

(7) Art. 1685, Cód. Civ. y Com.

(8) Art. 1702, Cód. Civ. y Com.

(9) Bello, Alberto M. - Zunino, Rodolfo G., "El nuevo Régimen de Transparencia Fiscal Internacional. Reglamentación de la ley 27.430", *Revista Impuestos y PP*, nro. 50, Thomson Reuters, mayo de 2019.

(10) Caveggia, Sergio, "Qué hay que tener en cuenta por cambios en Bienes Personales", diario *Ámbito Financiero* del 23/12/2019.

d) Toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones 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 (11).

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 (12).

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 (13).

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 (14).

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 progre-

(11) Ley 27.541, art. 28, tercer párrafo incorporado al art. 25, LIBP.

(12) Dec. 99/2019, art. 10.

(13) Dec. 99/2019, art. 11, primer párrafo.

(14) Dec. 99/2019, art. 11, segundo párrafo.

siva prevista en el primer párrafo del art. 25 de la LIBP (15).

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 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" (16).

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 (17).

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%)" (18).

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.

(15) Dec. 99/2019, art. 11, cuarto párrafo.

(16) 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), Errepar, diciembre 2019.

(17) Ley 27.541, art. 28, último párrafo incorporado al art. 25, LIBP.

(18) 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.

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.

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 regirá 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'" (19).

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 Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones" (20).

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)(21). 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%.

(19) Ley 27.541, art. 30, modifica el tít. VI de la LIBP con relación a la condición de los contribuyentes.

(20) Dec. 99/2019, art. 13.

(21) Ley 27.541, art. 31, modifica el primer párrafo del art. 26 del tít. VI de la LIBP.

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 (22).

La AFIP también tendrá a su cargo el dictado de las normas necesarias para tornar operativo el nuevo nexo de vinculación de "residencia" (23).

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 gravamen, 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.

(22) Dec. 99/2019, art. 12, primer párrafo.

(23) Dec. 99/2019, art. 12, segundo párrafo.

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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online:AR/DOC/120/2020

Impuesto sobre los bienes personales para residentes argentinos: lo que la Ley de Solidaridad nos dejó

LUJÁN CALLACI Y SANTIAGO L. MONTEZANTI

La Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Económica (1) (Ley 27.541, en adelante, la "Ley de Solidaridad") y su dec. regl. 99/2019 (2) (en adelante, el "DR 99") introdujo significativos cambios en el Impuesto sobre los Bienes Personales (en adelante, el "IBP") para residentes argentinos.

I. Modificación del nexo subjetivo: a partir del 2019, el IBP se regirá por "residencia" y ya no más por "domicilio"

La Ley de Solidaridad modificó el criterio de vinculación con el IBP, con efectos a partir del período fiscal 2019: se reemplazó "domicilio" por "residencia", haciéndose remisión a la definición prevista en la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, la "LIG"). De esta forma, los sujetos "residentes en el país" (en lugar de los "domiciliados en el país") tributarán el IBP por la totalidad de sus bienes en la Argentina y en el exterior, mientras que los sujetos "residentes en el exterior" (en lugar de los "domiciliados en el exterior") tributarán únicamente por sus bienes en Argentina.

Esta modificación no es insignificante puesto que para perder la condición de "residencia" prevista en la LIG (3), se requiere del cumplimiento de requisitos más estrictos que el simple cambio de domicilio (conforme la LIG, como regla general, la pérdida de la residencia fiscal ocurre cuando se adquiere la condición de residente permanente en un estado extranjero a efectos migratorios o se permanece en forma continuada en el exterior por un período de 12 meses bajo ciertas condiciones).

Este cambio trascendental no estaba previsto en el proyecto original enviado al Congreso por el Poder Ejecutivo Nacional (4), ni tampoco en el dictamen de mayoría de las Comisiones de Presupuesto y Hacienda y de Legislación General de la Cámara de Diputados recaído en el proyecto de la Ley de Solidaridad (5), sino que

(1) *http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/330000-334999/333564/ley27541.pdf.*

(2) *http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/330000-334999/333618/norma.htm.*

(3) Entendemos que, de ser aplicable un Convenio para Evitar la Doble Imposición, deberían considerarse los parámetros de residencia allí consignados. Recordamos que Argentina ha celebrado Convenios para Evitar la Doble Imposición con varios países: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, China, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, España, Finlandia, Francia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Países Bajos, Qatar, Reino Unido, Rusia, Suecia, Suiza y Uruguay. Los convenios firmados con Austria, China, Japón, Luxemburgo, Qatar y Turquía no han entrado en vigor por estar aún pendiente el cumplimiento de los requisitos previstos en las respectivas legislaciones internas.

(4) *https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2018/PDF2018/TP2018/0016-PE-2019.pdf.*

(5) *https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dcomisiones/periodo-136/136-2.pdf.*

fue incorporado directamente por la Cámara de Diputados (1).

En efecto, durante el debate parlamentario habido en la sesión del 19 de diciembre de 2019 (2), el Diputado Darío Martínez —miembro informante del dictamen de mayoría mencionado— señaló que:

> "(...) se agrega un nuevo artículo por el que se incorpora el criterio de residencia de ganancias para bienes personales. De esa manera, el sujeto argentino que pretenda evitar el pago de dicho gravamen por bienes en el exterior con un mero cambio de domicilio, no podrá hacerlo a partir de esta reforma porque el concepto de residencia de ganancias es más estricto y requiere mayores condiciones para perderla (...).

De esta forma, queda claro que el criterio de vinculación del IBP ha mutado para evitar los "cambios de domicilio" a los que potencialmente contribuyentes argentinos podían apelar para eludir el gravamen en el año 2019, al menos, sobre sus bienes ubicados en el extranjero.

Teniendo en cuenta estos cambios, nos preguntamos: ¿los residentes argentinos que en el pasado hubiesen cancelado su inscripción en el IBP por haber dejado de tener domicilio fiscal en el país y hubiesen designado —de corresponder— un responsable sustituto para el ingreso del gravamen correspondiente a sus bienes en el país de acuerdo con lo previsto en la res. gral. (AFIP) 2322/2007 (3), deberían ahora inscribirse nuevamente como contribuyentes del IBP en caso de que no se hubieran cumplido las condiciones para la pérdida de la residencia fiscal en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias? En su caso, ¿los responsables sustitutos de estos contribuyentes deberían cancelar su inscripción en tal carácter? A la fecha, resulta incierto cuál será el criterio que adoptará la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, la "AFIP") en relación con este tema.

II. Incremento de las alícuotas del IBP

La Ley de Solidaridad aumentó significativamente las alícuotas que hubiesen aplicado a partir del período fiscal 2019, de acuerdo con las modificaciones que habían sido introducidas a la ley de IBP por la ley 27.480 (4) (escala progresiva del 0,25% al 0,75%).

Sin embargo, si consideráramos el último período de tributación (2018), el aumento de alícuotas dispuesto por la Ley de Solidaridad resulta aún mayor, pues en el año 2018 la alícuota aplicable fue del 0,25%. De esta forma, un contribuyente del IBP residente en Argentina que en 2018 tributó al 0,25%, en el 2019 podría llegar a tributar hasta al 1,25% (o hasta al 2,25%, si tuviese bienes en el exterior sobre los que aplicara un tratamiento diferencial) (5).

En efecto, el régimen de tributación del IBP para residentes argentinos ha quedado establecido de la siguiente manera:

(A) Bienes sin tratamiento diferencial

Sobre el valor total de los bienes sujetos al IBP —excepto aquellos bienes del exterior con tratamiento diferencial y las acciones o participaciones que tributan bajo un régimen de responsabilidad sustituta (art. 25.1 de la Ley de IBP)—, en la proporción que exceda el mínimo no imponible (6) (en adelante, el "MNI"), se aplicará la siguiente escala:

(1) *http://www.senado.gov.ar/parlamentario/parlamentaria/428547/downloadPdf.*

(2) *https://www4.hcdn.gob.ar/sesionesxml/provisorias/ 137-12.htm.*

(3) *http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/130000-134999/133204/texact.htm.*

(4) *http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/LEY_C_027480_2018_12_05.*

(5) Debe tenerse presente, además, que no se prevé mecanismo de actualización alguno para el MNI y las escalas de tributación. Ello así, resulta evidente que el proceso inflacionario argentino y/o la devaluación de nuestra moneda repercutirán directamente en el piso a partir del cual se pagará el IBP en el futuro, con lo cual, el umbral real para el pago del gravamen será cada vez más bajo.

(6) Actualmente: AR$2.000.000 y AR$18.000.000 para el caso de inmuebles destinados a casa-habitación.

Valor total de los bienes que exceda el MNI		Pagarán AR$	Más el %	Sobre el excedente de AR$
Más de AR$	**Hasta AR$**			
0	3.000.000	0	0,50%	0
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

(B) Bienes del exterior con tratamiento diferencial

La Ley de Solidaridad delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un 100% sobre la alícuota máxima del punto (A) anterior para gravar a los bienes situados en el exterior y disminuirlas en caso de producirse la repatriación de activos financieros del exterior.

En virtud de ello, mediante el DR 99 se estableció que, respecto de los bienes situados en el exterior, los residentes argentinos deberán calcular el gravamen conforme la siguiente tabla:

Valor total de los bienes del país y del exterior		El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda en MNI no computado contra los bienes del país, pagarán el %
Más de AR$	**Hasta AR$**	
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%

Sin embargo, quedarán exceptuados de este tratamiento diferencial, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros, que representen, por lo menos un 5% del total del valor de los bienes situados en el exterior, siempre 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, a nombre de su titular.

Se entenderá por repatriación al 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 el mismo.

Los bienes del exterior sobre los cuales no corresponda la aplicación de las alícuotas agravadas como consecuencia de la repatriación, tributarán conforme a lo explicado en el punto (A).

En caso de corresponder la devolución del gravamen, esta procederá hasta un monto equivalente al que exceda al incremento de la obligación que hubiera correspondido ingresar de haber tributado los bienes del exterior a la escala progresiva del punto (A).

En relación con esta cuestión, entendemos que existen actualmente varias cuestiones pendientes de esclarecimiento. P. ej.:

(i) ¿El valor total de los bienes situados en el exterior a considerar a los efectos de la repatriación será el que surja al 31 de diciembre de cada año? Por ejemplo, para el 2019, ¿se considerará el valor total de los bienes del exterior al 31 de diciembre de 2019 o al momento de la repatriación?

(ii) Para la repatriación, ¿se considerará el 31 de marzo y el 31 de diciembre del año posterior al período que se esté tributando? Por ejemplo, para el 2019, ¿se considerará que hay repatriación si hasta el 31 de marzo de 2020 se ingresan los fondos correspondientes y se mantuvieran depositados en entidades financieras hasta el 31 de diciembre de 2020?

(iii) En caso de que la respuesta al interrogante anterior fuese positiva, ¿se permitirá tributar por los bienes del exterior a la escala del punto (A) sujeto a la condición del mantenimiento de la inversión en Argentina hasta el 31 de diciembre de ese año fiscal? ¿O corresponderá siempre tributar con base en el tratamiento diferencial y luego, eventualmente, procederá el reembolso del gravamen vía devolución? Si este último fuese el caso, ¿la devolución deberá requerirse o será automática? ¿procederá con intereses? En tal supuesto, ¿desde qué fecha se calcularán los intereses? ¿cuál será la tasa de interés aplicable?

(iv) ¿En qué circunstancias se considerará que los fondos permanecen "depositados" en una entidad financiera del país a nombre de su titular? ¿Los fondos deben permanecer simplemente en una cuenta abierta en una entidad financiera del país o el titular podrá, por ejemplo, constituir, a su nombre, un plazo fijo en esa misma u otra entidad financiera? ¿Cuáles serían las condiciones financieras para esos depósitos?

III. Otros aspectos a considerar

III.1. Aplicación del IBP sobre derechos en fideicomisos extranjeros

El 15/11/2019, la AFIP envió a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas una comunicación para formular determinadas aclaraciones, sustentadas en su posición técnico-jurídica, en relación con los fideicomisos irrevocables —o *trusts*— o figuras similares constituidos en el exterior (7).

En dicha oportunidad, la AFIP manifestó que:

> "Con relación a los fideicomisos (*trust* o similares) constituidos en el exterior, cabe recordar los lineamientos fijados por la Dirección de Asesoría Legal en la Actuación 1084/02 (DI ASLE) y el Dictamen de Asesoría Técnica 9/2013. En los mismos se establece su carácter revocable o irrevocable, como elemento esencial para determinar el tratamiento a dispensar a un fideicomiso (*trust* o similar) constituido en el exterior.
>
> "Concretamente, para que un fideicomiso (*trusts* o similar) se considere irrevocable debe verificarse lo siguiente:
>
> "— el efectivo desprendimiento/desapoderamiento de los bienes del patrimonio del fiduciante;
>
> "— el fiduciante debe haber renunciado a la facultad de revocar el fideicomiso, de modo que los bienes no puedan retornar a su patrimonio;
>
> "— los beneficiarios no deben tener facultades decisorias de tal importancia que hagan presumir, bajo el principio de la realidad económica, que se constituyen en los efectivos titulares de los bienes del fondo;
>
> "— los fiduciantes y/o beneficiarios no deben cumplir funciones como las de los 'protectores' o similares, con injerencia en la administración y/o disposición de los bienes y/o con facultades de apoderamiento de los bienes; y,
>
> "— resulta relevante la situación de distribución y/o asignación de bienes y/o rentas de capital y/o beneficios del fideicomiso al finalizar cada año, así como las ventas y/o cesiones de participaciones".

En resumen, entonces, podría decirse que la posición de la AFIP hasta ahora conocida es que: (i) el carácter revocable o irrevocable de un fideicomiso del exterior es indispensable para determinar el tratamiento aplicable en materia del IBP; y, (ii) no se aplicaría el IBP en caso de fideicomisos irrevocables del exterior que reúnan los requisitos arriba mencionados (en adelante, "Fideicomisos Irrevocables Genuinos"), al menos, hasta tanto se produzca una distribución de beneficios y/o capital.

(7) *https://www.facpce.org.ar/pdf/afip15-11-19.pdf.*

Sin embargo, la Ley de Solidaridad incluyó dentro de los activos financieros situados en el exterior alcanzados por el IBP a los "derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (*trust* o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior".

En virtud de ello, se han generado distintas interpretaciones sobre este párrafo de la Ley de Solidaridad, especialmente sobre el alcance que tendría sobre beneficiarios residentes en el país de Fideicomisos Irrevocables Genuinos. Al respecto, creemos que, al menos, dos interpretaciones serían posibles:

(i) La Ley de Solidaridad se estaría refiriendo solo a aquellos fideicomisos que no encuadrasen como Fideicomisos Irrevocables Genuinos (es decir, a aquellos patrimonios de afectación que antes de la Ley de Solidaridad ya se encontraban dentro del ámbito del IBP, de acuerdo con la posición de la AFIP), pues el aspecto objetivo del hecho imponible del IBP no ha sido modificado. Bajo este paradigma, los bienes aportados a fideicomisos del exterior, en tanto estos últimos reúnan los requisitos para su encuadre como Fideicomisos Irrevocables Genuinos, continuarían considerándose como no gravados por el IBP.

(ii) La Ley de Solidaridad, al referirse a derechos sobre fideicomisos del exterior "de cualquier tipo", tendría la intención de recaudar el IBP aún en casos de Fideicomisos Irrevocables Genuinos.

Sin embargo, creemos que de ese modo la Ley de Solidaridad se estaría extralimitando al crear una presunción con el único objetivo de gravar en cabeza del beneficiario una capacidad contributiva inexistente, pues en los Fideicomisos Irrevocables Genuinos (único supuesto no alcanzado por el IBP, de acuerdo con la posición de la AFIP emitida previo a la Ley de Solidaridad), recién en el momento de distribución de beneficios y/o capital (y no antes), podría considerarse que existiría una efectiva incorporación al patrimonio de los beneficiarios. Es que, antes de ese momento, los beneficiarios solo tendrían un "derecho en expectativa" sobre la renta y/o bienes del fideicomiso, que podría o no concretarse en el futuro. Incluso, podría suceder que los beneficiarios de los Fideicomisos Irrevocables Genuinos ni siquiera conozcan que poseen ese "derecho en expectativa", toda vez que no intervienen en la constitución del fideicomiso y tampoco poseen control o un derecho actual sobre aquel.

Por otro lado, en caso de que la AFIP siguiera ahora en esta línea y pretendiese gravar con el IBP estos "derechos en expectativa", nos preguntamos, ¿cuál sería el valor de esos derechos? Entendemos que sería muy difícil asignarles un valor (es decir, podría decirse que no tienen valor o que su valor es igual a 0) pues, en rigor, los beneficiarios no poseen un derecho actual sobre los bienes o la renta del fideicomiso (de hecho, ni siquiera su derecho como beneficiarios es disponible o cedible), al menos, hasta el momento de su distribución (momento a partir del cual recién podría hablarse de la incorporación de un "valor" al patrimonio de los beneficiarios).

III.2. Algunas consideraciones constitucionales

III.2.a. Principio de no confiscatoriedad

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, la "CS"), ha opinado que un impuesto es confiscatorio y, por ende, incompatible con el derecho de propiedad, cuando se produce una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital, agregando que a los efectos de su apreciación cuantitativa se debe estar al valor real de los bienes y no a de su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial (8).

Así, p. ej., en relación con el Impuesto Inmobiliario que, como su nombre lo indica, incide sobre la "riqueza inmobiliaria" (es decir, se trata de un impuesto patrimonial como el IBP), la CS ha dicho que para declarar su inconstitucionalidad por confiscatorio es indispensable que quien lo impugna pruebe la absorción por el tributo de una parte sustancial de las utilidades producidas por el inmueble gravado, a cuyo efecto se debe tener en consideración el rendimiento

(8) "Gómez Alzaga, Martín Bosco c. Buenos Aires, Provincia de y otro s/inconstitucionalidad", sentencia del 21/12/1999, Fallos 322:3255.

normal medio de una correcta explotación del fundo afectado, prescindiendo de la supresión o disminución de utilidades provenientes de circunstancias eventuales, o de la inapropiada administración del contribuyente (9). A fin de precisar qué se debe entender por explotación adecuada o rendimiento normal del inmueble, la CS señaló que ello implica el debido aprovechamiento de todas las posibilidades que puedan estar al alcance del común de la gente dedicada a esa especie de trabajo (10). Esa "renta potencial" representaría, en definitiva, la capacidad contributiva que se intenta alcanzar por el gravamen.

Tal como lo remarca Rodolfo R. Spisso, lo trascendente de esta jurisprudencia es que la CS, aun tratándose de un impuesto que incide sobre los capitales, tomó en cuenta, a los efectos de considerar la confiscatoriedad del gravamen, las utilidades de un inmueble razonablemente explotado, por lo que, sin rentas reales o potenciales no existe impuesto constitucionalmente válido, aunque se trate de un tributo que grave la tenencia de capitales y no las utilidades que estos devenguen y originen (11).

Es que, en todos los casos, la CS evaluó la posible existencia de confiscatoriedad en función de la renta real o potencial obtenida por el contribuyente o que puede obtenerse de una correcta explotación del bien gravado, de manera tal de asegurar la intangibilidad del capital generador de tales rentas (al menos en grado de posibilidad).

Siguiendo el mismo criterio, en el caso del IBP, la capacidad contributiva sujeta al gravamen quedaría expuesta, entonces, por la potencial renta o beneficio derivado de los bienes gravados.

En diversos precedentes en materia de impuesto inmobiliario (que es también un impuesto patrimonial como el IBP), la CS conceptuó confiscatorio el tributo que absorbe la renta en una proporción del 38,44% (12), del 50% (13) o más del 50% (14), un promedio superior al 58% (15) u otros porcentajes (16), para fijar en numerosos precedentes el tope del 33% de las utilidades corrientes de una correcta explotación, más allá del cual, en circunstancias ordinarias, el tributo implica un desapoderamiento inconciliable con el derecho de propiedad (17). Ese tope ha sido invariablemente mantenido por la CS.

Sin embargo, cabe recordar que la CS (18) también ha dicho, que:

> "...e n razón de las cambiantes circunstancias del país —e incluso bajo las mismas circunstancias— la diversa

(9) CS, *in re* "Uriburu, José E.", Fallos 201:167 del 14/3/1945; "Felicitas Guerrero de Mihanovich c. Provincia de Córdoba", Fallos 200:130 del 23/10/1944; "Genaro García c. Provincia de Córdoba", Fallos 196:153 del 03/09/1943, entre otros.

(10) CS, *in re* "Demarchi, Rosa Curioni de c. Provincia de Córdoba s/inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial", Fallos 204:378 del 29/3/1946 y "Doña Dolores Cobo de Macchi di Cellere c. Provincia de Córdoba s/inconstitucionalidad del impuesto territorial", Fallos 190:236 del 21/7/1941.

(11) Spisso, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario. principios constitucionales del gasto público. Doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, Depalma, !!!ciudad y año!!!, 2ª ed. actualizada y ampliada, p. 421.

(12) CS, *in re* "Amalia A. de Muñoz", Fallos 196:124, del 30/6/1943.

(13) CS, *in re* "SA Mataldi Simón Ltda. c. Provincia de Córdoba", Fallos 195:252 del 7/4/1943.

(14) CS, *in re* "Doña Dolores Cobo de Macchi di Cellere c. Provincia de Córdoba s/inconstitucionalidad del impuesto territorial", Fallos 190:236 del 21/7/1941.

(15) CS, *in re* "Cía. Santafecina de Inmuebles y Construcciones c. Provincia de Córdoba", Fallos 202:241 del 20/7/1945.

(16) CS, *in re* "Estancias Amberenses Sudamericanas c Provincia de Córdoba", Fallos 205:364 del 7/8/1946.

(17) CS, *in re* "Pereyra Iraola Sara", Fallos 206:247 del 22/11/1946; "García Jenaro c. Provincia de Córdoba s/inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial", Fallos 209:116 del 13/10/1947; "Jardón de Perissé Rosa c. Provincia de Córdoba s/ inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial", Fallos 209:202 del 31/10/1947; "Devoto y González María Juana c. Provincia de Córdoba", Fallos 194:430 del 23/12/1942; "Devoto y González María Juana c. Provincia de Córdoba s/inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial", Fallos 210:313 del 5/3/1948; "Cipriano, Cándida De Gregorio Vda. de y otros s/demanda de inconstitucionalidad", Fallos 236:23 del 3/10/1956; "Giménez Fauvety y otros s/demanda de inconstitucionalidad", Fallos 239:160 del 30/10/1957.

(18) "Candy SA c. AFIP y otro s/ acción de amparo", sentencia del 3/7/2009, CS, Fallos: 332:1571.

> relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (CS, Fallos: 210:855, 1208).
>
> "En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (CS, Fallos: 220:1082, 1300;239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)".

Así las cosas, para llevar adelante un planteo de inconstitucionalidad del IBP por confiscatoriedad, deberá hacerse un análisis en concreto sobre cada supuesto en particular. En concreto, el contribuyente del IBP debería demostrar, en forma contundente, cuál es el rendimiento potencial esperable de los bienes en el período fiscal que se trate y que el IBP —por sí o, en conjunto con otros tributos (19)— absorbe una parte sustancial de esa renta. En definitiva, será una cuestión de hecho y prueba, por supuesto, a cargo del contribuyente, aunque considerando los rendimientos normales y habituales de una cartera financiera nominada en dólares podría afirmarse que un tributo de 2,25% sobre el saldo de capital e intereses excedería los límites establecidos por la CS en varios precedentes, p. ej., en materia de impuesto inmobiliario.

III.2.b. Principio de igualdad

Nos preguntamos si podría argüirse una afectación a la garantía de igualdad en el supuesto de un contribuyente del IBP que, por poseer bienes en el exterior, tuviese a su cargo una obligación mayor que otro que, aunque con la misma capacidad contributiva (p. ej., bienes por el mismo valor), tributase un gravamen menor por el solo hecho de tener únicamente bienes en Argentina.

El art. 16 de la CN establece que "la igualdad es la base del impuesto". La CS ha interpretado (20) que "la garantía de la igualdad importa, en lo relativo a impuestos, establecer que, en condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes" y que "la garantía de la igualdad no excluye la facultad del legislador para establecer distinciones o formar categorías, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases".

En el mensaje de elevación del proyecto de Ley de Solidaridad (21), el Poder Ejecutivo Nacional señaló que

"El sistema impositivo no sólo debe ser eficaz en términos recaudatorios; además debe favorecer el desarrollo nacional con equidad, otorgándole mayor relevancia a los impuestos progresivos y fomentando la repatriación de capitales y el ahorro en instrumentos locales. En un país como el nuestro, en el que una parte significativa del ahorro se realiza en moneda extranjera, debemos generar los incentivos necesarios para canalizar ese ahorro hacia instrumentos de ahorro nacional. En este sentido se inscriben algunas de las medidas presentadas en este proyecto".

Ello así, sin perjuicio de que habría que evaluar cada caso en concreto, el tratamiento diferencial en el IBP para bienes situados en el exterior plasmado en la Ley de Solidaridad a priori podría satisfacer el mentado principio de igualdad a la luz de la posición del Máximo Tribunal de Justicia reseñada, dado que el

(19) Entendemos que podría efectuarse un planteo de "confiscatoriedad global" si el contribuyente pudiese desarrollar y producir una prueba contundente al respecto. Así parecería haber quedado deslizado por la CS, *in re* "Gómez Alzaga, Martín Bosco c. Buenos Aires, Provincia de y otro s/inconstitucionalidad", sentencia del 21/12/1999, Fallos 322:3255, causa en la que se planteó la inconstitucionalidad del "sistema tributario" pero el contribuyente no logró acreditar, en su caso concreto, la confiscatoriedad que alegaba.

(20) Del dictamen de la Procuración General de la Nación, al que remitió la CS, *in re* "Droguería del Sud SA c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires", sentencia del 20/12/2005, Fallos 328:4542.

(21) *https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2018/PDF2018/TP2018/0016-PE-2019.pdf.*

Gobierno podría argüir un motivo razonable o no arbitrario de política extrafiscal para el establecimiento de la distinción (fomentar la inversión en el país). Ahora bien, por supuesto que esa finalidad, aun cuando pueda estimarse legítima, no podría implicar un liso y llano avasallamiento del derecho de propiedad como podría suceder si se acreditara la confiscatoriedad analizada en el acápite precedente.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/65/2020

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 im-

ponible de $2.000.000 dispuesto en el art. 24 de la ley del gravamen (1).

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

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

Alícuotas 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

Alícuotas 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. Alícuota 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 alícuotas 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).

(2) Siendo la alícuota máxima de la escala del 1,25% la alícuota 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 alícuotas 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 alícuotas 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".

II.1. Mecánica de la alícuota diferencial

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

La mencionada alícuota 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:

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 resol-

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

vió: (i) no incrementar eximir de la alícuota diferencial a quienes repatríen activos financieros por un monto igual o superior al 5% de los bienes en el extranjero, 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 31/3/2020 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-confirmo-el-aumento-de-alicuota-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 medular 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" (21/8/1973) 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*, Abeledo-Perrot, !!!ciudad y año!!!, 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;

— 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, cuotapartes 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

(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.

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 restricciones 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 Cód. Civ. y Com. se define que "[e]l dominio fiduciario hace excepción a la normativa general del dominio y, en particular, del dominio

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 simplificas (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

imperfecto en cuanto es posible incluir en el contrato de fideicomiso las limitaciones a las facultades del propietario contenidas en las disposiciones del cap. 30 y del presente capítulo" (art. 1703).

(11) CS, 15/6/2010, "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:

"Modificase 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 ss. 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/174/2020

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 $**
Más 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 $	Más el %	Sobre el excedente de $
Más de $	a $			
0	3.000.000.-	0	0,50	0
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 del 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 pagaran el %
Más 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 1/1/2021. Más conveniente resultará todavía la opción planteada si, con el mantenimiento hasta el 31/12/2020 del depósito efectuado antes del 31/3/2020 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 31/3/2020 —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 repatríe 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. Fíjese 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 fideicomitidos 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 fideicomitidos—, 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 fideicomitido 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 —p. ej., 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 patrimonio? ¿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 presentarán 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 beneficiaros 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 Cód. Civ. y Com. 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/172/2020

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).

I. 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 31/3/2020, 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 considerados 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 detraerse 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.

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

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/30/2020

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.

I.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. 7º 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 cap. II del tít. 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 ex artículo es el actual art. 53.

I.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

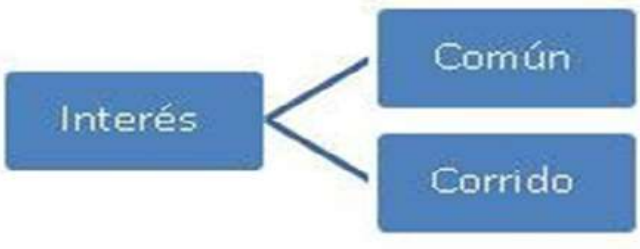
Por medio del art. 32 se elimina un artículo que, si bien estaba en el cap. II, tít. IV, era el único de ese capítulo que abarcaba en su aplicación tanto a las ganancias de activos financieros de renta fija de fuente argentina como de fuente extranjera.

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

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

Tipo de operación	Tratamiento
Venta	Los intereses, *a opción del contribuyente*, podrán tener alguno de los siguientes tratamientos: 1. 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. 2. 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: 1. Considerar el precio de adquisición como costo computable del valor adquirido, o 2. 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 fijo 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, *es igual* 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, *es inferior* al precio nominal residual del valor (capital que resta amortizar). Además, la ley requiere el valor se haya emitido bajo la par.
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)	*Durante la tenencia del título*: 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.
	Al momento de la venta del título: 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)	*Opción A*: 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.
	Opción B: 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.

I.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):

Norma	Texto
Texto *antes* 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 *después* 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 *después* de la ley de emergencia económica Aplicable a períodos fiscales a partir ¿2019 (inclusive)? 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).	"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 resulte 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".

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 *antes* 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: (...) 1. 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). 2. 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 *después* de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales a partir de 2018 (inclusive)	Se eliminó totalmente, los puntos 3 y 4 del art. 36 bis de la ley 23.576.
Texto *después* de la ley de emergencia económica Aplicable a períodos fiscales a partir ¿2019 (inclusive)? 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).	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 le 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 *antes* 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 cuotapartes y cuotapartes 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 *después* de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales a partir de 2018 (inclusive)	Se eliminó el inc. b) del art. 25 de la ley 24.083.

Norma	Texto
Texto *después* de la ley de emergencia económica Aplicable a períodos fiscales a partir ¿2019 (inclusive)? 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).	Se vuelve a su redacción original incorporándose el inc. 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 concierte 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 (1/1/2018).

— 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 *antes* de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales anteriores a 2018	"Art. 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: (...) 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 art. 21 y en el art. 104 de la ley 11.683 (texto ordenado 1978) y sus modificaciones. El tratamiento impositivo establecido en este artículo será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública".

Norma	**Texto**
Texto *después* de la reforma de la ley 27.430 Aplicable a períodos fiscales a partir de 2018 (inclusive)	Se eliminó el inc. b) del art. 83 de la ley 24.441.
Aplicable a períodos fiscales a partir ¿2019 (inclusive)? 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).	Se vuelve a su redacción anterior incorporándose el inc. b).

En esta parte, también es importante precisar que el impuesto cedular del. actual art. 98 (ex art. 90.4) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en lo que concierte 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 (1/1/2018).

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 disposición 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.

I.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 periodo 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4219/2019

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**
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
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

Activo financiero	**Renta**	**2017**	**2018**	**2019**
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
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**

[1] Siempre que sean colocadas por oferta pública y demás requisito estipulados en el art. 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.

[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. 7º 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 (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 concierte 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/1/2020

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 efectúo 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

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR				
Activo financiero	**Renta**	**2017**	**2018**	**2019**
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
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)
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

[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. El mismo 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. El mismo 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 art. 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. El mismo 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. El mismo 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.

[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. El mismo 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. El mismo 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. El mismo 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.

[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. 7º 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. 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 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. 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 (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 concierte 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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/80/2020

8. Derechos de exportación

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 4/9/2018. 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. 1º).

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. 2º).

Por último, el art. 4º 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 31/8/2018) 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 (Cód. 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).

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 estimulo" 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.

Habrá 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.

(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".

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).

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.

(2) Ciancaglini, Alejandro, "Recientes retenciones a la exportación", *Novedades Fiscales. Ámbito Financiero* del 11/9/2018.

(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*, La Ley, abril 2008, p. 3.

(5) Bolsa de Comercio de Rosario, *Revista Institucional*, nro. 1506, 19/12/2008, Fundación INAI. Limitaciones a las exportaciones. Análisis legal desde el punto de vista del derecho internacional público.

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).

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 regresiva, 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.

(6) Cuello, Raúl E., "Las retenciones a las exportaciones: un mal instrumento de política económica", *Suplemento Especial*, La Ley, abril 2008, p. 21.

(7) Sáenz Valiente, Santiago A., "Retenciones a las exportaciones de productos primarios y sus derivados", *Suplemento Especial*, 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*, 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*, 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), La Ley, 2011, 2ª ed. actualizada y ampliada, p. 1018.

(11) CS, 15/4/2014, "Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/amparo", LL Online.

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 insumos de los productores están dolarizados, con lo cual el presunto beneficio de la devaluación queda neutralizado o disminuido.

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.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/4214/2019

Nuevamente la emergencia y el desaliento a la exportación. (Comentario a la ley 27.541 en materia de derechos de exportación)

ENRIQUE C. BARREIRA (*) Y LUCÍA BARREIRA (**)

"También se sabía ya que el trabajo enriquece y la pereza conduce a la miseria, que el interés privado es el incentivo más poderoso para la actividad y que para llegar a tener pollos es preciso no comerse los huevos"
Friedrich List (***)

I. Introducción

Este trabajo se limita a las normas de la Ley de Emergencia 27.541 (BO del 23/12/2019) referidas a los derechos de exportación contemplados en sus arts. 52 a 54. Pero no podemos referirnos al engranaje si no conocemos la máquina en la cual está incorporado; y en esta metáfora la máquina es una nueva reiteración de la emergencia que se ha convertido en costumbre para la mayoría de nuestros gobiernos del siglo XX (1) y en lo que va del siglo XXI (2).

Cada ley de emergencia genera un ensanchamiento del poder del Ejecutivo quien ve, de esa manera, un campo libre potenciado por la delegación legislativa que suele acompañar a estas iniciativas (3).

La inconstitucionalidad latente en este tipo de leyes asoma ya por su carácter de excepción a la regla esencial para la división de poderes, que es la de la reserva legal. De esa manera, se permite la transgresión de las limitaciones que el poder ejecutivo tiene constitucionalmente para ejercer su poder. Resulta una tentación para este y un peligro para el equilibrio de poderes. Sobre todo, para las minorías que no comulguen con los criterios del gobernante de turno. En efecto, la delegación legislativa que

(*) Abogado (UBA). Especialista en Derecho Aduanero, Comercio Exterior, Derecho tributario y Administrativo y Negocios Internacionales. Socio fundador de BRSV Abogados.

(**) Abogada (UBA). Posgrado en Derecho Aduanero ECAE. Especialización en Derecho Aduanero ECAE. Posgrado Nuevo Código Civil y Comercial UBA - CASI. Miembro de la Comisión de Justicia del CPACF. Abogada Senior BRSV Abogados.

(***) List, Friedrich, *Sistema nacional de economía política*, Aguilar, Madrid, 1955, trad. de M. Paredes Marcos, cap. XXXII, p. 287. El autor destaca este ejemplo de simpleza y claridad que usaba Jean Baptiste Say (1767-1832) para iluminar a cualquier interlocutor sobre las verdades de la economía política. List expresa que Say sostenía, además, que "la riqueza nacional no consiste en la posesión de valores de cambio sino en la posesión de fuerza productiva, lo mismo que la riqueza de un pescador no estriba en la posición de pescado, sino en poseer la capacidad y los medios de poder satisfacer siempre su necesidad de pescados" (ob. cit., p. 285).

(1) Crivelli, Julio C., *La emergencia económica permanente*, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2001, p. 27. A ello debemos añadir lo que Juan Francisco Linares denominó "el carnaval de golpes de Estado" iniciado en 1930.

(2) Ley 25.561 (año 2002), sus prórrogas y la actual ley 27.541 (año 2020) que aquí comentamos.

(3) Bianchi, Alberto, *La delegación legislativa*, Ábaco de Rodolfo Depalma, 1990, § 57, p. 291.

suele acompañar como herramienta principal a este tipo de leyes invita a la desviación de poder, al exceso en las excepciones que la propia Constitución establece en su art. 76 y a la desprotección de los derechos de las minorías.

II. Los requisitos exigidos por la doctrina judicial para la delegación legislativa

Nuestra Corte Suprema procuró restringir la delegación legislativa a partir del caso "Delfino" (4) aunque lo hizo en modo rudimentario, pues dejó librado al arbitrio razonable del Ejecutivo el completar los "pormenores y detalles" de la ley (algo similar a encargar al lobo que cuide de las ovejas), lo que —como era de esperar— se fue relajando con la práctica, llegando a casos en los que la ley no determinaba límite alguno a las facultades otorgadas, dejando en letra muerta lo que se pretendía preservar (5). Fue necesario que se produjera el exceso de hostilidad contra el campo en 2008 para que la Corte tuviera un caso que la obligara a precisar la exigencia de una política definida de la legislatura delegante, traducida en las llamadas "bases de la delegación", lo que debía implicar una clara restricción al mandato impartido. Esto es lo que surge de los primeros diez párrafos de la sentencia recaída en el caso "Camaronera Patagónica" (6). El art. 1º de la ley 27.541 parece haber tomado nota de ese fallo.

Si bien en 1994 con la reforma constitucional el nuevo art. 76 de la CN fue inspirado en la buena intención de terminar con las delegaciones legislativas, lo que en realidad hizo fue regularlas. Sin embargo, omitió tratar ciertas situaciones demandantes de una celeridad no apta para largos trámites parlamentarios, tales como las requeridas en materia de comercio exterior (derechos de aduana y régimen de cambios), sobre todo cuando el Arancel Externo es común con los demás países del Mercosur. Por otra parte, al establecer excepciones abrió una "caja de Pandora", brindando una herramienta que, mal usada, puede desbordar el apetito de poder de los gobernantes. Dicho artículo luego de prohibir la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, la admite, sujetándola a las siguientes condiciones: que la materia esté determinada; que ella se refiera exclusivamente a temas de administración o emergencia pública; que esa excepción prevea una vigencia temporal para su ejercicio; y que la delegación se haga dentro de las bases que establezca el Congreso.

En cuanto al plazo, la "transitoriedad" rige desde el día de la entrada en vigencia de la ley que conforme su art. 87 fue el del mismo día de su publicación en el Boletín Oficial (7); esto es, el 23/12/2019, y conforme el art. 1º de la ley, su vigencia culmina el 31/12/2020.

No obstante, en el noveno párrafo del art. 52, referido a la delegación legislativa en materia de derechos de exportación, se faculta al Ejecutivo a ejercer dichas facultades delegadas hasta el 31/12/2021, lo que no cuadra con la finalización del periodo de emergencia. Asimismo, el art. 35 establece un tributo especial de emergencia por cinco períodos fiscales, que exceden con creces el plazo de vigencia. Ello pone de resalto la peligrosidad de este tipo de legislación que proclama una emergencia pública para lograr una ampliación de sus poderes en cuya redacción se vislumbra cierta vocación de permanencia.

Las bases de delegación permiten al Congreso delegar en el Ejecutivo los detalles de la política establecida por la legislatura en la materia correspondiente. Esta doctrina fue varias veces utilizada por nuestra jurisprudencia para justificar delegaciones legislativas que no estaban aceptadas en nuestra Constitución Nacional siguiendo el ejemplo de los Estados Unidos, que tampoco preveía este tipo de transferencia de poder por parte del Congreso. La incertidumbre que genera la amplitud de los términos utilizados para referirse a una política legislativa o lo que debe entenderse por "bases de delegación", ha permitido durante nuestra historia constitucional que los tribunales federales ampliaran el contenido de la delegación más allá de los

(4) CS, Fallos 148:430, en autos "M. A. Delfino y Cía.", del 20/6/1927.

(5) Sobre este tema remitimos a Barreira, Enrique C., "El principio de legalidad y los derechos de exportación", JA 2008-II-1423, especialmente caps. I y II y sus notas al pie.

(6) CS, Fallos 337:388, en autos "Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/amparo", del 15/4/2014.

(7) Otra vez con esta costumbre de aplicar retroactivamente la ley, aunque sea por horas.

detalles y, en algunas oportunidades como en el caso que dio lugar a la sentencia de la Corte en el caso "Camaronera", sin existir delegación alguna con invocación de ese poder por parte de un funcionario que no representaba al Poder Ejecutivo.

En su dictamen en el caso "Mouviel" (8), el Procurador General de la Nación, Dr. Sebastián Soler, hizo mención al voto del juez Cardozo de la Corte estadounidense quien sostuvo que el Congreso no debe permitir que el presidente pueda "vagar a voluntad" por la materia delegada, debiéndose canalizar su accionar "entre taludes que impidan su desborde".

En esta inquietud por obtener límites precisos al poder delegado y en lo referente a delegación en materia tributaria, la doctrina ensayó algunas restricciones, ya no tan solo mediante la limitación de la vigencia, sino limitando el nivel de la alícuota aplicable en los tributos *ad valorem* que revisten hoy en día la mayoría de este tipo de cargas públicas. Esta solución nos parece que brinda poco alivio al contribuyente cuando este debe tributar alícuotas de niveles que llegan a oscilar cerca del 30% del valor de la cosa gravada.

III. Los efectos económicos de la repercusión de los derechos de exportación

Antes de introducirnos en el articulado que comentaremos debe tenerse en cuenta que los derechos de aduana, nacidos con nuestra Constitución en el año 1853, constituyeron los ingresos públicos de mayor gravitación en esa época. En el debate de la Convención de la Provincia de Buenos Aires de 1860 que debía decidir sobre la adhesión del Estado de Buenos Aires, como Provincia, al resto de la Confederación, se trataron con detenimiento las cláusulas rentísticas. En ese ámbito se propuso la prohibición constitucional de los derechos de exportación siguiendo el modelo norteamericano (9).

En ese debate se analizaron los efectos del derecho de exportación en la producción interna. A diferencia del derecho de importación, el de exportación suele ser detraído del precio de venta del productor al exportador en razón de la imposibilidad de este último de trasladar ese costo al comprador extranjero, pues el mercado al cual el producto se dirige está compuesto por todos los competidores en el resto del planeta y, por lo tanto, es lo más parecido a una competencia perfecta. En esas circunstancias, el exportador no puede adicionar el importe de los derechos de exportación al precio de mercado internacional, pues ese incremento del precio significa sacar al producto del mercado. Por dicha razón el exportador que no sea el propio productor deduce el tributo del precio de compra (que se basa en el precio del mercado internacional). De esa manera el productor termina padeciendo los efectos del derecho de exportación en su bolsillo.

Por lo tanto, el impuesto aduanero de exportación, sobre todo en materia de *comodities*, no grava al consumidor sino al patrimonio del productor. Trátese de una exportación de mercadería física o de servicios, se convierte en un impuesto al patrimonio del productor, comportándose como un impuesto directo, a semejanza del impuesto a la renta. Esto se contrapone a la creencia que, sin reparar en matices, considera que todos los tributos aduaneros son indirectos y que por su preponderante carácter extrafiscal no podría ser confiscatorio (10).

IV. Las nuevas alícuotas de derechos de exportación aplicables a la mercadería y a los servicios

Hecha esta necesaria introducción, vayamos ahora al articulado de las normas referidas al derecho de exportación en la ley que comentamos.

---

(8) CS, Fallos 237:637, en autos "Raúl Oscar Mouviel y otros" del 17/5/1957.

(9) Sobre este tema remitimos a Montes de Oca, M. A., *Lecciones de derecho constitucional*, notas tomadas de sus exposiciones por Alcides Calandrelli, Imprenta La Buenos Aires, 1896, t. I, cap. VI, punto III, ps. 239-246; Barreira, Enrique C., "Algunas consideraciones sobre los derechos de exportación", 315 de marzo 1983 !!!ver fecha!!!, Buenos Aires, ps. XII y ss.; del mismo autor, *Derechos de exportación. Concepto, función y hecho gravado*, en el cap. III del libro "Estudios de Derecho Aduanero - Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine", Lexis Nexis, 2007, acáp. 3º, p. 45; Zolezzi, Daniel, *Valor de exportación*, Guía Práctica, Buenos Aires, 2019, ps. 20 y ss.

(10) La motivación extrafiscal como impedimento para la confiscatoriedad fue sostenida por la CS en Fallos 289:443, caso "Montarcé", del 17/9/1974.

El art. 52 tiene nueve párrafos. En el primero de ellos se faculta al Poder Ejecutivo en los términos del art. 755 y concs. del Cód. Aduanero a fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar, en ningún caso, el 33% del valor imponible o del precio oficial FOB.

El primer punto a tener en cuenta es que la ley reafirma la vigencia del art. 755 como norma constitucionalmente válida a la luz del art. 76 de la CN. Sin duda el primer apartado de este artículo, al expresar que el Poder Ejecutivo podrá gravar, desgravar o modificar los derechos de exportación, dispone que ello corresponde "en las condiciones previstas en este Código" y "en las leyes que fueren aplicables". Esta última aclaración no es menor. Pues, si las "bases de delegación" establecidas en el apart. 2º del art. 755 no fueran consideradas suficientes o fueran consideradas ambiguas, demasiado vagas o amplias, como para cumplir con los recaudos de la delegación impropia, es posible recurrir a las leyes específicas de delegación "que fueren aplicables" para cumplir dichos requisitos que impiden una facultad irrestricta.

El mantenimiento de este artículo es esencial ante las características del comercio internacional, pues no tratándose de impuestos de ejercicio, sino instantáneos, los tiempos propios de las modificaciones legislativas no se compadecen con la urgencia que requiere la política exterior (11). El Cód. Aduanero es una norma técnica de base, ajena a la política del momento, por lo que fue concebido con neutralidad técnica respecto de las variables políticas y económicas que pudieran sostener los diferentes elencos de gobernantes que se suceden en el manejo de la cosa pública.

En la última parte del primer párrafo del art. 52 se establece, como hemos visto, un tope cuantificable de la alícuota. Sería erróneo sostener que la simple fijación de una alícuota máxima constituye un límite seguro a la eventual voracidad tributaria del Estado. No solo la alícuota así fijada resulta ya muy alta, pues implica nada menos que un tercio del valor de la mercadería que se vende, sino que, además, no está teniendo en cuenta todos los demás costos, incluyendo los tributos de otras jurisdicciones (provinciales y municipales) que están incidiendo en el valor gravado. Por ello era importante que se brindara una clara explicación de la razón por la cual se ha establecido una disparidad tan amplia entre las alícuotas máximas contempladas en los diferentes supuestos que se indican a continuación, en los aparts. 2º, 3º, 4º, 5º y 6º que siguen; puesto que los topes (usualmente utilizados) varían desde un 33%, pasando por un 15%, y un 8% hasta llegar a un 5% según la mercadería, servicio, o actividad del exportador. Su ausencia puede dar lugar a dudas sobre la transparencia en la formación de las categorías de igualdad sujetas a ponderación. Sobre todo, cuando se encuentra en juego el derecho de propiedad de los privados que tanto el Congreso como el Ejecutivo deben de proteger de conformidad con el mandato del art. 17 de nuestra Constitución.

A los fines del análisis que sigue aclaremos desde ahora, para no reiterarlo en cada caso, que el derecho de exportación es el que corresponde a exportaciones "para consumo", conforme los arts. 724 y 725 del Cód. Aduanero y, por otra parte, que el máximo de la alícuota establecida debe ser aplicada siempre sobre la base de: (a) el valor imponible descripto en los arts. 735 y ss. del Cód. Aduanero o, (b) sobre el precio oficial FOB autorizado en los arts. 734 y 751 del Cód. Aduanero, según el caso. Veamos ahora los casos concretos establecidos en los párrs. 2º a 6º.

— Párr. 2º del art. 52. Se fija el 33% como alícuota máxima de los derechos de exportación aplicables a las "habas (porotos) de soja" (PA 1201.90.00). Si bien una primera lectura pareciera indicar que el párrafo es innecesario —porque el tope máximo del 33% ya se encuentra incluido en el primer párrafo— aparentemente se pretende distinguir esta mercadería de las incorporadas en los cuatro párrafos siguientes. A criterio de nuestra Corte Suprema una alícuota del 33% como tope máximo resultaría excesiva, dado que generalmente no existe un único tributo que grava la operación, siendo pasible de incurrir en "confiscatoriedad" por vía acumulativa.

Recordemos que el signo político del gobierno actual es afín al que imperaba en época

(11) Esto ha sido tenido en cuenta por nuestra Corte Suprema en numerosos fallos mencionados en el párr. 10 de la sentencia recaída en el caso "Camaronera" (ver nota 7).

de la lucha contra el campo en el año 2008, que finalizara con el voto contrario al inusitado incremento que postulaba la res. ministerial 125/2008 con el célebre desempate del vicepresidente de la Nación a través de su voto "no positivo". No queremos creer que este especial castigo a la exportación de porotos de soja pudiera estar alimentado por una suerte de desquite político. Esperamos que la madurez y tolerancia por las ideas ajenas de los diferentes sectores eviten que esto sea así.

— Párr. 3º del art. 52. Se fija el 15% como la alícuota máxima de los derechos de exportación aplicables a las mercancías que "no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que tenían una alícuota de 0% (cero por ciento) a esa fecha".

A esa fecha regía el dec. 133/2015; fue dictado luego del colapso económico y social del 2001, fijando derechos de exportación a la venta de distintas mercaderías agropecuarias al exterior con la intención de solucionar la grave crisis económica ayudando a los productores y cadenas de valor asociadas a revertir el deterioro sufrido en el último tiempo. Tendió al fomento de la industria exportadora y a la promoción del valor agregado nacional. Derogó también toda normativa que se opusiera a dicho decreto (art. 4º del dec. 133/2015).

Como principio general fijó una alícuota del cero por ciento (0%) para la mayoría de los productos de la Nomenclatura Común del Mercosur, que a la luz del art. 52, párr. 3º de la ley 27.541, podrían aumentar su alícuota hasta el 15%:

— Capítulos NCM 50 a 53: seda (cap. 50); lana y pelo fino, hilados y tejidos de crin (cap. 51); algodón (cap. 52); las demás fibras textiles vegetales, hilados de papel y tejidos de hilados de papel (cap. 53);

— Capítulos NCM 1 a 24: básicamente animales y sus productos, frutos, frutas, semillas y oleaginosas, plantas, jugos, grasas, productos alimentarios para humanos y animales, tabaco, entre otros; con algunas excepciones (12).

— Capítulos NCM 41 a 43 (cap. 41: pieles, excepto la peletería y cueros; cap. 42: Manufacturas de cuero; artículos de talabartería o guarnicionería; artículos de viaje, bolsos de mano (carteras) y continentes similares; manufacturas de tripa; cap. 43: Peletería y confecciones de peletería; peletería facticia o artificial), con algunas excepciones (13);

— Capítulos NCM 44 a 49 (cap. 44: Madera, carbón vegetal y manufacturas de madera; cap. 45: Corcho y sus manufacturas; cap. 46: Manufacturas de espartería o cestería; cap. 47: Pasta de madera o de las demás materias fibrosas celulósicas, papel o cartón para reciclar (desperdicios y desechos); cap. 48: Papel y cartón, manufacturas de pasta de celulosa, de papel o cartón; y cap. 49 Productos editoriales, de la prensa y de las demás industrias gráficas, textos manuscritos o mecanografiados y planos (14).

— Párr. 4º del art. 52. Se fija el 5% como la alícuota máxima de los derechos de exportación aplicables a los productos agroindustriales de las economías regionales definidas por el Poder Ejecutivo nacional.

En este punto la ley peca de imprecisión, lo que se reitera más adelante al referirse a los bienes industriales. El concepto de economías regionales no se encontraría definido en la legislación aduanera. La Secretaría de Comercio e Industria suele referir con ese nombre a las producciones agrícolas o agroindustriales de las zonas del país que no sean usualmente dedicadas a cereales y vacunos, tales como algodón, yerba, tabaco, azúcar y productos frutícolas, entre otros. Su función pretende determinar aquellas elaboraciones obtenidas a partir de cultivos no tradicionales, excluyendo a los tres productos agrícolas principales: soja, trigo y maíz. Siguiendo el criterio de que a mayor valor agregado debe haber un menor nivel

(12) Se estableció una excepción para la mercadería señalada en el Anexo I entre la que se encuentran las "habas (porotos) de soja, las demás" (PA. 1201.90.00) y otras posiciones arancelarias relacionadas con soja y/o aceite de soja para las que se fijaron alícuotas entre el 27% y el 30%.

(13) Se exceptuó la mercadería señalada en el Anexo II referida a cueros y pieles de bovino, equino fijando alícuotas de entre el 5 y 10%.

(14) Con excepción de las de corcho natural en bruto y los demás, papel o cartón para reciclar.

de derechos de exportación, se suele asimilar a esta categoría de productos agroindustriales, los cultivos y elaboraciones con mayor nivel de mano de obra. Sería conveniente que el decreto reglamentario precisara el concepto.

— Párr. 5º del art. 52. Se fija el 5% como la alícuota máxima de los derechos de exportación aplicables a las mercaderías consistentes en "bienes industriales y para servicios".

Suele denominarse "bienes industriales" a aquellas partes, piezas y componentes destinados a ser incorporados en otro proceso productivo (p. ej., perfeccionamiento o transformación), o para ser utilizados en el ámbito de los negocios. Una de sus características es que aportan valor agregado al producto y generalmente no llegan de modo directo al consumidor final. No ha sido precisado el concepto en la ley ni en el dec. 99/2019, por lo que el Poder Ejecutivo debería hacerlo.

— Párr. 6º del art. 52. Se fija el 8% como la alícuota máxima de los derechos de exportación aplicables a la exportación de hidrocarburos y minería, añadiéndose que en ningún caso el derecho de exportación de hidrocarburos puede disminuir el valor "boca de pozo" para el cálculo del pago de regalías para las provincias productoras.

El art. 6º de la ley 25.561 (Ley de Emergencia Económica existente en el año 2002) dispuso un derecho de exportación sobre los hidrocarburos en términos prácticamente idénticos a los que se establecen en la presente ley. La aclaración mencionada en último término obedece al acatamiento que el Poder Legislativo hace de la doctrina judicial establecida por la CS en el fallo "YPF SA c. Provincia de Mendoza" (15). En dicho litigio la provincia de Mendoza pretendió cobrar regalías sobre la base del valor de exportación del gas producido en esa provincia, por considerar que el mismo era el valor comercial en boca de pozo. El valor del petróleo crudo en boca de pozo era determinado periódicamente por la autoridad de aplicación en operaciones con terceros, y la Corte entendió que el precio debía fijarse conforme al valor corriente del producto en mercado interno al tiempo de enajenarse o industrializarse; añadiendo que en caso de exportación de hidrocarburos su valor comercial a los efectos del art. 56, inc. c), apart. 1º de la Ley de Hidrocarburos (ley 17.319) debe fijarse en cada oportunidad sobre la base del precio real obtenido por el concesionario de la exportación o, si no se pudiera determinar o el que resultare no fuere razonable, sobre la base del precio de referencia que se estableciera periódicamente y para el futuro sobre bases técnicas aceptables.

La Corte expresó que la limitación prevista en el art. 6º, párr. 3º, de la ley 25.561, según el cual en ningún caso el derecho a la exportación de hidrocarburos podrá disminuir el valor boca de pozo, para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras, apuntó y apunta específicamente a que no fuesen computados los derechos de exportación para disminuir la base a tomar en cuenta para la determinación de las regalías cuando los respectivos hidrocarburos son objeto de comercialización en el mercado externo, siendo esa la consecuencia directa e inmediata de los derechos de exportación y solo ese alcance puede dársele a lo establecido por la ley sin forzar su interpretación.

Teniendo en cuenta que las regalías constituyen una parte del costo que integra el precio de venta al exterior, encuadra en el valor imponible o, en su caso, en el precio oficial FOB que lo pudiera sustituir, a lo que cabe añadir que el costo de la regalía provincial correspondiente a la extracción del hidrocarburo no constituye una etapa comercial en la circulación económica del bien y, consecuentemente, no es factible su detracción en la compra, ya que la misma no está sujeta a la ley de oferta y demanda, siendo el acreedor una autoridad pública con respaldo legal. De tal manera, se entiende que el equilibrio para obtener un adecuado precio de exportación al exterior (en el supuesto de que dicho precio quisiera ser competitivo) solo podría ser mejorado a través de una disminución en la alícuota de los derechos de exportación.

V. Mantenimiento de la vigencia de los niveles de derechos de exportación establecidos por los decs. 1126/2017; 486/2018; 487/2018; 793/2018 y 37/2019

El punto ríspido de esta ley de emergencia consiste en la delegación de facultades que au-

(15) CS, Fallos 336:1723, "YPF SA c. Provincia de Mendoza" del 8/10/2013.

toriza al Ejecutivo a elevar los niveles de derechos de exportación, a cuyo fin su art. 52 enumera los máximos permitidos de alícuotas correspondientes, que han sido objeto de análisis en el capítulo anterior. En el art. 54, se aclara, cuáles serán los niveles que permanecen con igual tributación de derechos de exportación que regían con anterioridad a esta ley, mencionando a los que surgen de los decs. 1126/2017; 486/2018; 487/2018; 793/2018 y 37/2019. La mercadería referida en ellos consiste principalmente, en productos derivados de la soja y otros productos agropecuarios.

