



# **Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino**



## Índice general

<b>Capítulo</b>	<b>Tema</b>	<b>Páginas</b>
<b>I</b>	Introducción	<b>3</b>
<b>1</b>	Tributos locales	<b>10</b>
<b>2</b>	Impuesto sobre los Consumos	<b>45</b>
<b>3</b>	Impuesto sobre las Rentas y los Patrimonios	<b>74</b>
<b>4</b>	Seguridad Social	<b>123</b>
<b>5</b>	Micro, Pequeñas y Medianas Empresas	<b>177</b>
<b>6</b>	Procedimiento Tributario	<b>208</b>



## Introducción

En reiteradas oportunidades, como FACPCE, hemos expresado nuestra opinión respecto del “régimen tributario” vigente en nuestro país, que se caracteriza por una alta presión fiscal, con impuestos inequitativos, regresivos, distorsivos y poco competitivos, a lo que debe sumarse su complejidad, la imprevisibilidad, el cambio permanente, la gran cantidad de normas reglamentarias que se emiten referidas a los aspectos materiales y formales de la obligación tributaria, y a la implementación de un gran número de regímenes de información, muchas veces duplicados, que exceden el deber de colaboración de los responsables.

Al analizar la estructura tributaria vigente a nivel nacional, provincial y municipal, encontramos que no tiene un diseño global, sino que, por el contrario, está formada por impuestos surgidos de diversas corrientes doctrinarias, a los que se fueron incorporando distintos tributos por necesidades de recaudación coyunturales, de los distintos niveles de gobierno, de forma tal, que atentan con los objetivos necesarios para la estabilidad, crecimiento y una distribución equitativa de los ingresos.

Ello así, observamos la imposibilidad de hablar de un “sistema tributario nacional”, pues el mismo implicaría la presencia de un conjunto ordenado de tributos, interrelacionados armónicamente entre sí, cumpliendo con los objetivos fiscales y extrafiscales del Estado.

Este sistema tributario está obligado a respetar los principios básicos de la tributación, a saber: principio de legalidad o de reserva de ley, y los de carácter sustancial, en cuanto al contenido de las normas: generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad, equidad y proporcionalidad. En definitiva, respeto a los principios constitucionales y constitucionalizados a fin que, el “sistema tributario” represente una meta alcanzada, más que una definición de un instituto inexistente.

Por ello, y enterados que el Poder Ejecutivo Nacional se encontraba trabajando en un proyecto de Reforma Tributaria y, convencidos que nuestra Federación -entidad de carácter federal que nuclea a los 24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

del país-, no podía estar ausente en la discusión del futuro proyecto, estando obligada a tener un rol especial en el debate.

Decidimos encarar un Proyecto Federal, con el objeto de elaborar los "Lineamientos Generales y Bases para una Futura Reforma del Sistema Tributario Argentino". Teniendo en cuenta que es necesario lograr una estabilidad fiscal que garantice seguridad jurídica, estimule la inversión, generadora de empleo y, que pueda lograr una mayor equidad, razonabilidad y progresividad a la nación Argentina.

Para ello convocamos a un Grupo Interdisciplinario de Trabajo, integrado por profesionales, especialistas en la materia tributaria, todos ellos con una extensa trayectoria profesional y docente. Este grupo se abocó a analizar los siguientes temas:

1. Tributos Locales.
2. Impuesto sobre los Consumos.
3. Impuestos sobre las Rentas y los Patrimonios.
4. Seguridad Social.
5. Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.
6. Procedimiento Tributario.

Para el desarrollo del Proyecto, se definieron tres etapas:

- a)** La primera, destinada a que el Grupo Especial Interdisciplinario elabore por cada uno de los tópicos bajo análisis los "Documentos Base" para el debate. Donde cada capítulo debería contener: objetivos, fundamentos y recomendaciones propuestas.
- b)** La segunda, dedicada a la activa participación de los Consejos Profesionales, en una doble instancia, durante la elaboración de los "Documentos Base", proponiendo especialistas para que se integren a los distintos grupos de trabajo y/o mediante el aporte de ideas, proyectos y/o recomendaciones; y finalizada la elaboración de los "Documentos Base" proceder a su análisis y consideración.
- c)** La última etapa estuvo destinada a la unificación de las opiniones, fundamentos y propuestas derivadas de las anteriores etapas, ello con el objetivo de presentar un documento unificado, que represente la opinión de nuestras profesiones, dentro del marco de nuestras incumbencias, añadiendo el valor agregado del criterio federal que representa la participación de los 24 Consejos Profesionales. Todo el país tras un mismo objetivo: lograr un Proyecto para la reforma del Sistema Tributario Nacional.



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Durante la Junta de Gobierno celebrada el 2 de julio de 2020, se puso en conocimiento de los Presidentes y Delegados de todos los Consejos el Proyecto, la conformación del Grupo Especial Interdisciplinario así como los objetivos iniciales propuestos en cada tema bajo análisis.

Así, una vez elaborados los Documentos Base, se conformó una Comisión Especial Federal integrada por especialistas que, además de sus conocimientos técnicos, agregaron las distintas realidades regionales. Ellos fueron designados por cada uno de los 24 Consejos Profesionales, respetando el carácter federal que caracteriza a nuestra institución.

Como resultado de la labor realizada, cada una de las Subcomisiones han expresado su opinión en sus respectivos informes, ya sea convalidando en forma total y/o parcial el “Documento Base”, según el caso, indicando los fundamentos y conclusiones a las que arribaron, y/o incorporando temas que no hubieran sido considerados anteriormente.

Sobre la base de los consensos arribados, se elaboraron los “**Documentos Finales**” que hoy conforman nuestra propuesta, teniendo como objetivo que en la/las futuras reformas, se consideren los presentes “**Lineamientos Generales y Bases**” que hoy proponemos.

Estos lineamientos los entendemos como imprescindibles para que el actual régimen impositivo pueda avanzar hacia un Sistema Tributario que contemple mayor equidad, progresividad, razonabilidad y posibilite el desarrollo de las empresas en general y, sobre todo, de las micro, pequeñas y medianas empresas.

Este es nuestro aporte para el conjunto de la sociedad, un aporte federal para un país federal.



**Junta de Gobierno de la  
Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas**



### **Autores de los Documentos Base**

<b>Tema</b>	<b>Autores</b>
<b>Tributos locales</b>	Lorena Almada Miriam Campastro Luis A. Comba
<b>Impuesto sobre los Consumos</b>	César Cavalli Marcelo Bergé
<b>Impuesto sobre las Rentas y los Patrimonios</b>	Martín Caranta Luis Fernández Jorge Jalfin César Litvin Mónica Yerise
<b>Seguridad Social</b>	Eduardo Vázquez Analía Saitta Gabriel De Albaladejo
<b>Micro, Pequeñas y Medianas Empresas</b>	Eduardo Vázquez Cecilia Osler
<b>Procedimiento Tributario</b>	Teresa Gómez Daniel Malvestiti Carlos Folco

### **Comisión Federal - Grupos de Trabajo**

<b>Tributos Locales</b>	<b>CPCE</b>
Roberto Condoleo	Buenos Aires
Adriana Piano	CABA
Aldo Maggiolo	CABA
Horacio Di Martino	Chubut
Arturo Zarazaga	Córdoba
Judith Tista	Entre Ríos
Miriam Cristina Campastro	Salta
Gonzalo Rafael Rodrigo	Salta



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Rodolfo Zunino	San Juan
Yódice Julio	Santa Fe CI
Juan Carlos Serra	Santa Fe CII
José Emilio Sánchez	Tucumán
Luis Comba	Tucumán
<b>Impuestos sobre los Consumos</b>	<b>CPCE</b>
Alberto Mastandrea	CABA
Bernardo Arias	CABA
Sebastián Dominguez	CABA
Ernesto Celdeiro	CABA
Horacio Di Martino	Chubut
Diuvigildo Yedro	Córdoba
Gustavo Pare	Corrientes
Jerónimo García Sarmiento	Corrientes
Ariel León Toneatti	Jujuy
María Inés Tur	Neuquén
María Silvia Derito Zapata	San Juan
José Emilio Sánchez	Tucumán
Ricardo Nassif	Tucumán
<b>Impuestos sobre las Rentas y los Patrimonios</b>	<b>CPCE</b>
Adriana Piano	CABA



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Claudia Cerchiara	CABA
Gustavo Diez	CABA
Patricia Lange	CABA
Horacio Di Martino	Chubut
Mónica Toundaian	La Pampa
Carlos Schestakow	Mendoza
Matías Llopart	Mendoza
Miriam Cristina Campastro	Salta
Héctor Marcelo Testa	Salta
Pablo Cosentino	San Juan
Fabián Rodríguez	San Juan
Walter Argentino Herrera	San Luis
Falco Javier	Santa Fe CI
Luisa Argañarás	Sgo. del Estero
Nancy Mansilla	Sgo. del Estero
<b>Seguridad Social</b>	<b>CPCE</b>
Roberto Condoleo	Buenos Aires
Sonia Roxana Medina	Chaco
Horacio Di Martino	Chubut
<b>Micro, Pequeñas y Medianas Empresas</b>	<b>CPCE</b>
Alberto Mastandrea	CABA



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Martin Duete	Chaco
Horacio Di Martino	Chubut
Teresa Gómez	Jujuy
María Inés Tur	Neuquén
María Silvia Derito Zapata	San Juan
<b>Procedimiento Tributario</b>	<b>CPCE</b>
Marcos David Kon	Catamarca
José Daniel Benolol	Chaco
Aldo Maggiolo	CABA
Sebastián Dominguez	CABA
Carolina Calello	CABA
Horacio Di Martino	Chubut
Teresa Gómez	Jujuy
Ernesto Gil	San Juan
Horacio Vargas	Santa Cruz

### Coordinadores

<b>Coordinadores por la Mesa Directiva</b>	Silvio M. Rizza Sergio E. Pantoja Aníbal O. Marsall
<b>Coordinadores Técnicos</b>	Oscar Fernández Alejandro Crivella



# Capítulo 1

## Tributos Locales

**CAPÍTULO 1 – TRIBUTOS LOCALES - ÍNDICE**

<b>Orden</b>	<b>Tema</b>	<b>Pág.</b>
<b>1</b>	Planteo del problema. Introducción	<b>13</b>
<b>2</b>	Fundamento contexto actual	<b>17</b>
<b>2.1</b>	El derecho intrafederal	<b>23</b>
<b>2.2</b>	Convenio Multilateral	<b>23</b>
<b>2.3</b>	Impuesto sobre los ingresos brutos	<b>26</b>
<b>2.4</b>	Tributos sobre la nómina salarial	<b>27</b>
<b>2.5</b>	Impuesto de Sellos	<b>27</b>
<b>2.6</b>	En materia municipal	<b>28</b>
<b>3</b>	Propuestas	<b>30</b>
<b>Anexo I</b>	Regímenes de recaudación - Medidas de corto plazo	<b>30</b>
<b>1</b>	Necesidad de armonización de los regímenes de recaudación de tributos provinciales	<b>30</b>
<b>2</b>	Regímenes de no retención y/o percepción del impuesto	<b>33</b>
<b>3</b>	Utilización y devolución de saldos a favor	<b>33</b>
<b>4</b>	Conclusiones	<b>33</b>
<b>Anexo II</b>	Tributos Provinciales – Propuestas de corto y mediano plazo	<b>35</b>
<b>1</b>	Propuestas de corto plazo	<b>35</b>
<b>1.1</b>	Impuesto sobre los Ingresos Brutos	<b>35</b>
<b>1.2</b>	Tributos sobre la nómina salarial	<b>36</b>
<b>1.3</b>	Impuesto de Sellos	<b>36</b>
<b>1.4</b>	Impuesto Inmobiliario	<b>37</b>
<b>1.5</b>	Convenio Multilateral	<b>37</b>
<b>2</b>	Propuestas de mediano plazo	<b>38</b>
<b>Anexo III</b>	Otras propuestas	<b>40</b>
<b>1</b>	Creación de Tribunales Fiscales “Locales” y “Solve et Repete”	<b>40</b>



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

<b>2</b>	Publicación de Dictámenes emitidos por las Administraciones Tributarias Locales	<b>40</b>
<b>3</b>	Derogación de los regímenes de riesgo fiscal	<b>41</b>
<b>4</b>	Derogación de la “mera compra”	<b>42</b>
<b>5</b>	Reformulación del Convenio Multilateral para adaptarlo a las nuevas prácticas del mercado actual	<b>42</b>
<b>6</b>	Creación de un Tribunal Fiscal Federal Interprovincial	<b>42</b>
<b>7</b>	Las multas por mora	<b>43</b>
<b>Anexo IV</b>	Tributos municipales	<b>44</b>



### 1. PLANTEO DEL PROBLEMA – INTRODUCCIÓN

Los aspectos centrales que hacen al financiamiento de los distintos niveles de gobiernos, a partir de las competencias tributarias que poseen, nos remite necesariamente, a la consideración del federalismo fiscal.

En un estado federal con más de un nivel de gobierno autónomo, surge imperiosamente la necesidad de diagramar un modo de distribución de fuentes impositivas que le garantice a cada uno de dichos órdenes de gobierno, la fuente de recursos suficientes para el cumplimiento de sus cometidos.

Las reformas fiscales han consolidado el unitarismo fiscal. La disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional, que obliga a sancionar un régimen de coparticipación antes de la finalización de 1996, jamás fue debatida a pesar de que ya han transcurrido más de dos décadas desde su vigencia.

Actualmente, la Nación recauda aproximadamente el 75% de los ingresos tributarios de los tres niveles de Gobierno. El régimen de coparticipación federal se ha desvirtuado íntegramente, no sólo como consecuencia de los sucesivos pactos y acuerdos suscriptos por las partes contratantes y por disponerse de asignaciones específicas de los recursos coparticipables, sino por el incumplimiento de la manda constitucional que exige la sanción de un nuevo régimen.

En ese contexto, sin dudas que la organización de su régimen fiscal federal es un buen ejemplo de cómo un mal diseño institucional se consolida en el tiempo, sin que puedan formarse las voluntades suficientes para forjar un cambio.

Las provincias también parecen desconocer el actual marco legal, creando impuestos análogos a los coparticipables, permitiendo el accionar arbitrario de muchos de sus municipios, sin miras a crear pautas unificadoras en la recaudación de los tributos a su cargo, sino que muy por el contrario crean, en forma diaria, innumerables regímenes de pago a cuenta que desvirtúan la verdadera esencia y finalidad de los tributos que recaudan.



Los municipios no parecen tener freno, salvo cuando después de muchos años de litigio con las empresas interviene la Corte Suprema de Justicia declarando la inconstitucionalidad de muchas de las tasas que se pretenden cobrar.