VI. Los derechos de exportación de servicios

A través de los arts. 78 a 82 de la ley 27.467 de Presupuesto (BO del 4/12/2018) se modificaron los arts. 10, 91 y 735 del Cód. Aduanero para dar cabida a los derechos de exportación de servicios(16). El art. 81 de dicha ley es el que autorizó al Poder Ejecutivo a aplicar alícuotas no superiores al 30% (ahora rebasada por la ley en comentario), tanto a la exportación de mercaderías propiamente dichas como a los servicios. Mediante el dec. 1201/18 se fijó una alícuota de derechos de exportación de servicios del 12% sobre la factura de los mismos. Gravar los servicios constituyó un manotazo de ahogado del Gobierno del Ing. Macri, que generó un filón recaudatorio que nunca debió haber nacido y que —a tenor del epígrafe de este trabajo— implicará comerse los huevos sin permitir que nazcan los pollos.

Estamos hablando de servicios producidos en el país que surten efectos en otro país. A este tributo se lo ha querido disfrazar con una naturaleza aduanera que no tiene. A ese fin se lo ha denominado "derecho de exportación" pese a que la aduana no tiene ni las herramientas para controlarlo ni la especialidad para su fiscalización. Tratándose de bienes intangibles, la aduana no lo podrá ver nunca; no es verificable, no es susceptible de valoración y no se encuentra incluido en la Nomenclatura Arancelaria. No responde a las características de control que es familiar en materia aduanera y, por lo tanto, escapa del procedimiento utilizado en ese organismo. El valor imponible se fijará según lo que exprese la factura o documento equivalente. Es un recurso que usualmente se ha cobrado como impuesto a las ganancias por parte del emisor de la factura y surge de la declaración jurada del productor del servicio.

Se trata de una nueva variante de un impuesto a la renta encubierto, adicional al existente. La acumulación de estos dos tributos eleva el nivel de presión tributaria sobre una misma capacidad contributiva, con el detalle de que este segmento denominado "derecho de exportación" no estará sujeto a su coparticipación con las provincias. Se opone a ello la reserva federal establecida en el art. 75, inc. 1º, pero especialmente en el inc. 13 de la CN. Si esto no fuera así, sería una mala noticia para la República que las provincias comenzaran a interferir en las políticas de comercio exterior, con el fin de luchar por sus intereses monetarios. A través del art. 24 del dec. 99/2019 quedó establecida una alícuota para los derechos de exportación de servicios del 5%.

VII. La distribución de los recursos obtenidos por aplicación del derecho de exportación

El séptimo párrafo del art. 52 de la ley 27.541 dispone que el 67% del valor "incremental" de los derechos previstos en esta ley, será destinado al financiamiento de los programas a cargo de la Administración Nacional de la Seguridad Social ("ANSeS") y a las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados ("INSSJP"), añadiéndose que el 3% se destinará a la creación de un fondo solidario de competitividad agroindustrial para estimular la actividad de pequeños productores y cooperativas a través de créditos para la producción, innovación y agregado de valor y costos logísticos. La norma concluye expresando que este Fondo será administrado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca. Este párrafo indica una norma propia del presupuesto, que debería ser incorporada con posterioridad a la ley pertinente.

La redacción del artículo da lugar a pensar que se ha querido establecer un 3% para la

(16) El proyecto de ley fue objeto de comentario de uno de los autores de este trabajo: Barreira, Enrique C., "El espíritu antiproductivo de los derechos de exportación de servicios", *La Nación* online, 27/9/2018, y "La aplicación de derechos de exportación a los Servicios", *Guía Práctica de Comercio Exterior*, nro. 368, 31/10/2018, p. 3.

creación del Fondo Solidario de Competitividad Agroindustrial cuya base de cálculo sería el mismo "valor incremental" de los derechos de exportación sobre el cual se aplica el 67% destinado al ANSeS y a la INSSJP. En la tarea de interpretación de esta norma deberemos tener en cuenta que dicho 3%, tomando como base de cálculo el 67%, no sería coincidente con el precedente que en la misma ley se refleja en el art. 42, que prevé un 70% de afectación especial a la ANSeS y al INSSJP de lo recaudado del nuevo impuesto establecido por cinco años en el art. 35 y sus incisos correspondientes; por lo que entendemos que en este artículo también se produce una afectación especial en hasta un 70% del valor incremental sobre los derechos de exportación.

VIII. Retorno parcial al criterio de inmunidad fiscal del Estado - El error de su aplicación en materia de derechos de aduana

En el párrafo octavo del art. 52 la ley procura establecer, de manera parcial, el llamado principio de inmunidad tributaria del Estado, al expresar que se exceptúa del pago de los derechos que gravan la exportación para consumo a las empresas del Estado regidas por la ley 13.653 (17), y a las sociedades del Estado regidas por la ley 20.705 (18) que tuvieran por objeto desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación; añadiendo que se le otorga al Poder Ejecutivo Nacional la facultad prevista en el art. 755, apart. b) de la ley 22.415 (*rectius*: art. 755, apart. 1º, inc. b del Cód. Aduanero) respecto de las entidades estatales o con participación estatal que tuvieran como finalidad principal desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación. El referido art. 755, apart. 1º, inc. b) se refiere a la desgravación del derecho de exportación para consumo de mercadería que estuviera gravada con dicho tributo.

Esta norma contradice lo establecido en el art. 778 del Cód. Aduanero que dispone que el Estado Nacional, las provincias, las municipalidades y sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, salvo disposición expresa en contrario, se encuentran sujetos a las mismas responsabilidades y obligaciones tributarias aduaneras que las demás personas.

La doctrina ha analizado con detenimiento este artículo (19) poniendo de resalto los argumentos a favor y en contra de la inmunidad tributaria del Estado. No obstante, las corrientes doctrinarias que se han ocupado de esta cuestión generalmente se han dedicado a analizar los impuestos interiores y no los derechos de aduana que tienen características distintas de las imperantes en materia de tributación interior.

Supongamos, por caso, que, en materia de importaciones, el organismo del Estado pertinente llamara a licitación pública internacional para adjudicar automotores para las Fuerzas Armadas, de Seguridad y Policiales. En ese caso el Estado Nacional, con su gran volumen de compra, podría obtener los mejores precios que, dada la amplia competencia internacional podrían poner en gran desventaja a la industria nacional, con la ventaja de que a diferencia de lo que sucede con los productores nacionales, tendría el descuento del pago de los derechos de importación y demás cargas que gravaran dicha importación. Teniendo en cuenta el poder de compra del Estado en esa circunstancia, se estaría privando a la industria nacional de participar en una operación que la beneficiaría, desviando esas compras al exterior. Sin duda los derechos de importación implican una pro-

(17) La ley 13.653 dictada medio año después de sancionada la Constitución de 1949, define a las empresas del Estado, como las entidades descentralizadas de la administración nacional que cumplen funciones de índole comercial, industrial o de prestación de servicios públicos de carácter similar; añadiendo que las empresas del Estado funcionarán bajo el control directo del Poder Ejecutivo a los efectos de la orientación de sus actividades.

(18) La ley 20.705, que promulgada por el presidente Lastiri, se refiere a las sociedades del Estado que, si bien excluyen toda participación de capitales privados, admiten la participación de entidades estatales a través de certificados nominativos que solamente serían negociables entre el Estado Nacional, los Estados provinciales, Municipios, organismos estatales y otras sociedades de esta misma naturaleza. No pueden ser declaradas en quiebra ni le serán de aplicación de leyes de contabilidad de obras públicas.

(19) Alsina - Barreira - Basaldúa - Cotter Moine - Vidal Albarracín - Cotter (h) - Sumcheski -Vidal Albarracín (h), *Código Aduanero comentado*, Abeledo Perrot, 2011, t. II, comentario al art. 778 y notas, ps. 836-844.

tección a la producción interna que en ese caso sería perforada por una ventaja económica en donde el propio Estado conspiraría contra la política aduanera imperante para todo el país. Por otra parte, el área o Ministerio correspondiente de la compra no sería responsable de un sistema transparente para juzgar la conveniencia del gasto correspondiente (20).

En materia de exportación, siendo que estos entes se dedicarían a efectuar transacciones comerciales, competirían con el sector privado, desviándose de su función administrativa esencial. Las empresas del Estado de la ley 13.653 nacen en el año 1949 cuando todavía el retumbar de los cañones y bombardeos seguía presente con sus secuelas en gran parte del mundo. Nacieron en torno a las ideas imperantes en una economía mundial de posguerra, en la cual los propios Estados de los países intervenían activamente en la importación y exportación de grandes volúmenes a través de agencias especiales, que nucleaban su poder de compra y venta de manera similar a lo que hacían los países beligerantes en virtud de la economía de guerra a la cual ellos estaban sometidos. La ley 20.705 se encuentra imbuida del mismo espíritu, propio del elenco gobernante que era el mismo que había creado las empresas del Estado veinticinco años antes. No obstante, el mundo había cambiado enormemente y las compra-ventas internacionales entre Estados habían dejado de ser la regla, deslizándose la economía planificada hacia el derrumbe protagonizado por el fin de la llamada "cortina de hierro" tres lustros después.

El comercio a partir de la adopción de las reglas del GATT de 1947 que fuera aprobado en Argentina en forma provisoria en el año 1965 (21) y en forma definitiva en 1968 (22) comenzó a realizarse a través del sector privado, retrayéndose el Estado a su función primordial prescindiendo de competir con los agentes comerciales internos. Este es el estado de cosas en el año 2020 por lo que querer retrotraer esta situación a prácticas, hoy anacrónicas, implica volver a un esquema propio de una economía de guerra que utiliza la mano de obra privada con fines más bélicos que de desarrollo económico y social.

Al comienzo de este trabajo hemos dicho que el efecto general, salvo excepciones, de los derechos de exportación, lleva a que su traslación no pueda ir hacia el comprador sino al proveedor, por lo que el productor se convierte así en contribuyente "de hecho". El Estado podrá tener la ventaja frente a la actividad privada de no tener que detraer el derecho de exportación al productor y permitirse, dentro del rango que le permita la amplitud de la alícuota, una disminución de precio que a tenor de las alícuotas vigentes puede llegar a ser significativa a la hora de la compra en el mercado interno, generando un desbalance en el sistema económico normal y colocando al productor en situación de angustia económica, en camino al cierre de sus operaciones. ¿Es eso lo que quiso tanto el oficialismo como la oposición al aprobar la ley 27.541? No lo creemos.

A ello cabe añadir que el GATT exige no solo que las empresas del Estado que realicen operaciones de importación o exportación se atengan a las condiciones comerciales que rigen para las empresas privadas, sino que la no recaudación de tributos a la exportación podría considerarse una subvención susceptible de medidas de defensa comercial por parte de los demás países de esa organización.

Estas características que se dan tanto en los derechos de aduana de importación como de exportación fueron decisivas para aconsejar la no inmunidad del Estado Nacional, provincial y municipal, así como los entes descentralizados que de ellos dependieran. Ello no solo se limita a las responsabilidades y el pago de las obligaciones tributarias aduaneras, sino que es acorde con el rigor de la mercadería en materia de control aduanero (art. 115 del Cód. Aduanero) y de la aplicación de prohibiciones a la importación y a la exportación (art. 625 del Cód. Aduanero), ya que tanto en un caso como en el otro se encuentra en juego la regularidad del ingreso o egreso de la mercadería y las res-

(20) Cotter, Juan P. (*Derecho aduanero*, Abeledo Perrot, 2014, t. I, p. 670). Este autor expresa que las Ordenanzas de Aduana de 1876 establecían el criterio de inmunidad fiscal del Estado, pero la Ley de Aduana de 1900 suprimió esa exención con el propósito de proteger le industria nacional.

(21) Ley 16.834.

(22) Ley 17.799.

tricciones directas (prohibiciones) o indirectas (tributos) a dicha circulación.

IX. Mecanismos de segmentación y estímulo para mejorar la rentabilidad y productividad de pequeños productores y neutralizar el mayor costo por la distancia

El art. 53 de la ley 27.541 establece el deber del Ejecutivo de establecer mecanismos de segmentación y estímulo, tendientes a mejorar la rentabilidad y competitividad de los pequeños productores y cooperativas cuyas actividades se encontraren alcanzadas por el eventual aumento de la alícuota de los derechos de exportación. Asimismo, debe establecer criterios que estimulen la competitividad de la producción federal en función de las distancias entre los centros de producción y los de efectiva comercialización.

En la primera parte de este artículo el Congreso ordena al Ejecutivo establecer mecanismos de segmentación, sin una mayor aclaración respecto de la extensión que se le quiere dar a dicho vocablo. No obstante, siendo la finalidad mejorar la rentabilidad y competitividad de los pequeños productores alcanzados por los derechos de exportación aquí establecido, estimamos que la segmentación hace referencia a las categorías que, en virtud de un criterio, que la ley no indica, determine las diferentes situaciones merecedoras de tratamientos específicos distintos para cada una de ellas en cuanto a las ventajas que se pudieran obtener en relación con el pago de dichos tributos.

Esta segmentación en categorías reviste suma importancia a la luz de nuestro art. 16 de la CN, ya que la igualdad allí proclamada solo puede ser aplicada desigualmente ante desigualdades fácticas que permitan un efecto similar entre todas ellas. Nos asomamos así al difícil tema de la proporcionalidad o razonabilidad de la norma que contenga el principio de igualdad pese a las diferencias. Cabe preguntarnos si es posible que la distinción en categorías sea delegada al propio Poder Ejecutivo o si debe ser estructurada en la propia ley delegante. Para quienes siguen el criterio restrictivo ante la presencia de una posible delegación legislativa "sospechosa" de generar discriminaciones contrarias a la finalidad de la ley, este punto puede ser un llamado de atención.

El mismo razonamiento es aplicable a la última parte de este primer apartado del art. 53, a fin otorgar iguales condiciones económicas a quienes proveen las mercaderías desde lugares alejados a los puertos, aeropuertos o fronteras terrestres hasta los cuales deben transitar las mercaderías con el fin de ser exportadas. Debe recordarse que el Código Aduanero tuvo en cuenta esta situación al establecer que los costos correspondientes a lo que integra el valor imponible de exportación previsto en los arts. 735 y ss. del Cód. Aduanero, se limita a aquellos tendientes a colocar la mercadería en el lugar de carga del medio de transporte correspondiente (art. 736 del Cód. Aduanero), admitiendo el tránsito de exportación (arts. 374 y ss.) que puede realizarse en cualquier aduana del interior con un eventual transbordo posterior, hasta el puerto o aeropuerto en el cual se transfirieran al medio de transporte internacional o, también directamente por vía terrestre hasta la aduana de frontera, para su transbordo en otro medio de transporte internacional (marítimo o aéreo, o bien la continuación directa del trayecto en territorio limítrofe sobre el mismo medio transportador).

Sobre la base de esta metodología existente en nuestro Cód. Aduanero, el costo del viaje desde la aduana del interior hasta el puerto, aeropuerto o cruce de frontera, no se encontrarían incorporados como base de los derechos de exportación, si se declarara aduaneramente el lugar preciso de procedencia, es decir, el lugar en que se cargó la mercadería en el medio de transporte que inicia el viaje con destino final al exterior, aun cuando en el ínterin se realizaran transbordos a otro u otros medios de transporte, bajo control aduanero (23).

(23) Alsina - Barreira - Basaldúa - Cotter Moine - Vidal Albarracín - Cotter (h) - Sumcheski -Vidal Albarracín (h), *Código Aduanero comentado*, cit., t. II, comentario al art. 736, p. 755.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/152/2020

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 tít. 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 concs. de la ley 22.415 (Cód. 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 Constitución Nacional (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 ele-

(*) Abogado, Especialista en Derecho Tributario (UBA), Derecho Aduanero (UBA) y Derecho Administrativo (UNLaM). Magíster en Finanzas Públicas (UNLaM).

mentos, 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).

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 2/9/2018 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.

(1) Recordemos que el art. 756 establece que "Las facultades otorgadas en el art. 755, apart. 1º, deberán ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes".

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 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".

I.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.

I.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 Insti-

(2) Al respecto cabe recordar que el dec. 2752/1991 subdelegó en el Ministerio de Economía Obras y Servicios 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 "La 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…".

tuto 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 —p. ej.— 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.

I.6. Otras cuestiones

I.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.

I.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.

I.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.

I.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 derecho 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. 3º).

I.8. Exportación de servicios

El art. 1º 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. 2º del art. 10 del Cód. Aduanero. A su turno, el art. 2º 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. 1º de aquella norma y derogó su art. 2º. 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).

I.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. Adua-

(5) La norma también fijó un tope de cuatro pesos por cada dólar estadounidense del valor imponible (art. 2º), que fuera posteriormente eliminado por el dec. 37/2019 (art. 1º).

(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.

nero —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).

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).

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 omnicomprensivo 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

(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*, 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.

(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 Exportaciones"*, La Ley, Buenos Aires, 2008, p. 95.

(10) Badeni, Gregorio, "La patología constitucional de las retenciones", en *Suplemento Especial sobre "Retenciones a la Exportaciones"*, cit., p. 21.

(11) P. ej., el dec. 793/2018.

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 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 fijo 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 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

(12) Tal como ocurre con la res. 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 6/5/2004 al decir que "El 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".

(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.

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 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) establecieron 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.

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 fi-

(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 que "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 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. 38919/1995, cuyo art. 2º ya estaba —desde antes— suspendido por igual plazo en virtud del dec. 332/2019.

jada 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 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.

(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".

En el cuadro siguiente pueden compararse los valores máximos fijados por cada régimen:

Dec. 99/2019		**Dec. 332/2019**		**Dec. 108/1999**	
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
				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

Dec. 99/2019		Dec. 332/2019		Dec. 108/1999	
Base imponible	**monto máximo a percibir**	**Base imponible**	**monto máximo a percibir**	**Base imponible**	**monto máximo a percibir**
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.

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

(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", *Revista de Derecho Tributario*, nro. 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.

(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".

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).

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).

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

(21) *https://comex.indec.gob.ar*.

(22) Tal es lo que ocurre con las tasas administrativas (p. ej., para obtener un pasaporte o un DNI), las 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 (trátese 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*, Estudio Nueva, !!!ciudad!!!, 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 5/9/1989.

(27) Consids. 7º y sus citas.

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).

(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. 7º 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%2fds56%2f*)&Language=SPANISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUIChanged=true*.

En ese marco, el restablecimiento 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. 5º 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.

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).

(29) Guastavino, José M., *Notas al Código Civil argentino*, Lajouane, Buenos Aires, 1898, t. I, arts. 1º a 58, p. 2, §2.

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.

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.

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

(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*, Ediar, Buenos Aires, 1944, t. I Ley - Personas (arts. 1 a 158), p. 14, §7 y 8 y p. 15, §16.

(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, 20/2/2001, "Georgalos Hnos. SAICA c. PEN - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - ley 25.063 y otro s/ amparo - ley 16.986", Fallos 324:291

(34) La disidencia del Dr. Vázquez destacó que "... no cabe duda 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

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 publicidad (al menos digital) en el Boletín Oficial, quedarían necesariamente excluidas de su alcance, en tanto, frente a la ausencia de 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 títs. 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 títs. IV y V que regulan los topes a pagar en concepto de tasa de estadística, excepciones de pago y alícuotas de derechos de exportación de servicios, entre otras cuestiones; normas que regirían desde el 1/1/2020.

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 títs. IV y V del dec. 99/2019 regirían 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).

---

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).

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 refiere 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.

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 dic-

(35) Bullrich, Rodolfo, *Principios generales de derecho administrativo*, Guillermo Kraf, 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.

(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*, 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 tratare 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.

tadas 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).

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.

(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 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 que "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*, nro. 41, Errepar - Erreius, Buenos Aires, junio 2010, ps. 327-342.

(40) Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación - Comentada y concordada*, La Ley, Buenos Aires, 2ª ed., p. 708, §5.5.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/99/2020

9. Haberes previsionales

Ley 27.541 ¿ es constitucional la movilidad jubilatoria por decreto ?

MARCELO BRASBURG

I. Introducción

El objetivo de este trabajo es analizar la recientemente sancionada ley 27.541, en lo que respecta a la suspensión de los aumentos jubilatorios por el lapso de 180 días.

La CN garantiza en el art. 14 bis "jubilaciones y pensiones móviles". Como se puede apreciar, la norma superior establece el principio de la movilidad jubilatoria en términos muy amplios.

Así nuestra Carta Magna se limita a señalar que las prestaciones jubilatorias deberán ser "móviles", con lo cual descarta que las mismas queden congeladas en el mismo monto desde el otorgamiento, lo cierto es que la norma en modo alguno establece bajo qué modalidad se procederá a otorgar esa movilidad.

En tal sentido, contrariamente a una idea que muchas veces va y viene en el ideario popular, lo cierto es que la norma constitucional deja librado al criterio del legislador la facultad de determinar los aumentos que se otorgan al jubilado o pensionado. Para nombrarlo en los términos que se suele hablar en la calle "el 82% móvil" no existe en nuestro régimen constitucional más. Contrariamente a ello, son algunas constituciones provinciales las que garantizan para sus empleados públicos el 82% móvil del último cargo, pero no existe en todo el texto nacional norma similar.

Contrariamente a ello, la Constitución se limita a establecer el límite: las jubilaciones y pensiones deben ser "móviles", no pueden congelarse sus montos.

De allí que a los efectos de analizar las pautas que debe cumplir el poder reglamentario para cumplir con el principio Constitucional de la movilidad cabe recurrirse a lo que la doctrina denomina "constitución material", basada especialmente en la jurisprudencia de la Corte.

A lo largo de este trabajo haremos un breve repaso de los principales pronunciamientos de la Corte Suprema en materia de movilidad jubilatoria para luego efectuar un análisis de la ley recientemente sancionada, sin obviar el análisis de sus antecesoras.

Especialmente haremos énfasis en los sucesivos análisis que ha efectuado la jurisprudencia de Corte y de la Cámara Federal de la Seguridad social en este tema.

II. El caso "Sánchez María del Carmen" (1)

El caso se basa en un análisis de la ley 18.037 que establecía un mecanismo de actualización con base en un índice salarial general (Nivel General de Remuneraciones que medía la variación de salarios de todo el país) Si bien el caso no refiere específicamente a la movilidad mensual que se otorga a los beneficios previsionales, es sumamente interesante porque sienta principios generales de muy rico contenido.

(1) CS, 17/5/2005, "Sánchez, María del Carmen c. ANSeS s/reajustes varios", Fallos 328:1602.

En el precedente señalado —voto del Dr. Maqueda— la Corte efectúa un interesante análisis del art. 14 bis con base en la convención constituyente de 1957 que lo incorpora:

"6º) Que lo afirmado tiene respaldo en el debate realizado en la Convención Constituyente de 1957 que incorporó el art. 14 bis a la Ley Fundamental, cuyo contenido ha sido ratificado por la reforma de 1994. En efecto, en la cuestión que interesa, el convencional Martella sostuvo que "deseamos una jubilación móvil para mantener a las personas jubiladas o pensionadas con una asignación que les suponga siempre el mismo standard de vida...".

Como se puede apreciar, el parámetro del constituyente tiene que ver con permitir al jubilado mantener el "standard de vida". Es decir: El jubilado tiene que mantener siempre luego del cese el mismo estándar de vida. Es decir, el trabajador que pasa a una situación de pasividad debe siempre tener el mismo nivel de vida, ni empobrecerse ni enriquecerse. Por ello, el haber de jubilación "real" —excluyendo inflación o depreciación de la moneda— debe mantenerse en los mismos términos permitiendo que el jubilado mantenga el estatus (en términos coloquiales, debería poder siempre seguir comprando los productos de las mismas marcas que compraba, si iba al cine o teatro regularmente debería poder hacerlo y si solía vacacionar ya sea en el país o en el extranjero debería seguir haciéndolo).

III. Una breve historia de la movilidad jubilatoria en la legislación

Desde la creación del sistema nacional de jubilaciones y pensiones la movilidad jubilatoria tuvo diferentes normativas, que es interesante analizar a la hora de evaluar las características de la ley recientemente sancionada.

Desde el año 1969 —por disposición de las leyes 18.037 y 18.038— y hasta la década del 90 la movilidad estaba establecida por ley en función de la variación de un índice salarial: Índice del Nivel General de las Remuneraciones (NGR) que se basaba en una encuesta que analizaba las variaciones salariales del promedio de todos los trabajadores que aportaban al régimen nacional. Como medida de movilidad obviamente es incuestionable (justamente el caso "Sánchez" ya comentado considera que el mecanismo es el correcto) dado que el jubilado va a mantener siempre el mismo estilo de vida que tenía al momento de jubilarse, siendo que su haber va a recibir los mismos aumentos que reciban los trabajadores no jubilados. Obviamente la única complicación que tiene el sistema es que —al trasladarse sobre un índice promedio— si el jubilado tenía un cargo o actividad que recibe mejores aumentos (porque el gremio tenía más capacidad de negociación) va a ser perjudicado al trasladarse el promedio del aumento. A la inversa, si su gremio suele negociar aumentos inferiores al promedio va a ser beneficiado por el traslado del promedio.

Ahora bien, dicha situación no generó litigiosidad —el hecho que el aumento sea con base en índices promedio—. Por el contrario, como señalaba en el precedente analizado en el capítulo anterior, la jurisprudencia de la Corte consideró válido como medida de movilidad la aplicación de un índice general.

La litigiosidad que generó este mecanismo tiene que ver con que se ocultaba el índice indicado por la ley (NGR) y, en cambio, se trasladaban aumentos que no reflejaban las reales variaciones salariales.

La movilidad por un índice salarial general fue modificada en marzo de 1995 por la ley 24.463 —ley que como una paradoja de nuestro sistema democrático fue llamada de "solidaridad previsional" cuando no hizo más que frenar los aumentos a los jubilados—, en los siguientes términos:

"Art. 7º.— Movilidad de las prestaciones.

"[...]

"2. A partir de la vigencia de la presente ley todas las prestaciones de los sistemas públicos de previsión de carácter nacional tendrán la movilidad que anualmente determine la Ley de Presupuesto. Dicha movilidad podrá ser distribuida en forma diferenciada a fin de incrementar las prestaciones mínimas.

"En ningún caso esta movilidad podrá consistir en una determinada proporción entre

el haber de retiro y las remuneraciones de los activos".

Como se puede apreciar en el último párrafo de la norma, existe una clara y notoria contradicción entre el texto de la ley y el art. 14 bis que claramente establece una pensión móvil e "integral". El término "integral" del 14 bis fue interpretado por la corte justamente como una prestación que debe resguardar el nivel de vida del jubilado. Por ello, la jubilación justamente debe tener una proporción con las remuneraciones de los activos. Por ello el último párrafo es una abierta violación del principio constitucional según el cual la prestación debe acompañar las variaciones salariales.

En relación con el primer párrafo de la norma, es interesante compararlo con el art. 55 de la ley 27.541 que establece en cabeza del ejecutivo —y a su discreción sin obligación de acompañar pauta alguna salarial— el aumento de los jubilados por los siguientes 180 días.

Por otro lado, queda claro en la ley 24.463 la amplia discrecionalidad que se atribuye el Poder legislativo para fijar la movilidad jubilatoria: Según la norma los jubilados van a tener la movilidad que se digne a otorgar el congreso: No hay límite alguno, no hay pauta que lo determine. Y, sobre todo: no hay ningún impedimento para que el congreso decida que los jubilados no tengan ningún aumento por varios años (cosa que efectivamente sucedió, dado que ninguna ley de presupuesto dispuso aumento a jubilados durante la vigencia de la ley hasta el año 2007 en que la ley de presupuesto en su art. 45 establece un aumento del 13% en el mes de enero).

Más adelante analizaremos qué dijo la Corte de este mecanismo de movilidad "caprichosa" en cabeza de un órgano del estado y sin pauta alguna ni regla que lo obligue a otorgar efectivamente jubilaciones "móviles".

La norma en cuestión fue derogada por la ley 26.417 que establece —en su anexo— nuevamente un mecanismo de movilidad automático no al arbitrio del legislador sino en base variaciones económicas. La novedad que trae la norma es que no se basa meramente en la aplicación de un índice salarial sino más bien en un mecanismo combinado. Así, la ley establecía un índice que combinaba —por un lado— la variación de uno de dos índices salariales: el Índice Salarial (IS) que publica el INDEC o la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE) que publica la Secretaría de Seguridad Social con base en las declaraciones juradas de los empleadores que recibe de AFIP. De ambos se aplicaba el que resulte más alto.

Como decía el índice es combinado, por un lado, medía la variación de alguno de los dos índices, pero por otro lado también evalúa la variación de los recursos Tributarios de la ANSES. Así, el índice medía un 50% de las variaciones salariales por un lado y por el otro el 50% de las variaciones en los ingresos que recibe el ANSES por impuestos con asignación a la seguridad social (Entre otros, impuestos sobre los cigarrillos, monotributo impositivo, combustibles líquidos, etc.).

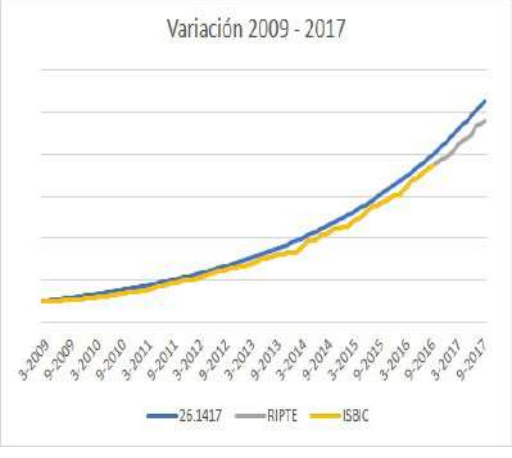
Así se llegaba a un valor que representaba en partes iguales los aumentos salariales —de un período dado que más adelante analizaremos— y por el otro lado las variaciones en la recaudación de impuestos con destino a la seguridad social. Dentro de la lógica de la medición se entendía que la idea era darles a los jubilados aumentos acorde a las variaciones salariales, pero siempre dentro de la lógica de comparar con los ingresos de la ANSES, de modo de no pensar solo el aumento con base en los sueldos sin considerar el riesgo de desfinanciación del organismo.

Por último, la ley disponía un tope en los sueldos que impedía que se trasladen aumentos salariales que excedan la variación de los recursos totales recibidos por ANSES (de origen tributario como por aportes y contribuciones). Esto, justamente con la lógica de poner un freno a las erogaciones de ANSES con base en sus recursos. No obstante, en los casi 10 años de vigencia de la ley, no se aplicó el tope citado.

Las variaciones del índice combinado señalado se trasladaban al jubilado en dos oportunidades: marzo y septiembre, conteniendo la variación de un semestre en cada oportunidad. Así, la variación de marzo contenía la variación del índice señalado entre los meses de julio y diciembre del año anterior, mientras que el aumento de septiembre contenía la variación

del índice entre los meses de enero a junio del mismo año. Es importante recordar los períodos contenidos en cada aumento porque —como veremos más adelante— es justamente lo que cuestiona la jurisprudencia de la Cámara Federal en relación con la ley dictada en el año 2017 respecto al aumento de marzo de 2018.

En el siguiente cuadro se puede observar la variación del índice establecido por la movilidad de la ley 26.417 desde marzo de 2009 —primer mes en que se comienza aplicar— comparado con la variación de dos índices salariales (el ISBIC que mide la variación de toda la industria y la construcción y el RIPTE ya señalado):



Como se puede apreciar la aplicación práctica de la norma generó un índice que claramente acompañó las variaciones salariales de los trabajadores en actividad durante el período que rigió, cumpliendo claramente el mandato constitucional.

La norma señalada fue modificada en diciembre del año 2017 por la ley 27.426.

La misma trae un nuevo índice de movilidad jubilatoria que implica una clara novedad en la materia: En efecto, por primera vez desde la sanción de la ley 18.037/8 que crean el sistema nacional se establece una movilidad jubilatoria que toma como parámetro —parcialmente— la variable inflacionaria.

En efecto, la ley establece nuevamente un índice combinado pero esta vez combina el 70% de la inflación —Técnicamente el Índice de Precios al Consumidor (IPC) que se lo suele considerar como un índice salarial si bien mide la variación de precios del sector minorista nada más— y un 30% de la variación del RIPTE.

A su vez, se cambia la manera de liquidación de los aumentos con base en dicho índice. Ya no se aplica por semestres en dos oportunidades al año, sino que será en cuatro oportunidades: En marzo donde se va a trasladar la variación ocurrida entre junio y septiembre del año anterior, junio correspondiente al período septiembre a diciembre del año anterior, septiembre por el lapso de diciembre a marzo del año y en curso y por último en el mes de diciembre que se otorga la variación de marzo a junio del año en curso.

Como se puede apreciar hay dos situaciones altamente cuestionables de la norma:

Por un lado, el hecho de que el primer aumento que se otorga se interpone en un aumento que ya se encontraba en curso. En efecto, el primer el aumento se dio en el mes de marzo (por el devengado de junio a septiembre del año anterior) cuándo para ese mes se debería haber otorgado un aumento cuyos índices ya estaban determinados (por las variaciones de julio a diciembre que según los valores informados por el ministerio de economía daría un valor cercano a 14.60%) De allí que hayan surgido cuestionamientos en relación con que el aumento ya estaba “devengado”: Solo faltaba el traslado a las jubilaciones en el mes de marzo pero ya estaba calculado el índice.

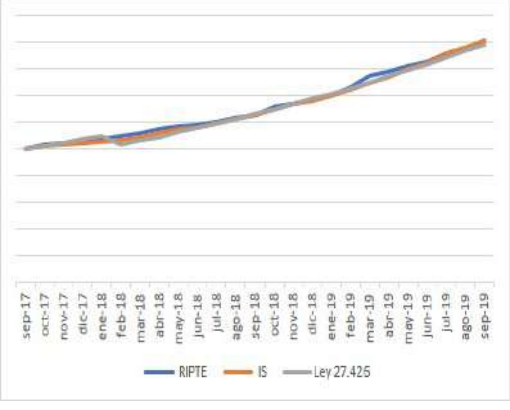
Así, en lugar de otorgar el casi 15% que hubiese correspondido se otorga un 5.71% con base en el nuevo índice. Ahora bien, no es justo comparar una medición con otra (sería muy fácil decir que se retacearon unos 9 puntos de movilidad al comparar uno con otro). Ello, toda vez que no es correcto comparar los dos aumentos dada la diferencia en los períodos de movilidad a los que corresponden.

En efecto, el aumento a otorgarse en marzo por el sistema anterior correspondía a un semestre (julio a diciembre) mientras que el nuevo a un período trimestral (junio a septiembre) Para hacer una comparación correcta es

necesario comparar el aumento de marzo con el de junio (5.69%) que completa un semestre. Acumulado da un incremento del 11.72% que —si bien sigue siendo inferior al que hubiese correspondido con la ley anterior— no da una diferencia abismal.

Lo que sí es claramente criticable —en abstracto a partir de la lectura de la ley sin medir resultados— es que se retrase seis meses el traslado del índice combinado entre inflación y salarios a los pasivos.

Haciendo un cuadro similar al anterior vemos que, en los dos años de aplicación de la norma, la variación entre los índices salariales y los aumentos jubilatorios es muy similar:



La ley 27.541 establece:

"Art. 55.— A los fines de atender en forma prioritaria y en el corto plazo a los sectores de más bajos ingresos, suspéndase por el plazo de ciento ochenta —180— días, la aplicación del art. 32 de la ley 24.241, sus complementarias y modificatorias.

"Durante el plazo previsto en el párrafo anterior, el Poder Ejecutivo nacional deberá fijar trimestralmente el incremento de los haberes previsionales correspondiente al régimen general de la ley 24.241, atendiendo prioritariamente a los beneficiarios de más bajos ingresos.

"El Poder Ejecutivo nacional convocará una comisión integrada por representantes del Ministerio de Economía, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y miembros de las comisiones del Congreso de la Nación competentes en la materia que, durante el plazo previsto en el primer párrafo, proponga un proyecto de ley de movilidad de los haberes previsionales que garantice una adecuada participación de los ingresos de los beneficiarios del sistema en la riqueza de la Nación, de acuerdo con los principios de solidaridad y redistribución".

Como se puede apreciar, la norma suspende la aplicación de aumentos jubilatorios de forma automática como había sido establecido por la ley 27.426 —con base en variación inflacionaria y salarial— por 180 días disponiendo nuevamente que la movilidad será "discrecional" pero esta vez en cabeza no del Poder Legislativo sino del Poder Ejecutivo. La única indicación que se le otorga al PEN tiene que ver con beneficiar a los jubilados de más bajos ingresos.

Y por último se establece una comisión para determinar un nuevo proyecto de ley de movilidad jubilatoria.

Otro tema novedoso tiene que ver con la última parte del artículo: Se habla de un proyecto para un sistema con principios de solidaridad y "redistribución". El sistema previsional es solidario (los trabajadores activos y con capacidad de contribuir aportan para financiar las prestaciones de los jubilados que no están ya en condiciones de proveerse su sustento.

Ahora bien, hasta ahora no había norma que hable de un sistema previsional con "redistribución". En tal sentido, si bien es un principio que podría aplicarse en materia tributaria (donde la carga impositiva debería pesar más sobre el que tiene capacidad de aporte para apoyar al que están en situación más desventajosa) lo cierto es que un sistema con base en aportes, donde la jubilación se obtiene proporcionalmente a la contribución hecha al sistema no tiene por qué se redistributivo.

En efecto —y sin hacer el menor juicio de valor respecto al valor de un sistema redistributivo— la jubilación tiene que ver con una persona que aportó al sistema durante una parte importante de su vida y tenía un cierto ingreso que ya no se puede proveer. Ante tal situación el sistema le otorga una prestación que reemplace ese in-

greso (principio de carácter sustitutivo). Pero nunca se ha hablado hasta ahora de utilizar los fondos previsionales para darle mayor apoyo a los que estén en situación desventajosa en perjuicio de los que tienen mayores ingresos. Por lo menos en la forma en que históricamente fueron organizados los sistemas previsionales.

IV. Jurisprudencia en materia de movilidad jubilatoria

Vamos ahora a analizar brevemente como vio la jurisprudencia nuestros diferentes modelos de movilidad jubilatoria.

En primer lugar, cabe señalar lo que decía la Corte en el año 1999 respecto a la 24.463:

"5º) Que en el referido caso 'Chocobar' y en numerosas causas análogas resueltas posteriormente, esta Corte ha reafirmado las atribuciones con que cuenta el Congreso de la Nación para reglamentar el art. 14 bis de la Constitución Nacional y, en particular, para establecer el modo de hacer efectivo ese derecho a partir de la vigencia de la ley 24.463, que remite a las disposiciones de la ley de presupuesto, por lo que ha rechazado los planteos de invalidez del citado art. 7º, inc. 2º, basados en agravios conjeturales que no alcanzaban a demostrar el perjuicio concreto ocasionado por dicho sistema a los interesados" (2).

Como se puede apreciar, frente a un sistema de movilidad no automático y sujeto a la discrecionalidad de un Poder del Estado, la Corte rechaza el planteo de inconstitucionalidad. Contrariamente a ello, lo que analiza en todo caso si hay un daño concreto en el jubilado, concluyendo que los argumentos son "conjeturales". Es decir: No se probó la confiscatoriedad que produce en el haber del jubilado el aumento —o en ese caso no aumento— otorgado.

En definitiva, como regla podríamos decir que la Corte no mira el procedimiento de la movilidad sino el resultado final (el daño causado).

La única diferencia —no menor— con la ley 27.541 tiene que ver con que la 24.463 establecía la movilidad jubilatoria en cabeza del poder legislativo (poder natural con la facultad de regular en materia de seguridad social) mientras que la nueva norma la pone en cabeza del presidente. Como decía la diferencia no es menor dado que, si bien como decía la Corte parece mirar el "cuánto" y no el "cómo" lo cierto es que en el párrafo citado remarca las "atribuciones" que tiene el poder legislativo para reglamentar la movilidad. Y está claro que el Poder Ejecutivo no tiene dichas atribuciones En efecto, el art. 14 bis dice "la ley establecerá:" y no el Poder Ejecutivo establecerá jubilaciones y pensiones móviles.

Posteriormente al caso "Heitt Rupp" y sobre la misma ley 24.463 la Corte falla en el célebre caso "Badaro", previo emitir un pronunciamiento donde le pedía al congreso que dicte una ley de movilidad como manda el art. 14 bis. En el mismo le señala al congreso que la movilidad es un derecho constitucional y que debe otorgarse y no pueden quedar las jubilaciones congeladas *in eternum*. La situación que se había dado en el caso "Badaro" era que el estado había otorgado entre 2002 a 2006 aumentos por decreto en las jubilaciones mínimas (que pasaron de $200 a casi $600) pero no había otorgado ningún aumento a los que percibían haberes superiores (exceptuando un 10% para los que percibían menos de $ 1.000 y un 11% en junio de 2006).

Entonces la Corte señala:

"17) Que tal defecto se comprueba en el caso pues, frente a subas en el nivel de precios del 91,26% en el período examinado y modificaciones en los salarios del 88,57%, según el Instituto Nacional de Estadística y Censos, la prestación del actor se encuentra alcanzada sólo por el incremento general del 11% dispuesto por el dec. 764/06 en ese mismo lapso, guarismos que acreditan suficientemente la pérdida invocada por el apelante" (3).

Como se puede apreciar la Corte esperó unos 7 años desde "Heitt Rup" hasta el 2007 para ana-

(2) CS, 16/9/1999, "Heit Rupp, Clementina c. Administración Nacional de la Seguridad Social", Fallos 322:2226.

(3) CS, 26/11/2007, "Badaro Adolfo Valentín c. ANSeS s/reajustes varios", Fallos 330:4866.

lizar qué aumentos se habían otorgado entre 2002 y 2006 para compararlos con las variaciones salariales de igual período. Y la comparación es entre un 11% y un 88,57%.

En efecto, Badaro planteó la inconstitucionalidad del aumento dictado en el año 2007 y la Corte lo rechazó porque el 2007 todavía no había terminado y no podía evaluar el año entero con respecto a los índices salariales de ese período.

Con esto quiero remarcar que la Corte es muy cauta en declarar la inconstitucionalidad de un sistema de movilidad: primero intenta analizar períodos prolongados para comparar aumentos con variaciones salariales; y luego declara la inconstitucionalidad cuándo la diferencia es sustancial.

En tal sentido, en un precedente del 2009 (4) la Corte revoca un fallo de Cámara donde no se había hecho un correcto análisis del grado de confiscatoriedad (o daño) producido por la diferencia entre la variación salarial y el aumento jubilatorio.

El último precedente que se vincula con la norma recientemente sancionada es el caso "Fernández Pastor" de la Cámara Federal (5) (con recurso extraordinario pendiente de resolución) donde se planteó la inconstitucionalidad del "empalme" entre la ley 26.417 y la 27.426. En él la cámara hace un interesante análisis de la teoría del "devengado" considerando que el aumento de marzo de 2018 ya se encontraba devengado en el momento que se comenzó a aplicar la ley 27.426 en el aumento de dicho mes. Como señalaba más arriba, el planteo tiene que ver con que solo faltaba la aplicación práctica del aumento, pero el mismo ya constituía un derecho adquirido del jubilado.

V. Conclusión

Como podemos apreciar de la normativa dictada y la jurisprudencia citada, la situación que plantea la ley 27.541 no es nueva: Ya se ha puesto la movilidad jubilatoria al arbitrio de un poder del Estado, la única novedad es que el Poder del Estado es el Poder Ejecutivo. Tampoco sería nueva la situación si los aumentos a dictarse en los 180 días que dura el congelamiento tienden a aumentar las jubilaciones más bajas relegando a las que están por encima.

Y con base en la jurisprudencia citada podríamos concluir que —obviando que el PEN no tiene facultad reglamentaria sobre las jubilaciones lo cual no es un hecho menor— en principio no sería problema para la jurisprudencia de la Corte el hecho que la movilidad no sea automática con base en índices sino por disposición del PEN.

También sería de esperar que la Corte sea cauta en cuánto a emitir un pronunciamiento que declare la inconstitucionalidad de la norma antes de evaluar cuáles son los aumentos que se dictarán por el PEN y en todo caso hasta evaluar un período de uno o varios años en función de la variación de las jubilaciones y los salarios de los activos.

Por lo señalado, no hay demasiadas certezas a que esta norma vaya a generar mucha litigiosidad: Dependerá de los aumentos que se dicten durante su vigencia. Habrá en todo caso que ir viendo cómo se la aplica.

(4) CS, 27/5/2009, "Cirillo, Rafael c. ANSeS s/reajustes varios", Fallos 332:1304.

(5) CFed. Seguridad Social, sala III, 5/6/2018, "Fernández Pastor Miguel Ángel c. ANSeS s/amparos y sumarísimos" (138932/2017).

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/150/2020

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

JORGE GARCÍA RAPP (*)

I. Impactos en materia de previsión social

Recientemente se publicó, el 23/12/2019, la ley 27.541 (de Emergencia Pública), que rige desde esa fecha.

En la materia que no ocupa contiene unos pocos puntos:

1) Normas sobre facilidades de pago y condonaciones de obligaciones empresarias en mora (moratorias);

2) Normas de ordenamiento del sistema previsional.

3) Movilidad de los haberes de las prestaciones previsionales.

4) Conformación de una comisión para que revise la sustentabilidad económica, financiera y actuarial del sistema previsional y proponga modificaciones relativas a la movilidad.

I.1. Facilidades de pago

Como facilidades de pago se establece a favor de la PYMES y de entidades sin fines de lucro un plan de moratoria ("regularización de deuda") para obligaciones impagas por retenciones, o contribuciones patronales vencidas hasta el 30/11/2019 o que se deban a infracciones (multas).

El carácter de PYME se rige por la ley 24.467 y debe ser certificado. Las empresas que no lo tengan pueden obtenerlo hasta el 30/04/2020 para acogerse a los beneficios de la nueva ley.

Las retenciones o contribuciones impagas que entran en esta moratoria son todas las que recauda AFIP salvo las para obras sociales o ART. Comprende las deudas que estén en discusión administrativa (no dice nada de las en vía judicial) o las que estén prescriptas.

También comprende los aportes impagos de trabajadores autónomos.

La moratoria prevé planes de pago de 60 meses para aportes personales y retenciones y de 120 cuotas para todas las demás obligaciones. La primera cuota debe vencer, como más tarde, el 16/7/2020.

El plan de pago llevará un interés del 3% mensual los 12 primeros meses (no dice si sobre saldos o como) y luego la tasa BADLAR.

No podrán pedir planes de pago los quebrados, o las entidades cuyos socios o directivos estén condenados por infracciones penal-tributarias (menciona leyes 23.771, 24.769 y 27.430 y ley 22.415 (Cód. Aduanero) y sus modificatorias).

I.2. Detracciones o montos no imponibles

De las contribuciones empresarias a pagar conforme las nuevas alícuotas que se informan luego, se podrá detraer (o sea que será no impo-

(*) Docente universitario y consultor en Seguridad Social.

nible) un valor de $7.003,68 por mes por trabajador (se detrae de la remuneración bruta).

Hay actividades con un beneficio mayor a las que se autoriza a detraer $17.509 por persona por mes (aclarando que esa cifra no se actualizará).

Además, para empleadores de hasta 25 trabajadores, se autoriza una detracción adicional de $10.000, respecto de la cual al final de este informe va una consideración especial.

II. Reestructuración del sistema previsional

Se establece una alícuota unificada de contribución empresaria que comprenderá a las de los subsistemas previsional (ley 24.241), de Asignaciones Familiares (ley 24.714), de Fondo Nacional de Empleo (ley 24.013) y PAMI (ley 19.032).

Las alícuotas tendrán valores distintos según se trate de comercio y servicios o de todo el resto de los empleadores privados y casi todos los públicos. Quedan expresamente fuera del primer grupo las obras sociales y los sindicatos.

Las alícuotas pasan a ser del 20.4% para servicios y comercio y del 18% para el resto.

El hecho de que la diferencia sea entre servicios y comercio y el resto incluyendo, p. ej., entidades sin fines de lucro y obras sociales, estaría señalando que la voluntad legislativa no iba dirigida a beneficiar al sector industrial, sino simplemente a diferenciar el tratamiento al comercio y los servicios.

El PEN queda autorizado a distribuir y redistribuir las alícuotas entre los distintos subsistemas, lo cual es una novedad flexible. Mientras no se lo haga, las alícuotas seguirán distribuyéndose entre los distintos subsistemas, como hasta ahora.

II.1. Normas que generan dudas

Los arts. 21 y 23 de la ley establecen 2 disposiciones que en el estado en que están, no puede asegurarse como deban ser entendidas o aplicadas.

El art. 21 establece que de la contribución patronal (alícuota) se podrá computar como crédito fiscal del IVA un porcentual que se fija en el anexo 1 de la ley, sobre "el monto que resulta de aplicar (ese porcentual) a las mismas bases imponibles" expresión que no es posible entender con certeza.

El art. 23 establece la ya mencionada detracción suplementaria de $10.000 mensuales para empleadores de hasta 25 trabajadores, pero no aclara ni da indicio de si se trata de $10.000 por mes, por trabajador o de $10.000 por mes en total para toda la nómina.

Si con la redacción original costaba entender el motivo por el cual se suspendía la movilidad, con la modificación se hace mucho más difícil aún encontrar una razón para la suspensión. La movilidad correspondiente a marzo de 2020 ya está establecida y es del 11,54%, mientras que la de junio de 2020 ya está devengada y en consecuencia incorporada al patrimonio de los beneficiarios según lo ha reconocido la justicia en casos similares.

III. La movilidad de las jubilaciones y pensiones

La ley en análisis al establecer las facultades legislativas delegadas al PEN —en los términos del art. 76 de la CN—, enuncia en el art. 2º las bases de la referida delegación, y en este punto, en el inc. e), dispone que será uno de los objetivos el "Fortalecer el carácter redistributivo y solidario de los haberes previsionales considerando los distintos regímenes que lo integran como un sistema único, con la finalidad de mejorar el poder adquisitivo de aquellos que perciben los menores ingresos".

Así, en el tít. VI, en su art. 55, dispone —a "los fines de atender en forma prioritaria y en el corto plazo a los sectores de más bajos ingresos"—, la suspensión por ciento ochenta días, de la movilidad previsional prevista en el art. 32 de la ley 24.241, sus complementarias y modificatorias.

A continuación, a fin de evitar la inexistencia de algún mecanismo movilidad conforme la manda constitucional del art. 14 bis, CN, y como

lo ha recordado la CS en el caso "Badaro" (1), se dispone que, durante ese plazo, el Poder Ejecutivo nacional deberá fijar trimestralmente el incremento de los haberes previsionales correspondiente al régimen general de la ley 24.241, atendiendo prioritariamente a los beneficiarios de más bajos ingresos.

A partir de allí, han comenzado a circular comentarios, críticas, anuncios de litigiosidad, y hasta difusión de servicios profesionales para la promoción de acciones judiciales contra eventuales perjuicios derivados de las medidas que en materia de movilidad adopte el Poder Ejecutivo en el mes de marzo próximo. Trataremos aquí de anticipar cuales podrían ser las medidas del Gobierno, y las motivaciones de esta suspensión.

El abanico de posibilidades no es muy amplio:

a. Congelar las prestaciones previsionales durante 180 días.

b. Otorgar una movilidad diferenciada, con el objeto de mejorar los haberes de los que menores montos perciben, sin hacerle perder derechos a los demás beneficiarios.

c. Establecer una movilidad inferior a la prevista en la ley vigente.

d. Fijar una movilidad inferior para los haberes más altos, y otra mayor para aquellos que menos perciben.

a. Congelar el monto de los haberes de las jubilaciones y pensiones, no parece sea la idea, ya que en el artículo se dice "... durante el plazo previsto en el párrafo anterior el Poder Ejecutivo nacional deberá fijar trimestralmente el incremento de los haberes previsionales correspondiente al régimen general de la ley 24 241 atendiendo prioritariamente a los beneficiarios de más bajos ingresos...". Por lo tanto, deberíamos descartar esta posibilidad.

b. Podría ser esta la alternativa escogida, y algún indicio surge del texto de la propia ley (ver arts. 2º, inc. e] citado, y art. 55 también citado en el punto anterior), y de las declaraciones del Presidente de la Nación primer mandatario, pero claro esta decisión no requería la suspensión del mecanismo de movilidad previsto en la Ley de Movilidad vigente con la modificación de la ley 27.426 de la administración anterior en diciembre de 2017 (70% de la variación del índice de precios y 30% de la variación de Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables - RIPTE).

c. Fijar por decreto una movilidad inferior a la prevista, parecería improbable, al menos para los dos próximos semestres (marzo y junio de 2020), porque el mecanismo de movilidad aludido ya ha sido devengado para los beneficiarios porque tendría en cuenta las variaciones producidas en las últimos seis meses anteriores a la sanción de la ley de emergencia, generando cuestionamientos en sede judicial, con el previsible resultado que tuviera la causa iniciada por Fernández Pastor contra la aplicación de la ley 27.426, en las dos instancias del fuero de la Seguridad Social (2) y (3).

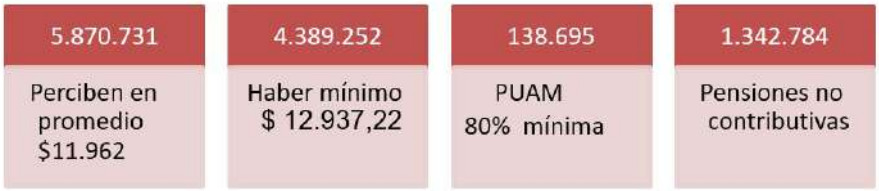
d. Establecer una movilidad inferior para los que perciben haberes más altos, y otra mayor a quienes tienen haberes menores, aunque pudiera considerársela como necesaria por el bajo nivel de las prestaciones mínimas que son percibidas por más del 70% de los beneficiarios de la ANSeS, resulta muy riesgosa, ya que presumiblemente se judicializará. Estaríamos ante la situación que motivo el fallo "Badaro", y como la ha resuelto la CS en reiterados fallos que pueden otorgarse aumentos diferenciales, ya que la movilidad debe ser uniforme.

(1) "Badaro, Adolfo V. c. ANSeS s/ reajustes varios". Sentencia 26/11/2007. B.675.XLI CS.

(2) "Fernández Pastor, Miguel Á. c. ANSeS s/amparos y sumarísimos", sentencia 5/6/2018. Sala III, CFed. Seg. Social., exp. nro.: 138932/2017.

(3) Se encuentra actualmente en la Corte, con dictamen del procurador en el mismo sentido que el fallo de la Cámara, y las condiciones son muy similares.

Cantidad de beneficios mínimos en la seguridad social argentina (Valores vigentes a noviembre 2019).



Fuente: propia sobre datos de Secretaria de Seguridad Social y ANSES. 2019.

IV. Comisión de Evaluación del Sistema Previsional

En el art. 56, se dispone que el Poder Ejecutivo nacional convocará una comisión que integraran representantes del Ministerio de Economía, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y miembros de las comisiones del Congreso de la Nación competentes en la materia, para que en el plazo de ciento ochenta [180] días, revise la sustentabilidad económica, financiera y actuarial y proponga al Congreso de la Nación las modificaciones que considere pertinentes relativas a la movilidad o actualización de los regímenes especiales, y de toda otra norma análoga que corresponda a un régimen especial, contributivo o no contributivo, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación.

Posteriormente el Poder Ejecutivo incluyo entre las temáticas a analizar en el período extraordinario de sesiones del congreso, la modificación de los regímenes especiales de magistrados y funcionarios del poder Judicial, y del personal del Servicio Exterior de la Nación, que tienen como característica central una movilidad vinculada directamente con las variaciones salariales del personal en actividad.

Estructura de los beneficios del SIPA (con y sin moratoria).

V. Conclusiones preliminares

No conocemos cual va a ser la decisión del Poder Ejecutivo en el mes de marzo próximo, cuando deba otorgar la movilidad trimestral que le impone la ley que comentamos, por ello, hoy no podemos establecer si resultará de su aplicación algún perjuicio a los jubilados y pensionados del SIPA, que gestiona la ANSeS. Tampoco podemos conocer a la fecha si serán perjudicados solo los que perciben los mayores haberes previsionales en desmedro de quienes tienen las prestaciones más elevadas.

No existe un perjuicio acreditado, por lo tanto, no existe la posibilidad de iniciar algún tipo de acción en sede judicial, tampoco en sede administrativa, y estas vías solo estarán expeditas si se han configurado alguno de los perjuicios que pudieran concretarse si se adoptan algunas de las medidas analizadas en este informe.

No parece consistente con una política de lucha contra la elevada inflación que afecta los precios de la economía nacional, mantener variable de actualización de las prestaciones indexadas y por índice de precios. Si tomamos en consideración con las estimaciones más optimistas sobre la tasa de inflación para el año 2020, esta se ubicaría por sobre el 40%, si aplicamos a las jubilaciones y pensiones los índices del año 2019, que superaron el 55%, podemos afirmar sin lugar a dudas que el 50% del gasto Total del estado (jubilaciones y pensiones contributivas), crecerá en ese mismo porcentaje.

Elegir un mecanismo de movilidad de las prestaciones que abona el sistema previsional, no será una tarea simple, en el derecho comparado podemos encontrar que se utiliza el índice de precios, las variaciones salariales, una combinación de ambos, la marcha de la economía del país, la evolución de los recursos de la seguridad social, cierto es que en ningún caso se enfrentan a tasas de inflación como las que se han configurado en la Argentina en los últimos años.

Las modificaciones que se propongan a los denominados regímenes especiales, que poseen otros mecanismos de movilidad, y otros niveles de aportes sobre salarios sin topes, requerirá también de una mirada serena, experta, y alejada de valoraciones circunstanciales como las que aparecieron en los últimos días del año pasado respecto de las denominadas jubilaciones de privilegio (4).

Por último, debemos recordar que quienes perciben jubilaciones que superan la prestación máxima que otorga la ANSeS, $94.780 (para noviembre de 2019), son menos de 49 mil beneficiarios, mientras que los que perciben la mínima o algo menos que ese valor, son más de 5,8 millones de personas.

Beneficios previsionales mayores a la mínima

Superan el máximo legal $94.780,42

Fuente: propia sobre datos de Secretaría Social y ANSES. Datos a noviembre 2019.