Hay consenso en interpretar que la sociedad en su conjunto, demanda respuestas en esta materia, a dos grandes interrogantes: ¿Cómo se proveen más y mejores bienes y servicios públicos y con qué grado de presión tributaria? y ¿Cómo se alcanza la "igualdad de oportunidades" en todo el Territorio Nacional a que hace referencia el texto constitucional?<sup>1</sup>

Sin lugar a dudas, cualquier reforma tributaria que se proponga, debe contemplar la incidencia de tributos provinciales y municipales, sin perder de vista que el contribuyente es uno sólo, sometido a tributación tanto a nivel nacional, provincial y municipal.

Conforme datos del Instituto Argentino de Análisis Fiscal, la carga tributaria argentina representa entre un 47% y un 62% del ingreso total de una familia asalariada<sup>2</sup>; la recaudación de los tres niveles de gobierno alcanza en la actualidad a casi un 35% del producto bruto interno, mientras que en 2000 era de 21,4%, similar a la que existía en la década de los 90.

El sistema tributario que se diseñe, debe posibilitar el desarrollo tanto de las empresas en general y, sobre todo, de las micro, pequeñas y medianas empresas en particular, como fuentes generadoras de riqueza y empleo, ya que son el motor fundamental del desarrollo económico del país.

La existencia de una despiadada presión fiscal, en todos los niveles de gobierno, para sostener un gasto público desbocado y sin un control oportuno y adecuado es un problema que acarreamos hace décadas, lo que origina que desafortunadamente, muchos pequeños contribuyentes, por necesidad, se han terminado volcando hacia la informalidad, en este contexto de crisis si no ajustamos y redefinimos nuestro sistema tributario, el colapso será mayor.

---

<sup>1</sup> GARAT, Pablo M., "El sistema argentino de coparticipación impositiva y los desafíos al régimen fiscal federal", San Miguel de Tucumán, 28 de agosto de 2009, [www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revlad/cont/9/cnt/cnt3.pdf](http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revlad/cont/9/cnt/cnt3.pdf).

<sup>2</sup> <https://www.iaraf.org/index.php/2014-08-18-21-38-34/repercusiones/161-presion-tributaria-este-año-hubo-que-trabajar-211-dias-solo-para-pagar-impuestos>



De esta forma, el mismo sistema, debe permitir generar ingresos para que el Estado atienda sus erogaciones, que, sin lugar a dudas, deben ser acordes a niveles de recaudación aceptables. Debe trabajarse, en el diseño del sistema tributario y del gasto público, de manera tal de evitar erogaciones innecesarias, armonizando los ingresos con los gastos públicos, ajustándose a las reales posibilidades de los sujetos en cada nivel de gobierno. Cualquier disociación del ingreso con el gasto repercutirá en un nivel de presión fiscal que puede llegar a ser insostenible para la sociedad en su conjunto.

A su vez, sin desconocer potestades tributarias provinciales, el sistema debe coordinar la tributación global, de manera armónica, de manera tal que las pujas recaudatorias no sean solucionadas afectando únicamente a los contribuyentes. La autonomía provincial no puede generar sistemas de tributación que se olviden de los principios constitucionales de nuestro País, donde se consagran, entre otros, el libre tránsito, la inexistencia de aduanas interiores y la capacidad contributiva.

El sistema tributario de recaudación provincial ha quedado absolutamente desnaturalizado, además de basarse en impuestos distorsivos y regresivos.

Son básicamente tres los impuestos provinciales que repercuten nocivamente sobre el sistema y sobre los cuales proponemos modificaciones: impuesto sobre los ingresos brutos, impuesto de sellos e impuestos sobre la nómina salarial.

Si bien a través del “Consenso Fiscal”, firmado el 16/11/2017 entre Nación, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Provincias (aprobado por Ley nacional 27429) se trató de implementar políticas tributarias destinadas a promover el aumento de la tasa de inversión y de empleo privado, que alivianen la carga tributaria de aquellos impuestos que presentan mayores efectos distorsivos sobre la actividad económica, con el dictado de leyes posteriores este acuerdo quedó suspendido en el tiempo, lográndose solo parcialmente los objetivos propuestos.

No podemos dejar de mencionar, también, el estado de incertidumbre permanente en que se encuentra el contribuyente ante la existencia de interpretaciones contradictorias por parte de los órganos del Convenio Multilateral, lo cual debería evitarse y la escasa o casi nula aplicación del protocolo adicional.



En materia de pagos a cuenta, cada jurisdicción provincial tiende a generalizar la designación de agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ya sea de retención, de percepción y/o de recaudación bancaria), sin tener en cuenta, en muchos casos, el principio de territorialidad, ni la capacidad operativa del designado, agravado por la falta de uniformidad de las normas entre las distintas jurisdicciones.

El uso de la recaudación a través de cuentas bancarias puede considerarse una buena fuente de ingresos fiscales, pero también es un elemento que desalienta el uso de la bancarización, lo que a su vez alienta la economía informal. Se requiere un prudente uso de este medio de recaudación, a los fines de generar mejores medios de lucha contra la evasión. Debe tenerse en cuenta que, desde lo conceptual, hay una total desvinculación con el hecho imponible del gravamen, lo que evidencia la función exclusivamente recaudatoria, que en un sistema racional de pago de tributo de naturaleza mensual, debería dejarse de lado.

Las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta no deben superar, en su conjunto, por regla general, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario (voto Dr. Casas en Tribunal Superior de Justicia de CABA, en la causa SA Importadora y Exportadora de la Patagonia, del 12/11/2008).

Mención aparte merece la situación ante los municipios: se crean impuestos mal disfrazados de tasas, que implican un incremento de la carga tributaria de las empresas, sin contemplar que en definitiva es el contribuyente final quien termina solventando esos aumentos, y ni hablar de la actual proliferación de regímenes de retención y percepción de tasas municipales que se desvinculan del hecho imponible, cuyo único fin es el recaudatorio, adicionalmente sin analizar – una vez más -, la capacidad operativa del designado. También debe considerarse la situación de provincias que han avanzado hacia la aceptación del cobro de impuestos por parte de los entes municipales, en lo que pareciera ser una abierta contradicción a los acuerdos de la ley de coparticipación federal, pactos fiscales y consenso fiscal.



Capítulo especial merecen las tareas de fiscalización por parte de los organismos recaudadores: deben reverse las políticas de control, a fin de favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Toda reforma debe buscar incentivar la formalidad, las inversiones y el empleo. Las políticas del gobierno deberán tender a lograr un difícil equilibrio entre todos los intereses en pugna. Tenemos un sector privado que viene asfixiado hace años, sin posibilidades de un normal desenvolvimiento como consecuencia de la pandemia, con un gran endeudamiento, en muchos casos a punto de dejar de existir, siendo el único sector que por medio del pago de los tributos sostiene al sector público. En este marco será inevitable que los gobiernos, en sus tres esferas, reasignen de manera inteligente y efectiva sus recursos —eliminando partidas presupuestarias que no resultan urgentes—.

En este marco, de una crisis sin precedentes, quizás sea hora de adoptar medidas audaces y establecer un plan legislativo a futuro que transforme al país en uno fiscalmente razonable.

En materia tributaria una opción posible sería que conjuntamente con la reestructuración de la deuda y la definición de la política de gasto público, se discuta y defina una reforma de nuestro sistema tributario.

Las legislaciones provinciales deben tener en cuenta sustancialmente a “sus vecinos”. De lo contrario el balance o test de proporcionalidad de la carga pública tributaria es connaturalmente más comprensible cuando hay un espacio físico o territorial compartido entre el fisco y los agentes o contribuyentes que son vecinos, por la cual la evidencia de la desproporción se hace más visible cuando se trata de pesar la sobrecarga con la que se grava a alguien que no comparte sino lejanos o esporádicos puntos en común (Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Tucumán, Sala II, en el caso del Banco CMF SA, el 03/02/2014).

Una excesiva presión fiscal, en todos los niveles de gobierno, para sostener un gasto de dimensiones impensables, constituye un problema que hace que aumente la informalidad de manera exponencial.



### 2. FUNDAMENTO CONTEXTO ACTUAL

Las provincias han sido incapaces de coordinar -como sería deseable en un democrático ordenamiento institucional- normas que actualmente tienen un status importante, aunque por debajo de la Constitución nacional, desde las leyes de coparticipación y hasta actualizar el convenio multilateral.

En esta lista de fracasos, también se debe incluir la virtual imposibilidad de consensuar entre los fiscos locales un régimen unificado de retenciones y percepciones, comprometido en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993.

A su vez -haciendo referencia a la RG (CA) 61/95-, cabe destacar que aquélla, en su art. 2° establecía: “La Comisión Arbitral procederá a realizar estudios tendientes a la elaboración de un régimen único de retenciones y percepciones, los que deberán ser elevados al plenario dentro de los 180 días de la fecha”. Sin embargo, al ser dictada la RG 4/96 de la Comisión Plenaria –luego de la apelación efectuada por la Provincia de Buenos Aires– este artículo fue eliminado, sin ningún tipo de contemplación.

La Comisión Arbitral, a través de distintas resoluciones<sup>3</sup>, es la única que ha intentado imponer pautas para todas las jurisdicciones adheridas en materia de regímenes de recaudación (retención, percepción, y luego recaudaciones bancarias) del impuesto sobre los ingresos brutos.

Actualmente, la única norma que fija alguna limitación en esta materia general de aplicación obligatoria es la RG N° 4/2011 dictada por la Comisión Arbitral y publicada en el Boletín Oficial de la Nación en fecha 25/10/2011. Incluso sobre esta normativa hay provincias que han apelado a la justicia federal, obteniendo medidas cautelares que impiden su vigencia en la jurisdicción (Cfr. Resolución 9/12 C.A.)

Ante la ausencia total de coordinación, nos encontramos con que cada provincia -en el marco de su competencia- regula sus propios regímenes de retención, percepción, percepción en aduana, y recaudación sobre acreditaciones bancarias -por agruparlos de alguna forma-, que genera más de una vez, serios inconvenientes a sujetos que

---

<sup>3</sup> RG (CA) 61/1995; R. (CP) 4/1996; RG (CA) 3/2010.



desarrollan su actividad en más de una jurisdicción, toda vez que los mismos se verán obligados a actuar o ser sujetos pasibles de varios regímenes al mismo tiempo.

De más esta decir, que la estructura actual de los regímenes de retención, percepción y recaudación es irracional, distorsionando el impuesto que los origina y generando permanentes saldo a favor en un sin número de casos.

Como se señaló previamente, cada jurisdicción prevé sus regímenes generales y específicos (actividades primarias, fletes, lácteos, comisiones, etc.) de retención, sus regímenes de percepción y recaudación sobre acreditaciones bancarias, lo que origina que los recursos ingresados al fisco provincial a través de estos mecanismos justifiquen casi el 50% de la recaudación, no obstante las administraciones provinciales no evalúan lo que dejan de percibir como consecuencia de lo que el fisco de extraña jurisdicción detrae a su propio contribuyente.

No se está discutiendo la potestad tributaria que cada administración posee, sino la falta de uniformidad a criterios básicos de aplicación de dichos regímenes, cada régimen difiere, por citar ejemplos, en los siguientes conceptos:

- operaciones alcanzadas,
- mínimos no sujetos a retención/percepción,
- alícuotas,
- tratamiento de los Contribuyentes del Convenio Multilateral,
- criterios de incorporación al régimen como agentes de retención/percepción, etc.

Asimismo, no todos los regímenes tienen las mismas disposiciones en cuanto al momento o situación respecto a la cual se debe practicar la retención/percepción. Ejemplos de diferencias normativas: a) Misma actividad con distinto tratamiento fiscal (ej. tratamiento como comercio mayorista a la actividad industrial radicada en otra jurisdicción); b) Mecanismos de defensa ante los fiscos, de reclamos y devoluciones de créditos fiscales; c) Plazos de prescripción de obligaciones. Procedimientos en la aplicación de sanciones; d) Responsabilidad solidaria de socios y directores (ej. embargos en pleno proceso de discusión administrativa).

En este contexto ante la falta de armonización de normas entre los fiscos; los frecuentes cambios normativos que generan inestabilidad e inseguridad en su aplicación; el incremento de funciones asignadas a los contribuyentes; los mayores riesgos asociados a la operación diaria; los altos costos de implementación; la



inexistencia de contraprestación por funciones delegadas al contribuyente; la gran cantidad de regímenes; la violación al principio de territorialidad; la falta de designación clara y expresa como agente de retención/percepción; la imposibilidad de anular las retenciones/percepciones erróneamente efectuadas o que se originaran en operaciones que se han dejado sin efecto; las normas disímiles en cuanto a la constancia de retención; los distintos aplicativos para la información e ingreso de las sumas retenidas/percibidas; los agentes de retención/percepción sujetos a abultadas sanciones; la aplicación de porcentajes de retención/percepción excesivos; la derogación del inciso c) del artículo 35 de la RG (CA) N° 1/2006; la generación permanente de saldos a favor por parte del contribuyente retenido y/o percibido; los excesos en los procesos de reclamos fiscales, etc., etc., es que podemos concluir que poco a poco se está logrando destruir la unidad del sistema tributario.

A su vez, se recuerda que es norma establecida y generalmente aceptada que el derecho de cada uno termina donde empiezan los derechos de los demás. Esta regla de buena convivencia, aplicada a las potestades tributarias de las jurisdicciones que componen nuestro país, significa que el derecho a percibir tributos de cada provincia termina donde empiezan los derechos de las demás provincias para exigir los suyos, y los derechos de los contribuyentes para no pagar más que lo que efectivamente les corresponde.

Ahora bien, ante la escasa o casi nula normativa general respecto a regímenes de recaudación, retención o percepción por parte de las jurisdicciones provinciales y de la comisión arbitral, se han producido abusos de todo tipo, generando saldos a favor irrecuperables en muchos casos por parte de los contribuyentes afectados. La no existencia de mecanismos que eviten los pagos en exceso o, en su caso, la falta de previsión respecto de la compensación automática o devolución en forma simple y rápida es lo que podemos calificar como situaciones antijurídicas.

Se reconoce que los procedimientos de retención en la fuente le asegura a la administración tributaria un flujo constante de fondos, que no necesariamente se justifica de manera generalizada, ya que, por tratarse de un impuesto con anticipo mensual, el sujeto retenido/percibido/recaudado lo toma como pago a cuenta en el mismo mes en que ha sido sufrido, no existiendo perjuicio fiscal alguno.