(4) Desde una visión técnica las prestaciones de privilegio son las asignaciones que se otorgan a presidente y vicepresidente de la Nación y ministros de la CS.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/159/2020

10. Sociedades. Capital social

Autonomía de la voluntad en la configuración de sociedades. Las normas imperativas y las crisis patrimoniales con la suspensión del art. 94, inc. 5º, LGS, por la Ley de Emergencia

EFRAÍN H. RICHARD (*)

El art. 94 LGS desenvuelve simples causales de disolución, que no implican generar la liquidación de la sociedad ni fijan plazo para ello, pero generan una alerta y una previsión de especiales responsabilidades para administradores y socios. Es muy particular y coherente el sistema de nuestra Ley de Sociedades, pues las causales de disolución no entrañan automáticamente una liquidación de la sociedad, para lo cual debe existir normalmente otra declaración del órgano de gobierno de la sociedad, pero sí genera la constatación de la causal una alteración de las reglas de responsabilidad.

El Cód. Civ. y Com. ha generado un sistema en torno a las personas jurídicas, sin duda aplicable a todas las sociedades, que ha venido a ratificar la concepción de un régimen de mayor libertad en la configuración de las relaciones de organización, con mayor responsabilidad en cuanto a no generar daños.

Se configura el sistema con una serie de normas de resguardo, sobre las que nos hemos expedido recientemente (1) y que ahora ampliaremos, matizadas por la Ley de Emergencia Económica que se acaba de promulgar —ley 27.541, particularmente en su art. 59—, que suspende por un año la causal de disolución por pérdida del capital social, que nunca imponía la liquidación, sino que alteraba el sistema de responsabilidad por la eventualidad de daños.

El tema central tiene fundamental importancia no solo para permitir formalizar el estatuto a criterio del único socio o de la totalidad de los constituyentes, sino para resguardar los derechos de terceros frente a la insuficiencia patrimonial, conforme a la previsión del art. 143, Cód. Civ. y Com.

Las normas imperativas del derecho societario no pueden ser dejadas de lado [art. 150, Cód. Civ. y Com., cuando en su inc. a) expresa que las personas jurídicas se reglan "Por las normas imperativas de la ley especial, o en su defecto, de este Código" (2), priorizándolo incluso res-

(*) Profesor emérito de la Universidad Nacional de Córdoba.

(1) Richard, Efraín H., "Autonomía de la voluntad y normas imperativas", en *XIV Congreso Argentino de Derecho Societario* y *X Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa*: "Hacia un nuevo derecho societario", Universidad Nacional de Rosario, Facultad de Derecho, Rosario, 2019, t. I, p. 23.

(2) "Normas imperativas del derecho societario para prevenir daños", en *Los aspectos empresariales en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación*, Fidas, Buenos Aires, 2015, p. 79; "Las normas imperativas del Código Civil y Comercial, del derecho societario y el sistema concursal", en *X Congreso Argentino de Derecho*

pecto de la Ley de Concursos (3), que deben ser integradas sin alterar aquella primacía, además de las del Cód. Civ. y Com., congruente con el art. 2º de ese ordenamiento].

I. Normas imperativas y supletorias

Las normas o leyes se clasifican en imperativas o supletorias. Una ley es imperativa cuando no es posible sustraerse a lo que obliga o prohíbe, y es supletoria cuando lo dispuesto por la norma puede ser cambiado o modificado según la voluntad de las personas intervinientes en la situación jurídica por la ley elaborada o regulada, actuando ante la falta de previsión estatutaria en el caso de sociedades.

Las normas que son imperativas para sus destinatarios, las que se les imponen sin posibilidad de pacto o decisión en contra, se fundan en que sus efectos deben producirse con independencia del querer de las personas.

Reforzamos: son imperativas aquellas que ordenan sin facultar una conducta diversa, aludidas en el adagio latino *Ius publicum privatorum pactis mutari nequit*, a las que Del Vecchio llama taxativas —en latín, *normae cogenti o ius cogens*—: mandan o imperan independientemente de la voluntad de las partes, de manera que no es lícito derogarlas, ni absoluta ni relativamente, en vistas al fin determinado que las partes se propongan alcanzar, porque la obtención de este fin está cabalmente disciplinada en la norma misma (4). No es la voluntad de las partes la que constituye el derecho aplicable, sino la voluntad de la ley, coincidente o no con aquella de las partes.

También deben distinguirse las opcionales imperativas, en cuanto permiten decidir entre más de una solución, pero sin apartarse de ellas. Esa decisión podrá ser voluntaria, según su deseo y conveniencia, entre dos o más posibilidades reguladas por la misma ley en cuanto a los efectos de las opciones consagradas. Un ejemplo de ello es lo normado en el art. 96 de la Ley General de Sociedades —LGS—.

Siempre hemos tratado de alentar la autonomía de la voluntad en la construcción del estatuto que regirá la funcionalidad de la persona jurídica societaria. Esa tendencia se advierte claramente en el Anteproyecto de 2012, consagrado por la sanción del Cód. Civ. y Com., y en la reforma a la ahora LGS. Con la normativa de la sección 4ª, arts. 21 a 26, se genera el régimen de la "sociedad simple", que puede estructurarse, en cuanto se respete la tipicidad de primer grado: ser una sociedad regulada con la organización y las cláusulas que sean más convenientes para los constituyentes. La tendencia se acentúa con el régimen para emprendedores y la creación del tipo "sociedad por acciones simplificada" —SAS—, que puede quedar en el régimen de las sociedades simples, pero se facilita su registración —lo que marca la tendencia—, y ahora en el art. 1º del Anteproyecto de Reformas a la LGS presentado en la Cámara de Senadores en julio de 2019, particularmente por la política de dividendos que autoriza.

Cuando intentamos referirnos a las normas imperativas estamos marcando los límites de esa autonomía de la voluntad. Nuestro lema ha sido siempre "libertad bajo responsabilidad". Y

Concursal y *VIII Congreso Iberoamericano de la Insolvencia*: "Presupuestos y principios de los concursos", Santa Fe, octubre/2018, t. 1, p. 621; "Ante las crisis societarias consultemos la ley específica (respondiendo a un par de críticas)", RDCO 276-113, enero-febrero/2016; "Crisis económico-patrimoniales de las personas jurídicas (especialmente societarias) y el Código Civil y Comercial", RDCO 272-613 y ss., mayo-junio/2015, edición especial: *Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación*, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2015; "Normas imperativas del derecho societario para prevenir daños (art. 96, LGS)", en *X Congreso Nacional de Derecho Concursal* y *VII Congreso Iberoamericano de la Insolvencia*: "Crisis y derecho", t. I, p. 111.

(3) Richard, Efraín H., *Perspectiva del derecho de la insolvencia*, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales, Córdoba, 2012; "La necesaria integración del sistema concursal con el societario ante la crisis de sociedades", comunicación al *VIII Congreso Argentino de Derecho Concursal* y *VI Congreso Iberoamericano de la Insolvencia*, Tucumán, septiembre/2012, t. II, p. 815; "La enseñanza y la investigación del derecho societario de crisis", *Anuario XV* (2013-2014), Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 2015, p. 351.

(4) Colombres, Gervasio, *Curso de derecho societario. Parte general*, AbeledoPerrot, !!!ciudad!!!, 1972, p. 84, siguiendo a Von Wright, Georg H., *Norm and action: a logical enquiry*, !!!editorial!!!, Londres, 1963.

esa libertad debe reconocerse, determinando a su vez sus límites.

II. ¿Cuáles son las normas imperativas del sistema societario?

Es notable el ensayo del español Cándido Paz-Ares sobre la libertad contractual en el derecho de sociedades (5), donde cuestiona la construcción "institucional", que nos permitimos calificar más bien como "tipificante", del nuevo régimen legal de la SRL en España, abogando por la libertad estatutaria y una inteligencia restringida de las normas imperativas, cuya alteración generaría una ilicitud. Reflexiona "que la creciente reducción del papel de la libertad contractual en el ámbito de las sociedades de capital obedece sobre todo a nuestro modo tradicional de entender y de hacer el derecho de sociedades". Hemos visto que en nuestro país se ha superado ese esquema. Si tomamos de ese autor las ideas de que "para reconocer la realidad es preciso deformarla" y que "La sociología del conocimiento nos indique que en la naturaleza del paradigma está el escapar de una definición precisa", compartimos ese desafío. Subraya los prejuicios paternalistas frente a la libertad, incluso respecto a los derechos individuales de los socios —tema que hemos tratado hace muchos años (6)—; la normativa societaria es en gran medida subsidiaria de una distinta regulación estatutaria de organización.

Paz-Ares señala: "La resistencia de la doctrina a admitir cualquier diseño anómalo —el aumento mixto, el capital autorizado, la atribución en los estatutos a terceros de un derecho a capitalizar la deuda [...]— es en efecto notoria". Son las resistencias a pensar diferente, integrando normas, que incluso se advierten en la jurisprudencia. El Cód. Civ. y Com. ha introducido cambios notables que no podemos soslayar, particularmente integrando el sistema jurídico, como requiere el Título Preliminar, y la norma fundamental que se introduce en torno a las personas jurídicas en el art. 150.

Pablo A. Van Thienen, máximo defensor de la autonomía de la voluntad en materia societaria, expresó (7): "La ley 19.550 posee normas de tipo imperativas y normas de tipo dispositivas [...]. Ejemplo lo encontramos en algunos institutos societarios: 1) el capital social; 2) la representación del capital en acciones o cuotas; 3) la asamblea como órgano de gobierno; 4) el directorio como órgano de administración; 5) el régimen de limitación de responsabilidad; 6) la liquidación de la sociedad por pérdida total del patrimonio; 7) el régimen de reorganización societaria vía fusión, escisión o transformación; 8) el régimen de disolución y liquidación; entre otros dispositivos. Nadie puede negar que el capital social constituye un elemento esencial del tipo pues hace al patrimonio neto mínimo de retención que el sistema jurídico exige como atributo de la personalidad y del régimen de limitación de responsabilidad...".

Esta línea de doctrina acepta que todo lo referido a ciertas causales de disolución y la liquidación, como la falta de patrimonio necesario, son normas imperativas, de orden público, irrenunciables e inderogables. El art. 1º, LGS, que tipifica la relación de organización personificante de la sociedad, dispone en forma imperativa que las pérdidas serán soportadas por los socios. A salvo queda la autonomía de la voluntad de remover la causal reintegrando el capital social en el caso.

No hay duda de que el límite es que la sociedad no se transforme en una organización dañosa, afectando derechos de terceros.

Así, debemos determinar qué normas imperativas son las que interesan para la prevención de daños a terceros y se enrolan en el sistema de asegurar el patrimonio y no pueden ser dejadas de lado. La LGS, a través de los arts. 94, incs. 4º y 5º, 96, 99 y 100 (8), genera un régimen de prevención de la crisis y de daños a acree-

(5) Paz-Ares, Cándido, "¿Cómo entendemos y cómo hacemos el derecho de sociedades? (Reflexiones a propósito de la libertad contractual en la nueva LSRL)", en Paz-Ares, Cándido (dir.), *Tratado de la sociedad limitada*, Fundación Cultural del Notariado, Madrid, 1997.

(6) *Derechos patrimoniales de los accionistas. La acción dentro de la teoría de los títulos valores*, Lerner, Córdoba, 1969.

(7) Van Thienen, Pablo A. (dir.), "Orden público societario... ¿estás ahí?", *Law & Finance, working paper* nro. 20, 2008.

(8) "Disolución por pérdida del capital social y concurso", *Anales de la Academia Nacional de Derecho*

dores, respetando el principio tipificante de una sociedad, cual es que los socios deban soportar las pérdidas —art. 1º, LGS—. Los arts. 55 y 56 de la legislación sobre las sociedades por acciones simplificadas expresamente mantienen la aplicación de dichas previsiones cautelares para no dañar, referidas en las causales de disolución por insuficiencia patrimonial.

Los límites, resguardados por normas imperativas, aparecen como moldeadores de la responsabilidad en las sociedades respecto de terceros, cualquiera sea el régimen de limitación de aquella que surja del tipo adoptado o de las precisiones estatutarias (9). Evitar el daño, soportando las pérdidas los socios (art. 1º, LGS), se encuentra inserto "en el principio de integridad del capital y en las funciones que a éste se asignan. En efecto, si la defensa del interés de los acreedores descansa en la función de retención patrimonial que tiene asignada la cifra del capital social, parece razonable que en una situación en la que el patrimonio ha descendido" (10), poniendo en peligro la satisfacción del pasivo, se adopte una solución.

La imperatividad y preeminencia de las normas no genera una divergencia de énfasis, sino de fondo. El art. 96, LGS, de no constituir una norma imperativa, sería una norma disponible. Y lo que aquella dispone como opción es imperativo, porque su incumplimiento implica una conducta antijurídica que puede generar daño y, por consiguiente, responsabilidad; responsabilidad no como sanción, sino por el daño, dentro de la teoría general de la responsabilidad de base subjetiva. Incluso los administradores y socios podrán disponer que la sociedad se concurse —generando una regulación procedimental, que otorga tiempos y espacios para decidir—, pero sin autorizar a generar una nueva opción de la fijada en la norma imperativa (11). Deben optar (12), pues de no hacerlo incurrirán en una antijuridicidad, y de existir daño deberán satisfacerlo. Los órganos de la sociedad tienen facultad para acordar con acreedores, por ejemplo, la capitalización, e incluso concursarse, pero sin alterar las opciones imperativas de esa norma (13).

---

y Ciencias Sociales de Córdoba, año académico 2010, Academia, Córdoba, 2011, p. 37.

(9) "La responsabilidad de socios en las sociedades simples y en las con responsabilidad limitada", RDCO 280-539, AbeledoPerrot, Buenos Aires, septiembre-octubre/2016, sección I: "Congreso Internacional de Derecho Comercial".

(10) García Cruces, José A., *Derecho de sociedades mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 479. En el caso de España, por debajo de la mitad del capital social —o de un tercio, según el tipo—; en la Argentina, del 100%, pudiendo verse el estudio de derecho comparado en "Crisis de sociedades y la legislación societaria", *Estudios de Derecho Empresario, volumen especial*, nro. 10: *Revista Informática del Instituto Iberoamericano del Derecho Concursal*, Universidad Nacional de Córdoba, *https://revistas.unc.edu.ar/index.php/esdeem/issue/view/1407.*

(11) Muiño, Orlando M., "En torno a la indisponibilidad de la disolución por pérdida del capital social", en *Crisis y derecho*, Fespresa, Córdoba, 2015, t. 1: "Las vías de prevención y saneamiento de la crisis empresaria", p. 124; "El segundo aspecto (disolución *ipso jure*) puede fácilmente responderse de manera negativa, toda vez que, atendiendo a la disposición del art. 96, LGS, es posible remediar la situación de pérdida del capital social 'si los socios acuerdan su reintegro total o parcial del mismo o su aumento'. La causal requiere pronunciamiento de los socios, quienes pueden rechazar la disolución con reintegro total o parcial o aumento del capital (art. 96, *in fine*, LGS) [...]. Las previsiones imperativas de la LGS, hoy acentuadas por el Cód. Civ. y Com., implican soluciones preconcursales cuando la crisis se ha agravado e insume la pérdida del capital social". Olivera García, Ricardo, *Estudios de derecho societario*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2005, apart. III: "El orden público en la Ley de Sociedades Comerciales", quien enfrenta el tema de la imperatividad de las normas societarias en el derecho argentino a partir de discernir cómo se determina cuando una norma es de orden público.

(12) "Opción", conforme al *Diccionario de la Real Academia Española*, es la "Libertad o facultad de elegir. Derecho de elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal en negocio jurídico". En el caso, no se puede sustituir la decisión por algo no previsto en el propio art. 96, LGS.

(13) La Corte Constitucional colombiana, en sentencia T-597, definió de la siguiente manera estos conceptos: "Pero en las leyes debe distinguirse con claridad entre aquellas de sus normas que son imperativas para sus destinatarios, es decir las que se imponen sin posibilidad de pacto o decisión en contra pues su efectos deben producirse con independencia del querer de las personas, de las que tienen un carácter apenas supletorio de la voluntad de los sujetos a quienes se refieren, las cuales operan solamente a falta de decisión particular contraria, y también de las opcionales, esto es, las que permiten a los individuos escoger, según su deseo y conveniencias, entre dos o más posibilidades reguladas por la misma ley en cuanto a los efectos de las opciones consagradas".

Si la norma no es imperativa, genera una disponibilidad, o sea, la posibilidad de pactar de diferente forma de la norma, que actúa solo a falta de regulación privada... ¿Podrían los constituyentes de una sociedad pactar en el estatuto que, si la persona jurídica societaria pierde el capital social, esa causal de disolución deberá ser afrontada por los acreedores? ¿Se aceptaría por los órganos de control (administrativos o judiciales) inscribirla con tal cláusula? Y si se la hubiera rechazado, eliminándola del estatuto, ¿podrían los socios, en el momento de aprobarse un balance del que surgiera la constatación de la pérdida patrimonial —sin ninguna observación contable—, decidir que continuarán el giro sin reintegrar ni capitalizar por sí, por terceros y acreedores, disponiendo que la sociedad sea concursada y se requiera una quita a los acreedores? ¿O que se concursará la sociedad para que los acreedores asuman la pérdida sin recibir ninguna contraprestación? Recurrimos a Héctor Cámara, que apostillaba: "El principio de conservación de la empresa no constituye una patente de coro para la gestión empresarial".

III. Crisis patrimoniales

Como anticipo de esa situación patrimonial que genera una causal de disolución aparece otra dentro de las legislaciones societarias, cual es la imposibilidad sobreviniente de cumplir el objeto social —art. 94, inc. 4º, LGS—, que es convergente con la idea de la conservación de la actividad empresarial, que debe ser viable. Esto importa también una protección de todos los intereses involucrados. El concurso oportuno no es extraño a esto. Y luego la causal de insolvencia señalada por el art. 94, inc. 5º, LGS.

Al momento de la conclusión de esta nota se promulgó la ley 27.541 de Emergencia, que suspende en su art. 59 la causal de disolución del inc. 5º del art. 94, LGS, o sea, de pérdida total del capital social, y también la disposición del art. 206, LGS, que impone a las sociedades por acciones una reducción obligatoria del capital social cuando se ha perdido el 50% del capital. Conforme a esa norma, la suspensión regirá hasta el 31/12/2020. Ello puede estar vinculado a las pérdidas que puede incluso generar el ajuste por inflación que se impone en los balances conforme a dicha ley —y que se registró también en el 2002—. Pero solo atiende a una situación formal: que el balance no acuse un patrimonio neto negativo. En cambio, la causal del art. 94, inc. 4º, LGS —no suspendida—, de imposibilidad sobreviniente de cumplimiento del objeto social de carácter patrimonial, atiende a un problema substancial.

Ya habíamos transitado esta suspensión en el año 2002, mereciendo nuestro comentario (14), que sintetizamos después: "Frente a la crisis en la República Argentina, una Ley de Emergencia en el 2002 dispuso que la pérdida del capital social [...] no imponía [una causal de] la disolución de la sociedad, pero no se eliminó la norma que imponía la liquidación o capitalización de la sociedad ante la imposibilidad sobreviniente de cumplimiento del objeto social (art. 94, inc. 4º, LSA), tema que fue soslayado en la experiencia concursalista. Con el mismo criterio, ahora ante la crisis se ha formalizado una reforma legislativa en Alemania (el 20/10/2008), la 'Ley para la Estabilización del Mercado Financiero', introduciendo un cambio muy importante al no imponer la presentación en concurso por sobreendeudamiento en 'aquellos casos en los que la continuidad de la empresa es, bajo todas las circunstancias, bastante probable (o verosímil)'. En situación semejante a la posibilidad de continuación de la empresa o sea consecución del objeto social, imponiendo este análisis a administradores y socios de control, como acaece en toda la legislación societaria mundial" (15).

(14) "Pérdida del capital social en la emergencia económica (un comentario al dec. 1269/2002 de necesidad y urgencia)", *Semanario Jurídico*, nro. 1379, Córdoba, 19/9/2002, ps. 225 y ss. Lo agregamos como anexo.

(15) En *Perspectiva del derecho de la insolvencia*, cit., hacíamos esas apreciaciones en p. 283, dentro de "La crisis de la organización societaria", que era una comunicación al *V Congreso Iberoamericano de Derecho Concursal*, realizado en Montepulciano, Italia, del 23 al 25/9/2009, bajo la convocatoria: "El desafío de la reestructuración de empresa. Costo y ventajas del saneamiento de las empresas en Italia y en Iberoamérica" —ps. 259 y ss.—, en cuyo Preámbulo afirmábamos: "Quizá nuestra posición se considere provocativa, pero ésa es nuestra misión, generar controversia y no necesariamente inmediato consenso o coincidencias, pues en el disenso respetuoso y argumentado se irán encontrando argumentaciones que acercarán posiciones e iluminarán las correctas soluciones".

Estos 18 años que separan la reiteración de la suspensión de esta causal de disolución enmarcan algunos cambios, particularmente introducidos por el nuevo Cód. Civ. y Com. y la reforma a la LGS que venimos comentando: el art. 150 del primero, sobre la primacía de las normas imperativas de la LGS, al que se agrega la coherente disposición agregada al art. 100 de esta última, sobre la "viabilidad económica y social" de la sociedad.

Hoy el art. 2º, Cód. Civ. y Com., impone una visión sistemática y constructivista, que muestre la integridad de los efectos que se generan y la forma de evitar dañar.

El art. 94, LGS, desenvuelve simples causales de disolución, que no implican generar la liquidación de la sociedad ni fijan un plazo para ello, pero generan una alerta y una previsión de especiales responsabilidades para los administradores y socios. Es muy particular y coherente el sistema de nuestra Ley de Sociedades, pues las causales de disolución no entrañan automáticamente una liquidación de la sociedad, para lo cual debe existir normalmente otra declaración del órgano de gobierno de la sociedad (16), pero sí genera la constatación de la causal una alteración de las reglas de responsabilidad que referiremos.

El corto plazo que ahora fija la suspensión —hasta el 31/12/2020— nos permite apuntar que, aun cerrado en ese período el balance con patrimonio neto negativo, la memoria que debe considerar la proyección futura anual o su consideración en fecha posterior por el órgano de gobierno impondrá referirse a la viabilidad de la sociedad por la posibilidad de la consecución del objeto aun en esas circunstancias formales.

El primer principio para evitar generar daño y las consiguientes acciones de responsabilidad a quienes lo hubieren causado, directa o indirectamente, es asegurar la viabilidad del negocio (17). El art. 99, LGS, señala la responsabilidad solidaria de los administradores, sin perjuicio de la responsabilidad de los socios, si, constatada la pérdida del capital social o la imposibilidad patrimonial sobreviniente, no se hubiere enfrentado, por ejemplo, con una de las opciones imperativas introducidas por el art. 96, LGS. Todo lo referente al capital social y las causales de disolución, y las eventuales responsabilidades por daño ante incumplimiento, son indisponibles (18).

Los órganos de la sociedad tienen facultad para resolver dentro de las opciones imperativas de esa norma (19).

Declarada la pérdida del capital social al aprobar —sin reservas— un balance con patrimonio neto negativo, si bien nace de inmediato esa responsabilidad de los administradores y socios "en su caso", no existe un plazo para adoptar la opción imperativa prevista en el art. 96, LGS, pero con la remediación no se elimina la posibilidad de acciones de responsabilidad si se hubiere generado un daño. Lo mismo acaece si se advierte la imposibilidad patrimonial para cumplir el objeto, prevista en el inc. 4º del art. 94, LGS, que no se ha visto alterada.

Así, es congruente con el art. 1º, LGS, que dispone que las pérdidas deben ser afrontadas por los socios, coherente con la legislación comparada y el Informe Winter (20), ratificado por el art. 106, LGS. Aun en liquidación, la sociedad podrá concursarse —art. 5º, LCQ, 24.522—. El ejercicio de la opción está a su vez condicionado, por el art. 100 de la misma ley, a la "via-

(16) Aun en las causales que permitirían suponer el inmediato ingreso a la etapa de liquidación, como podría entenderse en el caso del vencimiento del plazo, se hace necesaria una declaración sobre el cambio de rol del órgano encargado de la liquidación —art. 102, LGS—.

(17) Fushimi, Jorge F. - Richard, Efraín H., "El balance anual de las sociedades. Constataciones y efectos", en Arecha, Martín (dir.), *Aspectos contables, impositivos y previsionales en las sociedades y los concursos*, Instituto Argentino de Derecho Comercial - Legis Argentina, Buenos Aires, 2013, ps. 101 a 123.

(18) Richard, Efraín H., "El laberinto de la pérdida del capital social y su remediación", *Estudios de Derecho Empresario*, nro. 7, Universidad Nacional de Córdoba, julio/2016, p. 111. El art. 1709, Cód. Civ. y Com., es congruente con aquella norma.

(19) Ídem nota (13) !!!confirmar remisión!!!!.

(20) Ese Informe es el resultado del trabajo realizado por el Grupo de Alto Nivel de Expertos en Derecho de Sociedades, presidido por Jaap Winter, con el doble objetivo de iniciar una discusión sobre la necesidad de la modernización del derecho de sociedades y elaborar una serie de recomendaciones destinadas a crear un nuevo marco regulador de las sociedades cotizadas.

bilidad económica" de la sociedad. No son normas disponibles que puedan ser alteradas por el estatuto social o una resolución de su órgano de gobierno (21). Los riesgos de la actividad societaria no pueden ser transferidos por los socios a terceros (22).

Este principio es en resguardo de terceros, pero no impediría los pactos internos de limitación o liberación de contribuir en las pérdidas de alguno o algunos socios —no todos—, pacto que no sería oponible a terceros, sin perjuicio de que aquel que así fuera accionado traiga a juicio a quienes se hubieran obligado. Es excelente el ensayo de Sebastián Heredia Querro donde se refiere a esta cuestión (23), con un análisis entre imperatividad y libertad a partir del concepto de sociedad y la visión confirmatoria que trae el art. 1º del referido Anteproyecto de nueva LGS, discurriendo particularmente sobre el derecho al dividendo sin alterar la esencialidad de soportar el riesgo y las pérdidas.

Claro que el punto impone referirse, en el concepto de sociedad, a los límites de la imperatividad para que la libertad de configuración no afecte o dañe a terceros, recalando no solo en el art. 1º, que con énfasis pone el riesgo y las pérdidas a cargo de los socios, para desenvolver la zona de riesgo que es la falta de patrimonio activo para satisfacer el pasivo, regulado por los arts. 94, inc. 4º, 96 y 99, LGS, apuntando particularmente a qué socios se refiere el art. 99, LGS, lo que es disipado por los arts. 150 y 167, in fine, Cód. Civ. y Com. El tema de la función de garantía del capital social y de otras responsabilidades de los socios requiere determinar el orden de prelación de las normas.

Las normas imperativas del derecho societario no pueden ser dejadas de lado [art. 150, Cód. Civ. y Com., cuando en su inc. a) expresa que las personas jurídicas se reglan "por las normas imperativas de la ley especial, o, en su defecto, de este Código..."]. El art. 99, LGS, señala la responsabilidad solidaria de los administradores sin perjuicio de la responsabilidad de los socios. Y todo lo referente al capital social y causales de disolución, y eventuales responsabilidades por daño ante incumplimiento, son indisponibles (24).

Lo dirimente en el tema que estamos tratando y su aplicación a todas las sociedades es advertible en que la ley 27.349 —LACE— no modifica para la SAS el sistema de las causales de disolución y liquidación de la LGS y el Cód. Civ. y Com., en las que basamos la función de garantía del capital social —consistencia patrimonial para satisfacer las deudas sociales— y la responsabilidad de socios (arts. 94, inc. 5º, 96 y 99, LGS). Su art. 55 dispone: "Disolución y liquidación. La SAS se disolverá, por voluntad de los socios adoptada en reunión de socios, o, en su caso, por decisión del socio único o por las causales previstas en la Ley General de Sociedades, 19.550, t.o. 1984". Y remata el art. 56: "Liquidación. La liquidación se realizará conforme a las normas de la Ley General de Sociedades, 19.550, t.o. 1984".

No hay duda de que las normas sobre disolución y liquidación de sociedades son de carácter imperativo, y el art. 96, LGS, dispone una opción imperativa a los socios (25). Es el sistema de protección de terceros ante la autonomía de la voluntad para constituir y dotar a las sociedades.

El art. 167, in fine, Cód. Civ. y Com., aclara la ambigua expresión del art. 99, LGS. Este último expresa, ante la falta de liquidación, pero habiéndose constatado una causal de disolución: "Responsabilidad. Cualquier operación ajena a esos fines los hace responsables ilimitada y solidariamente [a los administradores] respecto a los terceros y los socios, sin perjuicio de la responsabilidad de éstos". Y el art. 167, Cód. Civ. y Com., ante el defecto (26) expresado,

(21) "El laberinto de la pérdida...", cit.

(22) Stanghellini, Lorenzo, "Proprietà e controllo dell'impresa in crisis", *Rivista delle Società*, año 49, fasc. 5, Giuffrè, Milán, septiembre-octubre/2004, p. 1079.

(23) Heredia Querro, Sebastián, "Reflexiones sobre el concepto de sociedad, su finalidad y los principios que le son aplicables", *Temas de Derecho Comercial, Empresarial y del Consumidor*, Erreius, Buenos Aires, noviembre/2019, p. 1053.

(24) Richard, Efraín H., "El laberinto de la pérdida...", cit.

(25) Richard, Efraín H., "El laberinto de la pérdida...", cit.

(26) Richard, Efraín H., "Prólogo", en Mercado de Sala, María Cristina (dir.), *Empresa y sociedad. Actualidad y relevancia*, Lerner, Córdoba, 2018.

en el parág. 3º sobre "Disolución y liquidación de las personas jurídicas privadas", norma sobre el mismo tema, aclara el alcance subjetivo: "En caso de infracción, responden ilimitada y solidariamente sus administradores y aquellos miembros que, conociendo o debiendo conocer la situación y contando con el poder de decisión necesario para ponerle fin, omiten adoptar las medidas necesarias al efecto".

El o los socios que tienen poder para evitar el daño que se generará a los acreedores sociales por la insuficiencia patrimonial de la sociedad deudora aparecerán por omisión o acción como causantes, y por tanto deberán responder. Son normas expresas, imperativas, de la LGS y del Cód. Civ. y Com., que se engarzan en la teoría general de la responsabilidad, con especificidad en las normas sobre personas jurídicas y sociedades (relaciones de organización).

IV. Fundamento de la imperatividad de normas en la ley societaria

Ante la autonomía de la voluntad para crear personas jurídicas societarias, el carácter imperativo es en beneficio de terceros, y su apartamiento constituye una antijuridicidad, por lo que, de generarse un daño, habrá que pensar en los responsables. Un ensayo sistemático impone reflexiones sobre la protección a terceros: "Y dicha protección, cabe decirlo, debe ser amplia, y así ha sido establecida en la ley. Se protege a los terceros a través del establecimiento de una regulación que prescribe cómo se llevan adelante los procesos de creación y extinción de sociedades y qué derechos se conceden a las personas que integran un ente societario. De tal manera, cualquier derecho que desee intervenir en una estructura jurídica societaria ha de saber, de antemano, cuáles son sus derechos. Asimismo, la legislación protege a los terceros que se vinculen (ya sea a través de un contrato o en virtud de un ilícito extracontractual) con socios o miembros de sociedades. Así, un tercero va a tener conocimiento de cuáles son sus derechos en caso de sufrir un daño en tales circunstancias" (27). Introduce una cuestión sobre esa coordinación: "La expresión 'o en su defecto' utilizada en el art. 150 es, a nuestro juicio, desacertada y constituye un aspecto criticable de la técnica legislativa utilizada. ¿Qué significado cabe darle a la misma? Lo que el legislador, a nuestro humilde juicio, quiso hacer al utilizar la referida alocución es señalar que las normas imperativas del Cód. Civ. y Com. serían de aplicación, en un caso concreto, cuando no existiere regulación de la ley especial sobre el supuesto en cuestión. Esto implica que, si existiese una norma en la ley especial que regula una determinada hipótesis fáctica, es dicha norma, y no la del Cód. Civ. y Com., cuya aplicación corresponde realizar. ¿Y si la norma del Cód. Civ. y Com., plantea una hipótesis fáctica más abarcativa que la de la ley especial? ¿Y si introduce consecuencias jurídicas de mayor amplitud? ...".

Nosotros consideramos acertada la expresión "en su defecto" del art. 150, Cód. Civ. y Com., para aplicar normas imperativas de este Código existiendo otras en la LGS; la previsión del art. 99, LGS —"sin perjuicio de la responsabilidad de los socios"— obliga a pensar: ¿en qué supuestos y cuáles? (28); a nuestro entender, resuelve adecuadamente el alcance de la expresión del art. 99 la norma imperativa del art. 167, Cód. Civ. y Com.: "responden ilimitada y solidariamente sus administradores y aquellos miembros [socios, en el caso] que, conociendo o debiendo conocer la situación y contando con el poder de decisión necesaria para ponerle fin, omiten adoptar las medidas necesarias al afecto", conforme a un postulado

(27) Cima, Eduardo, "La legislación societaria y su relación con el Código Civil y Comercial", en Mercado de Sala, María Cristina (dir.), *Empresa y sociedad...*, cit., ps. 61 y ss.

(28) Richard, Efraín H. - Borgarello, Luisa I., "La pérdida del capital social y la responsabilidad de socios", *Doctrina Societaria y Concursal*, nro. 346, Errepar, Buenos Aires, septiembre/2016, p. 947. Nota del editor: la escuela comercialista de Córdoba, a través de dos de sus tradicionales figuras, plantea sistemáticamente una cuestión tratada pero no generalizada, como en el caso lo hace: la diferencia entre la responsabilidad de los socios por el tipo de sociedad que integran y la que les puede caber por aplicación de la teoría general de la responsabilidad, que, sin duda, no son excluyentes; "Sobre el art. 99 de la Ley de Sociedades", *Estudios de Derecho Empresario*, vol. 2, p. 77, Universidad Nacional de Córdoba.

específico de la teoría general de la responsabilidad —art. 1709, Cód. Civ. y Com.— (29).

Miguel C. Araya (30) remarca el carácter imperativo de las normas del derecho societario sobre pérdida del capital social, "que es un concepto jurídico/contable y la ley impone que los administradores disuelvan [...]. El derecho de sociedades no es ajeno a la crisis económica de la empresa. El régimen de pérdida de capital social [...] y la exigencia de adoptar medidas alternativas ante esa pérdida [...] revelan esa preocupación del legislador societario, al imponer deberes a los administradores y accionistas, como prevención a la crisis de insolvencia".

Los acreedores de una sociedad en crisis deberían tener el mismo tratamiento, derechos y tutelas que los accionistas de una sociedad solvente, pero se encuentran en la misma situación de los inversores sin derecho (31).

Por eso es fundamental determinar qué normas son imperativas y no pueden ser dejadas de lado ni por mayorías ni por un juez en procesos concursales.

V. Subordinación

De esa integración resulta que cuando la sociedad es insolvente y los socios, en vez de capitalizarla —conforme a una opción imperativa—, le prestan dinero, ese crédito solo puede ser verificado como obligación subordinada, como se ha sentado en las sentencias que hacen referencia a las obligaciones de los socios de dotar el patrimonio de la sociedad —sentencia del Tercer Juzgado de Procesos Concursales de la 1ª Circunscripción Judicial de Mendoza, 22/04/2016, "KLP Emprendimientos SA p/megaconcurso", del juez Pablo González Masanes, y la sentencia de la CNCom., sala C, 31/5/2012, "Díaz y Quirini SA s/ concurso preventivo s/incidente de revisión (promovido por Quirini, Augusto)", AR/JUR/29199/2012—. Queda así plasmada una corriente evolutiva, integradora entre la legislación concursal y la societaria frente a la crisis de sociedades.

VI. Viabilidad de la sociedad

Otra norma imperativa es la que impone el requisito de viabilidad (32). El art. 100, LGS, también modificado por la reforma unificadora, concretamente y efectivizando el principio de conservación de la empresa —que era solo una pauta interpretativa en la vieja ley, pero que ahora ha sido receptado con carácter firme—, posibilita la remoción de la causal disolutoria una vez que esta se ha producido, aun iniciada la etapa de liquidación. Se permite la remoción de la o las causales disolutorias acaecidas, desde luego sujeta a ciertos requisitos previstos por la propia ley. La entrada triunfal específica del principio de conservación de la empresa a la ley, que permite la subsistencia de la actividad de la sociedad cuando hay viabilidad económica y social, es acertada, por cuanto posibilita subsanar causales de disolución cuando ocurren, dejándolas de lado, priorizando a las sociedades como fuente de trabajo, instrumentos de concentración de capitales y de concertación de negocios y actividades económicas y comerciales, con la importancia que esto trae aparejada para la economía de su zona de actuación.

La sociedad inviable no contiene una empresa conservable en su seno. En síntesis, la tendencia de la conservación de la empresa, que marcó toda una época del derecho concursal (33), se introduce al derecho societario.

Su condición de oportunidad es no haber concluido la liquidación y ser decidida por el órgano de gobierno de la sociedad en todo

(29) Elucubración que formalizamos en el "Prólogo" del libro de Mercado de Sala, María Cristina (dir.), *Empresa y sociedad...*, cit.

(30) "La función preconcursal del régimen de pérdida del capital social", en *VI Congreso Argentino de Derecho Concursal* y *IV Congreso Iberoamericano sobre la Insolvencia*, Rosario, 27-29/9/2006, t. II, ps. 25-32, y luego el debate en t. IV, p. 286.

(31) Stanghellini, Lorenzo, "Proprietà e controllo...", cit., p. 1079.

(32) El art. 100, LGS. Balduzzi, Leonardo D., "La disolución de la persona jurídica como causal de extinción del contrato de agencia", en *XIII Congreso Argentino de Derecho Societario* y *IV Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa*: "El derecho societario y de la empresa en el nuevo sistema del derecho privado", Universidad de Mendoza - Universidad Nacional de Cuyo, Advocatus, Córdoba, 2016, t. I, p. 317.

(33) Rojo, Ángel, "Prólogo", en Baro, Alejandro *et al.*, *El INREC en devenir pretérito y actual del derecho concursal comparado*, Inca, Mendoza, p. 17.

momento, esto es, a partir del acaecimiento o la declaración del hecho disolutorio y hasta el momento mismo en que no hubiere operado la inscripción cancelatoria en el Registro Público, con dos requisitos: "eliminación de la causa que le dio origen" y, además, "si existe viabilidad económica y social de la subsistencia de la actividad de la sociedad".

Corresponde la decisión de sus miembros adoptada por unanimidad o la mayoría requerida por la ley o el estatuto (solución que resulta del silencio que guarda el art. 100, LGS) (34).

No deben necesariamente coincidir temporalmente la remoción de la causal disolutoria y la reactivación o retorno a la actividad social.

No se piense que el juez debe juzgar sobre el punto. No lo entendemos así, como no pensamos que el juez de Registro tenga que analizar si el capital constitutivo de una sociedad es suficiente o no, como piensa alguna doctrina.

Este requisito puede ser anterior, coetáneo o posterior a la resolución de los socios de continuar el giro social (35), y frente a ello el juez solo debe asegurarse del cumplimiento del requisito, que quedará como elemento de convicción si luego se generaran daños en el obrar social. Justamente, el art. 100, en su último párrafo, establece una última condición de admisibilidad: la resolución de reactivación societaria por vía de remoción del hecho disolutorio que hubiera determinado el estado de disolución "deberá adoptarse sin perjuicio de terceros y de las responsabilidades asumidas".

Esta solución no descarta que la sociedad esté en concurso —aun en liquidación, conforme al art. 5º, LCQ, 24.522—.

La responsabilidad contraída por administradores y socios subsiste, como regla de buena fe, pues si la sociedad es económicamente viable, no hay duda de que su patrimonio generará los medios voluntarios o compulsivos para satisfacer las obligaciones contraídas, sin necesidad de ejercitar la responsabilidad subsidiaria de los socios o administradores. Si no es viable, no es empresa. No hace falta que genere dividendo, pero sí debe tener sustentabilidad para no dañar.

La falta de aplicación de las normas imperativas de la ley societaria ante situaciones concursales nos hace pensar en una suerte de "contra derecho". Las tradicionales quitas pueden constituir un despojo cuando afectan el derecho de propiedad, o sea, cuando son despojadoras del derecho de los acreedores, beneficiando indirectamente a los socios en cualquier país del mundo (36), pero también una costumbre *contra legem* frente a normas imperativas como las que existen en la República Argentina (37).

El art. 12 del Título Preliminar del Cód. Civ. y Com. se refiere al "orden público" y al "fraude a la ley": "Las convenciones particulares no pueden dejar sin efecto las leyes en cuya observancia esté interesado el orden público. El acto respecto del cual se invoque el amparo de un texto legal, que persiga un resultado sustancialmente análogo al prohibido por una norma imperativa, se considera otorgado en fraude a la ley. En ese caso, el acto debe someterse a la norma imperativa que se trata de eludir" (38). Se verá

(34) Art. 100: "Remoción de causales de disolución. Las causales de disolución podrán ser removidas mediando decisión del órgano de gobierno y eliminación de la causa que le dio origen, si existe viabilidad económica y social de la subsistencia de la actividad de la sociedad. La resolución deberá adoptarse antes de cancelarse la inscripción, sin perjuicio de terceros y de las responsabilidades asumidas. Norma de interpretación. En caso de duda sobre la existencia de una causal de disolución, se estará a favor de la subsistencia de la sociedad".

(35) Miller, Alejandro, "La reactivación societaria y la exigencia de viabilidad económica y social", en *XIII Congreso Argentino de Derecho Societario* y *IV Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa*: "El derecho societario y de la empresa en el nuevo sistema del derecho privado", cit., t. I, p. 371.

(36) Palazzo, José L. - Richard, Efraín H., "Visión básica constitucional de propuesta írrita de quita y espera", en *VI Congreso Nacional de Derecho Concursal* y *IV Congreso Iberoamericano de la Insolvencia*, Rosario, 2006, t. I, p. 715.

(37) Veiga, Juan Carlos - Richard, Efraín H., "El contra derecho: las normas imperativas del derecho societario", en *El derecho societario y la empresa en el tercer milenio*, *XII Congreso Argentino de Derecho Societario*, *VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa*, 26-27/09/2013, UADE y Cámara Arg. de Soc. Anónimas, t. I, p. 161.

(38) Nuestro "¡Más justicia y menos juicios! Conservación de la empresa y preconcursalidad societaria",

que se distingue el orden público de las normas imperativas. Respecto al primero, para impedir que puedan dejarse de lado, y respecto a ambos supuestos, para sancionar el fraude a la ley.

El embate se hace desde el derecho de crisis, el derecho concursal, para tratar de transferir el riesgo societario a los acreedores, olvidando aquello de que los socios "soportarán las pérdidas" —art. 1º, LGS—, como elemento esencial y caracterizante de una relación societaria. Tanto es así que la legislación impositiva grava la "quita", considerándola ganancia para la sociedad y, obviamente, para los socios.

Es todo un tema dentro de las prácticas nacionales frente a un sistema claro y simple: libertad para pergeñar sociedades, bajo responsabilidad si se daña a terceros; ello no se altera sustancialmente por la disposición de la Ley de Emergencia que hemos expuesto, que nos permite reiterar que las crisis patrimoniales deben ser afrontadas —como riesgo y pérdida— por los socios, siendo un fraude a la ley societaria intentar transferirlas a los acreedores. A su vez, debemos subrayar que suele ser ambigua la distinción entre "causales de disolución" y "etapa de liquidación"; también advertir que la mera pérdida contable del capital social no implica imposibilidad de cumplimiento del objeto social, punto que debería tratarse en la memoria o en el informe del órgano de administración al órgano de gobierno. De todas formas, esa decisión se incluye dentro de la libertad bajo responsabilidad que pregonamos.

Revista de Derecho Comercial del Consumidor y de la Empresa, nro. 1, La Ley, febrero/2013, y "Sobre el Título Preliminar del Proyecto de Código Civil y Comercial", ED del 5/4/2013.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/10/2020

11. Créditos UVA

Ley 27.451 y congelación de los préstamos indexados por UVA

EDUARDO A. BARREIRA DELFINO

I. Introducción

En abril de 2016 el Banco Central de la República Argentina (BCRA) anunció y reglamentó un nuevo índice para indexar productos de ahorro y crédito. Se trata de la Unidad de Valor Adquisitivo (UVA), medida que equivale a la milésima parte del costo promedio de construcción de un metro cuadrado de vivienda. Es ajustable en función del índice CER.

Para su creación y estimación inicial, el BCRA se basó en las cifras de diferentes tipos de inmuebles en las ciudades de Buenos Aires, Córdoba, Rosario, Salta, Santa Fe y Paraná, ponderados por población. El valor inicial de una Unidad de Valor Adquisitivo al 31 de marzo de 2016, se fijó de manera tal que fuera equivalente a la milésima parte del costo promedio de construcción de un metro cuadrado testigo; siendo el valor inicial fijado en $14,05.

Este valor inicial de $14,05, resulta ajustado por el CER o Coeficiente de Estabilización de Referencia, que se basa en el índice de precios al consumidor, de modo que depende de la inflación o IPC, que es el indicador que compone el CER, por lo tanto, mientras haya inflación, la Unidad de Valor Adquisitivo en pesos aumentará progresivamente.

El valor UVA se actualiza cada mes y se publican los próximos 30 valores de los siguientes 30 días: así tenemos dicho valor en pesos y con dos decimales —base 31/3/2016 = $14,05, desde el 1/1/2020 ($47,23) hasta el 15/1/2020 ($47,81)—.

¿Cómo se calcula el crédito a otorgarse en UVAS? Vimos que el valor UVA se actualiza diariamente por CER, que el BCRA publica los índices en su página web.

A título ilustrativo, para determinar el Valor UVA inicial para un crédito por un monto de $1.000.000:

— Se divide $1.000.000 por el coeficiente inicial 14.05, vigente el día de otorgamiento y el crédito queda así expresado en 71.174,37 UVAS.

— Luego, para determinar las cuotas mensuales, se divide el crédito expresado en UVAS (71.174,37 UVAS), por 240 meses si el crédito es a 20 años; lo que arroja una cuota mensual de $296,55 UVAS.

— A dicho importe se le suma la tasa de interés estipulada, que puede oscilar entre 3% a 7% (costo financiero total anual).

II. Ponderación

Conforme el sistema creado, los créditos hipotecarios estructurados bajo el sistema UVA, tuvieron un crecimiento significativo, puesto que mes a mes el financiamiento bajo esta modalidad de ajuste fue ganando participación, sobre el magro total de préstamos hipotecarios que se ofrecían en el sistema bancario a las personas físicas. La diferencia notable entre las cuotas fijas de capital con su interés y las cuotas ajustables de capital, hizo accesible el crédito a muchas familias de clase media.

Ahora bien, la explosión de los créditos hipotecarios ajustables por UVA ofrecidos en el sistema bancario, trajeron el inconveniente jurídico de provocar un cambio sustancial en la naturaleza jurídica de los contratos financieros sometidos a procedimientos de ajuste por índices, ya que dejan de ser contratos conmutativos para pasar a ser contratos aleatorios (art. 968 del Cód. Civ. y Com.).

Surge así la transformación de las deudas de dinero, en deudas de valor, mutando su esencia jurídica con sus lógicas correlaciones económicas, diferenciación que fue profusamente destacada y consolidada a través de la doctrina especializada y los pronunciamientos jurisprudenciales acaecidos en el transcurso de la década de los 80.

Vemos pues, que el tratamiento que se le asigna a las obligaciones de dar dinero (arts. 765 y 766 del Cód. Civ. y Com.), en la regulación de los créditos ajustables referidos, queda desplazado por lo previsto en el art. 772 del mismo Cód. Civ. y Com., que aborda la problemática de la cuantificación de valor de las deudas.

En esta tesitura, no puede pasar por alto el significado de lo previsto por el art. 772 del Cód. Civ. y Com. que dice:

"Cuantificación de un valor. Si la deuda consiste en cierto valor, el monto resultante debe referirse al valor real del momento que corresponda tomar en cuenta para la evaluación de la deuda. Puede ser expresada en una moneda sin curso legal que sea usada habitualmente en el tráfico. Una vez que el valor sea cuantificado en dinero se aplican las disposiciones del esta Sección".

En principio, pareciera que la norma transcripta pareciera inspirarse en la ley 24.283 de desindexación de deudas, sancionada en 1993, con el propósito de paliar los guarismos abstractos producidos por la aplicación de índices de ajuste de las obligaciones durante la década del 80.

La citada ley establecía que "cuando deba actualizarse el valor de una cosa o bien o cualquier otra prestación, aplicándose índices, estadísticas u otro mecanismo establecido por acuerdos, normas o sentencias, la liquidación judicial o extrajudicial resultante no podrá establecer un valor superior al real y actual de dicha cosa o bien o prestación, al momento del pago. La presente norma será aplicable a todas las situaciones jurídicas no consolidadas".

Es decir, la ley perseguía atemperar los excesos de la indexación, de aquellas obligaciones no pagadas o canceladas a la fecha de su sanción. Las liquidaciones judiciales con los ajustes que resultaban convalidados, arrojaban cifras muy superiores a los valores reales de los bienes y/o servicios nuevos, equivalentes a los que originaron el juicio, razón por la cual los jueces resolvían "desagiar" los excesos que se verificaran.

En este proceso de cuantificación de valor ahora permitido, el nuevo Código determina que dicho valor puede estar contenido en cláusulas contractuales que hagan referencia a índices aceptados legal o reglamentariamente, como es el caso del parámetro UVA).

III. Interrogante: deudas de dinero o deudas de valor

Por lo tanto, y contestes con lo expuesto, resulta indubitable el renacimiento de las cláusulas de estabilización de los valores contractuales, tan difundidos en las décadas de los 70 y 80, de modo que las deudas de dinero muy posiblemente se transformen en deudas de valor. Curiosamente las obligaciones de dinero en moneda nacional perderán su naturaleza de tales para configurar deudas de valor.

Podemos decir, entonces, que el nuevo Código ha debilitado la firmeza del principio nominalista de la moneda, debilitando el valor seguridad de las transacciones económicas y, además, ha entroniza la eventualidad de transformar la naturaleza conmutativa de los contratos bancarios y financieros, en simples contratos aleatorios, donde el acreedor nunca podrá saber si realmente obtuvo rentabilidad ni el deudor podrá determinar cuál fue su real costo financiero. El alea estará representado por la publicación de los índices, los cuales serán esperados ansiosamente por acreedores y deudores, al igual los premios de la lotería.

Las diferencias entre las deudas de dinero y las deudas de valor son bien marcadas. Las primeras son conmutativas por excelencia, debido a que las ventajas para todos los contratantes, son ciertas y predecibles. Tanto el deudor como el acreedor saben de antemano, cuanto hay que pagar y cuanto se va a percibir en ocasión de cada vencimiento pactado, permitiendo saber el costo financiero y la rentabilidad a obtenerse.

Por el contrario, las segundas demuestran que las ventajas o desventajas como rendimientos y costos, dependen de un acontecimiento incierto, como es el índice UVA publicado que corresponda aplicar en la fórmula de ajuste, lo que conlleva que las obligaciones asumidas, sean realmente impredecibles en su proyección, precisamente por depender de un acontecimiento incierto. Con más un potencial agravante, la tentación del gobierno de turno de disfrazar o alterar los índices aplicables (costumbres que no es extraña en la vida económica nacional).

Análisis Comparativo

DEUDAS DE DINERO	**DEUDAS DE VALOR**
Obligaciones conmutativas	Obligaciones aleatorias
TASAS DE INTERÉS	**ÍNDICES DE AJUSTE**
Inciden en lo secundario del crédito: los intereses	Inciden en lo sustancial del crédito: el capital
Son determinables	Son indeterminables
Siguen las fluctuaciones del mercado	Responde a procesos matemáticos
Tienen un límite: la usura	Tienen un límite: la arbitrariedad
Llevan el riesgo de depreciación del capital	Elimina ese riesgo de depreciación del capital
Se suman en el tiempo	Se acumulan en el tiempo

En este sentido, en la declinante realidad económica nacional, es factible observar cómo va esfumándose la prohibición de indexar o ajustar prescripta por la ley 23.928, fenómeno corroborado por las opiniones conspicuos representantes de las ciencias económicas, quienes vienen esgrimiendo que la prohibición de indexar o ajustar no responde a los tiempos actuales signados por la inflación superior a dos dígitos, entendiendo que se trataba de una previsión normativa adecuada para la época en que se dictó hace 30 años, más no en la actualidad.

La prohibición de indexar solo sería constitucionalmente sustentable en escenarios de inflación moderada oscilante no mayor a un dígito, donde se supone que la tasa de interés compensatorio puede proyectarse cubriendo el envilecimiento de la moneda nacional. Pero no sucedería lo mismo si la inflación se agudiza y supera los dos dígitos. Recordar que en los préstamos donde el capital permanece incólume, los intereses se calculan con base en ese capital, por lo que se suman en el tiempo; en cambio, en los préstamos donde el capital es ajustable por índices autorizados, los ajustes se acumulan sucesivamente, haciendo más gravosa la obligación pecuniaria.

Fácil resulta puntualizar que la ley 23.928 transita el camino de su derogación (expresa o tácita), ante el nuevo marco normativo de fondo abierto el 1º de agosto y el proceso de adecuación y ensamble que va requiriendo el nuevo Cód. Civ. y Com. de la Nación.

Se han dictado algunos pronunciamientos judiciales, mediante los cuales se ha declarado la inconstitucionalidad de los arts. 7º y 10 de la ley 23.928, con sustento en la existencia de una indudable inflación estructural, lo que conlleva a un desfasaje en la equidad de las obligaciones dinerarias, toda vez que consagran el nominalismo, prescindiendo por completo de la realidad económica donde la moneda nacional ha disminuido su valor.

Conforme lo descripto, conviene recordar las cláusulas de estabilización que eran de uso frecuente en la plaza, con anterioridad a la prohibición impuesta por la ley 23.928, a saber:

— Cláusula de moneda extranjera como condición esencial del contrato por el tipo de negocio.

— Cláusula de asunción del riesgo cambiario.

— Cláusula de renuncia a invocar la teoría de la imprevisión.

— Cláusula de pago con títulos/bonos públicos o con pesos para adquirir títulos públicos.

— Cláusula de tenencia de dólares para pagar.

Y ahora, la presencia de las cláusulas de ajuste por un índice determinado (UVA), confrontando con una prohibición de indexar cada vez más transparente en su vigencia jurídica.

La ventaja que presentó este sistema fue desvanecer la principal limitación que tiene el acceso al financiamiento para la compra de vivienda, que es el elevado importe de las cuotas iniciales. Pero la desventaja radica en que si la inflación no logre retroceder (como vemos en la actualidad), el devenir conspira contra la estabilidad de precios, lo que dificulta el cumplimiento de los préstamos y la demanda de tales créditos ajustables languidezca.

En este sentido, los préstamos ajustables por índices autorizados para afrontar el largo plazo de amortización, resultan muy sensibles en virtud de su indeterminación intrínseca.

En síntesis, las estructuras de los préstamos bancarios pueden ser:

Moneda nacional	Capital fijo	Interés fijo simple o puro más compensación por inflación.
Moneda nacional	Capital fijo	Interés variable puro más compensación por inflación.
Moneda extranjera esencial (766 del Cód. Civ. y Com.)	Capital fijo	Interés fijo simple o puro solamente.
Moneda extranjera referencial (772 del Cód. Civ. y Com.)	Capital variable	Interés fijo simple o puro solamente.
Moneda ajustable por índice (772 del Cód. Civ. y Com. o ley especial)	Capital variable	Interés fijo simple o puro solamente.

En su dinámica temporal y de amortización, las tres primeras alternativas ofrecen la particularidad de que el capital se mantiene fijo, razón por la cual los contratos pertinentes presentan características conmutativas. Lo principal —el capital— se mantiene invariable; lo secundario —el interés— también, salvo que se haya pactado un interés variable y la periodicidad de su variación. En períodos largos de amortización, el interés variable es razonable, para acompañar el ciclo de la macroeconomía.

Por el contrario, las dos últimas alternativas, demuestran un capital variable, por estar sujetos a la paridad cambiaria de la moneda extranjera o a los índices de ajuste aplicables en cada vencimiento, circunstancia que pone de manifiesto la aleatoriedad de los contratos sujetos a esos términos y condiciones económicas, ya que lo principal estará subordinado a un hecho incierto que condiciona el ajuste.

Veamos la evolución de dos deudas de idéntico monto, una nominal y otra ajustable:

a) Cálculo de préstamo de capital fijo:

Fecha inicial:	30/6/2016
Fecha final:	30/12/2019
El monto inicial es:	$ 1.000.000
La tasa de interés bancaria aplicable es:	Banco Nación $ Activa
El interés acumulado es:	1..388.701,67
La cantidad de días es:	1.278
El resultado del cálculo final es:	**Total: $ 2.388.701,67**

b) Cálculo de préstamo de capital ajustable:

Fecha inicial:	30/6/2016
Fecha final:	30/12/2019
El monto inicial es:	$ 1.000.000
Índice de actualización aplicado:	CER

Final de la actualización:	30/12/2019
12/2019=18.0628 ---------- = 2,96 6/2016=6.0946	
El resultado de la actualización es:	$ 2.963.738,39
Al capital ajustado debe sumarse el interés, a razón del 5% (TNA), o sea, el 12,50%	$ 370.467,29
	Total: $ 3.334.205,60

• Fuente: http://www.colproba.org.ar/liquidaciones/

La deuda ajustable resulta más onerosa que la deuda nominal y sus intereses.

Advertencia

En las obligaciones de dar dinero, bajo un sistema de amortización periódica o en cuotas, el importe de la cuota a vencer, se encuentra ajustado y determinado al momento de cada vencimiento acordado; pero el saldo insoluto de la deuda sujeto a ulterior ajuste, resulta indeterminado al igual que la próxima cuota a cancelar.

Proceso de amortización

Amortizar cada mes cuotas pequeñas e Indexar cada mes el saldo insoluto del capital adeudado, conlleva que cada mes el Divisor baja (las cuotas pendientes van reduciéndose) pero, a su vez, el Dividendo se incrementa (saldo insoluto de capital que se ajusta), lo que puede conducir a la curiosidad de pagar y deber más, dificultándose la cancelación del préstamo en relación con los ingresos.