Por su parte, en el caso de los agentes de percepción muchas veces financian la recaudación fiscal, ya que, al momento de tener que depositar las percepciones



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

realizadas, algunas de las operaciones de ventas no han sido cobradas. Sin embargo, el agente igual debe ingresar las mismas, y, si no tiene recursos, debe obtenerlos de alguna manera para no ser pasible de sanciones generalmente gravosas, o debe entrar en interminables conflictos con la administración fiscal, a los fines de poder demostrar la inexistencia del ingreso de la percepción en término.

Por tal motivo, no deben nominarse agentes de percepción de manera general, sino que deben ser designados solamente quienes tengan infraestructura administrativa y financiera suficiente para poder actuar como tales, dejando de lado la aplicación indiscriminada o a sujetos que no cuenten con estos medios. Desde este punto de vista, quienes se encuentren categorizados como MiPyME no deberían ser sujetos obligados a actuar como tales, por lo que no es posible que deban estructurar mecanismos especiales para la atención de estos sistemas.

Por otro lado, la actuación del agente recaudador, siendo un “ayudante” de la recaudación fiscal en la que el Estado descansa, debería ser retribuida de alguna manera.

Al existir tantos regímenes de retención y percepción como jurisdicciones en el país e, inclusive, en algunas de ellas varios regímenes “por actividad”, el agente de recaudación tiene muchísimas probabilidades de incurrir en alguna omisión y/o error. Si el agente de recaudación debe actuar como tal en varias jurisdicciones, es prácticamente imposible parametrizar sistemas para poder dar cumplimiento a lo previsto por cada legislación provincial.

Es imperiosa la armonización fiscal entre las distintas jurisdicciones, de manera tal de tener un solo régimen aplicable a todas las jurisdicciones, que, sin rescindir recaudación fiscal, le facilite la tarea al agente de recaudación.

Lo ideal sería que exista algún tipo de único organismo de recaudación – como el caso SIRCREB o más recientemente, el SIRTAC – que sea quien armonice los regímenes provinciales, de manera tal que el agente aplique una sola alícuota unificada y sea ese organismo quien asigne el importe correspondiente a cada jurisdicción.

Por otro lado, el uso de la tecnología debería permitir a las provincias, o al Órgano central de administración de los sistemas, establecer rápidamente la exclusión como



sujeto pasible de recaudación, a aquellos contribuyentes que presenten sus declaraciones juradas con saldos a favor. Téngase presente que el impuesto a los ingresos brutos es un tributo de recaudación mensual y no existe razón jurídica valedera alguna para exigir pagos anticipados a quienes demuestran un saldo a favor en una declaración jurada presentada. Tampoco puede considerarse que la generación del saldo a favor pueda darse en la posición correspondiente al mes de diciembre de cada año, como sucede en algunas jurisdicciones, por el contrario, el sistema debe paralizar, de manera automática, las recaudaciones cuando el saldo a favor, independientemente de las jurisdicciones que lo generen, llegue a determinado monto.

Las provincias deben establecer sus obligaciones en el marco del Convenio Multilateral y no alejarse en la imposición de obligaciones de su marco normativo (como hacen algunas jurisdicciones de exigir presentación de declaraciones juradas especiales).

Si el hecho imponible lo genera el “ingreso bruto”, éste no puede estar sometido a recaudaciones de distintas jurisdicciones sin límite alguno. El agente debe actuar como agente en una sola retención o percepción y las provincias deberán redistribuir esos montos en función de los parámetros de distribución particularizados en los coeficientes de atribución.

Debe tenderse a la incorporación de pautas unificadoras en tres aspectos:

- a) Criterios de aplicación territorial y de alícuotas: se deben respetar el principio de territorialidad y cada provincia designar agentes a quienes efectivamente son domiciliados en esa jurisdicción.
- b) Mecanismo de designación de agentes de retención / percepción: para que proceda el régimen no debemos olvidar la conexión con la operación alcanzada. Nos hallamos ante un régimen de retención o percepción si éste guarda relación o vinculación con el hecho imponible generador de la obligación tributaria a cargo del retenido o percibido, y si se designan, pues, como retentistas o percpcionistas, sujetos que participan o intervienen directamente en el nacimiento de ese hecho imponible previsto en el impuesto. Por ello, entendemos que respeta dicho principio lo que originalmente establecía la RG (CA) 61/95 al expresar: “Podrán ser designados agentes de retención o percepción sólo aquellos sujetos que realicen

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

actividades con sustento territorial en las mismas, y respecto de contribuyentes que también lo hagan”.

- c) Aplicación y distribución de la retención / percepción en función del coeficiente CM: para determinar la base imponible sujeta al régimen: aplicar según coeficiente atribuible a la provincia o porcentaje según régimen especial (tanto en retención como en percepción).

El contexto tecnológico actual permite modificar los esquemas de recaudación y control y posibilita que, cuando existan diferencias de criterios en la asignación de bases imponibles a través de coeficientes del régimen general o regímenes especiales, que denoten criterios disímiles de aplicación entre jurisdicciones, se permitan ajustar las discrepancias de bases, para que las diferencias de impuestos que puedan existir se solucionen sistémicamente, dando debida participación a las jurisdicciones. No actuar de esta manera implica delegar y exigir que los contribuyentes efectúen la defensa de bases de imposición de una provincia frente a otra, lo que constituye una transferencia inadmisibles de facultades.

### **2.1. El derecho intrafederal**

La existencia de pactos interjurisdiccionales que componen el derecho intrafederal, se hace imprescindible para solucionar los problemas que en la actualidad presentan estos mecanismos de recaudación. Y en una primera etapa la adopción de disposiciones que surjan de la Comisión Arbitral debería permitir encarar una política de reforma.

El consenso fiscal en este aspecto debe bogar por la unificación de los regímenes de pago a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos y por tanto es necesario se incorpore una cláusula que las obligue a acatar los mecanismos de simplificación que se adopten, tanto para las provincias como para sus municipios y comunas.

### **2.2. El Convenio Multilateral**

El impuesto sobre los ingresos brutos que rige en las veintitrés jurisdicciones provinciales y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, recae sobre el ejercicio habitual de actividades a título oneroso en el ámbito de la jurisdicción y el hecho de que la base de medición elegida sea el monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo, originó, desde sus comienzos, que la potestad tributaria de cada jurisdicción -para gravar la misma totalidad de ingresos cuando la



actividad económica atraviesa los límites de los mercados locales (actividades interjurisdiccionales), genere una superposición de tantos impuestos como jurisdicciones tengan dicha potestad.

Actualmente, continúa en vigencia el texto del Convenio Multilateral celebrado en la Provincia de Salta el 18/8/1977, suscripto por la totalidad de las jurisdicciones provinciales y la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

El convenio multilateral suscripto entre las provincias y la municipalidad de la Capital Federal es el instrumento ideado por las jurisdicciones provinciales "*... que tiene por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos esos fiscos han sancionado*"<sup>4</sup>, a fin de lograr uno de los principios más importantes de la imposición en el Estado federal, esto es, que el solo hecho de desarrollar actividades que trasciendan los límites de una de las jurisdicciones en que se divide el país, no acarree al contribuyente mayores tributos de los que tendría que soportar si toda su actividad se desarrollara en una sola jurisdicción.

Lo que parece olvidarse es que el Convenio debe ser un compendio de normas claras y precisas que permitan aplicarlo uniformemente en todas las jurisdicciones, llevando a su mínima expresión los dispensos interpretativos, manteniendo incólume el principio de seguridad jurídica.