IV. Solución de emergencia

La problemática de los préstamos bajo UVA y las dificultades que aparecían para su cancelación en tiempo y forma, que ya se había detectado desde mediados de 2019, condujo a la sanción de la ley 27.541, denominada de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública, cuyo art. 60 dispuso que el Banco Central de la República Argentina deberá realizar una evaluación sobre el desempeño y las consecuencias del sistema de préstamos UVA para la adquisición de viviendas y los sistemas de planes de ahorro para la adquisición de vehículos automotor, sus consecuencias sociales y económicas como así también estudiar mecanismos para mitigar sus efectos negativos atendiendo al criterio del esfuerzo compartido entre acreedor y deudor.

Entonces en consonancia con el marco legal citado, a través de la res. MDTyH 1/2019, se prorrogó el congelamiento de las cuotas de los créditos UVA, que terminaba el 31 de diciembre, medida seguirá vigente durante el mes de enero de 2020, mientras se debatirá cómo modificar el sistema para que no haya un desfasaje entre los aumentos de sueldos y la actualización por inflación. La prórroga beneficia a aquellas personas que hayan comprado una vivienda de hasta 140.000 UVA; consecuentemente, aquellas personas que hayan tomado créditos UVA seguirán pagando en el mes de enero, el mismo monto que habían abonado en agosto de 2019.

El diferencial será cubierto por el Estado, decisión que implicaría un costo de aproximadamente $240.000.000. De implementarse una nueva prórroga, el Estado deberá afectar aproximadamente otra suma semejante.

Va de suyo que tal decisión no significa solucionar la evolución de este tipo de préstamos ajustables, ante la inestabilidad macroeconómica que soporta el país desde largo años. La historia de los últimos 50 años nos indica que los aumentos de salarios determinados por convenios colectivos o por decretos, generalmente han sido nominales y no reales, siendo superados por la inflación, de modo tal, que cada vez ha resultado y resulta más difícil a los deudores afrontar sus compromisos de amortización de la deuda ajustada y de los servicios de interés correspondientes.

Este entorno estructural de la economía nacional, torna ilusorio que los salarios e ingresos de los deudores puedan demostrar atisbos de incrementación y mejora real, por lo que fácil resulta deducir que el Estado difícilmente pueda dejar de destinar partidas presupuestarias para paliar los aumentos de las cuotas crediticias, con el objetivo de amortiguar los ajustes posteriores al levantamiento del congelamiento dispuesto; todo lo contrario, ya que no

hay atisbos de combatir la inflación en sus causas estructurales.

Desde el año 2010 hasta la fecha la inflación acumuló un incremento por encima del 1.000%, promediando un aumento anual del 35%. En el mismo período y medido en dólares estadounidenses, la inversión total ha disminuido un 21%, por lo que, si la población ha crecido en ese período, fácil resulta deducir que la inversión per cápita se desplomó en los últimos diez años aproximadamente un 30%.

Esto significa que los niveles de productividad nacional son marcadamente menores al igual que los ingresos de los trabajadores. A todo ello hay que sumarle que las expectativas no son favorables, en mérito a la mayor presión tributaria, elevadas tasas de interés, limitados porcentajes de ahorro en el sistema financiero, altos costos laborales, dificultoso entramado regulatorio que dificultan los emprendimientos y las inversiones, todo ello coronado por elevado déficit público.

El desarrollo de un país requiere normalizar la inflación cuya contracara es la pobreza, ya que genera una deficiente distribución de los ingresos y tiende a reducir el producto general de la economía. Por ello, es imprescindible hacerla bajar a niveles aceptables e internacionales, para lo cual la inflación debe combatirse, no solamente como fenómeno monetario, sino como fenómeno complejo y estructural, atacando los desajustes y las tensiones sociales emergentes del debilitamiento del ritmo de desarrollo del país y de las falencias de su estructura económica y sus subestructuras (productiva, financiera, exportadora, institucional, tecnológica y educativa).

De lograrse esta epopeya, se tornaría innecesario recurrir a los contratos de valor cuantificado o ajustable, para adecuar las distorsiones que se producen en las ecuaciones económicas y financieras de las estructuras contractuales, principalmente las bancarias y financieras. Así de la aleatoriedad debe regresarse a la conmutatividad. Y el faro legal orientador, es el respeto incondicionado de la vigencia del principio nominalista de la moneda, en los negocios y las transacciones.

La ley 27.451 es un simple paliativo transitorio, pero no exterioriza un plan económico integral. Simplemente ofrece traslaciones de dinero, en beneficio de unos a costas de otros, girando en círculo, sin encontrar salida para la problemática del ahorro y del crédito, elementos vitales para el desarrollo económico de cualquier país.

¿Levantado el congelamiento, que solución será aplicable?

Son bien conocidas las secuelas de desconfianza e imprevisibilidad que contaminan las relaciones entre las personas humanas y jurídicas, del sector público como privado, con el sistema económico; también son bien conocidos los abanicos de especulaciones que ese marco de incertidumbre despierta. Desde esta óptica, el principio nominalista de la moneda es una herramienta legal de mayor certidumbre para afrontar el problema.

Para el funcionamiento de una sociedad, la seguridad transaccional colectiva es más relevante que la justicia individual del deterioro de las acreencias o de la onerosidad de los pasivos en disputa. Para estas situaciones, la ley debe penar de manera rigurosa y ejemplificadora, los incumplimientos contractuales.

Subliminalmente, pareciera que la cuantificación del valor de las obligaciones de dar dinero, a la época de los respectivos vencimientos, resultaría ser la solución para afrontar la depreciación del valor de la moneda nacional. Pero lo cierto es que se trata de un bálsamo simplista que impide indagar y solucionar las verdaderas causas de tal deterioro, producto de la ausencia de moneda que conlleva a la ciudadanía a sistemas de ajustes, con todas sus consecuencias negativas para la previsibilidad del desenvolvimiento económico del conjunto de la sociedad.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/94/2020

Los créditos UVA y la Ley de Emergencia Económica. El retorno de la teoría del esfuerzo compartido

GABRIELA A. ITURBIDE

I. Introducción

En esta oportunidad se nos ha encomendado muy gentilmente proponer algunas reflexiones en torno al art. 60 de la ley 27.541, denominada "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la emergencia pública".

La mentada ley, publicada en el Boletín Oficial el día 23 de diciembre de 2019 (cuyo dec. regl. 99/2019 se publicó el 28 de diciembre del mismo año), incluye once títulos: Título I "Declaración de emergencia pública"; Título II, "Sostenibilidad de la deuda pública"; Título III, "Sistema energético"; Título IV, "Obligaciones tributarias"; Título V, "Derechos de exportación"; Título VI, "Haberes previsionales"; Título VII, "Sociedades. Capital Social"; Título VIII, "Créditos UVA"; Título IX, "Reservas de libre disponibilidad"; Título X, "Emergencias Sanitarias"; y Título XI, "Modificación temporaria a la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional".

El art. 1º de la ley dice textualmente: "Declárase la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y deléganse en el Poder Ejecutivo Nacional, las facultades comprendidas en la presente ley en los términos del art. 76 de la CN con arreglo a las bases de delegación establecidas en el art. 2º, hasta el 31 de diciembre de 2020".

En este contexto, el art. 60, ubicado en el tít. VIII, se ocupa de los créditos UVA, y establece: "El Banco Central de la República Argentina realizará una evaluación sobre el desempeño y las consecuencias del sistema de préstamos UVA para la adquisición de viviendas y los sistemas de planes de ahorro para la adquisición de vehículos automotor, sus consecuencias sociales y económicas, y estudiará mecanismos para mitigar sus efectos negativos atendiendo al criterio del esfuerzo compartido entre acreedor y deudor".

Nos parece oportuno aclarar que, si bien la norma se refiere solo a los préstamos UVA para la adquisición de viviendas, resulta ineludible referirnos también a las UVIS, porque ambas unidades de medida han sido incorporadas al mercado para facilitar el acceso a la vivienda de aquellos sectores de la población que necesitan recurrir al crédito para lograr ese objetivo. En cambio, dejaremos para otra ocasión el análisis sobre los sistemas de ahorro para la adquisición de automóviles.

II. Las UVIS y las UVAS: Un poco de historia

A partir del año 2001, al eliminarse el sistema de convertibilidad de la moneda peso-dólar, la situación económica del país cambió radicalmente y empezó a regenerarse el viejo vicio de la inflación. Fue así que se tornó necesario, desde el Estado, dictar diferentes leyes o normativas que funcionaran como excepciones a la ley 23.928 del año 1991 y que permitieran, en distintas áreas, indexar las deudas dinerarias.

En ese contexto, el Poder Ejecutivo Nacional dictó en el año 2002 el DNU 905 —aún vigente—

que en su art. 27 dispuso que los Bancos podían prestar y tomar dinero ajustándolo por el CER (Coeficiente de Estabilización de Referencia). Esta norma permitió al Estado emitir títulos públicos ajustables por CER.

Es así que, sobre la base de la posibilidad de ajustar préstamos dinerarios, en abril de 2016 el Banco Central emitió la Comunicación "A" 5945, a través de la cual se creó la UVI, como nueva modalidad para el ahorro y el préstamo.

El DNU 905/2002 fue ratificado por la ley 25.827. Pero hubo una contingencia imprevista. En septiembre de 2016 se sancionó la ley 27.271, destinada al fomento de la inversión en vivienda —también llamada Casa de Ahorro—, que creó un instrumento de indexación llamado UVI, el mismo nombre que el que había utilizado el Banco Central seis meses antes. Este índice UVI, a diferencia de su homónimo del BCRA, se actualiza mensualmente a través del índice del costo de la construcción (ICC) para el Gran Buenos Aires que publica el INDeC, para vivienda unifamiliar modelo 6.

Había entonces dos instrumentos UVI: uno atado al CER, y otro, el ICC. Fue así que, para que no existiera este problema de denominaciones similares, el BCRA emitió la Comunicación "A" 6069, el 16 de septiembre de 2016 y renombró el UVI, pasando a denominarlo UVA desde entonces.

La UVA solo rige para las entidades financieras sometidas al BCRA y permite indexar tanto créditos hipotecarios como el resto de los productos del Banco, tales como préstamos personales, comerciales, para PYMES, prendarios y plazos fijos.

Mientras tanto, la UVI continúa siendo la unidad o el instrumento de la ley 27.271, aplicable para financiar la adquisición o ampliación de viviendas exclusivamente.

Ahora bien, aunque los Bancos pueden prestar dinero indexado por UVAS o UVIS, lo cierto es que optaron por el sistema UVA, sobre la creencia de que se trataba de una unidad más protectora del préstamo bancario, dado que el índice de la inflación resultaría más preciso que el de la construcción. Sin embargo, la realidad actual demuestra lo contrario: el valor de una UVA es más bajo que el de una UVI. Ello se puede verificar en la página "web" del BCRA aunque, el valor inicial fue el mismo para ambas ($ 14.053).

En lo que se refiere concretamente a la ley 27.271, conocida como la "Ley Cobos" (porque dicho senador presentó y defendió el proyecto respectivo en la Cámara Alta, que lo aprobó el 18 de mayo de 2016), cabe señalar que en su art. 1º define a las UVIS como instrumentos de ahorro, préstamo e inversión, cuya principal función consiste en captar el ahorro de personas físicas y jurídicas, o de titularidad del sector público, y destinarlo a la financiación de largo plazo en la adquisición, construcción y/ampliación de viviendas en la República Argentina.

Los objetivos generales de dichos instrumentos son la estimulación del ahorro en moneda nacional de largo plazo, la disminución del déficit habitacional estructural, y la promoción del crecimiento económico y el empleo a través de la inversión en viviendas.

Esos instrumentos de ahorro, préstamo e inversión denominados en UVIS, pueden consistir en: a) depósitos en caja de ahorro UVIS, con una periodicidad de disponibilidad dese noventa y hasta ciento ochenta días desde la fecha de la imposición, conforme se pacte entre las partes; b) certificados de depósito a plazo fijo, nominativo (intransferible/transferible) de UVIS por un plazo mínimo de ciento ochenta días; c) préstamos hipotecarios; d) títulos valores UVIS, con o sin oferta pública, por plazos no inferiores a dos años (art. 2º).

Los instrumentos UVIS solo podrán captarse y liquidarse, desembolsarse y cancelarse, suscribirse y rescatarse en pesos (art. 3º), lo que tiene sentido dado que se admite la actualización monetaria.

En nuestra opinión, un tema de trascendental importancia para quienes contrajeron desde la sanción de la ley un préstamo hipotecario en UVIS, radica en la forma en que esos instrumentos se actualizan, y a esos fines el art. 6º establece que el valor inicial en pesos de la UVI es determinado por el Banco Central de la República Argentina, utilizando como referencia

la milésima parte del valor promedio del metro cuadrado construido con destino a vivienda en la República Argentina, de forma tal que 1000 UVIS equivalen a un metro cuadrado. El valor de la UVI se actualiza mensualmente a través del índice del costo de la construcción para el Gran Buenos Aires que publica el INDeC para vivienda unifamiliar modelo 6. El Banco Central de la República Argentina publica periódicamente el valor diario en pesos de las UVIS.

Los instrumentos denominados en UVIS pueden llevar intereses a una tasa fija o variable, pagadera en períodos o al vencimiento. Obviamente, esos intereses se liquidan en pesos.

Según el art. 7º de la ley que comentamos, las entidades financieras deben dar a los tomadores de préstamos para la vivienda UVIS la opción de extender el número de cuotas originalmente previstas cuando el importe de la cuota a pagar supere en un 10% el valor de la cuota que hubiere resultado de haberse aplicado a ese préstamo un ajuste de capital por el CVS (Coeficiente de Variación de Salarios), desde su desembolso.

Ante la solicitud expresa del ejercicio de la opción, la entidad financiera deberá extender el plazo originalmente previsto hasta un 25% del previsto originalmente para el préstamo, observando que, en dicha extensión de plazos, la cuota no supere el 30% de los ingresos computables (ver arts. 7º y 13, inc. i). Cabe destacar que, según lo dispuesto por el inc. j) del art. 13, los fideicomisos que se constituyan para otorgar préstamos hipotecarios en UVIS deben propender a que la extensión de esos créditos alcance los 35 años.

Mediante el art. 10 de la ley 27.271, se autoriza al Poder Ejecutivo Nacional a crear fideicomisos financieros en los términos del art. 1690 del Cód. Civ. y Com. de la Nación a fin de garantizar el ahorro argentino de largo plazo con el objeto de financiar principalmente el acceso a la vivienda nueva, única y familiar en todo el territorio nacional. A esos fines, el PEN puede, a través de la Secretaría de Finanzas del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, contratar directamente con Nación Fideicomisos SA para que actúe en carácter de fiduciario de dichos fideicomisos financieros.

Las líneas de préstamos hipotecarios ofrecidos a través de los fideicomisos que se pongan en funcionamiento deberán contemplar beneficios especiales a personas físicas para la adquisición, construcción y/o ampliación de viviendas familiares. Esos beneficios deben ser coordinados y definidos por el Poder Ejecutivo Nacional con la colaboración de los organismos estatales, provinciales y municipales vinculados a la política de vivienda, y pueden consistir en subsidios de una porción del capital, de tasa o de gastos relacionados con la operatoria, fundamentalmente en aquellas personas físicas que pretendan acceder a una vivienda única.

En la ley se autoriza al Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas a emitir un Bono Metro Cuadrado Argentino, en el marco de la ley 27.198, el cual estará denominado en UVIS, por un monto equivalente de hasta $ 50.000.000.000 (art. 15).

En el cap. VI se contemplan importantes adecuaciones normativas que no podemos dejar de considerar en este trabajo, pues se dispone expresamente que las normas de la ley "se encuentran exceptuadas de lo dispuesto en los arts. 7° y 10 de la ley 23.928 y sus modificatorias, y de lo establecido en el art. 766 del Cód. Civ. y Com. de la Nación".

Esta previsión es a nuestro juicio de singular relevancia porque queda claro a partir de ella que se admite en el caso de las UVIS la posibilidad de la indexación de los instrumentos expresados en UVIS (1).

En el caso de las hipotecas pactadas en UVIS, el requisito de la especialidad en cuanto al crédito se considerará cumplido individualizando

(1) Sobre la posibilidad de indexar créditos que no estén expresados en UVIS, nos parece muy interesante el dictamen del Estudio Marval, O'Farrel y Mairal dirigido al Presidente del Banco Central Dr. Federico A. Sturzenegger con fecha 29 de abril de 2016, al cual hemos tenido acceso con motivo de una reunión llevada a cabo en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil con funcionarios del Registro de la Propiedad Inmueble de la Capital Federal, del cual se desprende, como conclusión, que el art. 27 del dec. 905, en cuanto prevé excepciones a la prohibición de indexación, se mantiene en vigor luego de la entrada en vigencia del Cód. Civ. y Com. y que, por ello, son válidos los contratos de préstamo otorgados por entidades financieras que contengan una cláusula de ajuste basada en el CER.

el crédito garantizado e indicándose los sujetos, el objeto del crédito y la causa. Ello armoniza con la modificación que la misma ley prevé en relación con el art. 2189 que ya analizamos.

Los Registros de la Propiedad Inmueble deben inscribir los gravámenes dejando constancia de que los importes cubiertos por la garantía se encuentran sujetos a la cláusula de actualización prevista en el art. 6º. Esa constancia también deberá aparecer en las certificaciones que al respecto expidan los respectivos registros.

La inscripción efectuada en esos términos tendrá efectos contra terceros interesados y de buena fe, no solo por la cantidad cierta inicial de la deuda, sino por la que corresponda adicionar como consecuencia de la cláusula prevista en el art. 6º, con más los intereses que se adeudaren, y los daños y costas posteriores que provoque el incumplimiento.

De esta forma, los terceros interesados (compradores del inmueble, acreedores, masa del concurso, etc.), no pueden verse sorprendidos y se respeta el principio de especialidad, ya que una simple operación aritmética permite determinar el monto del gravamen y, en su caso, del privilegio.

Finalmente, la ley dispone que la constancia de saldo deudor a la fecha de la mora en el cumplimiento de la obligación, junto con el título en que se hubiese instrumentado la obligación originaria, es considerado título que trae aparejada ejecución, siguiéndose para su cobro los trámites que para el juicio ejecutivo establezcan las leyes de procedimiento del lugar donde se ejercite la acción.

Por su parte, el Registro de la Propiedad Inmueble de la Capital Federal emitió en el año 2016 la Instrucción 12 y la Disposición Técnico Registral 20 vinculadas con la operatoria en UVIS.

Resulta evidente que, como ya lo hemos advertido, las UVAS han tenido en el mercado un mayor desarrollo que las UVIS en relación con el otorgamiento de créditos bajo esta modalidad, aunque en uno y otro caso las ventajas radican en que como son ajustables, no se torna necesario abonar una cuota tan alta al comienzo del crédito, permitiendo que muchos sujetos accedan a la vivienda propia, sin perjuicio, claro está, de que la cuota aumentará progresivamente. Eso es, lamentablemente, lo que viene ocurriendo en forma excesiva desde hace un tiempo por efecto de la inflación, lo que deterioró el flujo de créditos de este tipo. A pesar de ello, los deudores tienen la posibilidad de requerir al acreedor la renegociación de la duración del crédito a fin de garantizar que la cuota mantenga la relación ideal del 25% de los ingresos.

En este sentido, hemos comentado hace algunos meses el fallo dictado por la sala III de la Cámara Civil y Comercial del Departamento Judicial de Mar del Plata con fecha 18 de septiembre de 2019 en relación con el rechazo de una medida cautelar vinculada con la problemática del reajuste de los créditos instrumentados en UVAS (2).

En el caso, la señora jueza de primera instancia desestimó la medida cautelar solicitada por la parte actora en el marco de una acción de revisión y de reajuste promovida contra el Banco de la Provincia de Buenos Aires. Esa medida consistía en suspender las cláusulas del contrato en UVAS firmado oportunamente con la mentada entidad bancaria, a raíz del aumento de las cuotas que debía afrontar la deudora.

Para así decidir, la juzgadora hizo una comparación entre el aumento de las cuotas mensuales en un período de 21 meses, la cual arrojó una diferencia del 85% en total, y otro paralelismo entre el incremento de los ingresos de la actora para el mismo período (cercano al 84%).

Finalmente, explicó que tanto al suscribir el préstamo como al momento de requerir la medida el porcentaje de afectación del salario de la deudora rondaba el 28%, lo cual resultaba muy cercano a la pauta establecida por la entidad demandada en su página web (25%).

En función de todas esas premisas, concluyó en que no se encontraban reunidos los elementos necesarios para tener por configurado el presupuesto de verosimilitud en el derecho a

(2) Ver Iturbide, Gabriela, "La tutela anticipada en el marco de acciones derivadas de los créditos instrumentados en UVA", LL del 15/10/2019.

los fines de acoger favorablemente la medida solicitada.

En la Alzada, la actora criticó la decisión de la señora jueza de primera instancia porque entendió que la magistrada se desentendió del objeto de la acción intentada, consistente en dejar sin efecto las cláusulas del contrato que disponen el aumento de las cuotas ajustadas por inflación, por no haber informado debidamente la entidad bancaria al consumidor sobre los riesgos de la contratación al momento de suscribir el préstamo. A su vez, se agravió porque la a quo no tuvo en mira la protección que debe prestársele a los consumidores, y en cuanto a los presupuestos requeridos para el dictado de la medida cautelar solicitada, hizo hincapié en el monto obtenido de la institución bancaria, los pagos realizados en tiempo y forma, el incremento de los valores entre la primera y la última cuota abonada, el porcentual del incremento del valor de la cuota, y el de deuda de capital pese a los pagos realizados. En cuanto al peligro en la demora, aludió a la prolongación que conllevan los procesos judiciales como fundamento para acceder a la medida.

En sus agravios, la recurrente también se refirió a la presunta falta de tratamiento de la excesiva onerosidad sobreviniente de las prestaciones a su cargo y señaló que resulta injusto tomar como referencia para la afectación el 25% del salario bruto cuando, de acuerdo con la normativa vigente sobre inembargabilidad de los salarios, en caso de dejar de abonar las cuotas adeudadas, la entidad bancaria solo podría afectar como máximo el 20% del salario neto y en algunos casos solo el 10%.

Así propuestas en forma sintética las cuestiones propuestas por la recurrente, en su pronunciamiento el tribunal de segunda instancia hizo preliminarmente un análisis sobre los presupuestos de admisibilidad de las medidas cautelares (nos referimos a la verosimilitud del derecho y al peligro en la demora), para detenerse luego en las características de la tutela anticipada por cuanto se interpretó que se intentaba directamente el adelantamiento de la decisión que fuera a tomarse en virtud de la urgencia que el caso demandaba o del peligro de que pudiera sufrirse un perjuicio mayor o irreparable con el paso del tiempo. En esa inteligencia, se hizo referencia a una fuerte verosimilitud y a la necesidad de que se configure una urgencia impostergable o una situación que reclame una expedita intervención del órgano jurisdiccional por haberse acreditado una inminente frustración de un derecho o un daño si no se ordenase la medida solicitada.

A la luz de esas premisas, y habida cuenta de la caracterización de los créditos en UVAS como una típica deuda de valor, los miembros del Tribunal concluyeron en que en este caso no estaría acreditado el requisito de probabilidad cierta o fuerte verosimilitud necesario para obtener una tutela en forma anticipada, por no existir elementos de prueba suficientes a los fines de proceder de ese modo, descartando, por un lado, la supuesta falta de información, y por el otro, la imprevisión a la que se refirió la deudora al peticionar la medida.

Sin perjuicio de ello, la Cámara entendió que, como la problemática que inspiró el reclamo de la actora resulta común a un gran número de adquirentes de viviendas con créditos en UVAS, el rechazo de la tutela anticipada no debía llevar a descartar que los jueces evalúen oficiosamente el dictado de otras medidas en uso de las facultades que les confiere el ordenamiento procesal vigente a fin de no afectar los salarios por encima de un tope específico, y proteger de ese modo a los consumidores bancarios frente al escenario inflacionario que atraviesa nuestro país, tal como ese tribunal lo hizo en diversas causas similares a la juzgada en aquella oportunidad al disponerse medidas para mejor proveer, solicitándoseles a los actores que denuncien y acompañen sus recibos de sueldo para así verificar el porcentaje de afectación del pago de las cuotas durante la evolución del contrato. Se convocó, entonces, a las partes a audiencias de conciliación en las que se intentó negociar un porcentaje máximo para las cuotas mensuales y evitar que mediante su pago la parte tomadora del crédito destinara durante la tramitación del proceso más de aquel porcentaje al cumplimiento de las prestaciones oportunamente comprometidas.

En este caso concreto, se concluyó en que la cuantía de la afectación al momento de la contratación y a la época de la resolución resultaba

prácticamente idéntica (28%), por lo cual no podía tenerse por configurado el presupuesto de verosimilitud para decretar una medida cautelar.

Finalmente, los miembros de la sala también descartaron que estuviera en mejores condiciones quien se atrase en el pago de sus cuotas respecto de aquel deudor que continúe pagándolas, pues a criterio de los magistrados dicho razonamiento desconoce que ante la mora en el pago de las cuotas el Banco acreedor podría accionar en contra de los deudores morosos reclamando no solo el pago del capital adeudado más los intereses compensatorios, sino también los intereses moratorios, los costos y las costas del proceso, los honorarios profesionales, promoviendo la ejecución forzada del crédito, y la posible capitalización de los intereses de acuerdo con las reglas previstas en la ley de fondo.

En función de todos esos argumentos, la Cámara rechazó el recurso de apelación deducido por la actora y confirmó la decisión de la señora jueza de primera instancia en lo que constituyó motivo de agravios.

Ahora bien, debemos reconocer que antes de que se lanzaran estas novedosas herramientas, el crédito hipotecario no existía en Argentina. Mientras que en Chile el mercado de los préstamos para vivienda representa el 18% del PBI y en Perú abarca el 5,5%, en nuestro país era solo del 1% del producto. Importaba un contrasentido poder adquirir un televisor en 60 cuotas, y tener que abonar una vivienda al contado, y la mayoría de las veces, en dólares.

Sin embargo, la grave situación económica actual provocada por las altas tasas de inflación y el ostensible aumento del valor del dólar sumado al fuerte cepo impuesto en el mes de diciembre de 2019, no contribuyen en modo alguno a la utilización de estos créditos que constituyen un gran instrumento para que la población acceda a la vivienda propia, pero confiamos en que, cuando los salarios se recuperen y los precios de los inmuebles se ajusten a la nueva realidad, volverá a dinamizarse el mercado con estos instrumentos sumamente valiosos para los inversores y para el público en general.

III. El art. 60 de la ley 27.541 y la teoría del esfuerzo compartido

Es evidente que el art. 60 de la Ley de Emergencia Económica se inspira en la grave situación a la que nos referimos con anterioridad, y consideramos, por ello, sumamente útil que se imponga al Banco Central de la República Argentina la misión de realizar una evaluación del desempeño de los préstamos UVA, mediante el análisis de mecanismos para mitigar los efectos negativos del incremento de las cuotas, pero nos parece conveniente formular una serie de advertencias que deberían tenerse en cuenta al momento de realizar la mentada evaluación lo más rápido que sea posible.

En primer lugar, aclaramos que en la actualidad las cuotas de los préstamos de acceso a la vivienda cuyo valor de compra haya sido inferior a 140.000 UVAS al momento del otorgamiento del crédito, se encuentran congeladas. El congelamiento fue dispuesto por el gobierno anterior y mantenido por el actual hasta el 31 de enero de 2020. La decisión fue acordada entre el Banco Central y el Ministerio de Desarrollo Territorial y Hábitat, a través de la res. 1/2019 publicada en el Boletín Oficial la primera semana de enero de 2020 (3).

(3) En la mentada resolución, el Poder Ejecutivo Nacional dispuso "prorrogar por el mes de enero de 2020 el programa de cobertura creado por el Comité Ejecutivo del Fondo Fiduciario Público denominado Programa Crédito Argentino del Bicentenario para la Vivienda Única Familiar (Pro.CRe.Ar)". La medida ya había sido anunciada el 30 de diciembre de 2019, a raíz de que el 31 de diciembre vencía el congelamiento de las cuotas que había dispuesto el expresidente Mauricio Macri, en el marco del conjunto de medidas que tomó en agosto de 2019 luego del resultado electoral en las PASO. Desde el Banco Central manifestaron que la iniciativa se da en el contexto de "crisis económica que atraviesa la Argentina" y anunciaron que "se conformará una comisión para evaluar el desempeño y las consecuencias del sistema de préstamos ajustables por UVA para la adquisición de viviendas, sus consecuencias sociales y económicas, atendiendo al criterio del esfuerzo compartido entre acreedor y deudor". La primera resolución del año emitida por el Gobierno Nacional y que lleva la firma de la ministra de Desarrollo Territorial y Hábitat, María Eugenia Bielsa, estableció que la cuota de referencia que se tomará durante los próximos treinta días es la misma que se mantuvo durante estos meses, es decir, la vigente al mes de agosto de 2019 (Infobae Económico,

Nos preguntamos: ¿Qué ocurrirá cuando venza ese plazo? ¿Se prorrogará el congelamiento o se verán los deudores expuestos a una situación extremadamente gravosa al actualizarse las cuotas en función de un capital que no se ha congelado y de los intereses correspondientes? Todo ello, sin dejar de considerar que el congelamiento no benefició a los deudores de préstamos hipotecarios en UVIS ni a los superiores a 140.000 UVAS, y a los préstamos personales y con garantía prendaria también instrumentados en UVAS, quienes han sido omitidos en las normas destinadas a mitigar el efecto negativo de las altas tasas de inflación y la situación económica general.

Hemos leído que el futuro de los créditos UVA es una de las preocupaciones de la ministra de Vivienda, María Eugenia Bielsa, quien según se ha publicado en el Suplemento de Propiedades del Diario La Nación del 4 de enero de 2020 (por su editora, Carla Quiroga), no cree que ese sistema haya sido un buen instrumento de acceso a la vivienda propia. De hecho, se señala en la nota titulada "Congelan las cuotas de los UVA hasta febrero", del mentado Suplemento, que en el documento del Partido Justicialista elaborado antes de las elecciones y que fue presentado al actual presidente de la Nación Dr. Alberto Fernández durante la campaña electoral, se planteaba la posibilidad de mantener el congelamiento de las cuotas, pero finalmente el actual gobierno solo limitó el congelamiento hasta fines de enero.

"El fin del beneficio, con vencimiento a hoy, hubiese implicado un salto del 20 por ciento en el valor" sostuvo Federico González Rouco, exasesor de la Jefatura de Gabinete del gobierno anterior (4).

En segundo lugar, nos causa cierta preocupación la referencia a la teoría del esfuerzo compartido entre acreedor y deudor, porque es un dato incontrastable que en la inmensa mayoría de los préstamos instrumentos en UVA subyacen contratos de consumo y por adhesión con entidades bancarias y financieras, de manera tal que la distribución de los sacrificios entre ambas partes, podrían derivar en situaciones o prácticas abusivas. Ello, sin dejar de considerar, además, que la aplicación del esfuerzo compartido debería partir de reglas y principios claros establecidos por la reglamentación, a los fines de evitar la gran diversidad de criterios que lamentablemente se han propuesto por resolver las tremendas consecuencias de la normativa que pesificó las obligaciones en dólares en el año 2001.

Como bien lo decía Peyrano al analizar aquella normativa de emergencia, "(...) la pretensión distributiva del esfuerzo compartido fluye de normas de equidad. La clara referencia que el art. 11 de la ley 25.561 hace del principio del esfuerzo compartido y la alusión del art. 8º del dec. 214/2002 a un reajuste equitativo, son muestras evidentes de que ello es así. Se repite así la historia ya conocida en nuestro país cuando cambios súbitos operados a raíz de decisiones 'del príncipe', originaron creaciones pretorianas de Equidad, como la 'indexación' y la 'desindexación'. Consecuentemente, ante el fracaso de la gestión mediadora de las partes, los magistrados que deberán resolver la pretensión distributiva en estudio, deberán asumir que formularán un juicio de Equidad y que por ello sus resoluciones deberán estar sustentadas en una particular adherencia a la realidad económica-financiera ahora vigente y por una cuidadosa valoración de las circunstancias del caso. Especialmente esto último, determina que la pretensión distributiva del esfuerzo compartido privilegie el tema probatorio, porque de la demostración de las circunstancias alegadas dependerá la medida del esfuerzo que deberá soportar cada una de las partes" (5).

Por último, también es bueno recordar que la teoría del esfuerzo compartido a la que aludía el art. 11 de la ley 25.561 modificado por

"Créditos UVA: el Gobierno confirmó el congelamiento de las cuotas por 30 días", *Infobae.com*, 2/1/2020).

(4) Ver artículo de Quiroga, Carla, "Congelan las cuotas de los UVA hasta febrero", *Suplemento Propiedades del diario La Nación* del 4/1/2020.

(5) Peyrano, Jorge W., "La pretensión distributiva del esfuerzo compartido. Análisis provisorio de aspectos procesales de la 'pesificación'", JA 2002-A-1079; Peyrano, Jorge W. - Chiappini, Julio O., "La jurisdicción de equidad o la vuelta del pretor", LL 1980-B-937; Peyrano, Jorge, "Fuerza Expansiva de la 'jurisdicción de edad'", LL 1980-C-860.

la ley 25.820 (6) fue una importantísima herramienta a la que recurrieron los tribunales para morigerar en miles de casos los efectos negativos de la devaluación en el supuesto de contratos en dólares celebrados entre particulares, ajenos al sistema financiero, pues la propia normativa de emergencia estableció una paridad distinta para los acreedores bancarios que se vieron beneficiados por una compensación otorgada por el Estado (ver art. 6º, ley 25.561). Dicho en otras palabras, la pretensión distributiva del esfuerzo compartido constituyó un mecanismo de revisión propio de la emergencia económica, social, financiera y cambiaria declarada por la ley 25.561 para revisar los contratos celebrados entre particulares en moneda extranjera que resultaron pesificados.

En aquella grave crisis, se dictaron, en relación con los contratos de mutuos con garantía hipotecaria en dólares celebrados entre particulares ajenos al sistema financiero, muchísimas normas, entre las cuales podemos citar las leyes 25.561, 25,713, 25.796, 25.798, 25.820, 25.908, 26.012, 26.084, 26.103, 26.167, entre otras, y los decs. 214/2002, 320/2002, 410/2002, 762/2002, 2415/2002, 1284/2003, 352/2004, 1342/2004, 52/2006 y 666/2006.

Esas normas fueron analizadas en enjundiosos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuyos fundamentos han sido reiterados por miles de tribunales en todo el país. Nos referimos a los siguientes casos, entre tantos otros: "Rinaldi" del 15/03/2007, Fallos 330:855; "Grillo", del 3/07/2007, Fallos 330:2902; "Souto de Adler", del 14/08/2007, Fallos 330:3593 y "Longobardi", del 18/12/2007, Fallos 330:5345 (7).

IV. Palabras finales

En este breve trabajo hemos intentado desentrañar el alcance de una norma que se inspira en la necesidad de restablecer el orden público económico, aun cuando ello, en forma parcial y transitoria, limite el derecho de los particulares a disponer, libremente, de la totalidad de sus propios recursos. En ese marco, resulta imprescindible un abordaje progresivo de todas las cuestiones involucradas en la presente situación de emergencia, preservando una posición equilibrada que contemple las necesidades de reordenamiento económico y financiero, de reactivación de la economía y de respeto a los derechos individuales con los menores costos y perjuicios para todos los habitantes de nuestro país a fin de lograr la tan deseada paz social.

Ojalá así sea.

(6) "Las obligaciones de dar sumas de dinero existentes al 6 de enero de 2002, expresadas en dólares estadounidenses u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, haya o no mora del deudor, se convertirán a raíz de un dólar estadounidense (U$S 1) = un peso ($1), o su equivalente en otra moneda extranjera, resultando aplicable la normativa vigente en cuanto al Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) o el Coeficiente de Variación de Salarios (CVS), o el que en el futuro los reemplace, según sea el caso. Si por aplicación de los coeficientes correspondientes, el valor resultante de la cosa, bien o prestación fuere superior o inferior al del momento de pago, cualquiera de las partes podrá solicitar un reajuste equitativo del precio. En el caso de obligaciones de tracto sucesivo o de cumplimiento diferido este reajuste podrá ser solicitado anualmente, excepto que la duración del contrato fuere menor o cuando la diferencia de los valores resultare notoriamente desproporcionada. De no mediar acuerdo a este respecto, la justicia decidirá sobre el particular. Este procedimiento no podrá ser requerido por la parte que se hallare en mora y éste le resultare imputable. Los jueces llamados a entender en los conflictos que pudieran suscitarse por tales motivos, deberán arbitrar medidas tendientes a preservar la continuidad de la relación contractual de modo equitativo para las partes. De no mediar acuerdo entre las partes, las mismas quedan facultadas para seguir los procedimientos de mediación vigentes en las respectivas jurisdicciones y ocurrir ante los tribunales competentes para dirimir sus diferencias. En este caso, la parte deudora no podrá suspender los pagos a cuenta ni los acreedores negarse a recibirlos. El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado a dictar disposiciones aclaratorias y reglamentarias sobre situaciones específicas, sustentadas en la doctrina del art. 1198 del Cód. Civil y el principio del esfuerzo compartido. La presente norma no modifica las situaciones ya resueltas mediante acuerdos privados y/o sentencias judiciales". En sentido similar, ver arts. 8º del dec. 214/2002, 2º del dec. 320/2002, y dec. 410/2002.

(7) La Corte Suprema también tuvo oportunidad de pronunciarse en numerosos fallos sobre el tema de la pesificación de los depósitos bancarios (Fallos 324:4520; 325:28; 326:417; 327:4495; 327:2905; 327:3655; 329:5913; 330:2800; 331:901 y 330:3680, entre muchos otros).

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/84/2020

La eterna emergencia argentina: Los créditos UVA

EMILIO E. ROMUALDI

I. Introducción

En la Argentina comentar normas de emergencia resulta recurrente dada la manifiesta inestabilidad de nuestro sistema económico. En este trabajo se analizará el escueto e impreciso art. 60 de la ley 27.541 que es todo el Título VIII de la misma referida a los créditos UVA.

Me parece adecuado plantear algunas cuestiones previas al análisis de orden metodológico. Trataremos de hacer el trabajo desde una óptica trialista analizando cuestiones fácticas, la valoración del problema y su consecuente solución normativa con una introducción breve de orden teórico general intentando clarificar al lector desde donde miramos el problema que se analiza en este trabajo.

II. En el mundo jurídico solemos asignar a las normas una función o naturaleza que exceden su verdadera influencia en el mundo del ser. Con agudeza Kelsen sostenía que la fuente de la norma es la pura voluntad humana que se relaciona con un hecho. Así, la norma como esquema de explicitación conceptual se refiere a un acontecimiento externo que, por su significación objetiva constituye un acto conforme a derecho (o contrario a derecho), es, pues, en todos los casos, en cuanto suceso que se desarrolla en el tiempo y en el espacio, sensiblemente perceptible, un trozo de la naturaleza y, en cuanto tal, determinado por leyes causales (1). Ahora bien, el propio autor reconoce que la fuente o distinción entre ese ser y el deber ser, se encuentra inmediatamente dada a nuestra conciencia. Sostiene que nadie puede negar que la afirmación de que "algo es" —esto es, el enunciado con el cual se describe un hecho real—, es esencialmente diferente del enunciado que dice que "algo debe producirse", esto es: del enunciado con el cual se describe una norma: y que, en consecuencia, de que algo deba ser, no puede seguirse, que algo sea. Claro el maestro vienés analizó de manera parcial que la conciencia son nuestros valores que establecen los límites o alcances de las transacciones libres que establecemos con las otras personas. Así, el comportamiento fáctico a que se refiere el juicio de valor, que constituye el objeto de la valoración, y que cuenta con un valor positivo o negativo, es un hecho real existente en el tiempo y en el espacio, una parte de la realidad (2).

En todo caso, para avanzar en la idea que propongo a consideración la norma ordena nuestras conductas conforme los valores existentes en el marco de la sociedad y mecanismo de sanción de la misma. La respuesta es siempre volitiva, valorativa a una pregunta que, desde la realidad, nos interpela para que obtengamos una respuesta adecuada frente a una transacción humana— interferencia intersubjetiva— que no podemos dejar a priori o a posteriori se mantenga en un estado que produzca perjuicios a una de las partes. Sea por debilidad de

(1) Kelsen, Hans, *La teoría pura del derecho*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1982, ps. 19-20.

(2) Kelsen, Hans, *La teoría pura del derecho*, cit., p. 31.

una de ellas —lo que justifica su protección a priori— dado que el reemplazo de la voluntad individual por la colectiva se justifica cuando una de las partes no está en pleno ejercicio de su libertad para convenir dado su estado de debilidad o "hipo suficiencia contractual" —o porque la alteración de la situación fáctica posterior a la constitución del acto jurídico genera un perjuicio indebido e imprevisto a uno de los integrantes de la transacción—.

Digo, para no explayarme excesivamente, que la respuesta normativa —que repito es una interferencia de la voluntad colectiva expresada en la norma sobre la voluntad individual expresada en el negocio jurídico—, debería ser siempre de carácter tutelar, de protección del débil —aunque soy consciente que también la norma es una gran disciplinadora social, un mecanismo formidable de control social— porque de no haber sujeto objeto de tutela la libertad de contratación, vinculación o interacción individual deber ser respetada por el conjunto social.

La ley 27.541 se enmarca en este concepto. La idea de emergencia implica claramente un estado fáctico alterado, con relaciones económica alteradas, con reglas de juego a priori modificadas que genera que —de mantener el *status quo* vigente— las relaciones jurídicas producirán daños al sector más vulnerable de la sociedad. La nota discordante con la idea es que una regla de emergencia debería ser absolutamente excepcional. En la Argentina se ha convertido casi en una constante lo que demuestra la inestabilidad de nuestro sistema económico y social.

Luego, ¿cuál es el problema que analiza el art. 60 de la ley 27.541? El de los créditos cuyo capital se ajusta por medio de los UVA y sobre los que se aplica una tasa de interés compensatoria pura. Esta última definición me parece importante. Estamos frente a una situación de exceso de presión por la tasa de interés compensatoria compuesta por ajuste de capital y porcentual de renta puro que genera imposibilidad de pago y consecuente mora del deudor con la modificación de la naturaleza de la tasa que ello implica y que suele estar convenido en el mutuo que origina el crédito. En ese marco analizaremos el problema.

II. La cuestión fáctica

El problema central que genera las dificultades en establecer mecanismos de préstamo de dinero y devolución del mismo en plazos razonables es la ausencia de moneda. La República Argentina no tiene moneda y por tanto le cuesta establecer mecanismos de toma de capital y devolución del mismo con rasgos de previsibilidad. Distintos mecanismos se han puesto en marcha para intentar solucionar este problema.

Uno es convertir una deuda de dinero en deuda de valor. Las deudas dinerarias son aquellas en las que una obligación de dar dinero en la que el deudor debe cierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de la constitución de la obligación (art. 765 del Cód. Civ. y Com.). Así, cuando nace la obligación, el deudor sabe que debe una suma de dinero, sea porque la suma se encuentra directamente explícita en forma numérica o porque su determinación se logra con un cálculo aritmético pero la misma es inamovible. Se debe esa suma más intereses pactados y en cada cuota conforme el mecanismo de financiación elegido cancela capital parcial e intereses del período.

Una vez más, para ambos mecanismos o tipos de deuda se requiere la existencia de moneda. En un país con estabilidad monetaria se suele pactar un interés fijo por todo el período o eventualmente variable, lo cual no genera dificultades porque las perspectivas de futuro son previsibles.

El problema en Argentina es que, como esta situación no ocurre, la tasa de interés de las deudas de dinero se "contamina" con lo que Pizarro (3) denomina las escorias o resacas o tasa de interés aparente.

Sintetizando el pensamiento de Pizarro estas escorias están compuestas por: I. La prima por desvalorización de la moneda durante el tiempo que transcurra hasta el recupero del capital. La tasa de interés como parámetro de ajuste por depreciación de la moneda. Se incluye en la tasa de interés una prima por la

(3) Pizarro, Ramón D., "Los intereses en el Código Civil y Comercial", LL del 31/7/2017, p. 1.

posible pérdida del valor adquisitivo de la moneda en el tiempo que pueda operar hasta el momento del recupero del dinero. II. El riesgo cambiario. A mayor riesgo cambiario, mayor tasa de interés e inversamente. Esto explica, por ejemplo, que los préstamos en pesos (en los que el riesgo cambiario es considerado mayor) presenten tasas de interés superiores a los préstamos otorgados en monedas más estables (por ejemplo, en dólares estadounidenses o en euros). III. La tasa de seguridad por el riesgo de restitución del capital (prima por seguro de insolvencia) que claro en la medida que crece la incertidumbre crece su porcentual. Si el lector consulta hoy —9/1/2020— las tasas puras de los créditos UVA que ofrece el Banco de la Provincia, se encontrará con tasas del 12,68% anuales, además de la actualización de unidades de valor adquisitivo por CER-ley 25.827. Tasa Nominal Anual (TNA) o del 72% préstamos personales. Una explicación de esto es el riesgo de morosidad y la consecuente distribución de la misma que hace el banco entre sus deudores. Con la lógica del usurero subo la tasa, distribuyo el riesgo y el que paga finalmente compensa al que no lo hace. Leyes del mercado de la lógica humana. IV. Cargas tributarias y costos operativos. V. El costo financiero en la tasa bancaria. El costo financiero tiene fuerte incidencia para la determinación de la tasa de interés y a menudo incide en sus niveles. El préstamo de dinero que los intermediarios financieros realizan en operaciones de crédito se canaliza mediante la previa captación de recursos de terceros (depósitos, préstamos de otras entidades, *call money*, obligaciones negociables, etc.), por los que aquellos pagan un interés. Ese costo financiero para la obtención del dinero marca el piso a partir del cual se calcula la tasa activa, aunque hoy la diferencia entre ambas es tan grande —podría decirse brutalmente amplia— que no representa un problema cierto. Así, la tasa de interés bruto que cobran los bancos está constituida, de tal modo, por el costo financiero + el costo operativo + la prima por seguridad + el costo tributario + la prima por depreciación monetaria futura + la ganancia o lucro que espera obtener el prestamista.

La posibilidad de establecer una tasa fija a largo plazo es imposible o genera la necesidad de tomar un porcentaje de "compensación de riesgo" muy alto o se puede establecer una tasa variable que necesariamente acompañará el crecimiento de la inflación y los demás componentes "espurios" que pueden hacer el pago imposible si los ingresos del deudor no tienen la misma corrección.

Frente al problema de la inestabilidad monetaria se han creado mecanismos financieros para convertir la deuda de dinero en deuda de valor. En este caso lo que se debe es un valor cuantificable en dinero que se establece al momento de pago a partir del momento en que se aplican las disposiciones relativas a las obligaciones de dar dinero (conf. art. 772 del Cód. Civ. y Com.). Así, estas deudas se pagan también con dinero, como las llamadas dinerarias o deudas puras de dinero, y en ello se asemejan porque el objeto del pago es una suma de dinero, sin embargo, en las primeras la función del dinero es medir la cuantía del crédito de valor y dar una satisfacción equivalente; así, el valor nominal es ajeno al vínculo obligatorio porque la entidad del crédito se valúa por la cantidad de dinero equivalente según su valor real o poder adquisitivo (4).

Ahora bien, a fin de constituir un mecanismo en las previsiones del art. 772 del Cód. Civ. y Com., se establecen mecanismos de actualización de capital y el interés que se abona se calcula sobre el mismo cancelándose un porcentual de esa suma actualizada. Lo que ocurre visualmente —en términos monetarios relativos— es que aun cancelando interés y capital debo nominalmente más dinero. Claro, en términos reales no es así porque he cancelado capacidad de compra de ese dinero, aunque no lo visualice numéricamente.

Ejemplos de estos sistemas han sido la Circular 1050 de los años 1908, los préstamos actualizados por CER de la década de los 90 o los créditos UVA. En el caso de la circular 1050 esta instituyó un tipo de préstamo en el que las deudas se indexaban por la tasa de interés vigente en el mercado. Pero como esos intereses fueron durante años muy elevados en términos reales, el

(4) SC Mendoza, sala 1ª, 31/7/2013, "Espinosa Alberto Gabriel y ots. en jº 73.096/25.019 Poblete de Espinosa Alicia Albertina s/ sucesión s/ inc. cas".

crecimiento de las deudas superó ampliamente la marcha de los ingresos y de los demás precios de la economía. De hecho, fue mayor que la suba de los precios de los inmuebles hipotecados, por lo que las deudas contraídas para comprarlos sobrepasaron el valor de las viviendas. Claro el problema es que la tasa de interés tenía todos esos componentes distorsivos señalados por Pizarro y el mercado inmobiliario guiado por la libre oferta y demanda no tenía los incrementos que generaba el cálculo matemático de la circular. Ello sin perjuicio que los salarios o ingresos de las personas no tenían la misma dinámica de la circular lo que llevó a un estado de morosidad general.

Luego en la Argentina se intentó con créditos actualizados por CER. El CER (Coste Efectivo Remanente) es un dato que indica el coste de un préstamo teniendo en cuenta exclusivamente el plazo pendiente hasta su vencimiento e incluyendo los costes que resten por pagar considerando que la operación sigue su curso normal. De esta manera, una vez que se disponga del préstamo, la TAE es sustituida por el CER, ya que este indicador cuenta únicamente con los pagos que hay que realizar hasta el vencimiento. En Argentina El Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), es un índice de ajuste diario, el cual es elaborado por el Banco Central de la República Argentina (BCRA). Este indicador refleja la evolución de la inflación, para lo cual se toma como base de cálculo la variación registrada en el Índice de Precios al Consumidor (IPC), el cual es elaborado por el INDEC (Instituto Nacional de Estadística y Censos). Sin inflación y con moneda es solo un mecanismo de cálculo que permite bajar la tasa pura dado que se elimina el riesgo I y también el II del analizado por Pizarro. El lector ya lo sabe, en nuestro país la inflación es muy fuerte y el salario —salvo contados casos de denominadas "cláusulas gatillo"— no acompaña la inflación. La crisis del 2001 y años posteriores pusieron en crisis el sistema.

Ahora bien, conforme información pública del Banco Central de la República Argentina en abril de 2016 este organismo dispuso la implementación de una nueva modalidad de ahorro y de préstamos con el potencial de cambiar radicalmente el acceso a la vivienda para las familias argentinas. Con esta iniciativa, el BCRA apuntaba a fomentar el desarrollo con equidad social, uno de los mandatos de su Carta Orgánica. Los instrumentos bajo esta nueva modalidad estaban denominados en Unidad de Valor Adquisitivo (UVA). El valor inicial de una UVA al 31 de marzo de 2016 se fijó de manera tal que fuera equivalente a la milésima parte del costo promedio de construcción de un metro cuadrado testigo, basado en las cifras conocidas para inmuebles de diverso tipo en las ciudades de Buenos Aires, Córdoba, Rosario, Salta y zona del Litoral (Santa Fe de la Vera Cruz-Paraná), ponderados por población. Como este metro cuadrado testigo se ubicaba en $14.053, el valor inicial de la UVI fue de 14,053 pesos (14 pesos con 53 milésimos). El valor de la UVA se actualiza diariamente por el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), basado en el índice de precios al consumidor. El índice de precios al consumidor tiene una altísima correlación con el costo de la construcción, pero sufre menor volatilidad. La idea era que, de este modo, 1000 UVA alcanzaran aproximadamente para construir 1 m2 testigo en cualquier momento futuro. El valor diario de la UVA se publica en la página web del Banco Central, junto con las principales variables. El ideario era que la habilitación del ahorro en UVA pone al alcance de las familias argentinas un instrumento de ahorro protegido de la inflación, similar al ahorro "en ladrillos" pero accesible a todas las familias independientemente de su poder adquisitivo. El 15 de septiembre este BCRA dispuso el cambio de denominación de este instrumento, anteriormente llamado Unidad de Vivienda, por Unidad de Valor Adquisitivo (UVA), tal como se informa en el Comunicado de Prensa difundido oportunamente. Asimismo, el sistema se amplió para la compra de cosas muebles registrables y para la apertura de cajas de ahorro, aunque este último ítem no está alcanzado por la ley.

Como dato para observar hoy en el Banco de la Provincia de Buenos Aires un préstamo hipotecario tiene un costo financiero total efectivo anual (CFTEA) del 8.33%, tasa fija nominal anual vencida (TNAV) 7.90% que representa una tasa anual fija efectiva anual vencida (TEAV) 8.19%. Amabas tasas sobre capital ajustado (Valor UVA en *www.bcra.gov.ar*). Adjunto un cuadro donde el lector podrá compara las tasas hipotecarias en el mundo y comprobar que son mucho más

bajas que las previstas en Argentina (5) los que han bajado sustancialmente en los últimos años. Las entidades financieras utilizan los Índices referencia de préstamos hipotecarios (IRPH) para actualizar el tipo de interés de las hipotecas con tipo de interés variable. Euribor. Es el más utilizado y el más conocido. Sustituyó al Mibor que se aplicó hasta el 1 de enero del año 2000. CECA, su promedio mensual aglutina el precio de los préstamos hipotecarios y el de los préstamos personales ofrecidos por las cajas de ahorro. IRPH de bancos, este índice representa la media de los préstamos a tres años concedidos por estas entidades. IRPH de cajas de ahorro, este índice se construye igual que el anterior, pero con las ofertas hipotecarias de las cajas de ahorros. El tipo medio IRPH del Conjunto de Entidades crediticias es una media del IRPH de los bancos y el de las cajas de ahorro. El de Deuda Pública, que es la rentabilidad semestral de los bonos del Tesoro. Al contratar una hipoteca se referencia con uno de estos índices. Este se utilizará como índice de referencia del tipo de interés variable al que se va a revisar la hipoteca, sobre el que la entidad aplicará un diferencial adicional. El índice de referencia más el diferencial será el tipo de interés a aplicar en cada revisión de la hipoteca. En España el índice de uso más habitual es el Euribor.

Una vez más, el problema de Argentina es simple y a la vez complejo. Es la falta de moneda y el alto riesgo crediticio que significa la volatilidad y el aumento excesivo de morosidad por causas ajenas al deudor.

(5) Tipos de referencias de las hipotecas

	Fecha	Tipo	Variación
Euribor	Diciembre 2019	-0,26%	0,01
IRS tipo de interés swap a 5 años	Diciembre 2019	-0,18%	0,04
Mibor	Diciembre 2019	-0,26%	0,01
IRPH Conjunto de entidades	Noviembre 2019	1,80%	0,00
IRPH CECA	Septiembre 2013	6,25%	0,38
IRPH Bancos	Septiembre 2013	3,27%	-0,03
IRPH Cajas	Septiembre 2013	3,94%	0,03

En la década de los 90 se tomaron créditos en dólares sostenidos en la denominada "Convertibilidad". La crisis de diciembre de 2001 puso en crisis el sistema dada la devaluación del 400% y generó una corriente jurisprudencial relevante para este trabajo que fue la del "esfuerzo compartido" sobre la que volveré.

Lo cierto es que del análisis breve que hemos efectuado aparece claro que hay un problema en "el mundo del ser" que es la ausencia de moneda y que las respuestas que se toman son siempre contingentes derivadas de situaciones dispares de un mismo problema.

III. La respuesta valorativa

Toda conducta individual o colectiva implica un acto valorativo. E legislador como el juez como vehículos de la realidad, realizas un acto valorativo en las normas o sus sentencias. El legislador a través de la sanción de normas jurídicas realiza un acto valorativo de la realidad. Adopta una solución en desmedro de otra. Valora qué es mejor para solucionar un conflicto social.

En este aspecto es importante recordar el concepto de conciencia colectiva elaborado por Durkheim. Tal como lo analiza David (6), este concepto es importante para entender a la sociedad como interrelación sustantiva de la interacción individual y grupal. La conciencia social es la "totalidad de creencias y sentimientos comunes a todo ciudadano medio de la misma sociedad, formando un sistema determinado que tiene su propia vida" (7). En definitiva, son sentimientos colectivos, un eco de la conciencia individual que se percibe en la conciencia colectiva (8). La conciencia social está compuesta

(6) David, Pedro R., *Sociología jurídica. Perspectivas fundamentales, conflictos y dilemas de sociedad, persona y derecho en la época actual*, Astrea, Buenos Aires, 1980, ps. 121-123.

(7) Durkheim, Émile, "The Division of Labor in Society", The Free press, Nueva York, 1933, p. 79 (citato por David, Pedro R., *Sociología jurídica...*, cit., p. 122).

(8) Durkheim, Émile, "Professional Ethics and Civil Morals", The Free Press, 1958, Nueva York, p. XVII (citado

de valores reconocidos por una sociedad determinada, que se expresan a través del rito comunitario.

La respuesta valorativa siempre requiere de una primera incógnita y es si debo intervenir o no frente a una situación determinada. En este caso la pregunta frente a qué hacer con los créditos UVA tuvo una respuesta en el art. 60 de la ley que se comenta.

El segundo dilema es cuál es la mejor solución para el problema planteado. Nunca —salvo en las reglas morales que responden al bien y al mal— hay una sola respuesta dado que lo mejor o peor es una cuestión de opción política frente a un dilema determinado.

Sostiene Kant (9) que cuando cierto fin es puesto como fundamento, por tanto, cuando ninguna ley manda incondicionadamente (sino solo bajo la condición de ese fin), dos acciones opuestas pueden ser ambas buenas de modo materia del arbitrio (el objetivo), como la llama el señor condicionado, una puede ser solo mejor que la otra (y esta, entonces, podría ser llamada comparativamente mala).

Y lo mismo ocurre con todas las acciones cuyo motivo no es la ley racional incondicionada (deber), sino un fin puesto arbitrariamente por nosotros como fundamento, pues este pertenece a la suma de todos los fines cuyo logro es llamado felicidad; y una acción puede aportar más, otra menos, a mi dicha, y en consecuencia puede ser mejor o peor que otra. Pero la preferencia de un estado de la determinación de la voluntad a otro es meramente un acto de la libertad (*res merae facultatis*, como dicen los juristas), en el que de ningún modo se toma en consideración la cuestión de saber si esa determinación de la voluntad es en sí buena o mala, siendo, entonces, indiferente a una u otra determinación

La respuesta, entonces, puede ser mejor o peor, pero es una necesaria intervención social en un problema que genera incertidumbre social.