Los inconvenientes que ha generado y generan diferentes interpretaciones sobre la aplicación del convenio son producto de la puja de intereses de las diversas jurisdicciones provinciales, cuyos fines meramente recaudatorios han originado interpretaciones forzadas, muchas veces respaldadas por los propios órganos de aplicación del convenio.

Por su parte, el Protocolo Adicional es un instrumento que contempla un mecanismo de compensación que tiene por objeto preservar al contribuyente cumplidor cuando, por una fiscalización, se plantea una controversia ante los diversos criterios interpretativos sobre el modo de aplicar el Convenio Multilateral por parte de los fiscos, y se determinan diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las que el contribuyente desarrolla la actividad.

---

<sup>4</sup> BULIT GOÑI, Enrique: *Convenio multilateral*, Ed. Depalma, 1992, p. 12.



Este mecanismo fue aprobado por la Comisión Plenaria el 18/12/1980; la Resolución General (CA) 15 dispuso su entrada en vigencia a partir del 1/8/1983, la Resolución General (CA) 18 resolvió su aplicación a las actuaciones de fiscalización iniciadas a partir del 1/8/1983 y con relación a las obligaciones tributarias correspondientes a los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/8/1981, y la Resolución General (CA) 19 (18/10/1983) instauró normas aclaratorias y de procedimiento para facilitar el correcto funcionamiento del régimen previsto en dicho Protocolo.

A raíz de la escasa aplicación que los Organismos del Convenio han hecho del Protocolo Adicional<sup>5</sup>, a pesar del prolongado período transcurrido desde su implementación, la Comisión Arbitral dictó el 26/9/2007 la Resolución General 3/2007, mediante la cual se intentó habilitar un procedimiento rápido y sencillo para el contribuyente que debe repetir el impuesto pagado de más en una o varias jurisdicciones como consecuencia del ajuste practicado por otro Fisco local, facilitado por la emisión de certificados de crédito que permiten la compensación directa de los créditos y deudas recíprocos entre los fiscos involucrados, sin que el contribuyente se viese obligado a desembolsar dinero propio.

Entre las causas que han ocasionado su falta de aplicación, podemos citar que:

- 1) El mecanismo, que se invocara establecido para tutelar los intereses del contribuyente que hubiere actuado de buena fe, es decir, no habiendo omitido base imponible y habiendo equivocado razonablemente su distribución, no estaba en manos del contribuyente sino en manos del Fisco porque era éste el que, a partir de la existencia de un proceso de determinación, debía notificar a los demás fiscos involucrados, y siendo estos los que debieran manifestar su disconformidad y plantear la cuestión ante la Comisión Arbitral, el contribuyente quedaba, en la letra del Protocolo, como un mero espectador.

La experiencia indicó que los fiscos no han sido todo lo diligentes que deberían en cuanto a comunicar a los otros los procedimientos que comprometan normas del convenio, como tampoco los fiscos requeridos lo han sido en actuar en consecuencia.

---

<sup>5</sup> Resoluciones (CA) 3/2001 (28/3/2001) y 7/2002 (30/4/2002) ambas en expediente 231/2000 entre las Provincias de Tucumán y Catamarca y la firma León Alperovich SACIFI, por iniciativa que tomaron las provincias mencionadas.



- 2) Los fiscos requeridos, ante el riesgo de ser vencidos, han preferido no expresar su disconformidad. Es decir, ha existido un gran desinterés de los fiscos por defender a sus contribuyentes, magnificado esto, ante las distintas exenciones vigentes.

Así, si las jurisdicciones no hacen oposición, no se aplican las normas del Protocolo Adicional, y el contribuyente queda aislado peleando con cada uno de los fiscos.

Cabe señalar que la normativa vigente a partir de enero de 2008 se orienta a solucionar el primero de los inconvenientes referidos, no obstante ello, la segunda causa enunciada es la que constituye el principal impedimento para su aplicación.

### **2.3. Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

El impuesto sobre los ingresos brutos, en su estructura, se trata de un tributo que califica dentro de los denominados generales al consumo, ubicado dentro de los gravámenes indirectos a los gastos. Siendo de tipo plurifásico y acumulativo, o en cascada.

Es plurifásico porque resulta satisfecho por todas las empresas que integran el ciclo de producción y de distribución de bienes y servicios. A ello se agrega que posee efecto en cascada, ya que pasa a incrementar el precio de los productos o servicios en cada una de las fases de producción o comercialización, su peso recae sobre el precio incrementado por el impuesto incorporado en la etapa anterior, con motivo del ejercicio habitual de una actividad a título oneroso en el ámbito de la jurisdicción.

En primer lugar cabe mencionar que en el marco de la Ley 23.548 los gobiernos provinciales acordaron especialmente las características básicas a las que debía sujetarse el impuesto a los ingresos brutos regulado por cada legislación local.

Así, la ley 23.548 en su artículo 9° inc. b) punto 1, prevé que: *“En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: — Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos...”*.

Las legislaciones locales han receptado el concepto de onerosidad para definir la materia gravable, el cual es más amplio que el de propósito de lucro, consagrado en la ley de Coparticipación Federal en su artículo 9° inc. b) punto 1, en clara contraposición con los preceptos de dicha norma y del principio de prelación de normas previsto por el art.31 CN. Como bien lo resolviera recientemente la CSJ de Tucumán en la causa “COFARAL vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad”, 2/3/2017, la norma que disponga lo contrario es inconstitucional por encontrarse en franca contradicción con el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la Ley 23.548.

Demás está decir que por su efecto regresivo, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ha sido motivo de la suscripción de diversos acuerdos, Pactos Fiscales, Consenso fiscal a los fines de limitar la gravabilidad en las etapas primarias y de industrialización a los fines de rediseñar su estructura hacia uno que incida sobre las últimas cadenas de comercialización para, de alguna forma, mitigar los efectos adversos que genera su diseño. Por ello es fundamental en este aspecto, el cumplimiento del cronograma de alícuotas no superiores a las que para cada actividad y período se detalla en Anexo I del Consenso fiscal.

#### **2.4. Tributos sobre la nómina salarial**

Algunas jurisdicciones provinciales (entre ellas, Chaco, Tucumán, Entre Ríos, Formosa, Chubut y San Luis) tienen previstos en sus legislaciones tributos que gravan la nómina salarial, que no hacen más que encarecer el costo laboral no salarial, siendo su recaudación mínima en relación al total de recaudación de las mencionadas jurisdicciones. En algunas jurisdicciones, inclusive, son sujetos pasivos tanto empleadores como empleados.

En el Consenso Fiscal 2017 se previó la derogación de los tributos sobre la nómina salarial, medida que mediante Ley 27542 (Consenso fiscal 2019) fue suspendido hasta el 31/12/2020, originalmente previsto para el 31/12/2019.

Hasta que se produzca su derogación en cumplimiento del Consenso Fiscal 2017, se debería desgravar los nuevos empleos que se generen, liberando de la tributación.

#### **2.5. Impuesto de sellos**

El impuesto de sellos es un tributo que grava instrumentos que exteriorizan un contenido económico, siempre que se otorguen en la jurisdicción que ostenta la



potestad tributaria o tengan efectos en ella. Es un impuesto netamente instrumental: sin instrumento, no hay impuesto de sellos.

Teniendo en cuenta que el tributo debe pagarse al momento de firmarse el contrato, aunque ese contrato tenga efectos en el tiempo (ej: contrato de locación), encarece el negocio económico planteado.