Veamos cuál ha sido.

IV. La respuesta normativa

En ese contexto la respuesta normativa prevista en el art. 60 de la ley fue delegar en el Banco Central de la República Argentina la realización de una evaluación (textual de la norma) sobre el desempeño y las consecuencias del sistema de préstamos UVA para la adquisición de viviendas y los sistemas de planes de ahorro para la adquisición de vehículos automotor, sus consecuencias sociales y económicas, y estudiará mecanismos para mitigar sus efectos negativos atendiendo al criterio del esfuerzo compartido entre acreedor y deudor.

Ahora bien, el esfuerzo compartido es una creación jurisprudencial derivado de la crisis del 2001.

La idea es mantener una relación razonable en el intercambio negocial establecido sobre pautas que han sido modificadas de manera inesperada. Ha dicho la jurisprudencia recientemente (lo cual resulta un parámetro temporal importante) que considerando que el equilibrio del intercambio negocial fue previsto por las partes al tiempo de contratar bajo el amparo de la Ley de Convertibilidad y que los alquileres por los cuales prospera la ejecución son los devengados desde el mes de agosto de 2010 hasta el mes de julio de 2015 (inclusive), deviene prudente adecuar la deuda derivada al valor referencial de la cosa locada, pues lo contrario conduciría a injustos resultados, tanto para el acreedor como para el deudor, que han de padecer las secuelas al cambiarse, sin el concurso de su voluntad, las reglas tenidas en cuenta al celebrar el convenio, afectando las características esenciales de la moneda hasta entonces vigente como unidad de cuenta, medida de valor y medio de pago (10).

Más vinculado con el problema de los créditos UVA dado eran préstamos en dólares que es una forma de tener una capital a valor constante sin el efecto de la falta de moneda, la jurisprudencia ha sostenido que los créditos hipo-

por David, Pedro R., *Sociología jurídica*..., cit., p. 122).

(9) Kant, Immanuel, *Teoría y praxis*, Leviatán, Buenos aires, 2009, p. 18.

(10) CNCiv., sala J, 21/9/2017, "Tavani Armando Alejandro c. Sierra Adriana Griselda s/ejecución de alquileres".

tecarios deben convertirse a razón de un peso por dólar estadounidense con más el 50% de la diferencia existente entre el dólar y el peso a la fecha del pago, fijando una tasa de interés que permita resguardar su patrimonio, siendo en la actualidad la tasa activa que emplea el Banco de la Nación Argentina para sus operaciones de descuento a treinta días.

Luego se sostuvo que cómo principio, tratándose de un crédito inicialmente convenido en dólares estadounidenses es indudable que —a su respecto— resulta operativa plenamente la normativa que dispuso la denominada pesificación de los créditos. Ello así y en tanto la normativa sobre emergencia económica es de orden público, por lo que su aplicación resulta inmediata, perdiendo virtualidad lo manifestado respecto de la extemporaneidad del planteo (11).

La situación es diversa porque la ley ha delegado en la autoridad monetaria el control y readecuación de la situación. Lo cierto es que desde agosto de 2019 el capital no se ajusta, pero ello no implica que finalmente no haya una corrección. Además, claramente habrá que ver como se distribuyen los "costos" de esta nueva situación, si hay costo fiscal —que es un costo social, es decir, pagamos todos— y la validez del control judicial que se pueda plantear sobre la solución administrativa dado que de ningún modo la solución que se tome está exenta del control judicial.

V. Epílogo

Es claro que el análisis fáctico y las opciones de respuesta al problema planteado ha estado algo limitado en el trabajo dada la extensión del mismo. La validez constitucional de la regla de excepción o emergencia esta fuera de discusión, me parece, dado que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en reiteradas oportunidades que, acontecimientos extraordinarios justifican remedios extraordinarios (Fallos 238:76). Por otro lado, ha subrayado el Máximo Tribunal que el fundamento de las normas de emergencia es la necesidad de poner fin o remediar situaciones de gravedad que obligan a intervenir en el orden patrimonial, como una forma de hacer posible el cumplimiento de las obligaciones, a la vez que, atenuar su gravitación negativa sobre el orden económico e institucional y la sociedad en conjunto.

Alguien me podrá decir, con lógica, que la historia argentina nos decía que era probable una nueva emergencia y que por tanto el deudor asumió los riesgos de tomar un crédito en estas condiciones.

Es cierto. Es más aún en el marco de la natural esperanza que siempre tenemos cuando decidimos tomar un riesgo en pos de un beneficio la historia, el contexto y la incertidumbre real de los datos económicos debieron ser una alerta que no fue detectada por los tomadores de los créditos. Si se quiere es humano el comportamiento dado que no siempre somos maximizadores racionales de nuestros beneficios (premisa del Análisis Económico del Derecho).

Como afirma Harold Demsetz (12) existen a los límites a la racionalidad entre las cuales las concepciones más difundidas son las de Knight que distingue riesgo e incertidumbre sobre la base de la "imposibilidad de hacer un cálculo racional" de los eventos inciertos pero sí —y asignar probabilidades— de los eventos arriesgados, la de Alchian y Leibenstein, que atribuyen las conductas irracionales a defectos de información e incentivos mal diseñados respectivamente y la de Simon que atribuía la irracionalidad del comportamiento humano a lo limitado de nuestras capacidades mentales. En común, estas teorías conducen a explicar que los humanos a sustituyen las decisiones maximizadoras por decisiones satisfactorias o aceptables porque nuestro cerebro no puede resolver racionalmente problemas complejos, de manera que aceptamos resultados que no son óptimos pero que exceden el estándar subjetivo de mínima satisfacción aceptable.

Así, sostiene el autor que las perspectivas de Knight y Simon exigen aceptar discontinuidades en la conducta humana que impiden (la

(11) CNCom., sala F, 19/10/2017, "Liberfarb Acosta Claudio José Antonio | quiebra s/incidente de verificación de créditos".

(12) Demsetz, Harold, "The Economics of the Business Firm: Seven Critical Commentaries", Cambridge University Press, 1996.

conducta racional). Para Knight, la discontinuidad aparece cuando la experiencia es insuficiente para superar el umbral requerido para calcular el riesgo; en ese punto, la respuesta racional es sustituida por una emocional. Para Simon, tal cosa ocurre cuando se cruza la línea entre problemas simples y complejos, línea en la que la conducta satisfactoria o aceptable sustituye a la conducta maximizadora.

Ahora bien ¿por qué no podemos asumir continuidad, es decir, suponer que conforme adquirimos más experiencia o mayor capacidad de comprensión en el análisis de los datos con los que contamos, pasamos de una incertidumbre a un riesgo o de una conducta satisfactoria a una conducta maximizadora? La respuesta es porque las emociones juegan un papel más importante en la toma de decisiones cuando la experiencia es escasa y los problemas son más complejos. Pero no hay conflicto con la decisión racional. Una conducta racional ahorra en esfuerzo de racionalidad... las emociones reflejan una racionalidad oculta. El hombre económico real, concreto viviente no se parece en nada al personaje de la aclamada serie de ficción Star Trek, señor Spock. Por el contrario, el hombre real es un individuo que tiende a la simple satisfacción de sus intereses en pugna con las limitaciones cognitivas de la toma de decisiones a priori encarnados en los errores de decisión por equivocaciones en cálculos y claro sus emociones.

Sin embargo, el costo social de no intentar solucionar el problema con equidad de quienes, entre racionalidad y emoción, han tomado una decisión que ha sido inadecuada finalmente por razones de macroeconomía ajenas a su ámbito de decisión me parece valorativamente más inadecuado que el adoptado en el art. 60 de la ley 27.541, cuyo resultado final, en cuanto a eficiencia real para menguar el problema, aún es absolutamente impredecible, dado que simplemente se delegó en la autoridad administrativa monetaria una solución cuyo contenido desconocemos.

Como siempre. Veremos.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/149/2020

12. Emergencia sanitaria

Breve análisis de la emergencia sanitaria declarada en la "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública"

ANA INÉS DÍAZ (*)

I. Introducción

En el contexto del inicio de un nuevo mandato presidencial, a cargo de Alberto Fernández para el período 2019-2023, se dicta la ley 27.541 (1) denominada como "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública". A través de su primer artículo, declara la emergencia en nueve materias: económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social. Entre ellas, como vemos, se encuentra la cuestión sanitaria, esto es, una serie de temas que hacen a la salud pública del país. La situación para esta emergencia en particular se fundamenta en ciertas bases de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo nacional, que conforme el art. 2º, inc. f) son las siguientes:

"Procurar el suministro de medicamentos esenciales para tratamientos ambulatorios a pacientes en condiciones de alta vulnerabilidad social, el acceso a medicamentos e insumos esenciales para la prevención y el tratamiento de enfermedades infecciosas y crónicas no transmisibles; atender al efectivo cumplimiento de la ley 27.491, de control de enfermedades prevenibles por vacunación, y asegurar a los beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados y del Sistema Nacional del Seguro de Salud el acceso a las prestaciones médicas esenciales".

Más adelante, finalizando el cuerpo normativo, se desarrollan las previsiones para este tema bajo el título X "Emergencia Sanitaria" (arts. 64 a 85). El análisis de los contenidos centrales de esta sección especial derivados de las bases señaladas son el objeto del presente trabajo. Para ello es necesario reseñar algunos antecedentes de las dimensiones normológica y sociológica del Derecho en relación con el surgimiento de esta ley, siguiendo la teoría trialista del mundo jurídico (2) creada por Werner Goldschmidt.

Dados los escasos días de vigencia con que cuentan estas normas, algunos puntos generan más interrogantes que definiciones. Sin

(*) Abogada y Mediadora (UNMdP). Diplomada en Políticas de Salud Mental y Derechos Humanos (UNMdP). Especialista en "Salud Pública y Gestión de Servicios de Salud" (Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires) —Doctorando en Derecho (UNMdP). Directora del Instituto de Derecho de la Salud del Colegio de Abogados de Mar del Plata.

(1) BO 34.268 del 23/12/2019.

(2) Este enfoque propone la diferenciación e integración de las dimensiones sociológica (repartos de potencia e impotencia), normológica (normatividades que son captaciones lógicas de los repartos) y dikelógica (valoraciones de los repartos y las normas por un complejo de valores que culmina en la justicia) del derecho y, a su vez, esa construcción del objeto jurídico debe especificarse en lo material, espacial, temporal y personal. Su mayor exponente en la actualidad es el Dr. Miguel Ángel Ciuro Caldani.

embargo, considero que estas interpelaciones resultarán útiles en el devenir de las reglamentaciones (3) que se esperan alrededor de este marco legal propuesto por el nuevo gobierno. Asimismo, podrán ser utilizadas como punto de partida para definir acciones en torno a una política de salud pública efectiva y sostenible en el tiempo.

II. El contexto normativo

Nuestro sistema de salud se caracteriza por su complejidad y fragmentación, existiendo diferentes jurisdicciones, niveles de atención y formas de financiamiento que determinan distintos subsistemas y que se cruzan entre sí, generando muchas veces conflictos de acceso, de cobertura, de responsabilidad, entre otros. A su vez, existe lo que se ha denominado "hiperinflación legislativa", dado que se regula por patología o grupos de pacientes, y son innumerables las leyes que cada año se suman a la rama del Derecho de la Salud.

En esta sección se reseñarán algunas normas hito —vinculadas con los ejes temáticos de la delegación— que han sido dictadas en nuestro país y que condicionan o ejercen influencia en el actual marco legal que propone la ley 27.541. Para delimitar el análisis solo se citarán aquellas que se relacionen con emergencia sanitaria, acceso a medicamentos, vacunación y acceso a prestaciones médicas esenciales.

Con relación a la emergencia sanitaria, este no es un concepto nuevo en nuestro país. En el año 2002 se declaró la Emergencia Sanitaria Nacional por medio del dec. 486/2002 (4). Este estado fue prorrogado sucesivamente en forma ininterrumpida, hasta la última extensión prevista por remisión del art. 113 de la ley 27.431 (5) (a partir del 1º de enero de 2018) hasta el 31 de diciembre de 2019.

El art. 1º del dec. 486/2002 estableció que

"Declárase la Emergencia Sanitaria Nacional, hasta el 31 de diciembre de 2002, a efectos de garantizar a la población argentina el acceso a los bienes y servicios básicos para la conservación de la salud, con fundamento en las bases que seguidamente se especifican:

"a) Restablecer el suministro de medicamentos e insumos en las instituciones públicas con servicios de internación.

"b) Garantizar el suministro de medicamentos para tratamientos ambulatorios a pacientes en condiciones de alta vulnerabilidad social.

"c) Garantizar el acceso a medicamentos e insumos esenciales para la prevención y el tratamiento de enfermedades infecciosas.

"d) Asegurar a los beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados y del Sistema Nacional del Seguro de Salud el acceso a las prestaciones médicas esenciales".

Es a partir de este decreto que el estado legislativo de emergencia sanitaria fue una constante en nuestro país, e incluso se estableció el Programa Médico Obligatorio de Emergencia (PMOE) mediante la res. 201/2002 (6) del Ministerio de Salud que aún hoy nos rige. Este Programa aprueba el conjunto de prestaciones básicas esenciales garantizadas a todos sus beneficiarios por los Agentes del Seguro de Salud comprendidos en el art. 1º de la ley 23.660 (7) de Obras Sociales. Dado el carácter dinámico de la ciencia médica —conforme señala su Anexo II— la Superintendencia de Servicios de Salud establecerá los mecanismos de adecuación permanente para la incorporación y modificaciones de esta resolución. También propone que las prácticas estarán sujetas a una actualización continua sobre la base de la evidencia disponible, con el objetivo también de aumentar el número de prácticas a protocolizar para el PMO definitivo. Más tarde, la ley 26.682 (8) sobre marco regulatorio de la medicina prepaga hizo extensiva esta obligación de cobertura a las empresas de este rubro.

La Ley de Solidaridad establece como una de sus bases para la materia que nos ocupa el

(3) Art. 65, ley 27.541.

(4) BO 29.857 del 13/3/2002.

(5) BO 33.782 del 2/1/2018.

(6) BO 29.881 del 19/4/2002.

(7) BO 26.555 del 20/1/1989.

(8) BO 32.151 del 17/5/2011.

acceso a medicamentos, especialmente para grupos de alta vulnerabilidad social, así como para la prevención y el tratamiento de enfermedades infecciosas y crónicas no transmisibles. Estos ejes encuentran antecedentes primarios de garantía en nuestra Constitución Nacional. Si bien no se reconoce expresamente al medicamento como bien social (9), se incorporaron tratados de derechos humanos que dan sustento normativo con jerarquía constitucional al derecho a la salud. Así estos tratados en general hablan del derecho a la asistencia médica (10), así como la prevención y el tratamiento de enfermedades (11), circunstancias que incluyen el acceso a medicamentos, como componente propio de la atención de la salud de los ciudadanos. A su vez, este motivo de delegación cuenta con ley especial en cuanto a la promoción de la utilización de medicamentos por su nombre genérico que propuso la ley 25.649 (12). A pesar de que esta norma tiene varios de sus artículos observados, posee fuerza normativa en cuanto a su exigibilidad como derecho del consumidor de medicamentos y drogas farmacéuticas.

Por su parte, el art. 75, inc. 23 de la Carta Magna otorga la atribución al Congreso de: "Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad". Se entiende a estos grupos como vulnerables para su protección y cada uno a su tiempo ha logrado plasmar en un convenio internacional su carta de derechos, a saber los vinculados con salud: la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (arts. 11, 12 y 14), la Convención sobre los Derechos del Niño (art. 24), la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (art. 25) y la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores (arts. 11, 12 y 19) (las tres primeras con jerarquía constitucional por vía del art. 75, inc. 22, CN).

Por otro lado, mediante el decreto de necesidad y urgencia 908/2016 (13) se estableció un régimen excepcional de distribución de los recursos en el Fondo Solidario de Redistribución, que se denominó Cobertura Universal de Salud (CUS), con la finalidad de asegurar el acceso de la población a servicios de calidad integrados y basados en la atención primaria de la salud (APS). Entre sus objetivos se encuentran: identificación, nominalización y documentación de beneficiarios, mejoramiento de las determinantes sociales de salud, desarrollo, equipamiento y puesta en valor de efectores públicos de salud, fortalecimiento y modernización del sector público de salud, acciones de atención primaria de la salud, desarrollo y optimización de las redes integradas de servicios de salud, mejoramiento de la calidad de los servicios de salud, fortalecimiento de los recursos humanos en salud y actividades de promoción y protección de la salud y medicina preventiva (ver Anexo I de la citada resolución).

La definición de CUS viene de organismos internacionales rectores en materia de salud pública, como la Organización Mundial de la Salud. Consiste en "asegurar que todas las personas reciban los servicios sanitarios que necesitan, sin tener que pasar penurias financieras para pagarlos. Para que una comunidad o un país pueda alcanzar la cobertura sanitaria universal se han de cumplir varios requisitos, a saber: un sistema de salud sólido; un sistema de financiación de los servicios de salud; acceso a medicamentos y tecnologías esenciales; personal sanitario bien capacitado" (14).

En nuestro país, dentro de la estrategia de Cobertura Universal de Salud se encuentra vigente el Programa de Medicamentos Esenciales (ex

(9) La Constitución de la provincia de Buenos Aires, en su art. 36, inc. 8º, contiene esta previsión en forma expresa.

(10) Art. 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

(11) Art. 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

(12) BO 29.987 del 19/9/2002.

(13) BO 33.432 del 3/8/2016.

(14) Organización Mundial de la Salud, Cobertura Sanitaria Universal, disponible en *https://www.who.int/universal_health_coverage/es/* (último acceso 7 de enero de 2020).

Plan Remediar) que tiene por objeto brindar acceso gratuito a los medicamentos esenciales para el primer nivel de atención en los establecimientos de salud de todo el país. En 2010 (15) se conformó el primer listado de medicamentos esenciales y en 2019 se actualizó el vademécum considerando la situación epidemiológica actual y proyectada de nuestro país; la selección de medicamentos esenciales realizada por la OMS; las recomendaciones de guías de práctica clínica nacionales e internacionales; y se ponderó la mejor y última evidencia disponible para cada grupo de medicamentos, proveniente de revisiones sistemáticas y estudios multicéntricos, con una revisión durante el 2018 de los medicamentos para enfermedades crónicas no transmisibles y medicamentos para tratamientos sintomáticos [ver res. 2964/2019 de la Secretaría de Gobierno de Salud (16)].

En referencia a vacunas, a comienzos del año 2019 se dictó la ley 27.491 (17) sobre control de enfermedades prevenibles por vacunación. Esta norma deroga la ley anterior que databa del año 1983 (22.909) y tiene por objeto implementar una política pública en este sentido (art. 1º). Entiende a la vacunación como una estrategia de salud pública preventiva, altamente efectiva y la considera como bien social. Entre sus principios, establece la gratuidad de las vacunas y del acceso a los servicios de vacunación, con equidad social para todas las etapas de la vida; la obligatoriedad para los habitantes; la prevalencia de la salud pública por sobre el interés particular; la disponibilidad de vacunas y de servicios de vacunación; la participación de todos los sectores de la salud y otros vinculados con sus determinantes sociales, con el objeto de alcanzar coberturas de vacunación satisfactorias en forma sostenida (art. 2º). Específicamente, dispone que el gasto que demande el cumplimiento de esta ley se debe imputar a las partidas del presupuesto general de la administración pública, las que deben garantizar también la adquisición de los insumos que se requieren (biológicos, jeringas, agujas, descartadores y el carnet unificado de vacunación) (art. 4º).

Es decir que, a poco de andar, de conformidad con el texto constitucional y las normas dictadas en su consecuencia, los tres ejes centrales de delegación legislativa previstos en la ley 27.541 —acceso a medicamentos, vacunas y prestaciones médicas esenciales— se encuentran reconocidos legislativamente. Asimismo, cuentan con mecanismos específicos para el logro de la efectividad del derecho a la salud al que representan (18). Pasamos a ver ahora el contexto social de la emergencia en la materia bajo análisis.

III. El contexto sociológico

Retomando la misma especificación temporal del acápite anterior, la emergencia sanitaria nacional declarada en el año 2002 consideró la situación económica y financiera de la República Argentina como "de altísimo contenido crítico" así como "la gravísima coyuntura, los intolerables niveles actuales de pobreza, la crisis que afecta al mercado de la salud, la profunda parálisis productiva con su consecuente

(15) Acta del 8 de junio de 2010 del "Primer Encuentro para el Consenso del Listado de Medicamentos Esenciales para el Primer Nivel de Atención", disponible en: *http://www.msal.gob.ar/images/stories/cofesa/2010/acta-06-10/anexo-8_medicamentos-esenciales-remediar.pdf* (último acceso 7/1/2020).

(16) BO 34.237 del 11/11/2019.

(17) BO 34.027 del 4/1/2019.

(18) Cabe agregar también que nuestro país cuenta con el Consejo Federal de Salud (COFESA) creado por ley 22.373 (BO 24.588 del 19/1/1981), integrado por los ministros de salud de la Nación, de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuyo objetivo es "propender integralmente al coordinado desarrollo sectorial en materia de salud en toda la República". A ese fin "se aplicará preferentemente a: a) La aprobación de los problemas de salud comunes a todo el país, de las de cada provincia y de cada región en particular; b) la determinación de las causas de tales problemas; c) el análisis de las acciones desarrolladas y la revisión de las concepciones a que respondieran, para establecer la conveniencia de ratificarlas o modificarlas; d) la especificación de postulados básicos, capaces de caracterizar una política sectorial estable de alcance nacional y la recomendación de los cursos de acción, aconsejables para su instrumentación; e) la compatibilización global de las tareas inherentes a la diagramación y ejecución de los programas asistidos, conducidos por la autoridad sanitaria nacional y la de cada jurisdicción a fin de lograr coincidencias en los criterios operativos, en la aplicación de los recursos disponibles y en la selección de métodos de evaluación, estimulando la regionalización y/o zonificación de los servicios; f) contribuir al desarrollo de un sistema federal de Salud" (art. 2º).

desorden fiscal y su correlato de crisis política, que alcanza a los estados provinciales,...". Asimismo, "que distintos centros asistenciales del país han visto afectado el flujo normal de suministro de productos, especialmente los de procedencia extranjera..." encontrándose "afectado el sistema de provisión de medicamentos para pacientes internados o ambulatorios, ante la imposibilidad de acceder a estos, así como a insumos esenciales para la salud". También, la grave crisis económica, financiera e institucional que afectaba a las Obras Sociales y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, aquejando en este último "seriamente la prestación de servicios médicos y sociales" a sus beneficiarios de especial vulnerabilidad (19).

Este período de crisis coincide con el surgimiento en profundidad de la llamada "judicialización de la salud", esto es el reclamo en los tribunales ante la vulneración del derecho a la salud, en especial por prestaciones rechazadas por las obras sociales y empresas de medicina prepaga. Si bien el crecimiento de estas causas es visto en forma negativa por las instituciones financiadoras, el proceso refleja un reconocimiento del valor trascendental del derecho a la salud. A su vez, la tendencia conlleva a otras consecuencias valiosas para los ciudadanos, como medidas legislativas, políticas públicas y cambios en la toma de decisiones de las autoridades sanitarias tanto públicas como privadas, generadas por la rutinización de los reclamos (20). También —cabe aclarar— genera inequidades que exceden el marco de desarrollo del presente trabajo y que forman parte de otra investigación (21).

Ahora bien, conforme las definiciones de la Organización Mundial de la Salud, las emergencias sanitarias se vinculan con crisis humanitarias y requieren intervenciones moderadas o sustanciales, según sean de grado 2 y 3 respectivamente. Así, se trata de un evento que afecta a uno o varios países con consecuencias para la salud pública y que requiere una respuesta (moderada o sustancial) de la oficina de la OMS en el país o una respuesta internacional de parte de la OMS (22). En esta área, en nuestro país, funciona la Dirección Nacional de Emergencias Sanitarias (DINESA), dependiente del Ministerio de Salud, que ha trabajado, p. ej., recientemente en las inundaciones en el Litoral (2016), en el NOA y en el NEA (2017-2018), brindando asistencia sanitaria y prevención en salud, ya sea a través de las coberturas sanitarias, o por medio de la capacitación brindada a los equipos de respuesta (23).

Durante las dificultades del año 2001, la falta de acceso a la atención de la salud de los ciudadanos era notoria. La falta de insumos y medicamentos en centros públicos y privados ocasionaban una vulneración constante del derecho a la salud. Nos encontrábamos frente a una de las peores crisis tanto política, como económica y social de la historia, lo que se condecía con la declaración de la emergencia sanitaria para dar respuesta a una situación extraordinaria.

Si bien ese escenario de provisión de productos medicinales se fue normalizando con el tiempo, la emergencia legislativa fue extendida hasta nuestros días. No obstante, el cambio en las condiciones socio-económicas, se sostuvo en los fundamentos de los proyectos de ley de prórroga que obedecía a la incertidumbre con la que se desenvuelve la economía global y la persistencia de la crisis originada en 2008 en el mercado financiero internacional. Es decir, que —superado el contexto interno crítico— luego el contexto externo se constituyó en una razón

(19) Conforme considerandos del dec. 486/2002.

(20) Bergallo, P. "Argentina: Los tribunales y el derecho a la salud. ¿Se logra justicia a pesar de la 'rutinización' de los reclamos individuales de cobertura?", en Yamin, A. E. - Gloppen, S., "La lucha por los derechos de la salud: ¿puede la justicia ser una herramienta de cambio?", Siglo Veintiuno, Buenos Aires, 2013, ps. 59-95.

(21) Plan de tesis doctoral aprobado mediante res. OCA 767 del 2019 de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Mar del Plata, denominado "Resolución de conflictos en Derecho de la Salud: necesidad de creación de un fuero especializado".

(22) Puede ampliarse la información en el sitio web de la Organización Mundial de la Salud disponible en: *https://www.who.int/hac.donorinfo/g3_contributions/es/* (último acceso 7/1/2020).

(23) Puede ampliarse la información en el sitio web de la Dirección Nacional de Emergencias Sanitarias disponible en: *https://www.argentina.gob.ar/salud/dinesa/historia* (último acceso 7/1/2020).

explícita al momento de decidir las prolongaciones durante dieciocho años a la fecha. Se desconocen los motivos implícitos o intereses difusos que ejercen influencia en estas decisiones legislativas.

Con relación a la vacunación, es un fundamento recurrente citar el brote de sarampión como justificativo del contexto "emergente". Si bien cualquier avance de enfermedades endémicas es alarmante, lo cierto es que en nuestro país a la fecha los casos no alcanzan al centenar, situación muy distinta a otros países de la región, conforme puede afirmarse de la última actualización epidemiológica de la Organización Panamericana de la Salud. Así,

"En la Argentina, entre la semana epidemiológica (SE) 1 y la SE 49 de 2019 se notificaron 85 casos confirmados de sarampión, 83 detectados en Argentina y dos en España. De los casos detectados en la Argentina, 7 son importados o relacionados con importación y 76 no cuentan con antecedentes de viaje o nexo epidemiológico con casos importados. De estos 76 casos, 48 están agrupados en 8 cadenas de transmisión y en 28 el vínculo se encuentra en estudio; 15 son residentes de la ciudad de Buenos Aires y 61 de la provincia de Buenos Aires. Y, "entre los 83 casos confirmados detectados en la Argentina, 61 tenían antecedente de vacunación, de los cuales 22 estaban vacunados (7 con dos o más dosis, 14 con una dosis y 1 con dosis cero) y 39 no estaban vacunados (11 no correspondía vacunación por la edad); los 22 restantes, no tenían información sobre la vacunación" (24).

Concomitantemente, los medios de comunicación ejercen su poder en los temas que forman parte de la agenda pública. Es aclarador el comentario al respecto de la médica infectóloga Carla Vizzotti, actual secretaria de Acceso a la Salud del Ministerio de Salud de la Nación (25), que hace pocos meses explicaba a un diario local: "La región de las Américas fue la primera y única del mundo declarada libre de sarampión en 2016. Sin embargo, la situación epidemiológica reportada a nivel global y particularmente en algunos países de la región (Brasil y Venezuela perdieron ese status y tienen sarampión endémico), hace necesaria la implementación de medidas con el objetivo de controlar el brote en curso y seguir siendo un país libre de sarampión endémico" (26). Conforme surge, entonces, de lo informado por esta especialista se trata de seguir un adecuado control y evitar su propagación.

En suma, el contexto social —si bien requiere de más empeño y acciones tendientes a superar las inequidades existentes en las distintas regiones de nuestro país— cuenta con varios avances en torno a la accesibilidad como requisito de efectividad del derecho a la salud. Sin embargo, tampoco se puede negar que el derecho a la salud en la Argentina requiere de mayores esfuerzos para que todos los ciudadanos gocen del anhelado "disfrute" de ese "más alto nivel posible de salud" que promueven los documentos internacionales (27).

IV. Conclusiones

Las normas mencionadas en el contexto normativo de esta temática forman parte de complejo jurídico Derecho de la Salud. Asimismo, podrían considerarse centrales en la regulación

(24) Organización Panamericana de la Salud / Organización Mundial de la Salud. Actualización Epidemiológica: Sarampión. 13 de diciembre de 2019, Washington, D.C.: OPS/OMS; 2019. Disponible en: *https://www.paho.org/hq/index.php?option=com_docman&view=download&category_slug=sarampion-2183&alias=51240-13-de-diciembre-de-2019-sarampion-actualizacion-epidemiologica-1&Itemid=270&lang=es* (último acceso 7/1/2020).

(25) Puede ampliarse su trayectoria en el sitio web del Ministerio de Salud de la Nación disponible en: *https://www.argentina.gob.ar/noticias/asumio-el-gabinete-de-salud-que-acompanara-gines-gonzalez-garcia* (último acceso 8/1/2020).

(26) Infobae, "Dispusieron ampliar la vacunación contra el sarampión para niños de 6 a 11 meses", 30/1/2019, disponible en: *https://www.infobae.com/salud/2019/09/30/dispusieron-ampliar-la-vacunacion-contra-el-sarampion-incluso-en-ninos-que-ya-habian-recibido-una-dosis/*. También puede consultarse: Infobae, "El sarampión se triplicó en todo el mundo en lo que va de 2019, según alertó la OMS", 13 de agosto de 2019, disponible en: *https://www.infobae.com/salud/2019/08/13/el-sarampion-se-triplico-en-todo-el-mundo-en-lo-que-va-de-2019-segun-alerto-la-oms/* (último acceso 7/1/2020).

(27) Díaz, Ana I., "Conceptualización del derecho a la salud en la Argentina", LL del 29/10/2019, p. 1.

de los temas jurídicos que hacen a la salud. Se encuentran plenamente vigentes y contienen mecanismos para hacer efectivos los derechos y garantías que reconocen. La materia sanitaria cuenta con organismos, programas y planes de acción específicos en curso.

Los hechos sociales que rodearon a la emergencia económica nacional originaria del año 2002 fueron de una entidad que permitió justificar la medida extraordinaria. Sin embargo, los hechos sociales que circundan a la actual Ley de Solidaridad son diferentes, y no justifican —a mi entender— el dictado de la emergencia en este tiempo, así como tampoco encuadran en la definición internacional de emergencia sanitaria dada por la Organización Mundial de la Salud.

La reseña de normas realizada no es casual. Sucede que en la vorágine de esa hiperinflación legislativa en salud en la que nos encontramos inmersos, nos olvidamos que legislación es lo que abunda. Sumado a ello los procesos eleccionarios generan sus propios intereses en favor de unos y en perjuicio de otros. La velocidad con la que se suceden los cambios ocasiona desprolijidades. Se siguen regulando temas sobre las regulaciones mismas, sin un orden, sin una previsión, sin un proyecto claro y sostenido más allá de un funcionario o de una ideología política.

La extensión de este trabajo es limitada y quedan varios temas por relacionar, así como aportes de otras disciplinas como el Derecho Administrativo, el Derecho Tributario, la Economía de la Salud, la Sociología, que otorguen una visión del conjunto. Por ello, revisar qué tenemos, con qué contamos, para no perder tiempo ni realizar esfuerzos en vano, es una tarea urgente que debería culminar en una Política Pública de Salud para la Nación Argentina sin importar los gobiernos de turno. Veremos que sucede el 31 de diciembre de 2020, fecha prevista para la finalización de la actual “emergencia sanitaria”.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/135/2020

Breve comentario a los artículos de emergencia sanitaria incluida en la ley 27.541

JAVIER TUERO (*) (**)

Introducción

Los que vivimos y trabajamos en la Argentina, sabemos que la Emergencia Sanitaria no es una novedad en nuestro país. Tampoco es un régimen excepcional y limitado en el tiempo, sino que a través de sucesivas prórrogas se ha convertido en regla. Desde el año 2002, mediante el dec. 486/2002 se declaró (bajo el mismo Ministro de Salud), la emergencia sanitaria, prorrogándose sucesivamente hasta la actualidad durante más de dieciocho años.

Y que, más allá de analizar la razonabilidad de la oportunidad, mérito y conveniencia, lo cierto es que a través de los años (muchos más como veremos en este artículo que el periodo por el cual fue creada) hemos podido apreciar que el contexto socioeconómico del país ha cambiado, más la emergencia no.

Incluso se han sancionado leyes o reglamentaciones ampliatorias de prestaciones médicas (v.gr., la ley 26.862 sobre Reproducción Médicamente Asistida). O que Resoluciones como la nro. 1991/2005 cambian el criterio, conforme se deduce en sus considerandos (1), respecto a por que se había dictado un Programa Médico Obligatorio de Emergencia (ver res. 201/2002-MSAL) (2), y, sin embargo, se siguió dictando la Emergencia Sanitaria.

(*) Abogado (UBA), especializado en Contratos y Salud. Ha cursado una Maestría de Gerenciamiento de Sistemas de Salud en la UBA. Es profesor de posgrado de Instituciones de Derecho de la Salud en la UCA. Miembro del Instituto de Salud del Colegio de Abogados de San Isidro. Trabajó en la Superintendencia de Servicios de Salud como asesor del gerente general del APE y en el Ministerio de la Producción de la Nación (Subsecretaría de Relaciones Económicas Internacionales). Actualmente se desempeña como coordinador de Habilitaciones Sanatoriales del Sanatorio Güemes, donde también ocupó una posición en el Departamento de Legales.

(**) El autor agradece la colaboración en el presente del Dr. Martín Zambrano (h).

(1) Que las instancias de discusión y consenso previstas en los arts. 5º del dec. 1210/2003 y 5º del dec. 756/2004, llevadas a cabo en el ámbito de la Superintendencia de Servicios de Salud con los actores del Sistema, entre ellos Agentes del Sistema Nacional del Seguro de Salud, Entidades del Cuidado de la Salud, Sociedades Científicas, Entidades Gremiales Profesionales de distintas ramas del arte de curar, Universidades y Organizaciones no Gubernamentales, analizaron las previsiones de la res. 201/2002 MS, arribando en esta etapa, en el reconocimiento del menú prestacional amplio y generoso que contiene dicha norma. Que, en esta inteligencia, en los consensos se coincidió aprobar como parte integrante del Programa Médico Obligatorio, a partir del 1º de enero de 2006, las previsiones de la res. 201/2002-MS, sus modificatorias y complementarias, con más las prestaciones y productos medicinales que se incorporan por la presente y que reflejan un avance en relación con las necesidades y demandas de los beneficiarios.

(2) Que a esos fines se consideran prestaciones básicas esenciales las necesarias e imprescindibles para la preservación de la vida y la atención de las enfermedades que deben garantizar el Sistema Nacional del Seguro de Salud y el Instituto Nacional de Servicios Sociales para

El empleo sucesivo de la declaración de este tipo de situaciones a través del tiempo ha derivado en más de una ocasión en un camino sinuoso y permisivo para quien supo aprovecharla. Estos caminos que insistimos, más allá de la *ratio legis* de lo decretado, e independientemente a los gobiernos electos, tuvieron un destino en ocasiones que no respondía a una política de emergencia pero que asegure continuar con la obligación del Estado Nacional de ser garante del Derecho de la Salud de la Población Argentina No siempre las exenciones fueron aprovechadas para la inversión, reinversión, la calidad o la seguridad y bienestar de la población desde una perspectiva eficaz en situación de emergencia sanitaria.

¿Esta será la excepción? ¿Podremos los argentinos comprender que cuando lo extraordinario se transforma en ordinario, algo grave falla?

I. ¿Qué significa decretar la emergencia sanitaria?

La emergencia pública ha sido definida por la Corte Suprema como aquellas "situaciones que derivan de acontecimientos extraordinarios, imprevisibles o bien inevitables con los recursos ordinarios, y que tienen una repercusión muy honda y extensa en la vida social, de suerte que demandan remedios también extraordinarios" (3). También ha dicho el máximo tribunal que "el concepto de emergencia abarca un hecho cuyo ámbito temporal difiere según circunstancias y modalidades de épocas y sitios. Se trata de una situación extraordinaria que influye sobre la subsistencia misma de la organización jurídica y política, o el normal desenvolvimiento de sus funciones" (4).

Una emergencia sanitaria es una declaración del Poder Ejecutivo donde se le dan facultades directas al Ministro de Salud de la Nación para tomar las medidas que considere necesarias para reorganizar los recursos humanos y estructurales del área sanitaria y para disponer libremente de los fondos asignados necesarios para llevar adelante los proyectos urgentes en el ámbito de la salud.

Por lo general, el Ejecutivo (o bien recursos obtenidos con préstamos) se entregan a la cartera sanitaria como una partida extraordinaria del presupuesto para poder administrarla según los análisis propios que elabore el ministro.

Por ende, básicamente lo que hace la declaración de la emergencia sanitaria es otorgar facultades al Ministro de Salud para coordinar y ejecutar todo ello.

II. Un poco de historia...

El dec. 486 del año 2002, en el marco de la ley 25.561 que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria. Asimismo, se dispuso: "Declárase la Emergencia Sanitaria Nacional".

En dicho decreto encontramos que los fundamentos son realmente muy similares a los que dieciocho años después se esgrimen:

"... Que la actual situación económica y financiera de la República Argentina, de altísimo contenido crítico, torna institucionalmente obligatorio instrumentar las herramientas necesarias y adecuadas para enfrentar la difícil situación de excepción".

"Que son de público y notorio conocimiento la gravísima coyuntura, los intolerables niveles actuales de pobreza, la crisis que afecta al mercado de la salud, la profunda parálisis productiva con su consecuente desorden fiscal y su correlato de crisis política, que alcanza a los estados provinciales, en cuanto miembros de la organización nacional".

"Que tal cuadro de situación hizo necesario declarar, con arreglo a lo dispuesto en el art. 76 de la Constitución Nacional, a través de la Ley 25.561, la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria".

Es oportuno recordar que el art. 76 de nuestra CN dispone:

Jubilados y Pensionados, mientras subsista la situación de emergencia.

(3) Caso "Perón", Fallos 238:23. Citados por Dr. Alfonso Santiago (h) en Facultades Legislativas del Congreso delegadas al Poder Ejecutivo.

(4) Caso "Peralta", Fallos 313:1513 (1990). Citados por Dr. Alfonso Santiago (h) en Facultades Legislativas del Congreso delegadas al Poder Ejecutivo.

"Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

"La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa" (5).

No obstante, el art. el art. 99, inc. 3º establece: "... El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, juntamente con el jefe de gabinete de ministros..." (6).

Está discutida en el ámbito del derecho la idea que a partir de la reforma constitucional del año 1994 se haya configurado un engrosamiento de la potestad reglamentaria del Ejecutivo.

Algunos constitucionalistas (7) consideran que se trata de un uso abiertamente inconstitucional a través del cual se fortalece el Poder Ejecutivo, sin que ello se compadezca de modo alguno con las bases que fundan la separación de poderes.

De esta manera, y conforme al segundo párrafo "... encontramos un primer freno a una revisión posterior e imposibilidad de contralor de los contratos, contrataciones, compras, asignaciones, etc. que hayan nacido al amparo o bajo el paraguas de estas normas delegadas. Esto claro, más allá de lo dispuesto en el art. 101 que dispone que "El jefe de gabinete de ministros debe concurrir al Congreso al menos una vez por mes, alternativamente a cada una de sus Cámaras, para informar de la marcha del gobierno, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 71. Puede ser interpelado a los efectos del tratamiento de una moción de censura, por el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cualquiera de las Cámaras, y ser removido por el voto de la mayoría absoluta de los miembros de cada una de las Cámaras" (8) en donde se le podría exigir una rendición de cuentas de lo hecho y desecho. ¿Ahora bien, en cuanto a no poder revisar al menos judicialmente las relaciones jurídicas que nacieron bajo esta emergencia, se vulneran

(5) CN, art. 76. "Art. 76.— Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa".

(6) CN, art. 99. "Art. 99.— El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: 3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar. El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá 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. El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso".

(7) Sabsay, Daniel A. - Onaindia, José M., *La Constitución de los argentinos*, Errepar, !!!ciudad y año!!!, 4ª ed., p. 261.

(8) CN. "Art. 101.— El jefe de gabinete de ministros debe concurrir al Congreso al menos una vez por mes, alternativamente a cada una de sus Cámaras, para informar de la marcha del gobierno, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 71. Puede ser interpelado a los efectos del tratamiento de una moción de censura, por el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cualquiera de las Cámaras, y ser removido por el voto de la mayoría absoluta de los miembros de cada una de las Cámaras.

los derechos de algún agente privado que sufre alguna medida no revisable judicialmente?

Continuaban los fundamentos diciendo:

"Que distintos centros asistenciales del país han visto afectado el flujo normal de suministro de productos, especialmente los de procedencia extranjera".

"Que, en tal sentido, se encuentra afectado el sistema de provisión de medicamentos para pacientes internados o ambulatorios, ante la imposibilidad de acceder a estos, así como a insumos esenciales para la salud".

"Que, por lo tanto, se torna necesario modificar los procedimientos administrativos de las contrataciones en el ámbito del Ministerio de Salud, a efectos de lograr una mayor agilidad para la provisión de los insumos críticos del área, sin afectar su espíritu de transparencia".

Como no es la idea de este artículo, solo mencionaremos que en este decreto ya se le otorgaban al Ministerio de Salud facultades para instrumentar políticas referidas a la emergencia sanitaria (art. 1º); ya creaban así Comités Nacionales de Crisis para organizar y coordinar los recursos; se ponía en manos de COFESA (Consejo Federal de Salud) los criterios de uso y asignación de los medicamentos e insumos; establecía como se iba a financiar (art. 7º) etcétera.

Lo que consideramos más importante: este decreto debía durar hasta el 31 de diciembre de 2002. Este era el tiempo que nuestros gobernantes tenían para salir y sacarnos de una situación de emergencia.

Sin embargo, se fue prorrogando hasta nuestros días. En dieciocho años, ¿el contexto siempre fue el mismo? ¿Los factores para que se mantenga a través del tiempo fueron los que originaron la emergencia en aquel 2002?

Ya en el año 2005 ADECRA (9) decía que "El 50 por ciento de los establecimientos privados de salud del país podrían cerrar cuando se termine la emergencia sanitaria", alertaron ayer desde la Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la República Argentina" (10).

Y así varios agentes de salud y factores determinantes de la política en salud fueron logrando mantener la emergencia económica. En salud se sabe que la sabana es corta. En el estado también. Los recursos son finitos. Lo que no se paga en un lado, repercute en otro.

"El 51% de estas instituciones contrajo deudas fiscales, por lo que "al terminarse la emergencia sanitaria las demandas que el propio Estado podría ejecutar provocarían la quiebra de muchas de ellas como una indeseada e injusta consecuencia de una medida tomada por el propio Estado", señaló Emilio De Fazio, presidente de la Cámara Argentina de Clínicas y Establecimientos Psiquiátricos (11).

En el año 2009 el entonces Jefe de Gabinete, Sergio Massa, explicaba que la emergencia "es una medida administrativa que permite acelerar los procedimientos de compras y así evitar controles". Y en ese sentido, añadió: "Nosotros tenemos que procurar que las compras se hagan bien. Sino vamos a caer en otras situaciones que también son desagradables" (12).

Está claro que muchos prestadores, obras sociales, y otros agentes de salud contrajeron deudas fiscales. La pregunta es si este dinero que no fue al fisco, fue en definitiva a mejorar la experiencia del paciente, a mejorar las tecnologías de los prestadores. Y la pregunta también es, si el dinero que fue al fisco, terminó en hospitales y mejoras en sus prestaciones.

En definitiva, así fue como se fue prorrogando esta emergencia hasta nuestros días:

Por art. 113 de la ley 27.431 BO del 2/1/2018 se prorroga a partir del 1º de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019 la vigencia de lo dis-

(9) Asociación de Clínicas, Sanatorios y Hospitales Privados.

(10) "El fin de la emergencia Sanitaria preocupa al sector privado. El Territorio", 7/10/2005. Cita online: *https://www.elterritorio.com.ar/el-fin-de-la-emergencia-sanitaria-preocupa-al-sector-privado-de-la-salud-1195500267032046-et.*

(11) Ídem 2. !!!confirmar remisión!!!

(12) *La Nación*, "Qué es la emergencia sanitaria", 30/7/2009. Cita online: *https://www.lanacion.com.ar/sociedad/que-es-la-emergencia-sanitaria-nid1145397.*

puesto en el presente artículo. Prórrogas anteriores: ley 27.345 BO del 23/12/2016; ley 27.200 BO del 4/11/2015; ley 26.896 BO del 22/10/2013; ley 26.729 BO del 28/12/2011; ley 26.563 BO del 22/12/2009; ley 26.456 BO del 16/12/2008; ley 26.339 BO del 4/1/2008; ley 26.204 BO del 20/12/2006).

(Por art. 2º de la ley 26.077 BO del 10/1/2006 se prorroga —con excepciones— hasta el 31 de diciembre de 2006, el estado de emergencia sanitaria nacional dispuesto por el presente decreto, sus disposiciones complementarias y modificatorias. Vigencia: a partir del 1º de enero de 2006).

(Por art. 1º de la ley 25.972 BO del 17/12/2004 se prorroga en los términos de la ley de referencia, hasta el 31 de diciembre de 2005, el estado de emergencia sanitaria nacional dispuesto por el presente decreto sus disposiciones complementarias y modificatorias. Vigencia: a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial).

(Por art. 1º del dec. 1210/2003 BO del 15/12/2003 se prorroga, hasta el 31 de diciembre de 2004, la declaración de Emergencia Sanitaria Nacional, dispuesta por el presente decreto prorrogada por el dec. 2724/2002, a excepción de los arts. 8º y 9º de este último y con los alcances fijados en el decreto de referencia).

(Por art. 1º del dec. 2724/2002 BO del 9/1/2003 se prorroga hasta el 10 de diciembre de 2003 la Emergencia Sanitaria Nacional declarada por el presente decreto, con excepción de las declaraciones y medidas previstas en los arts. 1º, inc. a), 4º, 5º, 6º, 7º, 11, 12, 13, 14, 26, 28, 29, 30, 31 y 32) (13).

Esta norma es complementada o modificada por 30 norma(s) hasta la actualidad.

Como primer análisis entonces surge que cuando una situación extraordinaria (tal como implica la declaración de emergencia sanitaria) en donde se toma el camino de le excepción a la prohibición del art. 76 de la CN a fin de paliar dicho contexto socioeconómico se transforma en ordinaria (podríamos entender que dieciocho años después, podemos llamarla ordinaria) es que algo estamos no viendo, o algo estamos haciendo realmente mal.

III. Ley 27.541. Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública

La ley mentada, fue promulgada el lunes 23 de diciembre de 2019 y publicada en el BO 34.268. En ella, a diferencia del dec. 486/2002 no se establecen en los considerandos el contexto de emergencia, sino que directamente en su art. 1º se decreta. Y se lo hace tanto en materia sanitaria (que nos ocupa) como también en económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética y social.

Esta ley hará mención expresa a la emergencia sanitaria y social en el tít. X que comienza con el art. 60.

En su art. 2º donde se establecen las "bases de delegación" en su inc. f) se menciona "Procurar el suministro de medicamentos esenciales para tratamientos ambulatorios a pacientes en condiciones de alta vulnerabilidad social, el acceso a medicamentos e insumos esenciales para la prevención y el tratamiento de enfermedades infecciosas y crónicas no transmisibles; atender al efectivo cumplimiento de la ley 27.491, de control de enfermedades prevenibles por vacunación, y asegurar a los beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados y del Sistema Nacional del Seguro de Salud el acceso a las prestaciones médicas esenciales".

En su art. 35 establece un impuesto por el termino de cinco periodos fiscales que será aplicable a todo el territorio nacional y en el art. 36 dispone a través de su inc. a) el no alcance del mismo para 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.

Título X. Emergencia Sanitaria

El art. 60 es el que da comienzo al tít. X de emergencia sanitaria y fue aprobado sin modificaciones. El mismo dispone:

(13) Ver Infoleg o Sistema de Información Legal (cita online: AR/LCON/24I0).

"Art. 60.— En el marco de la emergencia sanitaria declarada en el art. 1º de la presente ley, mantiénese la prioridad prevista para los programas del Ministerio de Salud establecidos por el art. 1º del dec. 450 del 7 de marzo de 2002, sustituido por el dec. 1.053 del 19 de junio de 2002 o los que los reemplacen para el Ejercicio 2020: Programa 17 - Subprograma 1 - Plan Nacional a Favor de la Madre y el Niño, en la parte correspondiente al inc. 5º - Transferencias, y los programas 22 - Lucha contra el VIH; 24 - Detección y Tratamiento de Enfermedades Crónicas No Transmisibles y Conductas Adictivas y 30 - Emergencias Sanitarias, en las mismas condiciones y con los mismos alcances, y asígnase prioridad al Programa 20 - Prevención y Control de Enfermedades Inmunoprevenibles, Programa 29 - Cobertura Universal de Salud - Medicamentos, Programa 45 - Prevención y Control de Enfermedades Crónicas No Transmisibles, o los que los reemplacen, en lo que corresponde al inc. 2º - Bienes de Consumo. Invítase a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a atender como prioridad la asignación de recursos al sector salud en tiempo oportuno y legal forma, a fin de garantizar la eficacia y efectividad de las prestaciones médico-asistenciales que se encuentran bajo su responsabilidad".

El dec. 450/2002 instruyó a la Secretaría de Hacienda del ex Ministerio de Economía e Infraestructura para que elabore un Programa Mensual de Caja, con base en la estimación de los recursos y fuentes de financiamiento. El dec. 1053 del 19 de junio de 2002 en su art. 1º disponía "Sustitúyese el art. 1º del dec. 450 de fecha 7 de marzo de 2002 por el siguiente: 'Art. 1º.— Instrúyese a la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía para que elabore, con base en la estimación de los recursos y fuentes de financiamiento a percibir por el Tesoro Nacional, un Programa Mensual de Caja que priorice los siguientes conceptos de gastos:

'1. Aportes a ANSeS para prestaciones de carácter previsional.

'2. Programa Social Alimentario y Jefes de Hogar.

'En particular y a cargo del Ministerio de Salud: Programa 17-Subprograma 1 - Plan Nacional a favor de la Madre y el Niño, en la parte que corresponde al inc. 5º - Transferencias y los Programas 22 - Lucha Contra el SIDA y Enfermedades de Transmisión Sexual, 24 - Detección y Tratamiento de Enfermedades Crónicas y Conductas Adictivas y 30 Emergencia Sanitaria, en la parte que corresponde al inc. 2º - Bienes de Consumo'".

Esta prioridad establecida en aquel entonces, fue mantenida por el art. 60 de la nueva ley. El último párrafo del artículo se refiere a uno de los mayores problemas que enfrenta el Sistema de Salud actual, que es el Federalismo. Donde cada provincia mantuvo el poder de policía en materia de salud. Las provincias conservan el poder no delegado a la Nación (arts. 121 y 126, CN). Ellas no delegaron el poder de policía en materia de salud, es más, en sus Constituciones reafirman el poder de policía en materia de salud. La Nación posee atribuciones para impulsar el progreso (art. 75, inc. 19, CN) ("poder de policía concurrente") pero es solo en cuestiones puntuales. Por lo expuesto, de la ley en análisis, solo puede surgir una "invitación" que en definitiva dependerá de las ganas, posibilidades y recursos de asistir de las distintas jurisdicciones.

En su art. 61 establece que será el Ministerio de Salud quien instrumente las políticas referidas a esta emergencia. El mismo se enfrentará a grandes y viejos problemas conocidos para la implementación de las mismas. El sistema Federal, la Segmentación o subsistemas de Salud, y la inflación normativa. El Ministerio deberá tener un gran poder de negociación y convencimiento para llegar en definitiva a la gente de todo el país.

"Art. 62.— El Ministerio de Salud promoverá la descentralización progresiva hacia las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de las funciones, atribuciones y facultades emanadas de la presente ley que correspondieren, mediante la celebración de los convenios respectivos".

Conviene repasar un momento los conceptos de centralización y descentralización. La centralización implica que las facultades de decisión están reunidas en los órganos superiores de la administración. La descentralización, en cambio, implica que la competencia se ha atri-

buido a un nuevo ente separado de la administración central, dotado de personalidad jurídica propia, y constituido por órganos propios que expresan la voluntad de ese ente. En la lógica de un gobierno federal y de políticas ya implementadas en otra gestión del actual ministro de salud (año 2002) como los CAPS (Centros de Atención Primaria de Salud) se busca con este artículo articular convenios entre el Ministerio de Salud y cada jurisdicción para que estas últimas sean en consonancia con el ministerio, las que apliquen, financien, y coordinen las políticas emitidas.

En el artículo siguiente, es decir, en el art. 63 establece en principio quien pareciera ser el encargado de "negociar" los convenios que permitan al ministerio desarrollar en otras jurisdicciones donde este no tiene poder de policía, las propuestas y alternativas para la atención primaria en salud.

Cuando se lee la redacción del art. 64, es claro que el Ministro de Salud conoce y tiene la competencia para enfrentar los problemas que el actual sistema de salud plantea, y en este caso a fin de lograr sortear sus principales escollos, el federalismo y los subsistemas, pone al Consejo Federal de Salud a desarrollar un plan federal de salud. En este caso, ya muchos autores han expresado la necesidad de un cambio más radical en el sistema de salud. Alguien ha dicho que un sistema está perfectamente diseñado para producir los resultados que produce. Ya hemos pasado en otras épocas acuerdos que terminan siendo más una expresión bellísima de deseos, que en la práctica no son más que acuerdos sin aplicación real. En materia de salud, no podemos darnos el lujo de que esto siga pasando.

"Art. 65.— Créase una comisión interministerial integrada por representantes de los ministerios de Salud, de Economía y de Desarrollo Productivo, del instituto nacional de servicios sociales para jubilados y pensionados y la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que tendrá como misión analizar el impacto de la carga impositiva y tributaria sectorial con el objeto de favorecer el acceso a los bienes y servicios de salud".

En este artículo se crea una nueva comisión, otra más. Obviamente en esta ley no está reglamentado cuantos miembros tendrán, que recursos tendrá la comisión, por cuanto tiempo tendrán funciones, etc. Por lo que creemos que será muy interesante seguir de cerca el trabajo de esta comisión y sus resultados. Sobre todo, por el impacto real que podría tener para los beneficiarios del sistema de salud.

En el art. 66 se establece la facultad de que el ministro monitoree, creando un mecanismo no especificado, los precios de medicamentos e insumos en el sector. También se lo facultará para la importación directa y licencias compulsivas u obligatorias, frente a posibles problemas de disponibilidad o alzas. Este artículo a nuestro entender debería conllevar un estricto contralor y una rendición de cuentas de los gastos que este mecanismo insuma. Asimismo, como cualquier actividad pública, debería estar de la mano de un monitoreo de eficiencia y eficacia de los monitoreos. Asimismo, instruye que el Ministerio de salud dictara las normas por las cuales se implementara un listado de insumos a ser adquiridos por el PAMI (el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados). Aquí tal vez repasando algo de historia, vemos que en junio 2002 se firma el convenio vigente 2 cápitas - Vademécum cerrado entre PAMI y laboratorios. En los años siguientes (2004/2007) se continúa con un vademécum cerrado, pero finalmente en los años pasados PAMI logro un acuerdo con los laboratorios que permitió ahorrar mucho dinero en la compra de medicamentos. Veremos qué política de compra de insumos mantiene y cual no.

El siguiente art. 67 faculta al Ministerio a la contratación a través de distintos sistemas (Licitación, conforme dec. 1023/2001; Compra a través de Fondo Rotatorio Regional para Suministros Estratégicos de Salud Pública de la Organización Panamericana de la Salud y de la Organización Mundial de la Salud, para quienes no conocen el fondo, este fue establecido por el Director de la Organización Panamericana de la Salud (OPS) según la autoridad que le confiere el Reglamento Financiero de la OPS y la propuesta realizada por los Estados Miembros de la Organización en septiembre del 1998 durante la 35ª Sesión de la Conferencia Sanitaria Panamericana. En diciembre de 1999, el director realizó una invitación formal a todos los Esta-

dos Miembros a participar en dicho Fondo. Los objetivos del Fondo Estratégico son:

— Facilitar la adquisición de suministros estratégicos de Salud Pública para los Estados Miembros de la OPS al precio más bajo, aprovechando las economías de escala.

— Aumentar la disponibilidad continua y oportuna de los suministros dentro de los Estados Miembros de la OPS, en particular de aquellos de fuentes únicas o limitadas.

— Alentar a los Estados Miembros a mejorar la capacidad de planificación de la gestión de los suministros.

— Promover la implantación de procedimientos apropiados de control de calidad de los suministros adquiridos.

— Fortalecer los programas de Salud Pública de los Estados Miembros y la aplicación de los mandatos normativos de la OPS/OMS que sean pertinentes.

Y la tercera es la de otros medios que ofrezcan alternativas a través de organismos internacionales, organismos multilaterales, organizaciones no gubernamentales u otros países siendo completamente abierto e inespecífica esta modalidad de contratación.