A través del Consenso Fiscal 2017 las jurisdicciones se comprometieron a disminuir las alícuotas y finalmente eliminarlo totalmente, lo que implica, a su vez, reconocer la poca recaudación que el mismo aporta y la gran complejidad que ocasiona en muchas de las negociaciones entre empresas. Esta derogación ha quedado suspendida por el Consenso Fiscal 2019.

Habida cuenta de la irrupción del mundo digital en las comunicaciones y contrataciones de todo tipo, la subsistencia de un impuesto de esta naturaleza es un anacronismo que, como tal, no existe en el resto de la mayoría de los países del orbe, por ello se sugiere su eliminación, tal como fue previsto en el Consenso Fiscal 2017.

Las provincias en general se han extralimitado en sus pretensiones de recaudación y han pretendido percibir el tributo aún sobre instrumentos que quedan marginados de la imposición en función de las pautas que al respecto fija la ley de coparticipación (la idea del “complejo instrumental”, o la gravabilidad de los resúmenes de tarjetas de créditos). Eso ha hecho que la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya tenido que sentenciar, en contra de las provincias, retornando el equilibrio y en general con costas al erario público. Normalmente son las grandes empresas quienes llevan a cabo estos procesos judiciales que son costosos y largos. Los consumidores y las pequeñas y medianas empresas terminan resignándose a las pretensiones provinciales y aceptan tributar sobre instrumentos que no son tales conforme la definición jurídica de los mismos.

### **2.6. En materia Municipal**

La actual proliferación de hechos imponibles nuevos, que no prevén la prestación del servicio en forma *uti singuli* por parte de los estados municipales, resultan inconstitucionales, tal es el caso de:

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- las contribuciones por inspección, seguridad e higiene por el ejercicio habitual de actividades a título oneroso en el ámbito territorial de la respectiva municipalidad sin la exigencia de local o establecimiento,
- las tasas de publicidad y propaganda en el interior de los locales,
- las tasas de abasto por la mercadería en tránsito,
- tasas de registro e inspección o similares y la pretensión de incluir en la base imponible municipal los ingresos provenientes de operaciones celebradas con terceros residentes fuera del país (rentas de fuente extranjera), o bien, las tasas municipales calculadas con inclusión en la base imponible de los ingresos por exportaciones,
- la tasa vial, las mal llamadas tasas ecológicas, entre otras tantas.

Todo ello implica, enmascarar bajo el nombre de tasa, o derechos, a verdaderos impuestos y en otros casos, ampliar la potestad normativa del ente impositor a un campo que no posee a los fines de crear o incrementar prestaciones públicas obligatorias.

La situación actual produce situaciones de duplicidad o multiplicidad de imposición, en pugna con postulados constitucionales que rigen esa materia.

A ello debemos sumar, el avance informático de los gobiernos aplicado a las bases de datos de las empresas; la creación de códigos tributarios municipales o bases imponibles que exceden sus similares provinciales; la falta de uniformidad en la definición de los aspectos sustanciales del tributo, tales como hecho imponible, base imponible, alícuota, exenciones, etc.; la proliferación de regímenes de retención, percepción, recaudación y /o pagos a cuenta en los distintos estratos de gobierno; la privatización de las inspecciones (o la tercerización de la gestión y cobro de los tributos) por parte de los municipios o comunas a fin de asegurar la recaudación, entre otras tantas cuestiones.

Todo ello genera una confusión en la liquidación del tributo por parte de los contribuyentes, básicamente en aquellos que tienen actividades en numerosos Municipios y un notable incremento de recursos y litigios ante la justicia, los órganos de aplicación del CM y ante la Comisión Federal de Impuestos.



### 3. PROPUESTAS

#### **ANEXO I: REGÍMENES DE RECAUDACIÓN – MEDIDAS DE CORTO PLAZO**

##### **1. NECESIDAD DE ARMONIZACIÓN DE LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS PROVINCIALES**

En este marco, es imprescindible consensuar entre los fiscos locales un régimen unificado de retenciones y percepciones, es decir, es necesaria una urgente solución concertada desde los poderes políticos, tendiente a la coordinación entre las jurisdicciones.

Si bien el rol de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral será fundamental para implementar el régimen, para lograr dicho cambio debemos reiterar que debe provenir de una decisión política emanada de los estados que componen nuestro sistema federal de gobierno.

Como bien señaló la Comisión Plenaria, la competencia de los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral no está sólo referidas a la distribución de la materia imponible, por el contrario, tales Organismos pueden interpretar o tomar determinadas decisiones, sobre cualquier materia o norma del Convenio Multilateral tendiente a que el Acuerdo logre su finalidad o propósito (de hecho así ha ocurrido, sin ir más lejos, con las R.G. Nº 61/95 y Nº 3/2010).

El dictado de normas de este tipo no se refiere a la liquidación y pago del impuesto sino a los institutos de la retención y percepción. Así, los Organismos de Aplicación tienen competencia y facultades para establecer reglas obligatorias que plasmen el deber de colaboración al que se comprometieron todos los Fiscos al adherirse al Convenio Multilateral, como surge del art. 31 del Acuerdo. Dicha norma establece expresamente que tal colaboración se referirá especialmente a las tareas relativas a la información, recaudación y fiscalización del tributo y las retenciones y percepciones se encuentran dentro de esos ítems.

De esta forma, el desafío está en utilizar como ámbito de la discusión a los órganos del Convenio Multilateral, respetando el federalismo, la autonomía fiscal y los objetivos recaudatorios de cada provincia, en un esquema simplificado que procure, un procedimiento operativo homogéneo.



Este proceso, debe realizarse bajo la órbita de la Comisión Arbitral, estableciendo un único régimen general de retenciones y de percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos, que resulte de aplicación obligatoria para todas las jurisdicciones adheridas, de manera de evitar superposiciones de regímenes y acumulación de saldos a favor de los contribuyentes.

La ventaja inicial con la que se cuenta es la existencia del padrón único de contribuyentes incorporado a la base de datos de la Comisión Arbitral y generalizar el SIRCAR permitirá la unificación total de los plazos, formas y procedimientos relativos a la declaración, información e ingreso de las retenciones / percepciones.

La propuesta en concreto implica incorporar al régimen a los agentes por medio de una designación expresa, en un sistema que determine una alícuota única por la cual el agente de recaudación retendrá / percibirá a cada contribuyente.

Es decir, los órganos de convenio publicarán mensualmente un PADRÓN DE CONTRIBUYENTES en la página web con su correspondiente alícuota de retención y percepción.

La determinación de alícuotas podrá hacerse en función de la a) inscripción en el CM-ISIB; b) montos de las últimas declaraciones juradas; c) alícuotas de la actividad conforme lo dispuesto por la normativa de cada jurisdicción; d) exenciones asociadas a la CUIT.

Los agentes con su CUIT acceden y utilizan conforme operatoria de retención / percepción, existiendo tres alternativas: 1. Descarga de Padrón Completo; 2. Consulta CUIT a CUIT; 3. Servicio remoto de consultas.

En la etapa de implementación inicial, la acreditación de la situación fiscal se podrá realizar a través del sitio web de los sujetos y de los agentes de retención y/o percepción.

Los incumplimientos que puedan ser de tipo formal, no pueden generar agravamiento en el tratamiento de sujeto pasible dentro de los sistemas de recaudación, porque desvirtúa la finalidad de los sistemas de estos “pagos anticipados”.