Finalmente, a fin de intentar transparentar estas contrataciones se deberá prever la difusión a través de la página de Internet de la Oficina Nacional de Contrataciones, lo cual claramente sabe a poco.

Por otro lado, llama la atención, la repetida fórmula sobre la posibilidad de emitir las respectivas órdenes de pago a favor de dichos fondos, aun sin haberse cumplido la recepción parcial definitiva de los medicamentos o insumos adquiridos. ¿Es esta la única manera a lo largo del tiempo? ¿De emitir la orden de pago sin tener la recepción parcial del insumo?

"Art. 68.— Podrán afectarse, además, a los programas y planes derivados de la emergencia sanitaria, con los destinos que específicamente determine el Ministerio de Salud: a) Los fideicomisos, subsidios, subvenciones, legados y donaciones y todo otro recurso que reciba el Poder Ejecutivo nacional a través de sus distintas jurisdicciones, vinculados con la emergencia sanitaria; b) Las reasignaciones de créditos o préstamos internacionales que administra el Ministerio de Salud o los que determine el Poder Ejecutivo nacional en el marco de la presente emergencia sanitaria, previa conformidad de la contraparte otorgante del préstamo; c) Los nuevos préstamos que se gestionen y obtengan en ocasión y con motivo de la emergencia sanitaria".

Este artículo apunta al manejo y asignación de los fondos para paliar la emergencia. Todos los fondos que el Ministerio reciba de los enumerados en los incisos, podrán decidir cómo afectarlos y a que programas afectarlos a su discrecionalidad.

"Art. 69.— Exímase del pago de derechos de importación y de todo otro impuesto, gravamen, contribución, tasa o arancel aduanero o portuario, de cualquier naturaleza u origen, así como también de la constitución de depósito previo, a las vacunas y descartables importados por el Ministerio de Salud y/o el Fondo Rotatorio de OPS destinados a asegurar las coberturas de vacunas previstas en el art. 7º de la ley 27.491".

"Art. 70.— Exímese del pago correspondiente al impuesto al valor agregado que grava la importación para consumo de las mercaderías aludidas en el artículo anterior".

Estos dos artículos, de características impositivas o financieras, eximen del pago de derechos de importación (Código Aduanero y leyes complementarias) para asegurar la compra de la ley 27.491 Control de enfermedades prevenibles por vacunación. En el siguiente artículo, asimismo, exime del pago del famoso IVA, impuesto al valor agregado para la compra de vacunas. El artículo siguiente manifiesta la transitoriedad de esta medida.

Por otro lado, en el art. 72 busca procurar el suministro de medicamentos esenciales para tratamientos ambulatorios a pacientes en condiciones de alta vulnerabilidad social. Se buscará, según expresaron fuentes del gobierno re universalizar el acceso a través del Programa Nacional "Remediar". El Plan Remediar fue diseñado como complemento de los Centros de

Atención Primaria de la Salud. De este modo, se estableció un sistema de entrega uniforme en todos los municipios del país, a través de un operador logístico habilitado por el ANMAT. Los medicamentos se organizaron en "botiquines", que fueron cajas estandarizadas con una cantidad variable de tratamientos. Según propios datos del Ministerio de Salud de la Nación, durante el tiempo de funcionamiento del Plan, se cubrió un promedio de 4,9 millones de consultas mensuales, con un total acumulado de 265,9 millones de consultas.

En el art. 73 establece que será el Ministerio quien disponga a través de normas creadas al efecto, las condiciones de acceso a los medicamentos e insumos.

El art. 74 deja sin efecto algunos artículos del dec. 576/1993 (reglamentación del Sistema de Obras Sociales y del Sistema Nacional del Seguro de Salud). Norma que por cierto fue modificada en muchas ocasiones a través de los años. El art. 5º de la ley 23.660 dispone en su primer párrafo que "Las obras sociales deberán destinar como mínimo el ochenta por ciento (80%) de sus recursos brutos, deducidos los aportes al Fondo Solidario de Redistribución creado en jurisdicción de la ANSSAL, a la prestación de los servicios de atención de la salud establecidos por el seguro, a sus beneficiarios".

En los arts. 5º y 7º de del decreto se habla sobre los recursos brutos que perciban las Obras Sociales enmarcadas en las leyes 23.660 y 23.661 y en donde se dejan sin efecto tanto las restricciones que limitan la libertad de contratación como así también las penalidades establecidas en el art. 7º por incumplimiento. Como si esto fuera poco, deja sin efecto los puntos I), II) y III) del art. 27 del anexo II del dec. 576 del 1º de abril de 1993 que establecen que las obras sociales deben remitir dentro de los sesenta [60] días de cerrado el ejercicio la memoria anual y balance debidamente certificados. Asimismo, la propuesta de intervención del inc. 3º se elevará través de la Secretaría de Coordinación y Administración de Salud y Acción Social del Ministerio de Salud y Acción Social.

El art. 75 suspende hasta el 31/12/2020 la posibilidad de que el Estado (en todas sus formas) puedan ejecutar algún crédito con prestadores privados de internación, diagnóstico o tratamiento con el único requisito de estar inscripto como prestador en la Superintendencia de Servicios de Salud (SSS) como tal. Así también lo dispone para las medidas cautelares o sentencias que recaigan en este período.

El artículo siguiente, es decir, el 76, solicita a la AFIP que conforme al art. 32, Ley de Procedimiento Tributario Nacional (en donde se le concede a tal órgano la facultad de brindar facilidades para el pago de tributos, intereses y multas), establezca nuevos plazos y planes para los agentes de salud nuevamente con la condición de que estén inscriptos en la Superintendencia de Servicios de Salud.

El art. 77 crea otra comisión asesora (y van...) a fin de que evalúe la mejor manera posible de regularización de deudas del sector público y privado con énfasis en el ámbito prestacional antes de que venza el plazo de emergencia sanitaria.

El art. 78 establece que se suspenden hasta el 31 de diciembre de 2020 las ejecuciones forzadas de los créditos que la Administración Federal de Ingresos Públicos posea contra los prestadores médico-asistenciales en internación, de diagnóstico y tratamiento, en ambos casos públicos o privados. Una vez más, deben estar inscriptos en la SSS. Asimismo, os establecimientos geriátricos prestadores del Sistema Nacional del Seguro de Salud y del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

El art. 79 establece una baja o un tope a la tasa de justicia para los acuerdos concursales, judiciales o extrajudiciales homologados en los términos de las leyes 24.522, 25.561, 25.563, 25.589 y sus prórrogas será calculada sobre el monto definitivo de los mismos, hasta el 0,75% y 0,25% respectivamente, cuando se trate de agentes del Seguro Nacional de Salud.

El art. 84 dispuso "Suspéndense por el lapso que dure la emergencia sanitaria las previsiones de los decs. 446/2000, 1140/2000 y 1305/2000 en todo aquello que se opongan a la presente ley". Sin modificaciones. Aprobado.

El art. 85 determina que "Prorrógase lo dispuesto por el dec. 486/2002, sus disposiciones

complementarias y modificatorias, con excepción de las que se opongan a la presente".

IV. Conclusiones

En primer lugar, debemos mencionar que la presente ley deja afuera de mención la evaluación de tecnologías sanitarias, que son las encargadas de llevar adelante un proceso que permite (en los casos correctos) definir si una tecnología, previamente autorizada a ser comercializada, debe ser financiada con recursos públicos. Vemos que, en la normativa bajo análisis, la segmentación es un grave problema que intenta sortear el Ministerio. La segmentación condiciona la incorporación de la tecnología sanitaria (modelo de medicina de radar). Se debería buscar contribuir y racionalizar en la incorporación de nuevas tecnologías garantizando la eficiencia y equidad siendo al mismo tiempo, sostenibles desde el punto de vista económico en el marco de la emergencia sanitaria.

La ley otorga grandes discreciones, pocos contralores, y grandes posibilidades. Si pudiéramos analizarla desde lo estéril del derecho, no podríamos decir que perjudica o beneficia a los hospitales, prestadores públicos o privados. La ley es como la teoría del martillo, sirve tanto para clavar un clavo y construir una casa, como también sirve como arma mortal. Todo depende de quien la utilice y para qué.

En el Estado, al haber tanta cantidad de recursos humanos que se deben utilizar para que las políticas ideadas por un Ministro de Salud se lleven a cabo como se idearon, son necesarias a nuestro juicio, las rendiciones de cuentas, las mediciones, los contralores, etc. Que permitan a la sociedad saber dónde fueron sus recursos.

La emergencia no se puede sostener por siempre, ya 18 años es mucho tiempo. Si el sistema de salud y su contexto económico no pueden resolverse por el camino andado, quizás lo mejor sería probar otros caminos. Cuando la hipocresía comienza a ser de muy mala calidad, es hora de comenzar a decir la verdad. Bertolt Brecht.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/DOC/136/2020

13. Legislación relevante

Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública

Publicado en: *Boletín Oficial del 23/12/2019*

TÍTULO I
Declaración de Emergencia Pública

Art. 1º - Declárase la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y deléganse en el Poder Ejecutivo nacional, las facultades comprendidas en la presente ley en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, con arreglo a las bases de delegación establecidas en el artículo 2º, hasta el 31 de diciembre de 2020.

Art. 2º - Establécense las siguientes bases de delegación:

a) Crear condiciones para asegurar la sostenibilidad de la deuda pública, la que deberá ser compatible con la recuperación de la economía productiva y con la mejora de los indicadores sociales básicos;

b) Reglar la reestructuración tarifaria del sistema energético con criterios de equidad distributiva y sustentabilidad productiva y reordenar el funcionamiento de los entes reguladores del sistema para asegurar una gestión eficiente de los mismos;

c) Promover la reactivación productiva, poniendo el acento en la generación de incentivos focalizados y en la implementación de planes de regularización de deudas tributarias, aduaneras y de los recursos de la seguridad social para las micro, pequeñas y medianas empresas;

d) Crear condiciones para alcanzar la sostenibilidad fiscal;

e) Fortalecer el carácter redistributivo y solidario de los haberes previsionales considerando los distintos regímenes que lo integran como un sistema único, con la finalidad de mejorar el poder adquisitivo de aquellos que perciben los menores ingresos;

f) Procurar el suministro de medicamentos esenciales para tratamientos ambulatorios a pacientes en condiciones de alta vulnerabilidad social, el acceso a medicamentos e insumos esenciales para la prevención y el tratamiento de enfermedades infecciosas y crónicas no trasmisibles; atender al efectivo cumplimiento de la ley 27.491 de control de enfermedades prevenibles por vacunación y asegurar a los beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados y del Sistema Nacional del Seguro de Salud, el acceso a las prestaciones médicas esenciales;

g) Impulsar la recuperación de los salarios atendiendo a los sectores más vulnerados y generar mecanismos para facilitar la obtención de acuerdos salariales.

TÍTULO II
Sostenibilidad de la Deuda Pública

Art. 3º - Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a llevar adelante las gestiones y los actos

necesarios para recuperar y asegurar la sostenibilidad de la deuda pública de la República Argentina.

Art. 4º - El Poder Ejecutivo nacional remitirá un informe con los resultados alcanzados como producto de las gestiones y actos mencionados en el artículo 3º de esta ley, a la Comisión Bicameral Permanente de Seguimiento y Control de la Gestión de Contratación y de Pago de la Deuda Exterior de la Nación del Honorable Congreso de la Nación.

TÍTULO III
Sistema Energético

Art. 5º - Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a mantener las tarifas de electricidad y gas natural que estén bajo jurisdicción federal y a iniciar un proceso de renegociación de la revisión tarifaria integral vigente o iniciar una revisión de carácter extraordinario, en los términos de las leyes 24.065, 24.076 y demás normas concordantes, a partir de la vigencia de la presente ley y por un plazo máximo de hasta ciento ochenta (180) días, propendiendo a una reducción de la carga tarifaría real sobre los hogares, comercios e industrias para el año 2020.

Invitase a las provincias a adherir a estas políticas de mantenimiento de los cuadros tarifarios y renegociación o revisión de carácter extraordinario de las tarifas de las jurisdicciones provinciales.

Art. 6º - Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a intervenir administrativamente el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) y el Ente Nacional Regulador del Gas (ENARGAS) por el término de un (1) año.

Art. 7º - Suspéndese la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 124 de la ley 27.467. Durante la vigencia de la emergencia declarada en la presente, el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) mantendrá su competencia sobre el servicio público de distribución de energía eléctrica de las concesionarias Empresa Distribuidora Norte S.A. (Edenor) y Empresa Distribuidora Sur S.A. (Edesur).

TÍTULO IV
Obligaciones Tributarias

CAPÍTULO 1
Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras para MiPyMEs

Art. 8º - 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, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, según los términos del artículo 2º de la ley 24.467 y sus modificatorias y demás normas complementarias, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, 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 se establecen por el presente Capítulo. A tal fin, deberán acreditar su inscripción con el Certificado MiPyME, vigente al momento de presentación al régimen que se aprueba por la presente ley, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo. Podrán acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en:

a) Cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo y los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales.

Invítase a las obras sociales y a las aseguradoras del riesgo del trabajo a establecer programas de regularización de deudas en condiciones similares a las previstas en el presente capítulo;

b) Los Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y el Dióxido de Carbono establecidos por el Título III de la ley 23.966, (t.o. 1998) y sus modificatorias; el impuesto al Gas Natural sustituido por ley 27.430; el Impuesto sobre el Gas Oil y el Gas Licuado que preveía la ley 26.028 y sus modificatorias, y el Fondo Hídrico de Infraestructura que regulaba la ley 26.181 y sus

modificatorias, ambos derogados por el artículo 147 de la ley 27.430;

c) El Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas, establecido por la ley 27.346 y su modificatoria.

Aquellas MiPyMEs que no cuenten con el certificado MiPyME al momento de la publicación de la presente, podrán adherir al presente régimen de manera condicional, siempre que lo tramiten y obtengan dentro del plazo establecido en el último párrafo del presente artículo. La adhesión condicional caducará si el presentante no obtiene el certificado en dicho plazo. La autoridad de aplicación podrá extender el plazo para la tramitación del mismo.

Se podrá incluir en este régimen la refinanciación de planes de pago vigentes y las deudas emergentes de planes caducos.

Se consideran comprendidas en el presente régimen las obligaciones correspondientes al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa establecido por la ley 23.427 y sus modificatorias, 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 conforme lo previsto por la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias y los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional. No resultan alcanzadas por el mismo las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios.

El acogimiento previsto en el presente artículo podrá formularse 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.

Art. 9º - Quedan incluidas en lo dispuesto en el artículo anterior las obligaciones allí previstas que se encuentren en curso de discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial a la fecha de publicación de la presente ley en el Boletín Oficial, en tanto el demandado 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.

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.

Quedan también incluidas en el artículo anterior aquellas obligaciones respecto de las cuales hubiera prescripto las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinarlas y exigirlas, y sobre las que se hubiere formulado denuncia penal tributaria o, en su caso, penal económica, contra los contribuyentes o responsables, siempre que el requerimiento lo efectuare el deudor.

Art. 10. - El acogimiento al presente 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 se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.

La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la 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, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera en los términos de los artículos 930 y 932 de la ley 22.415 (Código Aduanero), en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento.

La caducidad del plan de facilidades de pago implicará la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, según fuere el caso, o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere 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.

Art. 11. - Establécese, con alcance general, para los sujetos que se acojan al régimen de re-

gularización excepcional previsto en este Capítulo y mientras cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, las siguientes exenciones y/o condonaciones:

a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, en la ley 17.250 y sus modificatorias, en la ley 22.161 y sus modificatorias y en la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Capítulo;

b) Del cien por ciento (100%) de los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37 y 52 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, del capital adeudado y adherido al régimen de regularización correspondiente al aporte personal previsto en el artículo 10, inciso c) de la ley 24.241 y sus modificaciones, de los trabajadores autónomos comprendidos en el artículo 2º, inciso b) de la citada norma legal;

c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, los intereses resarcitorios y/o punitorios sobre multas y tributos aduaneros (incluidos los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional) previstos en los artículos 794, 797, 845 y 924 de la ley 22.415 (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 diez por ciento (10%) del capital adeudado.

2. Períodos fiscales 2016 y 2017: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado.

3. Períodos fiscales 2014 y 2015: cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado.

4. Períodos fiscales 2013 y anteriores: setenta y cinco por ciento (75%) del capital adeudado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será de aplicación 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 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.

Art. 12. - El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 30 de noviembre de 2019, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al presente régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal.

De haberse sustanciado el sumario administrativo previsto en el artículo 70 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, 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 presente régimen.

Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, 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 de noviembre de 2019, inclusive.

Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30 de noviembre de 2019, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.

También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitorios correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley.

La 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) contemplado en la ley 26.940.

Art. 13. - El beneficio que establece el artículo 11 procederá si los sujetos cumplen, respecto del capital, multas firmes e intere-

ses no condonados, algunas de las siguientes condiciones:

a) Compensación de la mencionada deuda, cualquiera sea su origen, con saldos de libre disponibilidad, devoluciones, reintegros o reembolsos a los que tengan derecho por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en materia impositiva, aduanera o de recursos de la seguridad social a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley;

b) 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 quince por ciento (15%) de la deuda consolidada;

c) Cancelación total mediante alguno de los planes de facilidades de pago que al respecto disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos, los que se ajustarán a las siguientes condiciones:

1. Tendrán un plazo máximo de:

1.1. Sesenta (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. Ciento veinte (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 interés será fija, del tres por ciento (3%) mensual, respecto de los primeros doce (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 tenida 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 8º de la presente ley.

Art. 14. - Los agentes de retención y percepción quedarán liberados 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, 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.

De tratarse 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.

Respecto de 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 en términos generales.

Art. 15. - 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 punitorios y/o multas, así como los intereses previstos en el artículo 168 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificatorias, por las obligaciones comprendidas en el presente régimen.

Art. 16. - Quedan excluidos de las disposiciones de la presente ley quienes se hallen en al-

guna de las siguientes situaciones a la fecha de publicación de la presente en el Boletín Oficial:

a) Los 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 y sus modificatorias, o 25.284 y sus modificatorias, mientras duren los efectos de dicha declaración;

b) Los condenados por alguno de los delitos previstos en las leyes 23.771, 24.769 y sus modificatorias, Título IX de la ley 27.430 o en la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, 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;

c) Los condenados 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 presente ley, 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 por infracción a las leyes 23.771 o 24. 769 y sus modificaciones, Título IX de la ley 27.430, ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias 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 presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida.

Art. 17. - La Administración Federal de Ingresos Públicos dictará la normativa complementaria y aclaratoria necesaria, a fin de implementar el presente régimen:

a) Establecerá los plazos, formas, requisitos y condiciones para acceder al programa de regularización que se aprueba por la presente y sus reglas de caducidad;

b) Definirá condiciones diferenciales referidas a las establecidas en el presente Capítulo, a fin de:

b. 1. Estimular la adhesión temprana al mismo.

b.2. Ordenar la refinanciación de planes vigentes.

CAPÍTULO 2
Reintegros a sectores vulnerados

Art. 18. - Sustitúyese el artículo 77 de la ley 27.467, por el siguiente:

Artículo 77: Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a establecer un régimen de reintegros para personas humanas condición de consumidores finales y de estímulos para los pequeños contribuyentes que efectúen las actividades indicadas en el artículo 10 de la ley 27.253, destinado a estimular comportamientos vinculados con la formalización de la economía y el cumplimiento tributario.

Tanto el reintegro como los estímulos deberán priorizar a los sectores más vulnerados de la sociedad y fomentar la inclusión financiera. Asimismo, contendrán los límites que aseguren su aplicación sostenida durante el plazo de vigencia de la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública, para lo cual la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultada a requerir informes técnicos y sociales y a coordinar su aplicación con el Ministerio de Desarrollo Social, con la Administración Nacional de la Seguridad Social, así como con las demás autoridades administrativas que resulten competentes.

El Ministerio de Economía determinará el presupuesto asignado para los reintegros correspondientes.

CAPÍTULO 3
Seguridad social. Contribuciones patronales

Art. 19. - Establécense las alícuotas que se describen a continuación, correspondientes a las contribuciones patronales sobre la nómina salarial con destino a los subsistemas de Seguridad Social regidos por las leyes 19.032 (INSSJP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo), 24.241 (Sistema Integrado Previsional Argentino) y 24.714 (Régimen de Asignaciones Familiares), a saber:

a) Veinte con cuarenta centésimos (20,40%) para los empleadores pertenecientes al sector privado cuya actividad principal 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 Nº 220 del 12 de abril de 2019 y su modificatoria, o la que en el futuro la reemplace, siempre que sus ventas totales anuales superen, en todos los casos, los límites para la categorización como empresa mediana tramo 2, efectuado por el órgano de aplicación pertinente, con excepción de los comprendidos en las leyes 23.551, 23.660 y 23.661;

b) Dieciocho por ciento (18%) para los restantes empleadores pertenecientes al sector privado no incluidos en el inciso anterior.

Asimismo, esta alícuota será de aplicación a las entidades y organismos del sector público comprendidos en el artículo 1º de la ley 22.016 y sus modificatorias.

A los fines de los incisos anteriores, se entenderá como empleadores pertenecientes al sector público, a los comprendidos en la ley 24.156 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, las municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según el caso.

Las alícuotas fijadas sustituyen las vigentes para los regímenes del Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS), previstos en los incisos a), b), d) y f) del artículo 87 del decreto 2.284 de fecha 31 de octubre de 1991, conservando plena aplicación las correspondientes a los regímenes enunciados en los incisos c) y e) del precitado artículo.

Art. 20. - El Poder Ejecutivo nacional establecerá las proporciones que, de las contribuciones patronales que se determinen por la aplicación de la alícuota a que alude el primer párrafo del artículo precedente, se distribuirán a cada uno de los subsistemas del Sistema Único de Seguridad Social allí mencionados, de conformidad con las normas de fondo que rigen a dichos subsistemas.

Hasta que entre en vigencia la norma por la que se fijen tales proporciones, las contribuciones patronales que se determinen por la aplicación de las referidas alícuotas se distribuirán en igual proporción a la aplicable hasta el momento de entrada en vigencia de la presente ley.

Art. 21. - De la contribución patronal definida en el artículo 19, efectivamente abonada, los contribuyentes y responsables podrán computar, como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, el monto que resulta de aplicar a las mismas bases imponibles, los puntos porcentuales que para cada supuesto se indican en el Anexo I que forma parte integrante de la presente ley.

En el caso de los exportadores, las contribuciones que resulten computables como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior, tendrán el carácter de impuesto facturado a los fines de la aplicación del artículo 43 de la ley del tributo, t.o. en 1997 y sus modificatorias.

Art. 22. - De la base imponible sobre la que corresponda aplicar la alícuota prevista en el primer párrafo del artículo 19, se detraerá mensualmente, por cada uno de los trabajadores, un importe de pesos siete mil tres con sesenta y ocho centavos ($ 7.003,68) en concepto de remuneración bruta.

El importe antes mencionado podrá detraerse cualquiera sea la modalidad de contratación, adoptada bajo la Ley de Contrato de Trabajo, ley 20.744. t.o. 1976 y sus modificatorias, el Régimen Nacional de Trabajo Agrario, ley 26.727 y el régimen de la industria de la construcción establecido por la ley 22.250, sus modificatorias y complementarias.

Para los contratos a tiempo parciales a los que refiere el artículo 92 ter de la Ley de Contrato de Trabajo, ley 20.744, t.o. 1976, y sus modificatorias, el referido importe se aplicará proporcionalmente al tiempo trabajado considerando la jornada habitual de la actividad. También deberá efectuarse la proporción que corresponda, en aquellos casos en que, por cualquier motivo, el tiempo trabajado involucre una fracción inferior al mes.

De la base imponible considerada para el cálculo de las contribuciones correspondientes a cada cuota semestral del sueldo anual complementario, se detraerá un importe equivalente al cincuenta por ciento (50%) del que resulte de las disposiciones previstas en los párrafos anteriores. En el caso de liquidaciones proporcionales del sueldo anual complementario y de las vacaciones no gozadas, la detracción a considerar para el cálculo de las contribuciones por dichos conceptos deberá proporcionarse de acuerdo con el tiempo por el que corresponda su pago. La detracción regulada en este artículo no podrá arrojar una base imponible inferior al límite previsto en el primer párrafo del artículo 9º de la ley 24.241 y sus modificatorias.

La reglamentación podrá prever similar mecanismo para relaciones laborales que se regulen por otros regímenes y fijará el modo en que se determinará la magnitud de la detracción de que se trata para las situaciones que ameriten una consideración especial.

Los empleadores comprendidos en los decretos 1.067 del 22 de noviembre de 2018, 128 del 14 de febrero de 2019 y 688 del 4 de octubre de 2019 y su modificatorio, con los requisitos y condiciones previstos en esas normas, deberán considerar que la suma a la que se refiere el primer párrafo de este artículo es, a partir de la entrada en vigencia de esta ley, de pesos diecisiete mil quinientos nueve con veinte centavos ($ 17.509,20), la que no sufrirá actualización alguna.

Similar detracción a la prevista en el párrafo anterior podrá aplicar los empleadores concesionarios de servicios públicos, en la medida que el capital social de la sociedad concesionaria pertenezca en un porcentaje no inferior al ochenta por ciento (80%) al Estado nacional.

Art. 23. - Adicionalmente a la detracción indicada en el artículo anterior, los empleadores que tengan una nómina de hasta veinticinco (25) empleados gozarán de una detracción de pesos diez mil ($ 10.000) mensual, aplicable sobre la totalidad de la base imponible precedentemente indicada.

Art. 24. - Las disposiciones del presente Capítulo no serán de aplicación para los empleadores titulares de establecimientos educativos de gestión privada que se encontraren incorporados a la enseñanza oficial conforme las disposiciones de las leyes 13.047 y 24.049, hasta el 31 de diciembre de 2020, los que continuarán aplicando las alícuotas de contribuciones patronales que les correspondieron hasta la entrada en vigencia de la presente ley.

Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a prorrogar el plazo indicado en el primer párrafo del presente artículo cuando así lo aconseje la situación económica del sector. Esta facultad sólo podrá ser ejercida previos informes técnicos favorables y fundados del Ministerio de Educación y del Ministerio de Economía.

Art. 25. - El Ministerio de Economía y el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social en lo que fuere materia de su competencia, serán las autoridades de aplicación de la presente ley, quedando facultados para dictar las normas interpretativas y complementarias correspondientes.

Art. 26. - Deróganse los decretos 814/01 y 1.009/01 y el artículo 173 de la ley 27.430.

CAPÍTULO 4
Ajuste por inflación impositivo

Art. 27. - Sustitúyese el artículo 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias texto ordenado en 2019, el cual quedará redactado de la siguiente manera:

Artículo 194: El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1º de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.

Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019.

CAPÍTULO 5
Bienes personales e impuesto cedular

Art. 28. - Modificase, con efectos a partir del período fiscal 2019 inclusive, el artículo 25 de la ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, el cual quedará redactado de la siguiente manera:

Artículo 25: El gravamen a ingresar por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17, será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto -excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota que se determine de conformidad a lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo y los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de esta ley- que exceda del establecido en artículo 24, la siguiente escala:

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, inclusive	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.000	En adelante	156.250	1,25%	18.000.000

Delégase en el Poder Ejecutivo nacional hasta el 31 de diciembre de 2020, la facultad de fijar alícuotas 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 repartición 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 alícuotas 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.

A los fines previstos en el párrafo precedente, se entenderá por activos financieros situados en el exterior, 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; 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, cuotapartes 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.

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta 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 sólo 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 Poder Ejecutivo nacional ejerciera la facultad prevista en el segundo párrafo de este artículo, el cómputo respectivo procederá, en primer término, contra el impuesto que resulte de acuerdo

con las disposiciones del primer párrafo de este artículo, y el remanente no computado podrá ser utilizado contra el gravamen determinado por aplicación de las alícuotas diferenciales.

Art. 29. - Sustitúyese, con efectos a partir del período fiscal 2019, inclusive, el primer párrafo del artículo sin número agregado a continuación del artículo 25 del Título VI de la ley 23 .966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, t.o. en 1997 y sus modificatorias, por el siguiente:

Artículo ... : El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, 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, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

Art. 30. - Modifícase el Título VI de la ley 23.966 y sus modificatorias, del Impuesto sobre los Bienes Personales, con relación a la condición de 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 en los términos y condiciones establecidos en los artículos 119 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, quedando sin efecto el criterio de "domicilio".

Art. 31. - Establécese que la alícuota prevista en el primer párrafo del artículo 26 del Título VI de la ley 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, t.o. en 1997 y sus modificaciones, para los períodos fiscales 2019 y siguientes, será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%).

Art. 32. - Deróganse el artículo 95 y el artículo 96 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. en 2019) a partir del período fiscal 2020.

Art. 33. - Sustitúyese el inciso h) del artículo 26 de la Ley de 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 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 indivisas residentes en el país.

Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste.

Art. 34.- Incorpórese como último párrafo al inciso u) del artículo 26 de la Ley del Impuesto a Las Ganancias, texto ordenado en 2019, con aplicación a partir del periodo fiscal 2020, el siguiente:

Cuando se trate de valores alcanzados por las disposiciones del artículo 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 artículo 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.

CAPÍTULO 6
Impuesto Para una Argentina Inclusiva
y Solidaria (PAÍS)

Art. 35. - Establécese con carácter de emergencia, por el término de cinco (5) períodos fiscales a partir del día de entrada en vigencia de la presente ley, un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación sobre las siguientes operaciones:

a) 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;

b) 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 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.

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) 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 25.065 y cualquier otro medio de pago equivalente que determine la reglamentación;

d) Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo -mayoristas y/o minoristas-, del país.

e) 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.

Art. 36. - Serán pasibles del impuesto que se aprueba por la presente ley, 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. Si 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.

No se encuentran alcanzadas por el presente impuesto las jurisdicciones y entidades comprendidas en el inciso a) y b) del artículo 8º de la ley 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.

Tampoco se encontrarán alcanzadas por el presente impuesto las siguientes operaciones:

a) 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;

b) 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;

c) 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 parte de las entidades reconocidas en la ley 25.054 y sus modificatorias.

Art. 37. - El pago del impuesto estará a cargo del adquirente, locatario o prestatario, pero deberán actuar en carácter de agentes de per-

cepción y liquidación del mismo, los sujetos que para cada tipo de operaciones se indican a continuación:

a) Operaciones comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 35: Las entidades autorizadas a operar en cambios por el Banco Central de la República Argentina;

b) Operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35: 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;

c) Operaciones comprendidas en el inciso d) del artículo 35: Las agencias de viajes y turismo mayoristas o minoristas, que efectúen el cobro de los servicios;

d) Operaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 35: Las empresas de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática, que efectúen el cobro de los mismos.

Art. 38. - La percepción del impuesto deberá practicarse en la oportunidad que a continuación se indica:

a) Operaciones comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 35: En el momento de efectivizarse la operación cambiaría.

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) Operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35 canceladas con tarjeta de crédito y/o compra: 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. El importe de la percepción practicada deberá consignarse, en forma discriminada, en el referido documento, el cual constituirá comprobante justificativo de las percepciones sufridas;

c) Operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35 canceladas con tarjeta de débito: En la fecha de débito en la cuenta bancaria asociada. Resultará comprobante justificativo suficiente de las percepciones sufridas el extracto o resumen bancario de la cuenta afectada al sistema de tarjeta de débito, cuando éstos detallen en forma discriminada e individualizada por operación las sumas percibidas;

d) Operaciones comprendidas en los incisos d) y e) del artículo 35: 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.

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.

Art. 39. - El impuesto establecido en el artículo 35 se determinará aplicando la alícuota del treinta por ciento (30%), según el siguiente detalle:

a) Sobre el importe total de cada operación alcanzada, para el caso de las operaciones comprendidas en los incisos a), b), c) y d) del primer párrafo del artículo citado;

b) Sobre el precio, neto de impuestos y tasas, de cada operación alcanzada para el caso de las operaciones comprendidas en el inciso e) del primer párrafo del artículo 35.

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.

Art. 40. - La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá las formas, plazos, requisitos y demás condiciones para la declaración e ingreso del impuesto previsto en el artículo 35, tanto por parte de los agentes de per-

cepción como del sujeto imponible, así como para la acreditación de las exenciones previstas en la presente.

Asimismo, en caso de resultar necesario, dispondrá de un plazo especial para la percepción e ingreso del impuesto atendiendo a eventuales adecuaciones en los sistemas administrativos de los agentes de percepción.

Art. 41. - Deléganse en el Poder Ejecutivo nacional, las siguientes facultades:

a) Incorporar nuevas operaciones al listado enunciado en el artículo 35, en la medida en que impliquen la adquisición de moneda extranjera de manera directa o indirecta, e identificar en su caso nuevos agentes de percepción a los enunciados en el artículo 37;

b) Reducir la alícuota establecida en el artículo 39 en la medida en que se hayan morigerado las causas que motivan la emisión de la presente ley, y restituirlas en su caso;

c) Suspender temporalmente la aplicación del presente impuesto en atención a razones de orden fundadas;

d) Establecer una alícuota reducida a los servicios indicados en el artículo 3º inciso e) apartado 21 subapartado m) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997) y sus modificaciones;

e) Realizar estudios e investigaciones sobre el impacto social y económico del impuesto y de otras modalidades de transacciones que involucren directa o indirectamente adquisición de moneda extranjera que correspondan alcanzar o eximir, según el caso, con arreglo al objeto pretendido por el gravamen. A tal efecto, el Banco Central de la República Argentina y la Administración Federal de Ingresos Públicos producirán los informes correspondientes.

Art. 42. - El producido del impuesto establecido en el artículo 35 nacional conforme a las siguientes prioridades:

a) Financiamiento de los programas a cargo de la Administración Nacional de la Seguridad Social: y de las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados setenta por ciento (70%);

b) Financiamiento de obras de vivienda social: del fideicomiso Fondo de Integración Socio Urbana creado por la ley 27.453 y el decreto 819/2019, obras de infraestructura económica y fomento del turismo nacional: treinta por ciento (30%).

Art. 43. - Exímese al fideicomiso Fondo de Integración Socio Urbana y a su fiduciario, en sus operaciones relativas al Fondo, de todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales existentes y a crearse en el futuro, incluyendo el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias. La exención a este último impuesto será aplicable para los movimientos de las cuentas utilizadas exclusivamente a los fines de su creación.

Se invita a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir a la eximición de todos los tributos aplicables en su jurisdicción, en iguales términos a los establecidos en el párrafo anterior.

Art. 44. - El impuesto que se establece por el artículo 35 de la presente ley será de aplicación a las operaciones, liquidaciones y pagos efectuados, de acuerdo al cronograma establecido en el artículo 35, con exclusión de las transacciones efectuadas con anterioridad a dicha fecha. Su aplicación, recaudación y ejecución judicial, estará cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y le será de aplicación la ley 11.683 (t.o. en 1998) y sus modificatorias.

CAPÍTULO 7
Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias

Art. 45. - Incorpórase como segundo párrafo del artículo 1º de la ley 25.413 y sus modificatorias, con efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del día siguiente al de la publicación de esta ley en el Boletín Oficial, el siguiente:

En el caso previsto en el inciso a), cuando se lleven a cabo extracciones en efectivo, bajo cualquier forma, los débitos efectuados en las cuentas mencionadas en dicho inciso, estarán sujetos al doble de la tasa vigente para cada caso, sobre el monto de los mismos. Lo

dispuesto en este párrafo no resultará de aplicación a las cuentas cuyos titulares sean personas humanas o personas jurídicas que revistan y acrediten la condición de Micro y Pequeñas Empresas, en los términos del artículo 2º de la ley 24.467 y sus modificatorias y demás normas complementarias.

CAPÍTULO 8
Impuesto a las ganancias

Art. 46. - Dispónese que, a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al período fiscal 2019, los sujetos que obtengan las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, tendrán derecho a deducir de su ganancia neta sujeta a impuesto, una suma equivalente a la reducción de la base de cálculo de las retenciones que les resulten aplicables conforme al primer párrafo del artículo 1º del decreto 561 del 14 de agosto de 2019, sin que la referida deducción pueda generar quebranto.

Art. 47. - Manténgase 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 incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 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.

Art. 48. - Suspéndese hasta los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 º de enero de 2021 inclusive, lo dispuesto en el artículo 86 incisos d) y e) de la ley 27.430 y establécese para el período de la suspensión ordenada en el presente artículo, que la alícuota prevista en los incisos a) y b) del artículo 73 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, será del treinta por ciento (30%) y que la prevista en el segundo párrafo del inciso b) de ese artículo y en el artículo 97 ambos de la misma ley, será del siete por ciento (7%).

CAPÍTULO 9
Tasa de estadística

Art. 49. - Establécese hasta el 31 de diciembre de 2020, en un tres por ciento (3%) la alícuota de la tasa de estadística contemplada en el artículo 762 de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, la cual resultará aplicable a las destinaciones definitivas de importación para consumo, con excepción de aquellas destinaciones registradas en el marco de Acuerdos Preferenciales suscriptos por la República Argentina que específicamente contemplen una exención, o aquellas que incluyan mercadería originaria y de los Estados Partes del MERCOSUR. El Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer, por razones justificadas, exenciones para el pago de la tasa cuando se trate de una actividad específica que tenga como objeto, entre otras, finalidades de ciencia, tecnología, innovación, promoción del desarrollo económico o la generación de empleo.

CAPÍTULO 10
Impuestos internos

Art. 50. - Sustitúyese el artículo 39 de la Ley de Impuestos Internos, texto sustituido por la ley 24.674 y sus modificatorias, por el siguiente:

Artículo 39: Los bienes comprendidos en el artículo 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 inciso c) del artículo 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 inciso 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 inciso f).

Para el caso de los bienes comprendidos en los incisos a), b) y d), cuyo precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos 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 la aplicación de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%).

Para el caso de los bienes comprendidos en el inciso 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).

Para el caso de los bienes comprendidos en los incisos e) y f) deberán tributar el impuesto que resulte de la aplicación de la tasa del veinte por ciento (20%).

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 Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) correspondiente al trimestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice. Los montos actualizados surtirán efectos para los hechos imponibles que se perfeccionen desde el primer día del segundo mes inmediato siguiente a aquél en que se efectúe la actualización, inclusive.

Art. 51. - Las disposiciones del artículo precedente surtirán efecto para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del primer día del mes inmediato siguiente al de la publicación de la presente ley.

TÍTULO V
Derechos de exportación

Art. 52. - Establécese que, en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo nacional mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB.

Se prohíbe que la alícuota de los derechos de exportación supere el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB para las habas (porotos) de soja.

Se prohíbe superar el quince por ciento (15%) para aquellas mercancías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que tenían una alícuota de cero por ciento (0%) a esa fecha.

Se prohíbe superar el cinco por ciento (5%) de alícuota para los productos agroindustriales de las economías regionales definidas por el Poder Ejecutivo nacional.

Las alícuotas de los derechos de exportación para bienes industriales y para servicios no podrán superar el cinco por ciento (5%) del valor imponible o del precio oficial FOB.

Las alícuotas de los derechos de exportación para hidrocarburos y minería no podrán superar el ocho por ciento (8%) del valor imponible o del precio oficial FOB. 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 (*).

(*) Texto observado por Decreto 58/2019 (B.O. 23/12/2019).

El sesenta y siete por ciento (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 la Seguridad Social y a las prestaciones del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados. El tres por ciento (3%) se destinará a la creación de un Fondo solidario de competitividad agroindustrial para estimular la actividad de pequeños productores y cooperativas a través de créditos para la producción, innovación, agregado de valor y costos logísticos. Este Fondo será administrado por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca.

Exceptúase del pago de los derechos que gravan la exportación para consumo a 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 Poder Ejecutivo nacional podrá utilizar la facultad prevista en el artículo 755, apartado b), de la ley 22.415 (Código Aduanero) respecto de entidades estatales o con participación estatal que tengan como finalidad principal desarrollar actividades de c1enc1a, tecnología e innovación.

El Poder Ejecutivo nacional podrá ejercer estas facultades hasta el 31 de diciembre de 2021.

Art. 53. - El Poder Ejecutivo nacional deberá establecer 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 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.

La modificación de las alícuotas en el marco de las facultades acordadas en el presente artículo, deberá ser informada por el Poder Ejecutivo nacional ante una comisión integrada por miembros del Poder Legislativo, del Consejo Federal Agropecuario y representantes de las entidades y organizaciones representativas del sector agropecuario para que se expidan al respecto.

Las alícuotas que sean aumentadas en el marco de las facultades acordadas en el presente artículo no serán aplicadas en los 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.

Art. 54. - Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1.126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificatorias, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones y el decreto 37 del 14 de diciembre de 2019.

TÍTULO VI
Haberes previsionales. Aumentos salariales

Art. 55. - A los fines de atender en forma prioritaria y en el corto plazo a los sectores de más bajos ingresos, suspéndase por el plazo de ciento ochenta (180) días, la aplicación del artículo 32 de la ley 24.241, sus complementarias y modificatorias.

Durante el plazo previsto en el párrafo anterior, el Poder Ejecutivo nacional deberá fijar trimestralmente el incremento de los haberes previsionales correspondiente al régimen general de la ley 24.241, atendiendo prioritariamente a los beneficiarios de más bajos ingresos.

El Poder Ejecutivo nacional convocará una comisión integrada por representantes del Ministerio de Economía, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y miembros de las comisiones del Congreso de la Nación competentes en la materia que, durante el plazo previsto en el primer párrafo, proponga un proyecto de ley de movilidad de los haberes previsionales que garantice una adecuada participación de los ingresos de los beneficiarios del sistema en la riqueza de la Nación, de acuerdo con los principios de solidaridad y redistribución.

Art. 56. - El Poder Ejecutivo nacional convocará una comisión integrada por representantes del Ministerio de Economía, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y miembros de las comisiones del Congreso de la Nación competentes en la materia, para que en el plazo de ciento ochenta (180) días, revise la sustentabilidad económica, financiera y actuaria! y proponga al Congreso de la Nación las modificaciones que considere pertinentes relativas a la movilidad o actualización de los regímenes especiales prevista en el artículo 2º del decreto 137/2005, el artículo 1º incisos b) y c) de la ley 26.508, el artículo 1º del decreto 1.199/2004 en el marco de las resoluciones MTEySS 268/2009, 824/2009 y 170/2010 y resolución SSS 9/2010, la ley 26.913 según decreto 1.058/2014, el artículo 3º de la ley 27.452, el artículo 5º punto II y artículo 14 de la ley 27.260 texto según ley 27.467, el artículo 2º de la ley 23.848, el artículo 3º de la ley 27.329,

el artículo 7º de la ley 22.929 conforme decreto 160/2005, el artículo 27 de la ley 24.018, el artículo 6º de la ley 22. 731, los artículos 75, 94 y concordantes de la ley 19.101, de los artículos 5º a 10 de la ley 13.018 y 107 y siguientes de la ley 20.416, y de los artículos 4º a 6º y 13 de la ley 23.794, y de toda otra norma análoga que corresponda a un régimen especial, contributivo o no contributivo, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.

Art. 57. - Sustitúyese el inciso a) del artículo 74 de la ley 24.241 por el siguiente:

a) Operaciones de crédito público de las que resulte deudor el Estado nacional a través de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía, ya sean títulos públicos, letras del Tesoro o préstamos hasta el cincuenta por ciento (50%) de los activos totales del fondo.

Podrá aumentarse al cien por ciento (100%) neto de los topes previstos en el presente artículo, en la medida que el excedente cuente con recursos afectados específicamente a su cumplimiento o con garantías reales u otorgadas por organismos o entidades internacionales de los que la Nación sea parte. Quedan excluidas del tope establecido en el presente inciso, las tenencias de títulos representativos de la deuda pública del Estado nacional que fueron recibidos en canje por las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones en el marco de la reestructuración de la deuda pública en los términos de los artículos 65 de la ley 24.156 y sus modificatorias, y 62 de la ley 25.827 y su modificatoria, independientemente de que no cuenten con las garantías allí contempladas.

Transitoriamente, hasta el 31 de diciembre de 2023, podrá mantenerse hasta el setenta por ciento (70%) de la cartera del Fondo de Garantía de Sustentabilidad del Sistema Integrado Previsional Argentino en títulos públicos, cuenten o no con garantías, debiendo, al cabo de ese período, regularizar la tenencia de estos activos, a los límites establecidos en el párrafo precedente.

Exceptúase de los alcances del decreto 668/2019 al Fondo de Garantía de Sustentabilidad (FGS) del Sistema Integrado Previsional Argentino.

Art. 58. - Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a:

a) Disponer en forma obligatoria que los empleadores del sector privado abonen a sus trabajadores incrementos salariales mínimos;

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.

TÍTULO VII
Sociedades. Capital social

Art. 59. - Suspéndese, hasta la finalización del plazo establecido en el artículo 1º de la presente ley la aplicación del inciso 5 del artículo 94 y del artículo 206 de la Ley General de Sociedades, 19.550 (t.o. 1984).

TÍTULO VIII
Créditos UVA

Art. 60. - El Banco Central de la República Argentina realizará una evaluación sobre el desempeño y las consecuencias del sistema de préstamos UVA para la adquisición de viviendas y los sistemas de planes de ahorro para la adquisición de vehículos automotor, sus consecuencias sociales y económicas, y estudiará mecanismos para mitigar sus efectos negativos atendiendo al criterio del esfuerzo compartido entre acreedor y deudor.

TÍTULO IX
eservas de libre disponibilidad

Art. 61. - Autorízase al Gobierno nacional a emitir letras denominadas en dólares estadounidenses (U$S) por un monto de hasta dólares cuatro mil quinientos setenta y un millones (U$S 4.571.000.000), a diez (10) años de plazo, con amortización íntegra al vencimiento, la que devengará una tasa de interés igual a la que devenguen las reservas internacionales del

Banco Central de la República Argentina para el mismo período y hasta un máximo de la tasa LIBOR anual menos un punto porcentual. Los intereses se cancelarán semestralmente.

Art. 62. - Autorízase al Gobierno nacional a adquirir divisas en el Banco Central de la República Argentina con las letras del artículo 61 por igual cantidad a las nominalmente expresadas en las mismas.

Estas letras, como así también las tenencias vigentes de letras intransferibles en poder del Banco Central de la República Argentina, deberán registrarse en sus estados contables a valor técnico.

Art. 63. - Los dólares autorizados a adquirir mediante esta norma sólo podrán aplicarse al pago de obligaciones de deuda denominadas en moneda extranjera.

TÍTULO X
Emergencia sanitaria

Art. 64. - En el marco de la emergencia sanitaria declarada en el artículo 1º de la presente ley, mantiénese la prioridad prevista para los Programas del Ministerio de Salud establecidos por el artículo 1º del decreto 450 del 7 de marzo de 2002, sustituido por el decreto 1.053 del 19 de junio de 2002 o los que los reemplacen para el Ejercicio 2020: Programa 17-Subprograma 1- Plan Nacional a favor de la Madre y el Niño, en la parte correspondiente al inciso 5- Transferencias y los Programas 22- Lucha contra el VIH; 24- Detección y Tratamiento de Enfermedades Crónicas No Transmisibles y Conductas Adictivas y 30- Emergencias Sanitarias, en las mismas condiciones y con los mismos alcances, y asígnase prioridad al Programa 20- Prevención y Control de Enfermedades inmunoprevenibles, Programa 29- Cobertura Universal de Salud - Medicamentos, Programa 45- Prevención y Control de Enfermedades Crónicas No Transmisibles, o los que los reemplacen, en lo que corresponde al inciso 2- Bienes de Consumo.

Invítase a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a atender como prioridad la asignación de recursos al Sector Salud en tiempo oportuno y legal forma, a fin de garantizar la eficacia y efectividad de las prestaciones médico-asistenciales que se encuentran bajo su responsabilidad.

Art. 65. - El Ministerio de Salud instrumentará las políticas referidas a la emergencia sanitaria declarada por el artículo 1º de la presente ley y dictará las normas aclaratorias y complementarias pertinentes.

Art. 66. - El Ministerio de Salud promoverá la descentralización progresiva hacia las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de las funciones, atribuciones y facultades emanadas de la presente ley, que correspondieren, mediante la celebración de los convenios respectivos.

Art. 67. - Instrúyese al Ministro de Salud a conformar y convocar al Consejo Nacional Consultivo de Salud creado por el decreto 2.724 del 31 de diciembre de 2002, con el propósito de proponer alternativas para la identificación, formulación, aplicación y evaluación de las acciones destinadas a paliar las necesidades básicas de la atención de la salud, así como para alcanzar los consensos sectoriales necesarios para la instrumentación de las políticas sanitarias que promuevan la equidad, el acceso y la calidad en la atención de la salud de la población con base en la Estrategia de Atención Primaria de la Salud para todos los argentinos.

Art. 68. - Instrúyese al Ministerio de Salud a que en el ámbito del Consejo Federal de Salud se acuerde un Plan Federal de Salud que promueva la equidad, el acceso y la calidad en la atención de la salud de la población y la integración de los subsistemas, teniendo en consideración los consensos sectoriales mencionados en el artículo anterior.

Art. 69. - Créase una Comisión Interministerial integrada por representantes de los Ministerios de Salud, de Economía y de Desarrollo Productivo, del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados y la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que tendrá como misión analizar el impacto de la carga impositiva y tributaria sectorial con el objeto de favorecer el acceso a los bienes y servicios de salud.

Art. 70. - Facúltase al Ministerio de Salud para establecer un mecanismo de monitoreo de

precios de medicamentos e insumos del sector salud y de alternativas de importación directa y licencias compulsivas u obligatorias, frente a posibles problemas de disponibilidad o alzas injustificadas o irrazonables que afecten el acceso de la población a los mismos de manera que puedan poner en riesgo su salud.

Asimismo, facúltase al Ministerio de Salud para dictar las normas complementarias tendientes a implementar:

a) En acuerdo con el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, un listado de medicamentos e insumos a ser adquiridos por este organismo y por la Superintendencia de Servicios de Salud;

b) Precios de referencia de insumos y medicamentos esenciales por banda terapéutica;

c) Controles y dispositivos que promuevan la plena vigencia de la ley 25.649 de Especialidades Medicinales-Medicamentos Genéricos, con particular referencia a la prescripción y sustitución en la dispensación.

Art. 71. - El Ministerio de Salud, para las contrataciones que realice en el marco de la emergencia sanitaria, podrá optar, además de los medios vigentes de compra y sin perjuicio de la intervención que le compete a la Sindicatura General de la Nación, por alguna de las siguientes modalidades:

a) Los mecanismos previstos en el artículo 25, inciso d), apartado 5 del decreto 1.023/01, independientemente del monto de la contratación, dándose por acreditada la grave y notoria crisis por la cual atraviesa el sistema de salud argentino;

b) La utilización de los recursos del Fondo Rotatorio Regional para Suministros Estratégicos de Salud Pública de la Organización Panamericana de la Salud y de la Organización Mundial de la Salud y cualquier otro procedimiento de adquisiciones que dichas entidades pongan a disposición de sus miembros;

c) Otros medios que ofrezcan alternativas a través de organismos internacionales, organismos multilaterales, organizaciones no gubernamentales, u otros países.

A fin de garantizar la transparencia en las contrataciones previstas en el inciso a), se deberá invitar a la mayor cantidad de potenciales oferentes, de acuerdo a los registros actualizados existentes en la Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica (ANMAT). Asimismo, se deberá prever la difusión a través de la página de Internet de la Oficina Nacional de Contrataciones.

En los casos en que se contrate a través del Fondo Rotatorio Regional para Suministros Estratégicos de Salud Pública de la Organización Panamericana de la Salud y de la Organización Mundial de la Salud, se aceptarán los mecanismos de contratación previstos por ambas organizaciones, autorizándose al Ministerio de Salud a emitir las respectivas órdenes de pago a favor de dichos fondos, aún sin haberse cumplido la recepción parcial definitiva de los medicamentos o insumos adquiridos. Ello sin perjuicio de la aplicación de los mecanismos de contralor vigentes.

Art. 72. - Podrán afectarse, además, a los programas y planes derivados de la emergencia sanitaria, con los destinos que específicamente determine el Ministerio de Salud:

a) Los fideicomisos, subsidios, subvenciones, legados y donaciones y todo otro recurso que reciba el Poder Ejecutivo nacional a través de sus distintas Jurisdicciones, vinculados con la emergencia sanitaria;

b) Las reasignaciones de créditos o préstamos internacionales que administra el Ministerio de Salud o los que determine el Poder Ejecutivo nacional en el marco de la presente emergencia sanitaria, previa conformidad de la contraparte otorgante del préstamo;

c) Los nuevos préstamos que se gestionen y obtengan en ocasión y con motivo de la emergencia sanitaria.

Art. 73. - Exímese del pago de derechos de importación y de todo otro impuesto, gravamen, contribución, tasa o arancel aduanero o portuario, de cualquier naturaleza u origen, como así también de la constitución de depósito previo, a las vacunas y descartables importados por el Ministerio de Salud y/o el Fondo Rotatorio de

OPS destinados a asegurar las coberturas de vacunas previstas en el artículo 7º de la ley 27.491.

Art. 74. - Exímese del pago correspondiente al Impuesto al Valor Agregado que grava la importación para consumo de las mercaderías aludidas en el artículo anterior.

Art. 75. - Las exenciones establecidas en los artículos 73 y 74, serán de carácter transitorio y se aplicarán tanto a las importaciones perfeccionadas durante la Emergencia Sanitaria Nacional, conforme lo establezca la reglamentación, como a las mercaderías que, a la fecha de emisión de la presente ley, se encuentren en territorio aduanero pendientes de nacionalizar.

Art. 76. - Restablécese el desarrollo del objetivo de universalizar el acceso de medicamentos esenciales a través del Programa Nacional "Remediar", destinado a garantizar la provisión de insumos y medicamentos críticos a través de centros de atención de la salud provinciales o gubernamentales.

Art. 77. - El Ministerio de Salud fijará, a través de las normas que dicte al respecto, las condiciones de acceso a los medicamentos, insumos y/o recursos asignados al Programa Nacional a que se refiere el artículo precedente.

Art. 78. - Déjanse sin efecto las restricciones que limitan la libertad de contratación a las entidades comprendidas por los artículos 5º y 7º del decreto 9 del 7 de enero de 1993, y los incisos I), II) y III) del artículo 27 del Anexo II del decreto 576 del 1º de abril de 1993.

Art. 79. - Suspéndese hasta el 31 de diciembre de 2020, las ejecuciones forzadas de los créditos que el Estado nacional, sus entes centralizados o descentralizados o autárquicos, las empresas estatales o mixtas, cualquier entidad en la que el Estado nacional tenga el control del capital o de la toma de decisiones y los entes públicos no estatales, posean contra los prestadores médico asistenciales públicos o privados de internación, de diagnóstico y tratamiento, que cuenten con el certificado de inscripción del Registro Nacional de Prestadores Sanatoriales que emite la Superintendencia de Servicios de Salud, así como contra los establecimientos geriátricos y de rehabilitación prestadores del Sistema Nacional del Seguro de Salud y del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

Inclúyese dentro de la suspensión prevista, la traba de las medidas cautelares preventivas y/o ejecutivas dictadas contra los agentes del Sistema Nacional del Seguro de Salud incluyendo al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

Las sentencias que se dicten dentro del plazo establecido en el artículo 1º de la presente ley, no podrán ejecutarse hasta su expiración, en tanto importen desapoderamiento de los bienes afectados al giro de la actividad que desempeña y/o traba al normal desempeño de su funcionamiento.

Art. 80. - Instrúyese a la Administración Federal de Ingresos Públicos a que dentro del plazo indicado en el artículo anterior establezca, en los términos del artículo 32 de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones, prórrogas y planes especiales de facilidades de pago de los tributos, sus intereses y multas, adeudados por los sujetos indicados en dicho artículo, teniendo especialmente en cuenta al momento de fijar los plazos a acordar así como el interés de financiamiento, la situación de emergencia sanitaria y económica. A tales fines los sujetos que pretendan acogerse a estos beneficios deberán contar con el certificado de inscripción del Registro Nacional de Prestadores Sanatoriales que emite la Superintendencia de Servicios de Salud dependiente del Ministerio de Salud.

Art. 81. - Créase en el ámbito del Ministerio de Salud una Comisión Asesora, la que será presidida por el titular de esa cartera e integrada además por un (1) representante de los siguientes organismos: Jefatura de Gabinete de Ministros, Ministerio de Economía, Ministerio de Desarrollo Productivo, Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y Superintendencia de Servicios de Salud, obras sociales provinciales y los representantes de los agentes del Seguro de Salud y los prestadores que determine el Consejo Nacional Consultivo de Salud.

Dicha Comisión deberá relevar la situación de endeudamiento sectorial público y privado, con énfasis en el ámbito prestacional, y las alterna-

tivas para la regularización de las acreencias de los prestadores del Sistema Nacional del Seguro de Salud, a excepción del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, previo a que expire el plazo establecido en el artículo 79.

Art. 82. - Suspéndense hasta el 31 de diciembre de 2020 las ejecuciones forzadas de los créditos que la Administración Federal de Ingresos Públicos posea contra los prestadores médico-asistenciales en internación, de diagnóstico y tratamiento, en ambos casos públicos o privados.

A tales fines los sujetos que pretendan acogerse a estos beneficios deberán contar con el certificado de inscripción del Registro Nacional de Prestadores Sanatoriales que emite la Superintendencia de Servicios de Salud.

Quedan comprendidos en el alcance de la presente norma los establecimientos geriátricos prestadores del Sistema Nacional del Seguro de Salud y del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

Art. 83. - Establécese que la tasa de justicia para los acuerdos concursales, judiciales o extrajudiciales homologados en los términos de las leyes 24.522, 25.561, 25.563, 25.589 y sus prórrogas, será calculada sobre el monto definitivo de los mismos, hasta el cero con setenta y cinco céntimos por ciento (0,75%) y cero con veinticinco céntimos por ciento (0,25%) respectivamente cuando se trate de agentes del Seguro Nacional de Salud.

Art. 84. - Suspéndense por el lapso que dure la emergencia sanitaria las previsiones de los decretos 446/00, 1.140/00 y 1.305/00 en todo aquello que se opongan a la presente ley.

Art. 85. - Prorrógase lo dispuesto por el decreto 486/02, sus disposiciones complementarias y modificatorias, con excepción de las que se opongan a la presente.

TITULO XI
Modificación temporaria a la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional

Art. 86. - Durante el período de vigencia de la presente ley, y dada la excepcionalidad de la coyuntura económica, se reestablecerán los límites para realizar reestructuraciones presupuestarias, dispuestos originalmente para el Ejercicio 2017 mediante el artículo 1º de la ley 27.342, modificatoria del artículo 37 de la ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Art. 87. - La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina.

Art. 88. - Comuníquese, etc.

ANEXO I

Código Zonal	Jurisdicción	Puntos Porcentuales de reconocimiento IVA
1	CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES	0,00%
2	GRAN BUENOS AIRES	0,00%
3	TERCER CINTURÓN DEL GBA	0,65%
4	RESTO DE BUENOS AIRES	1,45%
5	BS. AS. - PATAGONES	2,20%
6	BS. AS. - CARMEN DE PATAGONES	3,00%
7	CÓRDOBA - CRUZ DEL EJE	3,80%

Código Zonal	Jurisdicción	Puntos Porcentuales de reconocimiento IVA
8	BS. AS. - VLLLARINO	2,20%
9	GRAN CATAMARCA	5,70%
10	RESTO DE CATAMARCA	6,50%
1 1	CIUDAD DE CORRIENTES	7,30%
12	FORMOSA - CIUDAD DE FORMOSA	8,05%
13	CÓRDOBA - SOBREMONTE	5,70%
14	RESTO DE CHACO	8,85%
15	CÓRDOBA - RÍO SECO	5,70%
16	CÓRDOBA - TULUMBA	5,70%
17	CÓRDOBA - MINAS	3,80%
18	CÓRDOBA - POCHO	3,80%
19	CÓRDOBA - SAN ALBERTO	3,80%
20	CÓRDOBA - SAN JAVIER	3,80%
21	GRAN CÓRDOBA	1,45%
22	RESTO DE CÓRDOBA	2,20%
23	CORRIENTES -ESQUINA	5,70%
24	CORRIENTES - SAUCE	5,70%
25	CORRIENTES - CURUZÚ CUATIÁ	5,70%
26	CORRIENTES - MONTE CASEROS	5,70%
27	RESTO DE CORRIENTES	7,30%
28	GRAN RESISTENCIA	7,30%
29	CHUBUT - RAWSON - TRELEW	5,70%
30	RESTO DE CHUBUT	6,50%
31	ENTRE RÍOS -FEDERACIÓN	5,70%
32	ENTRE RÍOS -FELICIANO	5,70%
33	ENTRE RÍOS -PARANÁ	2,20%
34	RESTO DE ENTRE RÍOS	3,00%

Código Zonal	Jurisdicción	Puntos Porcentuales de reconocimiento IVA
35	JUJUY - CIUDAD DE JUJUY	7,30%
36	RESTO DE J UJUY	8,05%
37	LA PAMPA - CHICALCO	3,80%
38	LA PAMPA - CHALILEO	3,80%
39	LA PAMPA -PUELÉN	3,80%
40	LA PAMPA - LIMAY MAUHIDA	3,80%
41	LA PAMPA - CURACÓ	3,80%
42	LA PAMPA - LIHUEL CALEL	3,80%
43	LA PAMPA - SANTA ROSA Y TOA Y	2,20%
44	RESTO DE LA PAMPA	3,00%
45	CIUDAD DE LA RIOJA	5,70%
46	RESTO DE LA RIOJA	6,50%
47	GRAN MENDOZA	3,00%
48	RESTO DE MENDOZA	3,80%
49	MISIONES -POSADAS	7,30%
50	RESTO DE MISIONES	8,05%
51	CIUDAD NEUQUÉN/PLOTTIER	3,00%
52	NEUQUÉN - CENTENARIO	3,00%
53	NEUQUÉN - CUTRAL CO	6,50%
54	NEUQUÉN - PLAZA HUINCUL	6,50%
55	RESTO DE NEUQUÉN	3,80%
56	RIO NEGRO SUR HASTA PARALELO 42	6,50%
57	RIO NEGRO - VIEDMA	3,00%
58	RIO NEGRO - ALTO VALLE	3,00%
59.	RESTO DE RÍO NEGRO	3,80%
60	GRAN SALTA	7,30%
61	RESTO DE SALTA	8,05%
62	GRAN SAN JUAN	3,80%
63	RESTO DE SAN JUAN	5,70%

Código Zonal	Jurisdicción	Puntos Porcentuales de reconocimiento IVA
64	CIUDAD DE SAN LUIS	3,00%
65	RESTO DE SAN LUIS	3,80%
66	SANTA CRUZ - CALETA OLIVIA	6,50%
67	SANTA CRUZ - RÍO GALLEGOS	6,50%
68	RESTO DE SANTA CRUZ	7,30%
69	SANTA FE - GENERAL OBLIGADO	5,70%
70	SANTA FE - SAN JAVIER	5,70%
71	SANTA FE Y SANTO TOMÉ	2,20%
72	SANTA FE - 9 DE JULIO	5,70%
73	SANTA FE - VERA	5,70%
74	RESTO DE SANTA FE	2,20%
75	CIUDAD DE SGO. DEL ESTERO Y LA BANDA	8,05%
76	SGO. DEL ESTERO - OJO DE AGUA	5,70%
77	SGO. DEL ESTERO - QUEBRACHOS	5,70%
78	SGO. DEL ESTERO - RIVADA VIA	5,70%
79	TIERRA DEL FUEGO - RÍO GRANDE	6,50%
80	TIERRA DEL FUEGO - USHUAIA	6,50%
81	RESTO DE TIERRA DEL FUEGO	7,30%
82	GRAN TUCUMÁN	5,70%
83	RESTO DE TUCUMÁN	6,50%
84	RESTO DE SGO. DEL ESTERO	8,85%
85	RESTO DE FORMOSA	8,85%

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/LCON/8MRU

Decreto 99/2019

Publicado en: *Boletín Oficial del 28/12/2019*

VISTO:

El Expediente Nº EX-2019-113286170-APN-DGD#MHA, la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, el Título VI de la Ley Nº 23.966, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, de Impuesto sobre los Bienes Personales, el Título VI de la Ley Nº 27.430, los Capítulos 3, 5, 6 y 9 del Título IV y el Título V, de la Ley Nº 27.541 y los Decretos Nros. 389 del 22 de marzo de 1995, 37 del 9 de enero de 1998, 108 del 11 de febrero de 1999, 690 del 26 de abril de 2002, 759 del 16 de agosto de 2018, 1.201 del 28 de diciembre de 2018 y 361 del 17 de mayo de 2019, y

CONSIDERANDO:

Que por medio del Título VI de la Ley Nº 27.430 se introdujeron ciertas modificaciones en materia de recursos de la seguridad social y, en particular, a lo previsto en los Decretos Nros. 814 del 20 de junio de 2001 y sus modificatorios y 1.009 del 13 de agosto de 2001.

Que a través del Decreto Nº 759 del 16 de agosto de 2018 se reglamentaron tales disposiciones.

Que mediante el artículo 26 de la Ley Nº 27.541 se derogaron los decretos mencionados en el primer Considerando, así como también se establecieron nuevas regulaciones sobre la misma materia.

Que, por tal motivo, se torna necesario adecuar las disposiciones reglamentarias al nuevo régimen legal aplicable.

Que, por otra parte, el Capítulo 5 del Título IV de la Ley Nº 27.541 también efectuó cambios en el Título VI de la Ley Nº 23.966, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Que, en ese sentido, modificó el nexo de vinculación "domicilio" del sujeto del tributo por el de "residencia" reglado de conformidad a lo previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

Que, asimismo, se incorporó la posibilidad de fijar alícuotas diferenciales para gravar los bienes situados en el exterior pudiendo disminuirlas cuando se verifique su repatriación.

Que, por estas razones, cabe establecer las pautas que deben seguirse a los fines de definir el alcance de la condición de "residencia" y el concepto de "repatriación", como así también, fijar las referidas alícuotas diferenciales.

Que en lo que respecta al Capítulo 6 del Título IV de la Ley Nº 27.541, este incorporó el denominado "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)".

Que corresponde en esta instancia brindar precisiones con relación a las operaciones alcanzadas por el tributo a las que hace referencia su artículo 35, además de suspender, en esta oportunidad, de su pago, a la adquisición de servicios de transporte terrestre, de pasajeros, con destino a países limítrofes a fin de no afec-

tar el poder adquisitivo de los sectores más vulnerables para facilitar su desplazamiento.

Que debido a que determinados servicios digitales indicados en el inciso m), apartado 21, inciso e) del artículo 3º, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se encuentran gravados por este tributo, es necesario fijar una alícuota reducida.

Que en lo que hace a la tasa de estadística, el artículo 49 de la Ley Nº 27.541, establece su alícuota, hasta el 31 de diciembre de 2020, en un TRES POR CIENTO (3%), la que resultará aplicable a las destinaciones definitivas de importación para consumo, con excepción de aquellas destinaciones registradas en el marco de Acuerdos Preferenciales suscriptos por la REPÚBLICA ARGENTINA que específicamente contemplen una exención o aquellas que incluyan mercaderías originarias de los Estados Partes del MERCOSUR.

Que el mencionado artículo, asimismo, faculta al PODER EJECUTIVO NACIONAL a disponer, por razones justificadas, exenciones para el pago de dicha tasa cuando se trate de una actividad específica que tenga como objeto, entre otras, finalidades de ciencia, tecnología e innovación, la promoción de desarrollo económico o la generación de empleo.

Que, por otra parte, como resultado del procedimiento que oportunamente se llevó a cabo ante la ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO -OMC- a fin de que nuestro país ajustara su legislación sobre tasa de estadística a lo dispuesto en el Artículo 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.

Que el Decreto Nº 361 de fecha 17 de mayo de 2019 estableció hasta el 31 de diciembre de 2019 en un CERO POR CIENTO (0%) la alícuota de la tasa de estadística contemplada en el artículo 762 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, aplicable a ciertos bienes de capital y a las destinaciones suspensivas de importación temporaria.

Que, dadas las particularidades de ciertos sectores de la economía y de las características de las mercaderías, sus finalidades y/o procesos a los cuales son afectadas, corresponde mantener las excepciones al pago de dicha tasa otorgadas por normas especiales y, asimismo, prorrogar la vigencia del citado Decreto Nº 361/19.

Que el artículo 52 de la Ley Nº 27.541 estableció que los derechos de exportación aplicables a las exportaciones de las prestaciones de servicios no podrán superar el CINCO POR CIENTO (5%).

Que, por ese motivo, deben efectuarse adecuaciones en el texto del Decreto Nº 1.201 del 28 de diciembre de 2018 que fijó ese derecho en un DOCE POR CIENTO (12%) con un límite de PESOS CUATRO ($ 4) por cada dólar estadounidense determinado de conformidad con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 735 y concordantes de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones.

Que los Servicios jurídicos competentes han tomado la intervención que les corresponde.

Que la presente medida se dicta en ejercicio de las atribuciones conferidas por el artículo 99 incisos 1 y 2 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL y por los artículos 10, 755, 764 y 765 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, 25 del Título VI de la Ley Nº 23.966, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones y 41, 49 y 52 de la Ley Nº 27.541.

Por ello,

El presidente de la Nación Argentina decreta:

TÍTULO I
SEGURIDAD SOCIAL
CONTRIBUCIONES PATRONALES

Art. 1º - A efectos de evaluar el límite para la categorización como empresa mediana tramo 2

a que hace referencia el inciso a) del artículo 19 de la Ley Nº 27.541 los empleadores pertenecientes al sector privado cuya actividad principal, de acuerdo con lo allí dispuesto, encuadre en el sector "Servicios" o en el sector "Comercio" -con excepción de los comprendidos en las Leyes Nros. 23.551, 23.660 y 23.661 y sus correspondientes modificatorias- deberán considerar, en todos los casos, el tope de ventas totales anuales que, para el sector en el que estén encuadrados, se encuentre fijado en el Anexo IV de la Resolución de la entonces SECRETARÍA DE EMPRENDEDORES Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Nº 220 del 12 de abril del 2019 y su modificatoria o la que en el futuro la reemplace.

De no superarse los referidos topes, tales empleadores quedarán comprendidos en el inciso b) del artículo 19 de la mencionada ley, debiendo acreditar dicha condición con el certificado que emita la SECRETARÍA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y LOS EMPRENDEDORES del MINISTERIO DE DESARROLLO PRODUCTIVO. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, podrá excluir a determinadas actividades de la obligación de contar con el referido certificado o admitir otras modalidades de acreditación, cuando las características particulares impidan acreditar de tal modo la mencionada condición.

A estos fines, las ventas totales anuales serán calculadas en función de lo previsto en el artículo 5º de la resolución mencionada en el primer párrafo de este artículo o la que en el futuro la reemplace.

Art. 2º - Las alícuotas adicionales previstas en regímenes previsionales diferenciales o especiales deberán aplicarse sobre la base imponible que corresponda sin considerar las detracciones reguladas en los artículos 22 y 23 de la Ley Nº 27.541.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también resultará de aplicación para el cálculo de los conceptos adicionales a los previstos en el artículo 19 de esa misma ley, por los que los empleadores del Régimen legal de trabajo para el personal de la Industria de la Construcción establecido por la Ley Nº 22.250, su modificatoria y complementaria, deben contribuir conforme a las normas específicas que regulan la actividad.

Art. 3º - La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA dispondrá el modo de practicar la detracción regulada en el artículo 22 de la Ley Nº 27.541.

En aquellos casos en que, por cualquier motivo, corresponda aplicar la referida detracción en función de los días trabajados, se considerará que el mes es de TREINTA (30) días.

Cuando se trate de contratos de trabajo a tiempo parcial a los que les resulte aplicable el artículo 92 ter de la Ley de Contrato de Trabajo Nº 20.744, t.o. 1976, y sus modificatorias, el monto de la citada detracción será proporcional al tiempo trabajado no pudiendo superar el equivalente a las DOS TERCERAS (2/3) partes del importe que corresponda a un trabajador de jornada completa en la actividad.

Art. 4º - La detracción indicada en el artículo 23 de la Ley Nº 27.541 se practicará sobre la base imponible que corresponda por la totalidad de los trabajadores comprendidos en el artículo 22 de esa misma ley, luego de la detracción a la que se refiere este último artículo, hasta su agotamiento, sin que el excedente pueda trasladarse a períodos futuros.

La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA fijará el modo en que se determinará la magnitud de la detracción del artículo 23 para las situaciones que ameriten una consideración especial.

Art. 5º - Las disposiciones del Capítulo 3 del Título IV de la Ley Nº 27.541 se aplicarán a los empleadores comprendidos, o que en un futuro se incorporen, en el régimen de sustitución de aportes y contribuciones emergentes de Convenios de Corresponsabilidad Gremial suscriptos en el marco de la Ley Nº 26.377.

La SECRETARÍA DE SEGURIDAD SOCIAL del MINISTERIO DE TRABAJO, EMPLEO Y SE-

GURIDAD SOCIAL, en su carácter de autoridad de aplicación de la Ley Nº 26.377, dictará las normas complementarias y aclaratorias que resulten necesarias para contemplar tales disposiciones en la determinación o adecuación de la tarifa sustitutiva de las cotizaciones sociales a incluir en los Convenios de Corresponsabilidad Gremial.

Art. 6º - La opción a que se hace referencia en el último párrafo del artículo 169 de la Ley Nº 27.430 se entenderá referida a las disposiciones del artículo 22 de la Ley Nº 27.541 y de ejercerse para la totalidad de los trabajadores comprendidos en este último artículo, implicará también el acceso a la detracción prevista en el artículo 23 de la última ley mencionada.

La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA establecerá los requisitos, plazos y demás condiciones vinculados con el ejercicio de la referida opción.

El ejercicio de la opción, respecto de cada una de las relaciones laborales vigentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley Nº 27.430, será definitivo, no pudiendo volver a incluirse la relación laboral de que se trate en las disposiciones de la Ley Nº 26.940.

Art. 7º - Derógase el Decreto Nº 759 del 16 de agosto de 2018.

Art. 8º - Las presentes disposiciones surtirán efecto para las obligaciones de determinación e ingreso de las contribuciones patronales con destino al Sistema Único de la Seguridad Social cuyo vencimiento opere a partir del día de la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541.

TÍTULO II
IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Art. 9º - Los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17 del Título VI de la Ley Nº 23.966, t.o. en 1997 y sus modificatorias, de Impuesto sobre los Bienes Personales, deberán calcular el gravamen a ingresar dispuesto en el segundo párrafo del artículo 25, conforme la siguiente tabla:

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 %**
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

Art. 10. - Se entenderá por repatriación, a los fines del segundo párrafo del artículo 25 de la ley referida en el artículo precedente, al 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 el mismo.

Art. 11. - Quedan exceptuados del pago del gravamen al que hace referencia el artículo 9º de este decreto, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.

El beneficio se mantendrá en la medida que esos fondos permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación, en entidades comprendidas en el régimen de la Ley Nº 21.526 y sus modificatorias, a nombre de su titular.

En aquellos casos en que no corresponda el ingreso del importe de la alícuota diferencial a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 25 de la ley, el gravamen a ingresar en los términos de su primer párrafo deberá incluir el valor total de los bienes sujetos al impuesto, excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación de aquel.

En caso de corresponder la devolución, ésta 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 progre-

siva comprendida en el primer párrafo del artículo 25 del Título VI de la Ley Nº 23.966, t.o. en 1997 y sus modificatorias, de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Art. 12. - Facúltase a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el presente decreto, como así también para disponer el decaimiento de los beneficios establecidos en el artículo 11 cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en la presente norma.

El mencionado organismo también será el encargado de dictar las normas operativas que resulten necesarias en virtud de las disposiciones previstas en el artículo 30 de la Ley Nº 27.541.

Art. 13. - 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 artículo 116 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

TÍTULO III
IMPUESTO PARA UNA ARGENTINA INCLUSIVA Y SOLIDARIA (PAÍS)

Art. 14. - Las operaciones comprendidas en los incisos b) y c) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541 están alcanzadas por el impuesto allí previsto, cualquiera sea el medio de pago con el que sean canceladas.

Art. 15. - Quedan comprendidas en los términos del inciso d) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541, 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 incisos b) y c) de ese artículo, 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.

Art. 16. - Quedan comprendidas en los términos del inciso e) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541, las adquisiciones de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país, contratados a través de empresas del país, cuando fueran canceladas en efectivo y no estén alcanzadas por los incisos b) y c) de ese artículo, 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.

Art. 17. - Establécese que cuando las operaciones comprendidas en el artículo 35 de la Ley Nº 27.541 constituyan servicios incluidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la alícuota prevista en el primer párrafo del artículo 39 de la norma legal indicada en primer término, será del OCHO POR CIENTO (8%).

Art. 18. - Suspéndase el pago del impuesto previsto en el artículo 35 de la Ley Nº 27.541 para la adquisición de servicios de transporte terrestre, de pasajeros, con destino a países limítrofes.

Art. 19. - El impuesto previsto en el Capítulo 6 del Título IV de la Ley Nº 27.541 resultará de aplicación a partir de la entrada en vigencia de esa Ley, de conformidad con lo previsto en el artículo 87 de esa norma legal.

TÍTULO IV
TASA DE ESTADÍSTICA

Art. 20. - Establécese que, hasta el 31 de diciembre de 2020, el importe de la tasa de estadística contemplada en el artículo 762 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, aplicable, de conformidad con el artículo 49 de la Ley Nº 27.541, a las destinaciones definitivas de importación para consumo, no podrá superar los siguientes montos máximos:

BASE IMPONIBLE	**MONTO MÁXIMO A PERCIBIR EN CONCEPTO DE TASA DE ESTADÍSTICA**
Menor a U$D 10.000, inclusive	U$D 180

BASE IMPONIBLE	MONTO MÁXIMO A PERCIBIR EN CONCEPTO DE TASA DE ESTADÍSTICA
Entre U$D 10.000 y U$D 100.000 inclusive	U$D 3.000
Entre U$D 100.000 y U$D 1.000.000 inclusive	U$D 30.000
Mayor a U$D 1.000.000	U$D 150.000

Art. 21. - Mantiénense 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, incluyendo las contempladas en el artículo 2º del Decreto Nº 389 del 22 de marzo de 1995 y sus modificatorios y los artículos 26 y 27 del Decreto Nº 690 del 26 de abril de 2002 y sus modificatorios.

Art. 22. - Prorrógase, hasta el 31 de diciembre de 2020, la vigencia de los incisos a) y b) del artículo 1º del Decreto Nº 361 del 17 de mayo de 2019.

Art. 23. - Suspéndese, hasta el 31 de diciembre de 2020, la vigencia de los Decretos Nros. 37 del 9 de enero de 1998 y 108 del 11 de febrero de 1999.

TÍTULO V
DERECHOS DE EXPORTACIÓN

Art. 24. - Sustitúyese el artículo 1º del Decreto Nº 1.201 del 28 de diciembre de 2018, por el siguiente:

"ARTÍCULO 1º.- Fíjase, hasta el 31 de diciembre de 2021, un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%) a la exportación de las prestaciones de servicios comprendidas en el inciso c) del apartado 2 del artículo 10 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones."

Art. 25. - Derógase el artículo 2º del Decreto Nº 1.201 del 28 de diciembre de 2018.

TÍTULO VI
DISPOSICIONES GENERALES

Art. 26. - Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, con excepción del Título I, que comenzará a regir de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8º, del Título III, que lo hará de acuerdo a lo señalado en el artículo 19 y de los Títulos IV y V que comenzarán a regir el 1º de enero de 2020.

Art. 27. - Comuníquese, etc. - Fernández - Cafiero - Guzmán - Kulfas - Moroni.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/LEGI/9Y4W

Decreto 116/2020

Publicado en: *Boletín Oficial del 30/1/2020*

VISTO:

El Expediente Nº EX-2020-05149483-APN-DGD#MHA, el Título VI de la Ley Nº 23.966, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones y el Decreto Nº 99 del 27 de diciembre de 2019, y

CONSIDERANDO:

Que el Capítulo 5 del Título IV de la Ley Nº 27.541 introdujo modificaciones en el Título VI de la Ley Nº 23.966, texto ordenado en 1997, de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Que, en ese sentido, se delegó en el PODER EJECUTIVO NACIONAL hasta el 31 de diciembre de 2020 la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un CIEN POR CIENTO (100%) sobre la tasa máxima fijada en la ley para bienes situados en el país, para gravar los bienes situados en el exterior, así como también de disminuirlas cuando se verifique la repatriación de activos financieros situados en el exterior.

Que, por estas razones, a través del artículo 10 del Decreto Nº 99 del 27 de diciembre de 2019 se definió el concepto de "repatriación", y se entendió por tal al 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 activos financieros del exterior pertenecientes a los sujetos del gravamen.

Que por el artículo 11 del mismo decreto se estableció que no corresponderá determinar el tributo con la alícuota diferencial fijada en el artículo 9º de esa norma cuando los sujetos hubieran repatriado activos financieros, a la fecha indicada precedentemente, que representen por lo menos un CINCO POR CIENTO (5%) del total de los bienes situados en el exterior, beneficio que queda sujeto a que los fondos permanezcan depositados hasta el 31 de diciembre, inclusive, de cada año calendario en que se hubiera verificado la repatriación, en entidades comprendidas en el régimen de la Ley Nº 21.526 y sus modificatorias, a nombre de su titular.

Que corresponde aclarar que el depósito de esos fondos podrá realizarse tanto en cajas de ahorro como en cuentas corrientes o depositarse en plazos fijos, entre otras formas de captación de fondos.

Que al mismo tiempo y con la finalidad de permitir el desarrollo del mercado financiero y la reactivación de la economía real, se estima oportuno admitir que los fondos puedan ser afectados, con posterioridad a la repatriación, a determinados destinos, situaciones en las que se mantendrá el beneficio, en la medida en que se cumplan las condiciones que se fijarán para cada caso.

Que, en esta instancia, asimismo, corresponde facultar a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, a controlar la acreditación del in-

greso al país de los fondos provenientes del exterior, como así también del cumplimiento de los requisitos previstos en la norma.

Que han tomado intervención los Servicios Jurídicos competentes.

Que la presente medida se dicta en ejercicio de las atribuciones conferidas por el artículo 99 incisos 1 y 2 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL y por el artículo 25 del Título VI de la Ley Nº 23.966, texto ordenado en 1997.

Por ello:

El presidente de la Nación Argentina decreta:

Art. 1º - Sustitúyese el segundo párrafo del artículo 11 del Decreto Nº 99 del 27 de diciembre de 2019 por los siguientes:

"El beneficio se mantendrá en la medida que esos fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras), en entidades comprendidas en el régimen de la Ley Nº 21.526, hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:

a) Su venta en el mercado único y libre de cambios, a través de la entidad financiera que recibió la transferencia original desde el exterior.

b) La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva que constituya el BANCO DE INVERSIÓN Y COMERCIO EXTERIOR, en carácter de fiduciario y bajo el contralor del MINISTERIO DE DESARROLLO PRODUCTIVO como Autoridad de Aplicación, siempre que tal inversión se mantenga bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

c) La suscripción o adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión existentes o a crearse, en el marco de la Ley Nº 24.083 y sus modificaciones, que cumplan con los requisitos exigidos por la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES, organismo descentralizado en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, para dicho fin y que se mantengan bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.

Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinaran, en forma parcial, a alguna de las operaciones mencionadas en los incisos precedentes, el remanente no afectado a estas últimas debe continuar depositado en las cuentas y hasta la fecha, indicadas en el párrafo anterior".

Art. 2º - Sustitúyese el artículo 12 del Decreto Nº 99 del 27 de diciembre de 2019 por el siguiente:

"ARTÍCULO 12.- Facúltase a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso y/o devolución del impuesto mencionado en el presente decreto, como así también para verificar la acreditación del ingreso al país y del mantenimiento hasta el 31 de diciembre de conformidad con las disposiciones señaladas en el artículo 11, de los fondos provenientes del exterior, su afectación a los destinos permitidos en el mismo artículo y para disponer el decaimiento de los beneficios allí establecidos, cuando en uso de sus facultades detecte el incumplimiento de las condiciones establecidas en la presente norma.

Las transferencias de moneda extranjera desde el exterior se deberán efectuar de conformidad con las normas del BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA.

La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS también será la encargada de dictar las normas operativas que resulten necesarias en virtud de las disposiciones previstas en el artículo 30 de la Ley Nº 27.541."

Art. 3º - Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 4º - Comuníquese, Publíquese, etc. - Fernández - Cafiero - Kulfas – Kulfas.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/LEGI/9YXI

Decreto 58/2019

Publicado en: *Boletín Oficial del 23/12/2019*

VISTO:

El Proyecto de Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública registrado bajo el Nº 27.541, sancionado por el HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN el 21 de diciembre de 2019, y

CONSIDERANDO:

Que el referido Proyecto de Ley declara la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, hasta el 31 de diciembre de 2020.

Que el artículo 52 del Título V –Derechos de exportación– establece que, en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA Y TRES POR CIENTO (33 %) del valor imponible o del precio oficial FOB.

Que, en el párrafo sexto del mencionado artículo se establece que, las alícuotas de los derechos de exportación para hidrocarburos y minería no podrán superar el OCHO POR CIENTO (8 %) del valor imponible o del precio oficial FOB. Que esta salvedad reconoce como fundamento la decisión de promover las inversiones en la producción y la explotación hidrocarburífera y minera.

Que el HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN modificó el texto elevado por el PODER EJECUTIVO NACIONAL, al agregar, a continuación del mismo, que "En ningún caso el derecho a la exportación de hidrocarburos podrá disminuir el valor Boca de Pozo para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras".

Que el régimen fiscal de regalías para los hidrocarburos está regido por la Ley Nº 17.319 y modificatorias, cuya Sección 6 del Título II regula lo atinente a Tributos. En efecto, el artículo 56 inciso c) apartado I establece que "El precio de venta de los hidrocarburos extraídos será el que se cobre en operaciones con terceros", y para el caso de exportación, su valor comercial será fijado en cada oportunidad "... sobre la base del precio real obtenido por el concesionario en la exportación, o de no poder determinarse o no ser razonable, fundándose en precios de referencia que se establecerán periódicamente y para lo futuro sobre bases técnicamente aceptables."

Que dicho artículo establece, en el apartado VII, que del monto del impuesto determinado conforme dichas pautas, se deducirá el importe de las regalías previstas en los artículos 59 y 62 de dicha ley.

Que el texto propuesto por el PODER EJECUTIVO NACIONAL tenía como finalidad no modificar de manera determinante el régimen fiscal de las regalías hidrocarburíferas.

Que el texto sancionado por el HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN incorpora una limitación al método de cálculo, que redunda en una alteración del principio del cobro en

operaciones con terceros, en tanto el derecho a la exportación de hidrocarburos tiene como efecto necesario la disminución del valor Boca de Pozo que se utiliza para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras.

Que con la limitación introducida por el HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN en el final del párrafo sexto del artículo 52 del Proyecto de Ley registrado bajo el Nº 27.541, desvirtúa tanto el método de cálculo basado en el precio real obtenido por el productor en sus operaciones de comercialización en el mercado externo, como la finalidad de no afectación de las inversiones en la explotación y producción hidrocarburíferas, habida cuenta que el resultado de dicha incorporación incrementa el monto real de las regalías hidrocarburíferas, lo que lleva al encarecimiento del valor de las exportaciones para las operaciones de comercio exterior y de los costos de extracción y producción para las operaciones en el mercado interno.

Que, a su vez, por el funcionamiento de la oferta y la demanda en el mercado interno, medidas como las que aquí se describen tienden a provocar un aumento de los costos de los combustibles en las bocas de expendio y comercialización en perjuicio de los intereses económicos de usuarios y consumidores.

Que el artículo 42 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL prescribe –entre otros aspectos– que los consumidores y usuarios de bienes y servicios tienen derecho, en la relación de consumo, a la protección de sus intereses económicos, los cuales deberán ser protegidos por las autoridades.

Que, por lo expuesto, resulta conveniente observar en el artículo 52 del Proyecto de Ley registrado bajo el Nº 27.541, la frase "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".

Que la medida que se propone no altera el espíritu ni la unidad del Proyecto del Ley sancionado por el HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN.

Que la Ley Nº 26.122 regula el trámite y los alcances de la intervención del HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN respecto de los decretos de promulgación parcial de Leyes dictados por el PODER EJECUTIVO NACIONAL, de conformidad con lo establecido por el artículo 80 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL.

Que ha tomado intervención el Servicio Jurídico competente.

Que el presente Decreto se dicta en uso de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por el artículo 80 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL.

Por ello:

El presidente de la Nación Argentina en Acuerdo General de Ministros decreta:

Art. 1º - Obsérvase en el artículo 52 del Proyecto de Ley registrado bajo el Nº 27.541 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".

Art. 2º - Con la salvedad establecida en el artículo 1º, cúmplase, promúlgase y téngase por Ley de la Nación el Proyecto de Ley registrado bajo el Nº 27.541.

Art. 3º - Dése cuenta a la Comisión Bicameral Permanente del HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN.

Art. 4º - Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. FERNÁNDEZ - Cafiero - De Pedro - Solá - Rossi - Guzmán - Kulfas - Meoni - Losardo - Frederic - Arroyo - Trotta - Bielsa - Basterra - Katopodis - González García - Gómez Alcorta - Bauer - Salvarezza - Moroni - Lammens – Cabandie.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/LEGI/9Y1Z

Resolución general 4659/2020 - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

Publicado en: *Boletín Oficial del 7/1/2020*

VISTO:

La Actuación SIGEA Nº 10462-1-2020 del Registro de esta Administración Federal, y

CONSIDERANDO:

Que a través de la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública Nº 27.541 y su Decreto Reglamentario Nº 99 del 27 de diciembre de 2019, se estableció -entre otras medidas- el denominado "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)", con el objetivo de fomentar el desarrollo nacional con equidad, incentivar que el ahorro se canalice hacia instrumentos nacionales y, al propio tiempo, propender a la sostenibilidad fiscal.

Que en tal sentido, dicho impuesto resulta aplicable a la compra de billetes y divisas en moneda extranjera para atesoramiento o sin destino específico, al cambio de divisas destinado al pago de determinadas operaciones que los sujetos residentes en el país cancelen mediante tarjeta de crédito, de compras, de débito u otros medios de pago equivalentes, así como a la adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de turismo y servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país.

Que el pago de impuesto se encuentra a cargo del adquirente, locatario o prestatario, a través de una percepción que deberán practicar determinados sujetos que actuarán en calidad de agentes de percepción y liquidación.

Que consecuentemente, en razón de las funciones encomendadas a este Organismo por el artículo 40 de la Ley Nº 27.541, procede establecer la forma, plazos, requisitos y demás condiciones para la declaración e ingreso del impuesto, tanto por parte del agente de percepción como del sujeto imponible.

Que han tomado la intervención que les compete la Dirección de Legislación, las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos, de Fiscalización y de Recaudación y la Dirección General Impositiva.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 40 de la Ley 27.541, y por el artículo 7º del Decreto Nº 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios.

Por ello:

La Administradora Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos resuelve:

SUJETOS OBLIGADOS A ACTUAR
COMO AGENTES DE PERCEPCIÓN

Art. 1º - Los agentes de percepción y liquidación del impuesto creado por el artículo 35 de la Ley Nº 27.541, definidos en el artículo 37 de dicha ley, deberán observar la forma, plazo y condiciones que se establecen mediante la presente resolución general.

SUJETOS PASIBLES DE LA PERCEPCIÓN

Art. 2º - Son sujetos pasibles de la percepción que se establece en el presente régimen, aquellos definidos en el artículo 36 de la Ley Nº 27.541 que revistan la condición de residentes en el país, en los términos del artículo 116 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019.

DETERMINACIÓN Y OPORTUNIDAD EN QUE DEBE PRACTICARSE LA PERCEPCIÓN. COMPROBANTE DE LA PERCEPCIÓN

Art. 3º - La percepción será aplicable en la medida y proporción que se abonen en pesos las operaciones alcanzadas por el presente impuesto. En el caso de las adquisiciones contempladas en los incisos d) y e) del artículo 35 de la Ley Nº 27.541, estarán alcanzadas por dicha percepción, cuando en cualquier etapa de la operatoria se deba acceder al mercado único y libre de cambios a efectos de la adquisición de las divisas correspondientes para su cancelación.

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.

Art. 4º - La percepción del impuesto será practicada en la oportunidad y por el monto establecidos en los artículos 38 y 39 de la Ley Nº 27.541 y en el artículo 17 del Decreto Nº 99/19, y deberá consignarse en forma discriminada en la documentación que, para cada caso, se indica en el referido artículo 38, con la leyenda "IMPUESTO PAÍS".

La alícuota se aplicará sobre el monto en pesos de la operación alcanzada.

En el caso de que actúen agrupadores o agregadores de pago, la percepción deberá practicarse 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. 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.

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.

INGRESO E INFORMACIÓN DE LA PERCEPCIÓN

Art. 5º - Los agentes de percepción y liquidación deberán solicitar la inscripción a través del Sistema Registral en el/los Régimen/es del IMPUESTO PARA UNA ARGENTINA INCLUSIVA Y SOLIDARIA (PAÍS).

Art. 6º - Los agentes de percepción observarán, a fin de efectuar las percepciones para cada uno de los supuestos del artículo 35 de la Ley Nº 27.541, las condiciones que se indican a continuación:

a) Operaciones indicadas en el inciso a) del artículo citado: la percepción se calculará sobre el importe en pesos utilizado en el momento de la adquisición de la moneda extranjera.

b) Operaciones indicadas en los incisos b) y c) del artículo citado y efectuada mediante el uso de tarjetas de débito y prepagas: 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.

c) Resto de las operaciones indicadas en los incisos b) y c) del artículo citado: 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) Operaciones indicadas en los incisos d) y e) del artículo citado:

1. Canceladas en efectivo: la percepción se calculará sobre el monto en pesos abonados al

momento de cancelar total o parcialmente la adquisición alcanzada.

2. Canceladas con alguno de los medios de pago incluidos en los incisos b) y c) precedentes: 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 incisos b) o c) según corresponda.

Art. 7º - El ingreso de las percepciones practicadas se efectuará por períodos semanales, observando los plazos que se indican a continuación.

Cuota semanal Nº	Percepciones practicadas entre los días de cada mes	Fecha de vencimiento
1	1 al 7	Tercer día hábil siguiente al del último día indicado
2	8 al 15	Tercer día hábil siguiente al del último día indicado
3	16 al 22	Tercer día hábil siguiente al del último día indicado
4	23 al último día de cada mes	Tercer día hábil siguiente al del último día indicado.

A los efectos de dicho ingreso, respecto de operaciones efectuadas mediante tarjetas de crédito, compra, prepagas y/o similares, los agentes de percepción y liquidación deberán considerar practicada la percepción en la fecha de cobro del resumen y/o liquidación, excepto en el supuesto de existir pagos efectuados por el adquirente, de manera previa a la fecha de cierre del resumen de cuenta o liquidación al que se pretende afectar, en cuyo caso esta última será considerada la fecha de percepción.

El aludido ingreso, así como -de corresponder- sus intereses resarcitorios, deberá realizarse mediante el procedimiento de transferencia electrónica de fondos a través de "Internet" establecido por la Resolución General Nº 1.778, su modificatoria y sus complementarias, utilizándose los códigos detallados a continuación:

Impuesto	Concepto	Subconcepto
939	27- PAGO A CUENTA	27 – PAGO A CUENTA
939	27 – PAGO A CUENTA	51 – INTERESES RESARCITORIOS

A tales fines se accederá al sitio "web" de este Organismo (http://www.afip.gob.ar) utilizando la Clave Fiscal obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la Resolución General Nº 3.713 y sus modificaciones.

Art. 8º - La confección de la declaración jurada conteniendo la información nominativa de las percepciones practicadas en cada mes calendario se efectuará observando los procedimientos, plazos y demás condiciones establecidos por la Resolución General Nº 2.233 "Sistema de Control de Retenciones (SICORE)", sus modificatorios y complementarios, a cuyo efecto deberán utilizarse los siguientes códigos.

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.
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) apartado 21 sub apartado m) de la ley de IVA

En caso de surgir un saldo en la declaración jurada, deberá ingresarse con los siguientes códigos:

Impuesto	Concepto	Subconcepto
939	19 – DECLARACIÓN JURADA	19 – DECLARACIÓN JURADA
939	19 – DECLARACIÓN JURADA	51 – INTERESES RESARCITORIOS

Art. 9º - Sin perjuicio de la declaración jurada a que se refiere el artículo anterior, esta Administración Federal podrá requerir información adicional de carácter mensual y/o un consolidado anual, respecto de las percepciones practicadas en el marco del presente régimen.

Art. 10. - Cuando no corresponda la percepción practicada, el adquirente, prestatario y/o locatario podrá solicitar la devolución del gravamen percibido ante el agente de percepción correspondiente, presentando los antecedentes que justifiquen su petición, operación que quedará sujeta a las medidas de control que implemente este Organismo.

Art. 11. - A efectos de la cancelación de las obligaciones establecidas en los artículos 7º y 8º, no resultará de aplicación el mecanismo de compensación previsto en el artículo 1º de la Resolución General Nº 1.658 y sus modificatorias.

OMISIÓN DE PERCEPCIÓN

Art. 12. - Los sujetos a quienes no se les hubiera practicado la percepción en los términos del presente régimen, o aquellos a los que se les hubiese practicado en forma parcial, deberán abonar el impuesto no percibido hasta el día 25 del mes siguiente a aquel en que debió haberse practicado la aludida percepción, mediante un Volante Electrónico de Pago (VEP), conforme la Resolución General Nº 1.778, su modificatoria y sus complementarias, utilizando los siguientes códigos:

Impuesto	Concepto	Subconcepto
938	43 PAGO A CUENTA/ AUTORRETENCIÓN/ AUTOPERCEPCIÓN	43 PAGO A CUENTA/ AUTORRETENCIÓN/ AUTOPERCEPCIÓN

Impuesto	Concepto	Subconcepto
938	43 PAGO A CUENTA/ AUTORRETENCIÓN/ AUTOPERCEPCIÓN	51 INTERESES RESARCITORIOS

Cuando la fecha de vencimiento indicada coincida con un día feriado o inhábil, se trasladará al día hábil inmediato siguiente.

El período a consignar en el Volante Electrónico de Pago es el mes en el que se debió haber practicado la percepción.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Art. 13. - El ingreso de las percepciones practicadas entre la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541 y el día 7 de enero de 2020 inclusive, se considerará ingresada en término si se efectúa hasta el día 20 de enero de 2020, inclusive.

Art. 14. - 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 Nº 27.541.

VIGENCIA Y APLICACIÓN

Art. 15. - Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y resultarán de aplicación para las transacciones efectuadas a partir de la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541.

Art. 16. - Comuníquese, etc. - Marco del Pont.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/LEGI/9YAG

Resolución general 4661/2020 - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

Publicado en: *Boletín Oficial del 9/1/2020*

VISTO:

La Actuación SIGEA Nº 10462-2-2020 del Registro de esta Administración Federal, y

CONSIDERANDO:

Que el artículo 26 de la Ley Nº 27.541 derogó el Decreto Nº 814 de fecha 20 de junio de 2001 y sus modificaciones, estableciendo nuevas alícuotas de contribuciones patronales con destino a los subsistemas regidos por las Leyes Nros. 19.032 (INSSJP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo), 24.241 (Sistema Integrado Previsional Argentino) y 24.714 (Régimen de Asignaciones Familiares), los cuales integran el Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS).

Que, en dicho sentido, fijó una alícuota del VEINTE CON CUARENTA POR CIENTO (20,40%) para los empleadores pertenecientes al sector privado, cuya actividad principal encuadre como “servicios” o “comercio” -excepto los comprendidos en las Leyes Nros. 23.551, 23.660 y 23.661- y cuyas ventas totales anuales superen los límites de la categorización como empresa mediana tramo 2 de acuerdo con lo dispuesto para dichos sectores en la Resolución de la Secretaría de Emprendedores de la Pequeña y Mediana Empresa Nº 220 del 12 de abril de 2019 y su modificatoria, o la que en el futuro la reemplace.

Que, a su vez, estableció una alícuota del DIECIOCHO POR CIENTO (18%) aplicable a los restantes empleadores del sector privado y de las entidades y organismos del sector público comprendidos en el artículo 1º de la Ley Nº 22.016 y sus modificaciones.

Que asimismo, el artículo 22 de la citada norma fijó un importe de SIETE MIL TRES PESOS CON SESENTA Y OCHO CENTAVOS ($ 7.003,68), en concepto de remuneración bruta que se podrá detraer de la base imponible de las contribuciones patronales.

Que, por otra parte, dispuso que los empleadores comprendidos en los Decretos Nros. 1.067 de fecha 22 de noviembre de 2018, 128 del 14 de febrero de 2019 y 688 del 4 de octubre de 2019 y su modificatorio, así como los empleadores concesionarios de servicios públicos cuyo capital social pertenezca en un porcentaje no inferior al OCHENTA POR CIENTO (80%) al Estado Nacional, podrán aplicar una detracción equivalente a DIECISIETE MIL QUINIENTOS NUEVE PESOS CON VEINTE CENTAVOS ($17.509,20) sobre la base imponible de las contribuciones patronales.

Que adicionalmente, incorporó una detracción mensual de DIEZ MIL PESOS ($ 10.000) para aquellos empleadores que tengan una nómina de hasta VEINTICINCO (25) empleados, aplicable sobre la totalidad de la base imponible resultante de la aplicación de las detracciones previstas en el artículo 22 de la ley.

Que mediante el Decreto Reglamentario Nº 99 del 27 de diciembre de 2019 se efectuaron precisiones respecto del nuevo régimen legal aplicable.

Que en lo que respecta a la determinación de los aportes y contribuciones con destino a la Seguridad Social, esta Administración Federal estableció el procedimiento que deben observar los empleadores, mediante el dictado de la Resolución General Nº 3.834 (DGI), texto sustituido por la Resolución General Nº 712, sus modificatorias y sus complementarias, y de la Resolución General Nº 3.960 y sus modificatorias.

Que, en función de lo expuesto, este Organismo readecuará sus sistemas informáticos a efectos de receptar las modificaciones legales vinculadas a la determinación de las obligaciones con destino a la seguridad social.

Que han tomado la intervención que les compete la Dirección de Legislación, las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos, Recaudación, de Sistemas y Telecomunicaciones, Técnico Legal de los Recursos de la Seguridad Social y Coordinación Operativa de los Recursos de la Seguridad Social, y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7º del Decreto Nº 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios.

Por ello:

La Administradora Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos resuelve:

Art. 1º - A efectos de la determinación nominativa e ingreso de los aportes y contribuciones con destino a la seguridad social, adóptense en la versión 41 *release* 8 del programa aplicativo denominado "Sistema de Cálculo de Obligaciones de la Seguridad Social - SICOSS" y en el sistema "Declaración en línea" dispuesto por la Resolución General Nº 3.960 y sus modificatorias, las novedades introducidas por la Ley Nº 27.541 y el Decreto Reglamentario Nº 99/19 que se detallan a continuación:

a) Las alícuotas de contribuciones patronales determinadas en el artículo 19 de la Ley Nº 27.541.

b) Un campo para informar la detracción del importe fijado en el primer párrafo del artículo 22 de la Ley Nº 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 artículo 22 de la Ley Nº 27.541, sobre la base imponible de las contribuciones patronales de los empleadores comprendidos en los Decretos Nros. 1.067/18, 128/19 y 688/19 y su modificatorio. De igual modo se utilizará dicho campo para la detracción del último párrafo del referido artículo 22.

Art. 2º - A fines de aplicar la detracción dispuesta en el último párrafo del artículo 22 de la Ley Nº 27.541, los sujetos comprendidos deberán solicitar la caracterización "455 - Detracción para empleadores concesionarios de servicios públicos" en el servicio "Registro Único Tributario" disponible en el sitio "web" institucional (http://www.afip.gob.ar).

Dicha solicitud podrá ser efectuada a partir del día 20 de febrero de 2020 a través del servicio "Presentaciones Digitales", dispuesto por la Resolución General Nº 4.503, indicando la fecha a partir de la cual se aplicará la detracción, la que deberá estar acompañada por una certificación extendida por Contador Público independiente, con firma autenticada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas que ejerza el control de su matrícula, en la que conste que el capital social de la sociedad concesionaria de servicios públicos pertenezca al Estado Nacional en un porcentaje no inferior al OCHENTA POR CIENTO (80%).

En el supuesto de perder la condición prevista en el último párrafo del referido artículo 22, los sujetos deberán ingresar al servicio "Registro Único Tributario" y proceder a dar de baja la mencionada caracterización.

Art. 3º - La detracción indicada en el artículo 23 de la Ley Nº 27.541 se calculará aplicando la alícuota contributiva que corresponda al empleador sobre el monto base de DIEZ MIL PESOS ($ 10.000). El resultado se descontará del total de las contribuciones de la nómina del período respectivo, determinadas luego de efectuada la detracción a la que refiere el ar-

tículo 22. Dicho importe será aplicado hasta su agotamiento, sin que el excedente pueda trasladarse a períodos futuros.

A fines de aplicar la referida detracción, se deberá utilizar la versión 42 del programa aplicativo "Sistema de Cálculo de Obligaciones de la Seguridad Social - SICOSS", la cual se encontrará disponible en el sitio "web" institucional (http://www.afip.gob.ar) a partir del día 1 de marzo de 2020.

El sistema "Declaración en Línea" receptará las novedades de la nueva versión del programa aplicativo.

Art. 4º - Las declaraciones juradas determinativas de los recursos de la seguridad social que correspondan a 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 las disposiciones de la Resolución General Nº 3.093 y su modificatoria, siempre que las citadas rectificativas se presenten exclusivamente a efectos de aplicar las detracciones previstas en los artículos 2º y 3º.

Art. 5º - Los empleadores podrán continuar usufructuando los beneficios de reducción de las contribuciones patronales establecidos en los párrafos primero y segundo del artículo 19 de la Ley Nº 26.940, hasta el 1º de enero de 2022, respecto de cada una de las relaciones laborales vigentes al 31 de diciembre de 2017 que cuenten con ese beneficio.

No obstante, podrán ejercer la opción de aplicar la detracción establecida en el artículo 22 de la Ley Nº 27.541, en cuyo caso quedarán automáticamente excluidos de los beneficios previstos en el Capítulo I del Título II de la Ley Nº 26.940. Dicha opción deberá ser exteriorizada al momento de generar la declaración jurada.

Art. 6º - Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial, y resultarán de aplicación para la generación de las declaraciones juradas correspondientes al período devengado diciembre de 2019 y siguientes.

Art. 7º - Comuníquese, etc. - Marco del Pont.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/LEGI/9YCY

Resolución general 4664/2020 - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

Publicado en: *Boletín Oficial del 15/1/2020*

VISTO:

La Actuación SIGEA Nº 10462-7-2020 del Registro de esta Administración Federal, y

CONSIDERANDO:

Que la Disposición Transitoria Primera de la Constitución Nacional establece que la Nación Argentina ratifica su legítima e imprescriptible soberanía sobre las Islas Malvinas, Georgias del Sur y Sandwich del Sur y los espacios marítimos e insulares correspondientes, por ser parte integrante del territorio nacional y que la recuperación de dichos territorios y el ejercicio pleno de la soberanía, respetando el modo de vida de sus habitantes y conforme a los principios del derecho internacional, constituyen un objetivo permanente e irrenunciable del pueblo argentino.

Que la Ley Nº 23.775, con la modificación introducida por la Ley Nº 26.552, dispuso la provincialización del Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, incluyendo en dichos límites provinciales a las Islas Malvinas, islas Georgias del Sur e islas Sandwich del Sur.

Que a través de la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública Nº 27.541 y su Decreto Reglamentario Nº 99 del 27 de diciembre de 2019, se estableció -entre otras medidas- el denominado "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)", con el objetivo de fomentar el desarrollo nacional con equidad, incentivar que el ahorro se canalice hacia instrumentos nacionales y, al propio tiempo, propender a la sostenibilidad fiscal.

Que dicho impuesto resulta aplicable, entre otras operaciones, a la adquisición de servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país.

Que mediante la Resolución General Nº 4.659 se establecieron la forma, plazos, requisitos y demás condiciones para la declaración e ingreso del impuesto, tanto por parte del agente de percepción como del sujeto imponible.

Que, en función de lo expresado, el régimen de percepción del impuesto creado por la ley mencionada en el tercer considerando no resulta de aplicación para la adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo o por vía acuática que tengan como destino las Islas Malvinas, Georgias del Sur y Sandwich del Sur.

Que han tomado la intervención que les compete la Dirección de Legislación, las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos, Fiscalización y Sistemas y Telecomunicaciones.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 8º del Decreto Nº 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios.

Por ello:

La Administradora Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos resuelve:

Art. 1º - Aclárese que las adquisiciones de servicios de transporte contempladas en el inciso e) del artículo 35, de la Ley Nº 27.541, cuyo destino sea las Islas Malvinas, Georgias del Sur y Sandwich del Sur, no se encuentran alcanzadas por la percepción establecida en la mencionada ley.

Art. 2º - Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y resultarán de aplicación para las operaciones efectuadas a partir de la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541.

Art. 3º - Comuníquese, etc. - Marco del Pont.

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/LEGI/9YGJ

Resolución general 4667/2020 - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

Publicado en: *Boletín Oficial del 31/1/2020*

VISTO:

La Actuación SIGEA Nº 10462-18-2020 del Registro de esta Administración Federal, y

CONSIDERANDO:

Que mediante el Título I de la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública Nº 27.541, se declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, facultando al Poder Ejecutivo Nacional, entre otras acciones, a implementar planes de regularización para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, a fin de promover la reactivación productiva.

Que, en este sentido, el Capítulo I del Título IV de la mencionada ley estableció un régimen de regularización de obligaciones tributarias, de los recursos de la seguridad social y aduaneras vencidas al 30 de noviembre de 2019 para aquellos contribuyentes que obtengan el "Certificado MiPyME" hasta el día 30 de abril de 2020, inclusive, así como para las entidades civiles sin fines de lucro.

Que asimismo dispuso el beneficio de liberación de multas y demás sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas, una quita de la deuda consolidada cuando el capital, las multas firmes e intereses no condonados se cancelen mediante el pago al contado, así como la eximición y/o condonación total de los intereses resarcitorios y/o punitorios que tengan como origen los aportes previsionales adeudados por los trabajadores autónomos y un porcentaje de los intereses adeudados por el resto de las obligaciones fiscales.

Que esta Administración Federal se encuentra facultada para reglamentar el aludido régimen y dictar las normas que resulten necesarias a los efectos de su implementación.

Que por lo expuesto corresponde prever las disposiciones a observar por los sujetos alcanzados por el mencionado cuerpo legal, a los fines de acceder al régimen de regularización.

Que han tomado la intervención que les compete la Dirección de Legislación, las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos, Recaudación, Fiscalización, Sistemas y Telecomunicaciones, Servicios al Contribuyente, Técnico Legal Impositiva, Técnico Legal de los Recursos de la Seguridad Social y Técnico Legal Aduanera, y las Direcciones Generales Impositiva, de los Recursos de la Seguridad Social y Aduanas.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 17 de la Ley Nº 27.541 y por el artículo 7º del Decreto Nº 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios.

Por ello:

La Administradora Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos resuelve:

TÍTULO I
REGULARIZACIÓN DE OBLIGACIONES IMPOSITIVAS, ADUANERAS Y DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

CAPÍTULO A - ALCANCE

Art. 1º - Los contribuyentes y responsables de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de esta Administración Federal de Ingresos Públicos, que revistan la condición de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, inscriptos en el "Registro de Empresas MiPyMES" creado por la Resolución Nº 220 del 12 de abril de 2019 de la entonces Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa y sus modificatorias, que posean el "Certificado MiPyME" vigente, así como aquellos sujetos que registren la calidad de entidades civiles sin fines de lucro, a fin de adherir al régimen de regularización de obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social establecido por el Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541, deberán cumplir las disposiciones y requisitos que se establecen por la presente.

CAPÍTULO B - OBLIGACIONES INCLUIDAS

Art. 2º - Podrán incluirse en el presente régimen de regularización las obligaciones tributarias vencidas al día 30 de noviembre de 2019, inclusive, los intereses no condonados, así como las multas y demás sanciones firmes relacionadas con dichas obligaciones.

CAPÍTULO C - CONCEPTOS Y SUJETOS EXCLUIDOS

Art. 3º - Quedan excluidos del régimen:

a) Las cuotas con destino a las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo (ART).

b) Los Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y el Dióxido de Carbono establecidos por el Título III de la Ley Nº 23.966, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el Impuesto al Gas Natural sustituido por la Ley Nº 27.430 y su modificación, el Impuesto sobre el Gas Oil y el Gas Licuado que preveía la Ley Nº 26.028 y sus modificaciones, y el Fondo Hídrico de Infraestructura que regulaba la Ley Nº 26.181 y sus modificaciones, ambos derogados por el artículo 147 de la Ley Nº 27.430 y su modificación.

c) El Impuesto Específico sobre la Realización de Apuestas, establecido por la Ley Nº 27.346 y su modificación.

d) Los aportes y contribuciones con destino al Sistema Nacional de Obras Sociales.

e) Las obligaciones e infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios. No obstante, las deudas impositivas resultantes de su decaimiento, con más sus correspondientes accesorios, podrán regularizarse conforme al presente régimen.

Sin perjuicio de ello, los beneficios acordados por los aludidos regímenes promocionales no podrán ser rehabilitados con sustento en el acogimiento del responsable a la referida regularización.

f) Las deudas incluidas en planes de facilidades vigentes respecto de las cuales se haya solicitado la extinción de la acción penal, sobre la base del artículo 16 de la Ley Nº 24.769 y sus modificaciones. Dicha exclusión no será aplicable en los casos en que -a la fecha de acogimiento al régimen- el juez penal no haya hecho lugar o no se haya expedido con relación a la solicitud de extinción de la acción penal presentada por el contribuyente, en virtud de dicha norma.

g) Las cotizaciones fijas correspondientes a los trabajadores en relación de dependencia de sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), devengadas hasta el mes de junio de 2004.

h) Las cuotas correspondientes al Seguro de Vida Obligatorio.

i) Las contribuciones y/o aportes con destino al Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores (RENATRE) o al Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios (RENATEA), según corresponda.

j) Los anticipos y pagos a cuenta, excepto los anticipos mencionados en el artículo 21 de la presente.

k) Las deudas incluidas en planes de facilidades de pago caducos, presentados en el marco del régimen de regularización normado por la presente.

l) Los intereses -resarcitorios y/o punitorios-, multas y demás accesorios relacionados con los conceptos precedentes.

m) Los sujetos enunciados en el artículo 16 de la Ley Nº 27.541.

CAPÍTULO D - REQUISITOS PARA LA ADHESIÓN

Art. 4º - Para adherir al régimen de regularización establecido por el Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541, se deberá:

a) De tratarse de contribuyentes que revistan la condición de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, obtener el "Certificado MiPyME" hasta el día 30 de abril de 2020, en los términos de la Resolución Nº 220/19 de la ex Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa y sus modificatorias.

Aquellos sujetos que no posean el "Certificado MiPyME" vigente deberán acreditar el inicio del trámite de inscripción en el "Registro de Empresas MiPyMES" al momento de la adhesión al régimen, en cuyo caso el acogimiento revestirá el estado de "condicional", quedando sujeto a la obtención del respectivo certificado en el plazo previsto en el párrafo anterior.

No resultará de aplicación el acogimiento condicional al régimen de regularización respecto de la solicitud de refinanciación de planes de facilidades de pago vigentes, requiriéndose a estos efectos poseer el "Certificado MiPyME" vigente a la fecha de la citada solicitud.

b) De tratarse de entidades civiles sin fines de lucro, registrar ante esta Administración Federal alguna de las formas jurídicas que se indican a continuación:

Código	Forma jurídica
86	ASOCIACIÓN
87	FUNDACIÓN
94	COOPERATIVA
95	COOPERATIVA EFECTORA
167	CONSORCIO DE PROPIETARIOS
203	MUTUAL
215	COOPERADORA
223	OTRAS ENTIDADES CIVILES
242	INSTITUTO DE VIDA CONSAGRADA
256	ASOCIACIÓN SIMPLE
257	IGLESIA, ENTIDADES RELIGIOSAS
260	IGLESIA CATÓLICA

De no registrar alguna de las formas jurídicas detalladas precedentemente, deberán acreditar su condición de entidades civiles sin fines de lucro ante la dependencia de este Organismo en la que se encuentren inscriptas, a los fines de la verificación y registración de dicha condición.

c) Presentar las declaraciones juradas o liquidaciones determinativas de las obligaciones que se regularizan, cuando las mismas no hubieran sido presentadas o deban rectificarse.

d) Declarar en el servicio "Declaración de CBU" en los términos de la Resolución General Nº 2.675, sus modificatorias y complementarias, la Clave Bancaria Uniforme (CBU) de la cuenta corriente o de la caja de ahorro de la que se debitarán los importes correspondientes para la cancelación de cada una de las cuotas, en caso que la adhesión al régimen de regularización se realice mediante el plan de facilidades de pago.

e) Poseer Domicilio Fiscal Electrónico constituido conforme a lo previsto en la Resolución General Nº 4.280.

CAPÍTULO E - PROCEDIMIENTO PARA LA ADHESIÓN

Art. 5º - La adhesión al régimen de regularización deberá realizarse accediendo a los sistemas que según corresponda, se indican a continuación:

a) "SISTEMA DE CUENTAS TRIBUTARIAS": cuando se opte por la compensación de obligaciones en los términos del inciso a) del artículo 13 de la Ley Nº 27.541. A tal fin deberán observarse los requisitos y demás condiciones previstos en el Título II de la presente.

b) "MIS FACILIDADES": cuando la regularización se realice mediante pago al contado o a través de planes de facilidades de pago en los términos de los incisos b) y c) del artículo 13 de la Ley Nº 27.541, respectivamente. A tal efecto deberán observarse las disposiciones de los Títulos III y IV de esta resolución general.

CAPÍTULO F - ANULACIÓN DE LA ADHESIÓN Y NUEVA SOLICITUD. EFECTOS

Art. 6º - Los contribuyentes y responsables -ante la detección de errores- podrán solicitar hasta el día 30 de abril de 2020 la anulación de la adhesión al régimen mediante el servicio con Clave Fiscal denominado "Presentaciones Digitales" implementado por la Resolución General Nº 4.503, en la que se fundamentará el motivo de la solicitud de anulación a fin de efectuar una nueva adhesión, en cuyo caso deberá cumplirse con el procedimiento previsto en el artículo 5º de la presente, según corresponda.

En el supuesto de haber efectuado ingresos en concepto de pago a cuenta o cuotas de planes de facilidades de pago del presente régimen, los mismos podrán ser imputados a la cancelación de las obligaciones que el contribuyente considere, incluidas o no en el plan anulado, sin que puedan ser aplicados a la cancelación del pago a cuenta y de las cuotas del nuevo plan.

Las imputaciones realizadas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no se encontrarán alcanzadas por los beneficios previstos en el Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541.

Lo dispuesto en los párrafos precedentes, también será de aplicación cuando la adhesión al régimen se haya realizado mediante pago al contado conforme a lo previsto en el inciso b) del Artículo 13 de la Ley Nº 27.541.

CAPÍTULO G - DEUDAS EN DISCUSIÓN ADMINISTRATIVA, CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA O JUDICIAL

Allanamiento

Art. 7º - En el caso de incluirse en este régimen de regularización deudas en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, los contribuyentes y/o responsables -con anterioridad a la fecha de adhesión- deberán allanarse y/o desistir de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que formulen el acogimiento, mediante la presentación del formulario de declaración jurada Nº 408 (Nuevo Modelo), en la dependencia de este Organismo en la que se encuentren inscriptos y que resulte competente para el control de las obligaciones fiscales por las cuales se efectúa la adhesión al régimen previsto en el Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541.

La citada dependencia, una vez verificada la pertinencia del trámite y realizado el correspondiente control, entregará al interesado la parte superior del referido formulario, debidamente intervenido, quien deberá presentarlo ante la instancia administrativa, contencioso-administrativa o judicial en la que se sustancia la causa.

Archivo de las actuaciones

Art. 8º - Cuando se trate de deudas en ejecución judicial, acreditada en autos la adhesión al régimen, encontrándose firme la resolución judicial que tenga por formalizado el allanamiento a la pretensión fiscal, satisfecho el ingreso del pago a cuenta –de corresponder- y producido el acogimiento por el total de la deuda demandada en los términos de la presente norma, esta Administración Federal solicitará al juez interviniente el archivo de las actuaciones.

Cuando la solicitud de adhesión resulte anulada o se declare el rechazo o caducidad del plan de facilidades de pago por cualquier causa, esta Administración Federal efectuará las acciones destinadas al cobro de la deuda en cuestión, conforme a la normativa vigente.

En los casos que los únicos conceptos reclamados respondan a aquellos que resulten condonados conforme a lo establecido por el artículo 12 de la Ley Nº 27.541, el representante fiscal solicitará el archivo de las actuaciones en la que se debata la aplicación de los mismos.

Medidas cautelares trabadas. Efectos del acogimiento

Art. 9º - Cuando se trate de deudas en ejecución judicial por las que se hubiera trabado embargo sobre fondos y/o valores de cualquier naturaleza, depositados en entidades financieras o sobre cuentas a cobrar, así como cuando se hubiera efectivizado la intervención judicial de caja, la dependencia interviniente de esta Administración Federal -una vez acreditada la

adhesión al régimen por la deuda reclamada-arbitrará los medios para que se produzca el levantamiento de la respectiva medida cautelar, sin transferencia de las sumas efectivamente incautadas, las que quedarán a disposición del contribuyente.

En el supuesto que el embargo se hubiera trabado sobre depósitos a plazo fijo, el levantamiento se comunicará una vez producido su vencimiento.

De tratarse de una medida cautelar que se hubiera efectivizado sobre fondos o valores depositados en cajas de seguridad, el levantamiento deberá disponerlo el juez que la hubiera decretado.

La falta de ingreso del total o de la primera cuota del plan de pagos de los honorarios a que se refiere el artículo siguiente, no obstará al levantamiento de las medidas cautelares, siempre que se cumpla con los demás requisitos y condiciones dispuestos para adherir al régimen.

El levantamiento de embargos bancarios alcanzará únicamente a las deudas incluidas en la regularización. El mismo criterio se aplicará respecto del levantamiento de las restantes medidas cautelares que debe solicitarse con carácter previo al archivo judicial.

Los montos de capital embargados a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541 sólo generarán la condonación de intereses en la medida que la transferencia a las cuentas recaudadoras o dación en pago en los términos de la Resolución General Nº 4.262, se hayan realizado con anterioridad a dicha fecha.

Las sumas retenidas a contribuyentes pasibles de ingresar al presente régimen, no serán transferidas a las cuentas recaudadoras del Organismo hasta tanto finalice el plazo para el acogimiento al régimen de regularización y siempre que no se verifique la adhesión al mismo por el total adeudado en el juicio.

Honorarios. Procedencia. Forma de cancelación

Art. 10. - A los fines de la aplicación de los honorarios a que se refiere el artículo 98 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, correspondientes a deudas incluidas en el presente régimen, que se encuentren en curso de discusión contencioso-administrativa o judicial, se observarán los siguientes criterios:

a) Cuando la causa verse exclusivamente sobre la aplicación de multas e intereses resarcitorios y/o punitorios que resulten condonados por aplicación de la Ley Nº 27.541, no corresponderá la percepción de honorarios por parte de los apoderados y/o patrocinantes del Fisco.

b) En los demás supuestos los honorarios estarán a cargo del contribuyente y/o responsable que hubiere formulado el allanamiento a la pretensión fiscal o el desistimiento de los recursos o acciones interpuestos, en los términos del artículo 7º de la presente.

Art. 11. - La cancelación de los honorarios referidos en el artículo precedente, se efectuará de contado o en cuotas mensuales, iguales y consecutivas, que no podrán exceder de DOCE (12), no devengarán intereses y su importe mínimo será de UN MIL PESOS ($ 1.000.-). La solicitud del referido plan deberá realizarse mediante el servicio con Clave Fiscal denominado "Presentaciones Digitales" implementado por la Resolución General Nº 4.503.

La primera cuota se abonará según se indica a continuación:

a) Si a la fecha de adhesión al plan de facilidades de pago existiera estimación administrativa o regulación judicial firme de honorarios: dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos contados desde la adhesión.

b) Si a la aludida fecha no existiera estimación administrativa o regulación firme de honorarios: dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos siguientes contados a partir de aquel en que queden firmes.

Asimismo, en ambos supuestos deberá informarse el ingreso dentro del plazo de CINCO (5) días hábiles administrativos de haberse producido, mediante una nota, en los términos de la Resolución General Nº 1.128, presentada ante la dependencia de este Organismo en la que revista el agente fiscal actuante.

Las restantes cuotas vencerán el día 20 de cada mes a partir del primer mes inmediato siguiente al vencimiento de la primera cuota indicada en los incisos a) y b) precedentes.

El ingreso de los honorarios mencionados deberá cumplirse atendiendo a la forma y condiciones establecidas por la Resolución General Nº 2.752 y sus modificatorias.

Art. 12. - Los honorarios profesionales a los que alude el inciso b) del artículo 10 de la presente, se reducirán en un TREINTA POR CIENTO (30%) y no podrán ser inferiores al monto mínimo establecido -para la primera o segunda etapa- por la Disposición Nº 276/08 (AFIP), sus modificatorias y complementarias.

La deuda por honorarios resultante luego de la reducción precedente, se abonará de acuerdo con lo indicado en el artículo anterior.

Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación respecto de aquellos honorarios cancelados con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente.

Art. 13. - En el caso de las ejecuciones fiscales se reputarán firmes las estimaciones administrativas o regulaciones judiciales de honorarios no impugnadas judicialmente por el contribuyente y/o responsable, dentro de los CINCO (5) días hábiles administrativos siguientes a su notificación.

En los demás tipos de juicio, dicha condición se considerará cumplida cuando la regulación haya sido consentida -en forma expresa o implícita por el contribuyente y/o responsable-, en cualquier instancia, o bien ratificada por sentencia de un tribunal superior que agote las vías recursivas disponibles.

Art. 14. - La caducidad del plan de facilidades de pago de honorarios operará cuando se produzca la falta de pago de cualquiera de las cuotas a los TREINTA (30) días corridos de su vencimiento.

Costas del juicio

Art. 15. - El ingreso de las costas –excluidos los honorarios- se realizará de la siguiente forma:

a) Si a la fecha de adhesión al régimen existiera liquidación firme de costas: dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos inmediatos posteriores a la citada fecha.

b) Si no existiera a la fecha aludida en el inciso anterior liquidación firme de costas: dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos contados desde la fecha en que quede firme la liquidación judicial o administrativa.

En ambos supuestos dicho ingreso deberá informarse dentro de los CINCO (5) días hábiles administrativos de realizado, mediante nota en los términos de la Resolución General Nº 1.128, presentada ante la dependencia interviniente de este Organismo.

Art. 16. - Cuando el deudor no abonara los honorarios y/o costas en las formas, plazos y condiciones establecidas precedentemente, se iniciarán o proseguirán, en su caso, las acciones destinadas al cobro de los mismos, de acuerdo con la normativa vigente.

CAPÍTULO H - SENTENCIA FIRME

Art. 17. - A los fines de lo dispuesto por el artículo 10 y los incisos b), c) y d) del artículo 16, ambos de la Ley Nº 27.541, se entenderá que la causa posee sentencia firme cuando se halle consentida o pasada en autoridad de cosa juzgada.

CAPÍTULO I - SUSPENSIÓN DE ACCIONES PENALES E INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Art. 18. - La suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción del curso de la prescripción de la acción penal previstas en el artículo 10 de la Ley Nº 27.541, se producirán a partir de la fecha de acogimiento al régimen.

El nuevo plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del día siguiente a aquel en que haya operado la caducidad del régimen de regularización.

Art. 19. - En caso de rechazo del acogimiento al régimen por incumplimiento de los requisitos fijados en la Ley Nº 27.541 y/o en las normas reglamentarias, la reanudación de las acciones

penales y el inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal -conforme a lo previsto en el artículo 10 de la aludida ley- se producirán a partir de la notificación de la resolución administrativa que disponga el referido rechazo.

Por su parte, la reanudación de la acción penal por caducidad del régimen de regularización, operará a partir de la fecha en que dicha caducidad adquiera carácter definitivo en sede administrativa.

CAPÍTULO J - CONDONACIÓN DE INTERESES - PROCEDENCIA

Art. 20. - El beneficio de condonación de intereses establecido en el quinto párrafo del artículo 12 de la Ley Nº 27.541, resulta procedente respecto de las obligaciones de capital comprendidas en el presente régimen canceladas hasta el día anterior al de entrada en vigencia de la citada ley.

Asimismo, será de aplicación respecto de los intereses transformados en capital en virtud de lo establecido en el quinto párrafo del artículo 37 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, cuando el tributo o capital original haya sido cancelado con anterioridad a la referida entrada en vigencia.

CAPÍTULO K - ANTICIPOS

Art. 21. - El beneficio de condonación establecido en el artículo 11 de la Ley Nº 27.541 será procedente de tratarse de anticipos vencidos hasta el 30 de noviembre de 2019, inclusive, en tanto no se haya realizado la presentación de la declaración jurada o vencido el plazo para su presentación, el que fuera posterior, y el importe del capital de los mismos y -de corresponder- de los accesorios no condonados, se regularicen mediante el procedimiento de compensación y/o la adhesión al plan de facilidades de pago, en los términos previstos en los Títulos II y IV de la presente, respectivamente.

CAPÍTULO L - MULTAS Y SANCIONES FIRMES. CONCEPTO

Art. 22. - A los fines de la condonación de las multas y demás sanciones previstas en el inciso a) del artículo 11 y en los artículos 12 y 14 de la Ley Nº 27.541, se entenderá por firmes a las emergentes de actos administrativos que a la fecha de acogimiento o a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley, según corresponda, se hallaren consentidas o ejecutoriadas, de conformidad con las normas de procedimiento aplicables, cualquiera sea la instancia en que se encontraran (administrativa, contencioso-administrativa o judicial).

CAPÍTULO M - CONDONACIÓN DE MULTAS

Art. 23. - El beneficio de liberación de multas y demás sanciones por incumplimiento de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas, se aplicará en la medida que no se encuentren firmes ni abonadas y se cumpla con el respectivo deber formal con anterioridad al día 30 de abril de 2020.

Art. 24. - El beneficio de condonación también se aplicará a las sanciones por infracciones materiales cometidas hasta el 30 de noviembre de 2019, inclusive, que no se encuentren firmes ni abonadas a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541, correspondientes a obligaciones sustanciales incluidas en planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad a dicha fecha.

CAPÍTULO N - CONDONACIÓN DE INTERESES Y MULTAS - SISTEMA DE CUENTAS TRIBUTARIAS Y CUENTA CORRIENTE DE MONOTRIBUTISTAS Y AUTÓNOMOS (CCMA)

Art. 25. - El beneficio de condonación de intereses y multas correspondientes a obligaciones de capital canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541, en los términos del artículo 12 de la misma, se registrará en forma automática en el sistema "Cuentas Tributarias" así como en el servicio con Clave Fiscal "CCMA - Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos".

Será requisito para hacer efectivo el beneficio de condonación obtener el "Certificado MiPyME" hasta el día 30 de abril de 2020, en los términos de la Resolución Nº 220/19 de la ex Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa y sus modificatorias.

CAPÍTULO Ñ - IMPUESTO A LAS GANANCIAS. PROCEDENCIA DEL CÓMPUTO DE LA DEDUCCIÓN ESPECIAL

Art. 26. - El cumplimiento de la condición exigida en el segundo párrafo del punto 1. del inciso c) del artículo 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, en el marco del régimen de regularización dispuesto por el Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541, habilita el cómputo de la deducción especial prevista en el citado artículo sólo en los casos en que, con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541, no se hubiera presentado la declaración jurada ni pagado el correspondiente gravamen.

TÍTULO II
COMPENSACIÓN DE OBLIGACIONES

CAPÍTULO A - ALCANCE

Art. 27. - Los contribuyentes y/o responsables alcanzados por las disposiciones del Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541, a fin de compensar sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- en los términos del inciso a) del artículo 13 de dicha norma legal, deberán observar los requisitos y demás condiciones que se establecen en el presente título.

CAPÍTULO B - ORIGEN DE LOS SALDOS A FAVOR

Art. 28. - Los saldos a favor utilizables para la compensación de las obligaciones -capital, multas firmes e intereses no condonados- serán los que se indican a continuación:

a) Saldos de libre disponibilidad provenientes de declaraciones juradas impositivas registradas en el sistema "Cuentas Tributarias". Estos saldos deberán encontrarse exteriorizados a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541.

b) Devoluciones, reintegros o reembolsos, tanto en materia impositiva, aduanera o de los recursos de la seguridad social, que hayan sido solicitados a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541, se encuentren aprobados por esta Administración Federal y registrados en el sistema "Cuentas Tributarias".

CAPÍTULO C - PROCEDIMIENTO

Art. 29. - Los contribuyentes y/o responsables deberán acceder a la transacción "Compensación Ley Nº 27.541", a través del sistema "Cuentas Tributarias", disponible en el sitio "web" de este Organismo (http://www.afip.gob.ar), mediante la utilización de la Clave Fiscal, obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la Resolución General Nº 3.713, sus modificatorias y complementarias.

A tal efecto se deberá ingresar el saldo de capital a cancelar, la transacción calculará el monto del interés resarcitorio y/o punitorio y luego aplicará el porcentaje de condonación correspondiente.

El saldo a favor deberá ser suficiente para cancelar el importe del capital, así como el interés resarcitorio y/o punitorio no condonado, caso contrario se deberá modificar el importe del capital que se pretende cancelar.

Cada compensación realizada contendrá el importe de capital de la obligación de destino de la compensación junto con el monto de los intereses resarcitorios y/o punitorios condonados y no condonados.

Al momento de efectuarse la solicitud de compensación, esta Administración Federal realizará controles sistémicos en línea, y en caso de no resultar procedente la misma, informará las observaciones y/o inconsistencias detectadas.

En el supuesto aludido en el párrafo anterior, la solicitud de compensación deberá realizarse ante la dependencia en la que los contribuyentes y/o responsables se encuentren inscriptos, mediante la presentación de una nota, en los términos de la Resolución General 1.128, acompañando la impresión del mensaje con las observaciones y/o inconsistencias indicadas por el sistema "Cuentas Tributarias" y la documentación que respalde la procedencia del saldo de libre disponibilidad (certificados de retención y/o percepción, facturas, contratos, comprobantes de ingreso de pagos a cuenta, entre otros).

De corresponder, la dependencia procesará la compensación solicitada en el sistema "Cuentas Tributarias".

Una vez procesada la compensación a que se refiere el párrafo precedente, las sucesivas solicitudes de compensación que tengan como origen el mismo saldo a favor, podrán ser efectuadas por los contribuyentes y/o responsables a través del sistema "Cuentas Tributarias", siempre que no se haya modificado la situación oportunamente analizada.

En los casos en los que se deba concurrir a la dependencia de este Organismo, se deberá solicitar previamente un turno "web", conforme al procedimiento dispuesto por la Resolución General Nº 4.188.

No se limitará la cantidad de solicitudes de compensación, aun cuando correspondan a las mismas obligaciones de origen y destino.

Art. 30. - Las compensaciones realizadas por los contribuyentes que hayan adherido al régimen sin contar con el "Certificado MiPyME" vigente, quedarán en estado "condicional" hasta tanto se obtenga dicho certificado.

La falta de obtención del "Certificado MiPyME" al día 30 de abril de 2020 o a la fecha que la Autoridad de Aplicación determine, producirá el rechazo de pleno derecho de las solicitudes de compensación efectuadas.

Art. 31. - El saldo a favor que hubiera sido utilizado para compensar obligaciones en el marco de lo dispuesto por el presente título, y que con posterioridad resulte inexacto como consecuencia de la presentación de declaraciones juradas rectificativas o ajustes efectuados por esta Administración Federal, producirá asimismo la caducidad de los planes de facilidades de pago de acuerdo con lo previsto en el punto 6.3. del inciso c) del artículo 13 de la Ley Nº 27.541.

No obstante, cuando el saldo que resulte improcedente sea igual o menor a la suma de TREINTA MIL PESOS ($ 30.000.-) o al CINCO POR CIENTO (5%) del monto compensado, el que fuera mayor, sólo producirá la caducidad de la compensación realizada.

Lo dispuesto en los párrafos precedentes no será de aplicación cuando dentro de los DIEZ (10) días hábiles contados desde la fecha en que quede firme la determinación de invalidez del saldo o de rectificada la declaración jurada, según el caso, se proceda a cancelar la deuda compensada mediante pago al contado junto con los intereses que correspondan hasta la fecha de su efectivo pago.

TÍTULO III
CANCELACIÓN DE OBLIGACIONES MEDIANTE PAGO AL CONTADO

Art. 32. - La cancelación de las obligaciones adeudadas mediante pago al contado, de acuerdo con lo establecido en el inciso b) del artículo 13 de la Ley Nº 27.541, se efectuará en tanto se exterioricen las obligaciones mediante el sistema informático "MIS FACILIDADES" opción "Regularización Excepcional - Ley Nº 27.541".

A tal efecto se deberá consolidar la deuda y generar a través del sistema "MIS FACILIDADES" el Volante Electrónico de Pago (VEP) conforme al procedimiento de transferencia electrónica de fondos establecido por la Resolución General Nº 1.778, sus modificatorias y complementarias, a fin de la cancelación del monto resultante mediante pago al contado.

El contribuyente o responsable deberá arbitrar los medios necesarios para que, durante la vigencia del Volante Electrónico de Pago (VEP), los fondos y autorizaciones para su pago se encuentren disponibles, en consideración de los días y horarios de prestación del servicio de la respectiva entidad de pago.

Ninguna cancelación efectuada mediante procedimientos distintos a los previstos en la presente, efectuados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.541, serán considerados como pago al contado en los términos del inciso b) del artículo 13 de la citada ley.

Quedan exceptuados de la posibilidad de cancelación a que se refiere este artículo, los anticipos detallados en el artículo 21 de la presente y el impuesto al valor agregado por las prestaciones realizadas en el exterior, que se utilicen o exploten en el país.

TÍTULO IV
PLANES DE FACILIDADES DE PAGO

CAPÍTULO A - TIPOS DE PLANES

Art. 33. - Los contribuyentes y/o responsables alcanzados por las disposiciones del Capítulo I

del Título IV de la Ley Nº 27.541, a fin de cancelar sus obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- mediante planes de facilidades de pago en los términos del inciso c) del artículo 13 de dicha norma legal, deberán observar los requisitos y demás condiciones que se establecen en el presente título.

Los tipos de planes se encontrarán definidos en función de la obligación que se pretenda regularizar y el sujeto que adhiera al presente régimen de regularización.

El porcentaje del pago a cuenta, la cantidad máxima de cuotas y el mes de vencimiento de la primera de ellas, serán determinados en función del tipo de deuda, el tipo de sujeto y el mes de consolidación, de conformidad con lo que se indica seguidamente:

TIPO DE DEUDA	TIPO DE SUJETO	MES DE CONSOLIDACIÓN								
		FEBRERO			MARZO			ABRIL		
		Pago a cuenta	Cuotas	1ra. cuota	Pago a cuenta	Cuotas	1ra. cuota	Pago a cuenta	Cuotas	1ra. cuota
Impuestos, Contribuciones de Seguridad Social, Autónomos y Monotributo	Micro y entidades civiles s/ fines de lucro	0%	120	jul-20	0%	120	jul-20	0%	90	may- 20
	Pequeña y Mediana T1	1%	120	jul-20	1%	120	jul-20	3%	90	may- 20
	Mediana T2	2%	120	jul-20	2%	120	jul-20	5%	90	may- 20
	Condicionales	5%	120	jul-20	5%	120	jul-20	5%	90	may- 20
Aportes de Seguridad Social, Retenciones y Percepciones Impositivas y de los Recursos de la Seguridad Social	Micro y entidades civiles s/ fines de lucro	0%	60	jul-20	0%	60	jul-20	0%	40	may- 20
	Pequeña y Mediana T1	1%	60	jul-20	1%	60	jul-20	3%	40	may- 20
	Mediana T2	2%	60	jul-20	2%	60	jul-20	5%	40	may- 20
	Condicionales	5%	60	jul-20	5%	60	jul-20	5%	40	may- 20
Obligaciones Aduaneras	Micro y entidades civiles s/ fines de lucro	0%	120	jul-20	0%	120	jul-20	0%	90	may- 20
	Pequeña y Mediana T1	1%	120	jul-20	1%	120	jul-20	3%	90	may- 20
	Mediana T2	2%	120	jul-20	2%	120	jul-20	5%	90	may- 20
	Condicionales	5%	120	jul-20	5%	120	jul-20	5%	90	may- 20

CAPÍTULO B - CARACTERÍSTICAS

Art. 34. - Los planes de facilidades de pago tendrán las siguientes características:

a) El pago a cuenta -de corresponder- y las cuotas se calcularán según las fórmulas que se consignan en el Anexo I (IF-2020-00076121-AFIP-SGDADVCOAD#SDGCTI) de la presente. El monto mínimo del componente capital del pago a cuenta y de cada cuota será de UN MIL PESOS ($ 1.000.-), excepto en aquellos casos en que el total consolidado no supere este valor.

Al pago a cuenta se le adicionará el importe del capital de los anticipos y el impuesto al valor agregado por prestaciones de servicios realizadas en el exterior, de corresponder.

b) Las cuotas serán mensuales y consecutivas. Se aplicará un sistema de amortización en el cual la cuota será variable ya que, si bien el componente de capital se mantendrá constante

a lo largo de la duración del plan, el monto de los intereses se incrementará progresivamente.

c) La tasa de interés mensual de financiamiento se aplicará de acuerdo al siguiente esquema:

1. TRES POR CIENTO (3%) mensual para las cuotas con vencimiento hasta el mes de enero de 2021, inclusive.

2. Para las cuotas con vencimiento en los meses de febrero de 2021 y siguientes, la tasa será variable y equivalente a la tasa BADLAR utilizable por los bancos privados vigente para el día 20 del mes inmediato anterior al inicio del semestre que se aplique y será la que se utilice para las cuotas cuyo vencimiento opere durante dicho semestre. A estos efectos, se considerarán los semestres febrero/julio y agosto/enero, siendo la primera actualización para la cuota que venza en el mes de febrero de 2021.

La tasa de financiamiento mensual aplicable se ajustará al límite que establece el artículo 32 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y se publicará en el sito "web" de este Organismo (http://www.afip.gob.ar).

d) A través del sistema "MIS FACILIDADES" se deberá generar un Volante Electrónico de Pago (VEP) para efectuar el ingreso del importe del pago a cuenta -de corresponder-, que tendrá validez hasta la hora VEINTICUATRO (24) del día de su generación.

e) La fecha de consolidación de la deuda será la correspondiente al día de cancelación del pago a cuenta o presentación del plan, según corresponda.

f) La confirmación de la cancelación del pago a cuenta producirá en forma automática el envío de la solicitud de adhesión al plan.

g) La presentación del plan será comunicada al contribuyente a través del Domicilio Fiscal Electrónico.

h) Las causales de caducidad del plan de facilidades de pago serán las indicadas en el artículo 40 de la presente.

CAPÍTULO C - SOLICITUD DE ADHESIÓN

Art. 35. - A fin de adherir al presente régimen se deberá:

a) Ingresar con Clave Fiscal al sistema denominado "MIS FACILIDADES", opción "Regularización Excepcional - Ley Nº 27.541", que se encuentra disponible en el sitio "web" de este Organismo (http://www.afip.gob.ar), cuyas características, funciones y aspectos técnicos para su uso se especifican en el micrositio denominado "MIS FACILIDADES".

b) Convalidar, modificar, incorporar y/o eliminar las obligaciones adeudadas a regularizar.

c) Seleccionar el plan de facilidades de pago que corresponda conforme al tipo de obligación que se pretende regularizar.

d) Seleccionar la Clave Bancaria Uniforme (CBU) a utilizar.

e) Consolidar la deuda, generar a través del sistema "MIS FACILIDADES" el Volante Electrónico de Pago (VEP) correspondiente al pago a cuenta y efectuar su ingreso conforme al procedimiento de transferencia electrónica de fondos establecido por la Resolución General Nº 1.778, sus modificatorias y complementarias, o proceder al envío del plan, según corresponda.

El contribuyente o responsable deberá arbitrar los medios necesarios para que durante la vigencia del Volante Electrónico de Pago (VEP), los fondos y autorizaciones para su pago se encuentren disponibles, en consideración de los días y horarios de prestación del servicio de la respectiva entidad de pago. En el caso de no haber ingresado el pago a cuenta, el responsable podrá proceder a cancelarlo generando un nuevo Volante Electrónico de Pago (VEP), con el fin de registrar la presentación del plan de facilidades de pago.

f) Descargar, a opción del contribuyente, el formulario de declaración jurada Nº 1003 junto con el acuse de recibo de la presentación realizada, una vez registrado el pago a cuenta y producido el envío automático del mismo o efectuado el envío del plan, según corresponda.

CAPÍTULO D - ACEPTACIÓN DE LOS PLANES

Art. 36. - Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 6º de esta resolución general, la solicitud de adhesión al presente régimen no podrá ser rectificada y se considerará aceptada con la generación sistémica del acuse de recibo de la presentación, siempre que se cumplan en su totalidad las condiciones y los requisitos previstos en esta resolución general.

La inobservancia de cualquiera de ellos determinará el rechazo del plan propuesto, en cualquier etapa de cumplimiento de pago en el cual se encuentre.

En tal supuesto, los importes ingresados en concepto de pago a cuenta y/o de cuotas no se podrán imputar al pago a cuenta y/o las cuotas de un nuevo plan.

La presentación del plan de facilidades de pago de manera condicional, en virtud de lo previsto el segundo párrafo del inciso a) del artículo 4º de la presente, implicará la conservación de las condiciones originales del plan, con prescindencia de la condición de Micro, Pequeña o Mediana Empresa –Tramo I y II - asignada por la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y los Emprendedores.

CAPÍTULO E - INGRESO DE LAS CUOTAS

Art. 37. - La primera cuota vencerá el día 16 del mes que, según la fecha de consolidación del plan, se indica en el artículo 33 de la presente, y las cuotas subsiguientes vencerán el día 16 de cada mes, las que se cancelarán mediante el procedimiento de débito directo en cuenta bancaria.

En caso de que a la fecha de vencimiento general fijada en el párrafo anterior no se hubiera efectivizado la cancelación de la respectiva cuota se procederá a realizar un nuevo intento de débito directo de la cuenta corriente o caja de ahorro el día 26 del mismo mes.

Las cuotas que no hubieran sido debitadas en la oportunidad indicada en el párrafo precedente, así como sus intereses resarcitorios, podrán ser rehabilitadas por sistema. El contribuyente podrá optar por su débito directo el día 12 del mes inmediato siguiente al de la solicitud de rehabilitación o bien por su pago a través de transferencia electrónica de fondos mediante la generación de un Volante Electrónico de Pago (VEP) de acuerdo con el procedimiento previsto en la Resolución General Nº 3.926, considerando a tal efecto que esta funcionalidad estará disponible una vez ocurrido el vencimiento de la cuota en cuestión.

En los supuestos indicados en los párrafos precedentes, el ingreso fuera de término de las cuotas devengará por el período de mora, los intereses resarcitorios correspondientes, los que deberán ingresarse con la respectiva cuota.

Cuando el día de vencimiento fijado para el cobro de la cuota coincida con día feriado o inhábil, el vencimiento y el correspondiente intento de débito se trasladarán al primer día hábil inmediato siguiente. De tratarse de un día feriado local, el débito de la cuota se efectuará durante los días subsiguientes, según las particularidades de la respectiva operatoria bancaria.

Cuando el vencimiento de la cuota coincida con el vencimiento de la cuota o mensualidad de otro plan de facilidades de pago vigente y no existan fondos suficientes para la cancelación de la totalidad de las obligaciones, esta Administración Federal no establecerá prioridad alguna para el cobro de ninguna de ellas.

Será considerada como constancia válida del pago, el resumen emitido por la respectiva institución financiera en el que conste el importe de la cuota, así como la impresión con todos los datos de la obligación y del pago que emitirá el sistema informático habilitado por este Organismo.

CAPÍTULO F - CANCELACIÓN ANTICIPADA. PROCEDIMIENTO

Art. 38. - Los sujetos que adhieran al presente régimen podrán solicitar por única vez, la cancelación anticipada total de la deuda comprendida en el plan de facilidades de pago, a par-

tir del mes en que se produzca el vencimiento de la segunda cuota, mediante el servicio con Clave Fiscal denominado "Presentaciones Digitales" implementado por la Resolución General Nº 4.503, debiendo informar el número de plan a refinanciar.

Cuando la cancelación se efectúe mediante la generación de un Volante Electrónico de Pago (VEP), se deberá observar el procedimiento dispuesto por la Resolución General Nº 4.407.

Si se optara por la cancelación anticipada total mediante el procedimiento de débito directo, el sistema "MIS FACILIDADES" calculará el monto de la deuda que se pretende cancelar -capital más intereses de financiamiento-, al día 12 del mes siguiente de efectuada la solicitud, fecha en la cual será debitado de la cuenta corriente o caja de ahorro habilitada, en una única cuota.

Cuando los días de vencimiento fijados para el cobro del importe determinado para la cancelación anticipada coincidan con un día feriado o inhábil, se trasladará al primer día hábil inmediato siguiente. De tratarse de un día feriado local, el débito de la cuota se efectuará durante los días subsiguientes, según las particularidades de la respectiva operatoria bancaria.

A efectos de la determinación del importe de la cancelación anticipada, se considerarán las cuotas vencidas e impagas y las no vencidas, sin tener en cuenta el resultado del débito directo de la cuota del mes en que se solicita la cancelación anticipada.

Si no pudiera efectuarse el ingreso del importe de la cancelación anticipada total no existirá posibilidad de continuar cancelando las cuotas. No obstante ello, el contribuyente podrá solicitar la rehabilitación de la cuota, para ser debitada el día 12 del mes siguiente o abonada mediante Volante Electrónico de Pago (VEP).

En los supuestos indicados en los párrafos precedentes, el monto calculado devengará los intereses resarcitorios correspondientes.

CAPÍTULO G - REFINANCIACIÓN DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO VIGENTES

Art. 39. - Los planes de facilidades de pago vigentes, presentados con anterioridad a la vigencia de la Ley Nº 27.541, podrán ser refinanciados en el marco del régimen de regularización dispuesto por dicha norma, siempre que hayan sido presentados a través del sistema "MIS FACILIDADES" y en tanto las obligaciones incluidas en los mismos sean susceptibles de regularización en los términos de la presente resolución general.

A tal efecto deberán observarse las siguientes pautas:

a) Se efectuará por cada plan, a través del sistema informático "MIS FACILIDADES" accediendo a la opción "Refinanciación de planes vigentes", la que se encontrará disponible desde el día 17 de febrero de 2020 hasta el día 30 de abril de 2020, ambos inclusive.

b) A fin de determinar el monto total que se refinanciará el sistema considerará todos aquellos pagos efectuados hasta el último día del mes anterior a la refinanciación. En este sentido, deberá solicitarse la suspensión del o de los débitos que estuvieran programados para el mes en que se solicita la refinanciación del plan, o la reversión de los débitos efectuados, dentro de los TREINTA (30) días corridos de realizados los mismos.

Asimismo, se deberá cumplir con el envío del plan cuando la refinanciación no arroje saldo a cancelar, generándose a tal efecto el F. 1242 "Refinanciación de planes sin saldo a cancelar", como constancia de la refinanciación.

c) Podrá optarse por la cancelación mediante pago al contado o bien mediante la adhesión al plan de facilidades de pago, conforme a lo establecido en los Títulos III y IV de esta resolución general, respectivamente.

d) En caso de optar por la refinanciación a través de planes de facilidades de pago, el pago a cuenta –de corresponder-, la cantidad máxima de cuotas y el mes de vencimiento de la primera cuota del plan, serán los que -según el tipo de sujeto y el mes de consolidación- se indican seguidamente:

TIPO DE DEUDA	TIPO DE SUJETO	MES DE CONSOLIDACIÓN								
		FEBRERO			MARZO			ABRIL		
		Pago a cuenta	Cuotas	1 ra. cuota	Pago a cuenta	Cuotas	1 ra. cuota	Pago a cuenta	Cuotas	1 ra. cuota
Refinanciación de Planes de Facilidades de Pago Vigentes	Micro y entidades civiles sin fines de lucro	0%	120	mar- 20	0%	120	abr- 20	0%	90	may- 20
	Pequeña y Mediana T1	1%	120	mar- 20	1%	120	abr- 20	3%	90	may- 20
	Mediana T2	2%	120	mar- 20	2%	120	abr- 20	5%	90	may- 20

e) En caso que el plan que se pretenda refinanciar contenga obligaciones que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33 de la presente, admita una cantidad de cuotas menor (ej. aportes de la seguridad social, retenciones y/o percepciones), la misma operará como límite respecto de la cantidad de cuotas del plan de refinanciación.

f) El pago a cuenta -de corresponder- y las cuotas se calcularán según las fórmulas que se consignan en el Anexo II (IF-2020-00076158-AFIP-SGDADVCOAD#SDGCTI) de la presente. El monto mínimo del componente capital del pago a cuenta y de cada cuota será de UN MIL PESOS ($ 1.000.-), excepto en aquellos casos en que el total consolidado no supere este valor.

g) Las cuotas serán mensuales y consecutivas. Se aplicará un sistema de amortización en el cual la cuota será variable ya que, si bien el componente de capital se mantendrá constante a lo largo de la duración del plan, el monto de los intereses se incrementará progresivamente.

h) Se mantendrá la fecha de consolidación del plan de facilidades de pago original.

i) La tasa de financiamiento se aplicará de acuerdo al siguiente esquema:

1. TRES POR CIENTO (3%) mensual para las cuotas con vencimiento hasta el mes de enero de 2021, inclusive.

2. Para las cuotas con vencimiento en los meses de febrero de 2021 y siguientes, la tasa será variable y equivalente a la tasa BADLAR utilizable por los bancos privados vigente para el día 20 del mes inmediato anterior al inicio del semestre que se aplique y será la que se utilice para las cuotas cuyo vencimiento opere durante dicho semestre. A estos efectos, se considerarán los semestres febrero/julio y agosto/enero, siendo la primera actualización para la cuota que venza en el mes de febrero de 2021.

La tasa de financiamiento mensual aplicable se ajustará al límite que establece el artículo 32 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y se publicará en el sito "web" de este Organismo (http://www.afip.gob.ar).

j) Se deberá generar un Volante Electrónico de Pago (VEP) a través del sistema informático "MIS FACILIDADES" para efectuar el ingreso del importe del pago a cuenta -de corresponder-, que tendrá validez hasta la hora VEINTICUATRO (24) del día de su generación.

k) La confirmación de la cancelación del pago a cuenta producirá en forma automática el envío de la solicitud de adhesión al plan.

l) La presentación del plan será comunicada al contribuyente a través del Domicilio Fiscal Electrónico.

m) Las causales de caducidad del plan refinanciado serán las indicadas en el artículo 40 de la presente resolución general.

n) Efectuada la refinanciación del plan, no se podrá retrotraer a la situación del plan original.

ñ) Las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas deberán poseer el "Certificado MiPyME"

vigente al momento de la solicitud de refinanciación, no siendo de aplicación el acogimiento de manera condicional.

CAPÍTULO H - CADUCIDAD DE LOS PLANES DE FACILIDADES DE PAGO. CAUSAS Y EFECTOS

Art. 40. - Sin perjuicio de las demás causales previstas en el punto 6. del inciso c) del artículo 13 de la Ley Nº 27.541, los planes de facilidades de pago comprendidos en el presente título caducarán de pleno derecho y sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de este Organismo, cuando se produzca alguno de los hechos que, para cada caso, se indican a continuación:

a) Planes de hasta 40 cuotas:

1. Falta de cancelación de DOS (2) cuotas, consecutivas o alternadas, a los SESENTA (60) días corridos posteriores a la fecha de vencimiento de la segunda de ellas.

2. Falta de ingreso de la o las cuota/s no cancelada/s, a los SESENTA (60) días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota del plan.

b) Planes de 41 a 80 cuotas:

1. Falta de cancelación de CUATRO (4) cuotas, consecutivas o alternadas, a los SESENTA (60) días corridos posteriores a la fecha de vencimiento de la cuarta de ellas.

2. Falta de ingreso de la o las cuota/s no cancelada/s, a los SESENTA (60) días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota del plan.

c) Planes de 81 a 120 cuotas:

1. Falta de cancelación de SEIS (6) cuotas, consecutivas o alternadas, a los SESENTA (60) días corridos posteriores a la fecha de vencimiento de la sexta de ellas.

2. Falta de ingreso de la o las cuota/s no cancelada/s, a los SESENTA (60) días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota del plan.

Operada la caducidad -situación que se pondrá en conocimiento del contribuyente a través de su Domicilio Fiscal Electrónico-, este Organismo quedará habilitado para disponer el inicio de las acciones judiciales tendientes al cobro del total adeudado mediante la emisión de la respectiva boleta de deuda.

Art. 41. - La caducidad producirá efectos a partir del acaecimiento del hecho que la genere, causando la pérdida de las exenciones y/o condonaciones dispuestas por el artículo 11 de la Ley Nº 27.541, en proporción a la deuda pendiente al momento en que aquella opere. A estos fines, se considerará deuda pendiente a la que no haya sido cancelada en su totalidad (capital e intereses no condonados y multas, consolidados en el plan de facilidades de pago) con las cuotas efectivamente abonadas.

En el caso de planes que incluyan deuda aduanera, el Sistema Informático Malvina (SIM) procederá automáticamente a la suspensión del deudor en los "Registros Especiales Aduaneros", de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1122 del Código Aduanero -Ley Nº 22.415 y sus modificaciones-.

Art. 42. - Los contribuyentes y responsables una vez declarada la caducidad del plan de facilidades de pago deberán cancelar el saldo adeudado mediante transferencia electrónica de fondos conforme a las disposiciones establecidas por la Resolución General Nº 1.778, sus modificatorias y complementarias.

El saldo pendiente de las obligaciones adeudadas será el que surja de la imputación generada por el sistema al momento de presentar el plan y deberá ser consultado en la pantalla "Impresiones" opción "Detalle de Imputación de Cuotas" del servicio "MIS FACILIDADES". A dicho saldo se le deberá adicionar, para aquellas obligaciones que no hayan sido canceladas con las cuotas ingresadas, la diferencia de intereses no consolidada por la pérdida de la condonación establecida por la Ley Nº 27.541, así como las multas correspondientes.

CAPÍTULO I - DEUDORES EN CONCURSO PREVENTIVO

Art. 43. - Los sujetos con concurso preventivo en trámite, podrán adherir al presente régimen, en tanto observen las condiciones que se indican a continuación:

a) Haber solicitado el concurso preventivo hasta el día 30 de abril de 2020, inclusive.

b) Contar con la caracterización "Concurso Preventivo" en el "Sistema Registral". En caso de no encontrarse registrada en dicho sistema, se deberá presentar una nota en la dependencia donde se encuentre inscripto, en los términos de la Resolución General Nº 1.128, indicando:

1. Apellido y nombres, razón social o denominación y Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).

2. Fecha de presentación del concurso.

A tal efecto se deberá adjuntar la documentación que avale la fecha de presentación en concurso.

c) Manifestar la voluntad de incluir en el régimen las obligaciones devengadas con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo o vencidas al 30 de noviembre de 2019 -con los alcances de la presente resolución general-, la que sea anterior.

Dicha manifestación se formalizará hasta el día inclusive del vencimiento del plazo general para la adhesión al régimen, mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio "web" de este Organismo (http://www.afip.gob.ar) y con Clave Fiscal, en el sistema "MIS FACILIDADES".

d) Formalizar la adhesión al régimen cumpliendo los requisitos y condiciones previstos en el artículo 4º de la presente, ingresando al sistema informático denominado "MIS FACILIDADES", opción "Ley Nº 27.541 - Concursados", en la oportunidad que en cada caso se indica seguidamente:

1. Resolución judicial homologatoria del acuerdo preventivo notificada al concurso hasta el 31 de marzo de 2020, inclusive: hasta el día del vencimiento del plazo general de adhesión.

2. Resolución judicial homologatoria del acuerdo preventivo, notificada con posterioridad al 31 de marzo de 2020 y/o pendiente de dictado al 30 de abril de 2020: dentro de los TREINTA (30) días corridos inmediatos siguientes a aquel en que se produzca la respectiva notificación.

e) Cuando se adeuden obligaciones devengadas con posterioridad a la fecha de presentación en concurso y éstas sean susceptibles de ser incluidas en este régimen, se deberá presentar una solicitud de acogimiento, distinta a la mencionada en el inciso d) precedente. Dicha solicitud, deberá realizarse hasta el día de vencimiento del plazo general de adhesión al régimen, inclusive, de conformidad con los requisitos y demás condiciones establecidos por la presente, ingresando al sistema informático "MIS FACILIDADES".

Art. 44. - A los efectos previstos por el artículo 45 de la Ley Nº 24.522 y sus modificaciones, los contribuyentes y/o responsables deberán manifestar su voluntad judicial y administrativa de adherir al régimen previsto en el Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541, con una antelación de QUINCE (15) días al vencimiento del período de exclusividad, debiendo aportar a tal fin, el "Certificado MiPyME" vigente, o bien constancia que acredite el inicio del trámite para su obtención, cuando el vencimiento del período de exclusividad sea anterior al día 30 de abril de 2020, así como el certificado de antecedentes penales expedido por autoridad policial o por el Registro Nacional de Reincidencia. De tratarse de personas jurídicas, la obligación de presentar el certificado de antecedentes penales resultará de aplicación respecto de sus directores, socios gerentes o administradores.

Una vez acreditada la manifestación a que se refiere el párrafo anterior, el representante del Fisco procederá a evaluar que el concursado no se encuentre entre los sujetos excluidos, de conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Ley Nº 27.541, y de corresponder expresará en autos que no opone reparo y se presta conformidad con tal modalidad de pago, en la medida que, en la oportunidad que para cada caso establece el inciso d) del artículo 43 precedente, se acredite la consolidación del plan, con la totalidad de las formalidades y requisitos que la presente dispone, bajo apercibimiento de solicitar la quiebra por incumplimiento del acuerdo.

Respecto de las obligaciones excluidas previstas en el artículo 3º se deberá asumir el compromiso de su cancelación de contado o bien conforme a algún régimen de facilidades de pago que las contemple, dentro de los TREINTA (30)

días de notificada al concurso la homologación del acuerdo.

CAPÍTULO J - DEUDORES
EN ESTADO FALENCIAL

Art. 45. - Los sujetos en estado falencial, respecto de los cuales se haya dispuesto la continuidad de la explotación, conforme a lo establecido por las Leyes Nros. 24.522 y 25.284 y sus respectivas modificaciones-, podrán adherir al presente régimen, en tanto observen las condiciones que se indican a continuación:

a) Tener autorizada la continuidad de la explotación por resolución judicial firme, y contar con la caracterización "Quiebra con continuidad" en el "Sistema Registral" hasta el día, inclusive, del vencimiento del plazo general de adhesión al régimen previsto en el artículo 1º de la presente. En caso de no encontrarse registrada en dicho sistema, se deberá presentar una nota en la dependencia donde se encuentra inscripto, en los términos de la Resolución General Nº 1.128, indicando:

1. Apellido y nombres, razón social o denominación y Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).

2. Fecha de la declaración de quiebra.

A tal efecto, se deberá adjuntar la documentación que avale la fecha de la declaración de quiebra con continuidad.

b) Manifestar la voluntad de incluir en el régimen las obligaciones devengadas con anterioridad a la fecha de declaración de la quiebra o vencidas al 30 de noviembre de 2019 -con los alcances de la presente resolución general-, la que sea anterior. Dicha manifestación se formalizará mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio "web" institucional (http://www.afip.gob.ar) con Clave Fiscal, en el sistema "MIS FACILIDADES" hasta el día del vencimiento del plazo general de adhesión al régimen, inclusive.

c) Formalizar la adhesión al régimen cumpliendo los requisitos y condiciones dispuestos por la presente resolución general, ingresando al sistema informático denominado "MIS FACILIDADES" opción "Ley Nº 27.541 –Fallidos", en la oportunidad que en cada caso se indica seguidamente:

1. Resolución judicial que declara concluido el proceso falencial por avenimiento notificada al fallido hasta el 31 de marzo de 2020, inclusive: hasta el día del vencimiento del plazo general de adhesión.

2. Resolución judicial que declara concluido el proceso falencial por avenimiento notificada con posterioridad al 31 de marzo de 2020 y/o pendiente de dictado al 30 de abril de 2020, inclusive: dentro de los TREINTA (30) días corridos inmediatos siguientes a aquel en que se produzca la respectiva notificación.

d) Cuando se adeuden obligaciones devengadas con posterioridad a la fecha de declaración de quiebra y éstas sean susceptibles de ser incluidas en el presente régimen se deberá presentar una solicitud de acogimiento, distinta a la mencionada en el inciso c) precedente. Dicha presentación deberá realizarse hasta el día del vencimiento del plazo general de adhesión al régimen, inclusive, de conformidad con los requisitos establecidos en esta resolución general, ingresando al sistema informático "MIS FACILIDADES".

Art. 46. - A los fines de facilitar la adhesión al régimen de la Ley Nº 27.541 de los sujetos en estado falencial respecto de los cuales se haya dispuesto la continuidad de la explotación, este Organismo prestará la conformidad para el respectivo avenimiento.

A tal efecto, los contribuyentes y/o responsables deberán manifestar su voluntad judicial y administrativa de adherir al régimen previsto por el Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541, debiendo aportar el "Certificado MiPyME" vigente y el certificado de antecedentes penales expedido por autoridad policial o por el Registro Nacional de Reincidencia. De tratarse de personas jurídicas, la obligación de presentar el certificado de antecedentes penales resultará de aplicación respecto de sus directores, socios gerentes o administradores.

Una vez acreditada la manifestación a que se refiere el párrafo anterior, el representante del Fisco procederá a evaluar que el sujeto fallido

no se encuentre entre los sujetos excluidos, de conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Ley Nº 27.541, y de corresponder expresará en autos que no opone reparo y se presta conformidad con tal modalidad de pago, en la medida que en la oportunidad que para cada caso establece el inciso c) del artículo 45 de la presente, se acredite la consolidación del plan.

Respecto de las obligaciones excluidas previstas en el artículo 3º de la presente se deberá asumir el compromiso de su cancelación de contado o bien conforme a algún régimen de facilidades de pago que las contemple, dentro de los TREINTA (30) días de la conclusión de la quiebra por avenimiento.

TÍTULO V
DISPOSICIONES GENERALES

CAPÍTULO A - INCUMPLIMIENTO GRAVE. CONCEPTO

Art. 47. - Será considerado incumplimiento grave a los fines de lo dispuesto por el punto 6.2. del inciso c) del artículo 13 de la Ley Nº 27.541, la existencia de condena firme por alguno de los delitos previstos en las Leyes Nº 23.771, Nº 24.769 y sus modificatorias, Título IX de la Ley Nº 27.430 o en el Código Aduanero -Ley Nº 22.415 y sus modificaciones-, recaída sobre titulares de planes de facilidades de pago vigentes acordados en los términos de la Ley Nº 27.541, por obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019, inclusive, y no regularizadas en dicho régimen.

CAPÍTULO B - ADHESIÓN AL PRESENTE RÉGIMEN. EFECTOS

Art. 48. - La adhesión al régimen de regularización previsto en la Ley Nº 27.541, implicará para el sujeto interesado el reconocimiento de la deuda incluida en el mismo y, consecuentemente, la interrupción de la prescripción respecto de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el gravamen de que se trate y sus accesorios, así como para aplicar las multas correspondientes, aun cuando el acogimiento resulte rechazado o se produzca su ulterior caducidad. Idéntico efecto producirá el pago de cada una de las cuotas del plan respecto del saldo pendiente.

CAPÍTULO C - CANCELACIÓN DE DEUDAS. EFECTOS

Art. 49. - La regularización de las deudas en los términos previstos en el Capítulo I del Título IV de la Ley Nº 27.541, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en la normativa vigente del régimen y no se produzca una causal de caducidad o rechazo del mismo, permitirá al responsable o deudor:

a) Obtener el levantamiento de la suspensión del deudor en los "Registros Especiales Aduaneros", que hubiera dispuesto el servicio aduanero en el marco del artículo 1122 del Código Aduanero -Ley Nº 22.415 y sus modificaciones-. El mismo será realizado a través de las dependencias competentes, una vez que este Organismo haya validado la consistencia de toda la información suministrada por el administrado a efectos de determinar la deuda acogida al presente régimen.

b) Usufructuar el beneficio de reducción de las contribuciones con destino al Régimen Nacional de la Seguridad Social, según lo dispuesto por el artículo 20 de la Resolución General Nº 4.158 (DGI) y su modificatoria.

c) Considerar regularizado el importe adeudado de acuerdo con lo previsto por el artículo 26 de la Resolución General Nº 1.566, texto sustituido en 2010 sus modificatorias y su complementaria.

d) Obtener la baja de la inscripción del Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) creado por la Ley Nº 26.940 y sus modificaciones.

El rechazo del plan o su caducidad por cualquiera de las causales autorizadas, determinará la pérdida de los beneficios indicados, a partir de la notificación de la resolución respectiva.

CAPÍTULO D - OTRAS DISPOSICIONES

Art. 50. - Aprobar los Anexos I (IF-2020-00076121-AFIP-SGDADVCOAD#SDGCTI) y II (IF-2020-00076158-AFIP-SGDADVCOAD#SDGCTI) que forman parte de la presente.

Art. 51. - Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Los sistemas informáticos para la adhesión al presente régimen se encontrarán disponibles desde el día 17 de febrero de 2020 hasta el día 30 de abril de 2020, ambos inclusive.

Art. 52. - Comuníquese, etc. - Marco del Pont.

ANEXO I

PLANES DE FACILIDADES DE PAGO - DETERMINACIÓN DEL PAGO A CUENTA Y DE LAS CUOTAS

I) Determinación del pago a cuenta

P = ((D - S) x G) + S

Donde:

P= Monto del Pago a cuenta

D = Deuda consolidada

S = Sumatoria de subconceptos 191-192-044, de corresponder

G = Porcentaje del pago a cuenta

II) Determinación de las cuotas:

M= C (1+ (i * n/3000))

Donde:

M: monto de la cuota que corresponde ingresar

C: capital de cada cuota ((D - P)/Q)

i: tasa de interés mensual de financiación

n: total de días desde la fecha de consolidación a la de vencimiento de cada cuota

Q: Cantidad de cuotas solicitadas

ANEXO II

REFINANCIACIÓN DE PLANES DE FACILIDADES DE PAGO VIGENTES - DETERMINACIÓN DEL PAGO A CUENTA, DE LAS CUOTAS Y DEL PAGO AL CONTADO

I - Determinación del pago a cuenta

P = T + F

Donde:

P = Monto del Pago a cuenta

T = Componente capital del pago a cuenta

F = Componente interés financiero del pago a cuenta

I-1 Determinación del componente capital del pago a cuenta

T = ((R - S) x G) + S

Donde:

T = Componente capital del pago a cuenta

R = Deuda a refinanciar

G = Porcentaje del pago a cuenta

S = Sumatoria de subconceptos 191-192-044, de corresponder

I-2 Determinación del componente interés financiero del pago a cuenta (a partir del día 16 del mes anterior a la refinanciación)

F = (T x h/3000 * j)

Donde:

T = Componente capital del pago a cuenta

h = Cantidad de días entre el vencimiento de la última cuota vencida en el mes anterior a fecha de refinanciación y la fecha de ésta última

j = Tasa de interés mensual de financiación

II - Determinación de las cuotas

II-1 Cálculo de las cuotas de planes que no posean pago a cuenta (a partir del día 16 del mes anterior a la refinanciación)

M= C (1+ (i * n/3000))

Donde:

M: monto de la cuota que corresponde ingresar

C: capital de cada cuota (R/Q)

i: tasa de interés mensual de financiación

n: Cantidad de días entre el vencimiento de la última cuota vencida en el mes anterior a la fecha de refinanciación hasta el vencimiento de cada cuota

Q: Cantidad de cuotas solicitadas.

R = Deuda a refinanciar

II-2 Cálculo de las cuotas de planes que posean pago a cuenta

M= C (1+ (i * n/3000))

Donde:

M: monto de la cuota que corresponde ingresar

C: capital de cada cuota ((R - T)/Q)

i: tasa de interés mensual de financiación.

n: total de días desde la fecha de refinanciación del plan hasta el vencimiento de cada cuota.

Q: Cantidad de cuotas solicitadas.

R = Deuda a refinanciar

T = Componente capital del pago a cuenta

III - Determinación del monto de pago al contado

Z = R + (R x h/3000 x j)

Donde:

Z = Monto del Pago Contado

R = Deuda a refinanciar

h = Cantidad de días entre el vencimiento de la última cuota vencida en el mes anterior a fecha de refinanciación y la fecha de ésta última

j = Tasa de interés mensual de financiación

Este artículo se encuentra publicado en SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL. Cita Online: AR/LEGI/9Z02

¿Necesitás información confiable para destacarte como abogado?

SISTEMA DE INFORMACIÓN LEGAL
es la más completa base de doctrina, legislación y jurisprudencia, para que puedas trabajar con información confiable y actualizada.

Convertite en un profesional #sinprecedentes.

CONOCÉ MÁS

www.thomsonreuters.com.ar

the answer company™
THOMSON REUTERS®