La implementación de un régimen único, implica la existencia de sólo dos normas básicas aplicables a todas las jurisdicciones, una para el régimen de retención y otra para el régimen de percepción.

Las diferencias de criterios deben ser resueltas por la Comisión Arbitral y aplicables a todos (jurisdicciones, agentes de recaudación y contribuyentes) por igual.

Habrà una sola retención / percepción por operación, la cual se ingresará a través de un único pago y declaración jurada informativa. Existirá un único mecanismo para obtener los certificados de exclusión de los regímenes y en los casos de permanentes saldos a favor, debería existir un mecanismo que otorgue los certificados de exclusión en forma automática.

Adicionalmente, siendo que el impuesto que se liquida de manera mensual, más allá de la definición legal con respecto a su carácter anual que pretenda efectuarse sobre el mismo, no tiene estricta lógica financiera ser pasible de retenciones y/o percepciones que serán descontadas en el mismo mes al que corresponda el tributo devengado.

La realidad ha demostrado que los regímenes de retención, percepción y recaudación se han transformado en verdaderos generadores de saldos a favor del contribuyente, de casi imposible recuperación, siendo un medio de recaudación adicional, agravando la carga tributaria y generando una tasa de imposición efectiva superior a la legal.

La situación se agrava en el caso de pequeñas y medianas empresas, que no cuentan con la capacidad financiera y administrativa para administrar estos regímenes, por lo que se las debería excluir de ser sujetos pasibles de recaudaciones, salvo excepcionales casos de una actuación jurisdiccional con sustento territorial, sin la correcta inscripción en el gravamen. De igual manera y por los mismos motivos, se sugiere que se las exima de la obligación de actuar como agente de recaudación provincial.

De no ser posible la derogación para todas las pymes, se debería empezar, en una primera etapa, en la eximición de las pymes de los primeros tramos.

Por último, es oportuno comprender que promover la armonización de la política y de la administración tributaria subnacional, no implica la pérdida de recaudación ni el control sobre la misma. Es necesario ver a la armonización tributaria como un valor integral.

### **2. REGÍMENES DE NO RETENCIÓN Y/O PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO**

En este campo es necesario:

- Establecer sistémicamente la exclusión de mecanismos de recaudación para los contribuyentes que registren saldo a favor en las declaraciones juradas del impuesto.
- Considerar que el impuesto a los ingresos brutos es un tributo de naturaleza mensual en los hechos y no condicionar peticiones a la finalización del año calendario, a los fines de posibilitar la tramitación (devoluciones, compensaciones, etc.) en cualquier momento del año.
- Unificar, entre las jurisdicciones, el procedimiento para su obtención, más allá de la operatividad que el sistema debería establecer.

### **3. UTILIZACIÓN Y DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR**

- Los saldos a favor que se generen en los contribuyentes, deben poder ser compensados de una manera automática y simple con otras obligaciones tributarias con el Estado provincial, manteniendo la administración fiscal la posibilidad de controlar, a posteriori, la corrección del pedido.
- Debe cumplirse con lo comprometido en el Consenso Fiscal y establecer mecanismo de devolución automática de saldos a favor, que no podrán exceder de 6 meses desde la prestación de la solicitud, con más el reconocimiento de un interés razonable.

### **4. CONCLUSIONES**

Con estas propuestas se propone alcanzar los siguientes objetivos:

- Reformular los regímenes de recaudación (retención, percepción y recaudación bancarias), de manera tal que sean una herramienta de lucha contra la evasión y no un medio de recaudación.



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- Buscar un procedimiento de recaudación que facilite la tarea del agente de recaudación designado,
- Simplificar la administración de los sistemas de retención y percepción, lo cual exige actualmente de una estructura de administración que excede la capacidad operativa de las PyME.
- Lograr que el sistema de recaudación bancaria esté unificado y sea administrado por la Comisión Arbitral, sin que existan jurisdicciones que apliquen su propio régimen.
- Articular procedimientos para admitir el reintegro de percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos al momento de emitir notas de crédito por anulación total o parcial de comprobantes electrónicos.
- Unificar mecanismos a los efectos de anular recaudaciones que no corresponden (por ser mal efectuadas o por operaciones que se anulan o se ajustan).

**ANEXO II: TRIBUTOS PROVINCIALES  
PROPUESTAS DE CORTO Y MEDIANO PLAZO**

**1. PROPUESTAS DE CORTO PLAZO**

**1.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

- Las legislaciones locales deben receptar el concepto de “propósito de lucro” para definir la materia gravable, consagrada en la ley de Coparticipación Federal en su artículo 9° inc. b) punto 1.
- Desgravar en todas las jurisdicciones las prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, tal cual lo acordado en el Consenso Fiscal
- Eliminar la gravabilidad o la pretensión de gravar los servicios digitales, por la carencia del requisito de territorialidad adecuado.
- En ningún caso debe considerarse parte de la base imponible del gravamen los ingresos que provengan de la venta de bienes de uso, ni los generados por la participación en otras empresas, que no denotan ejercicio propio de una actividad.
- Eliminar tratamientos diferenciales, de alícuotas o bases imponibles, basados en el lugar de radicación de los bienes o la ubicación del establecimiento o lugar de producción del bien, tal cual lo acordado en el Consenso Fiscal 2017.
- Hasta el reemplazo de la imposición por un impuesto a la venta de bienes y servicios a consumidores finales, utilizar esquemas de alícuotas máximas conforme lo acordado en el Consenso Fiscal 2017, es decir, establecer exenciones y aplicar alícuotas no superiores a las que para cada actividad y período se detalla en el mismo.
- Promover tareas fiscalizadoras “en la calle” para detectar “bolsones de evasión”, que, en definitiva, es competencia desleal con el contribuyente que cumple con sus obligaciones.
- Las provincias deben abstenerse de exigir ingresos de pagos a cuenta por el solo traslado de mercaderías, que denotan la existencia de aduanas interiores que afectan el comercio interjurisdiccional y claramente no responden al principio general de libre circulación de bienes y personas.
- A efectos de dar certeza y seguridad jurídica, se propone que en los Códigos Fiscales se incorporen normas aclaratorias y precisas referidas al tratamiento de

las diferencias de cambio, para todos los contribuyentes (sean personas humanas o jurídicas)

- Que en los Códigos Fiscales se incorporen exenciones para personas humanas para las rentas financieras originadas en títulos valores, fondos comunes de inversión y obligaciones negociables, ya que la obtención de estos ingresos no denota el desarrollo de ningún tipo de actividad.
- Que se unifiquen en los Códigos Fiscales el tratamiento de la locación de inmuebles para personas humanas, exigiéndose la “habitualidad” para su gravabilidad, toda vez que el tener sólo uno o dos inmuebles alquilados no denota en cabeza del propietario el desarrollo de actividad alguna.
- Que se revise lo previsto por la Resolución 6/2020 de la Comisión Arbitral, por la cual se ha delegado en las Administraciones Tributarias provinciales la información, a través del sistema María, las alícuotas de percepción del ISIB aplicables para la importación de bienes, como asimismo, los contribuyentes exentos o gravados a alícuota cero. Hasta el dictado de esta Resolución, era el propio contribuyente quien informaba estos datos. Las jurisdicciones no cumplen adecuadamente con este régimen de información, sobre todo en lo referido a sujetos exentos o gravados a alícuota cero y en consecuencia, los contribuyentes son pasibles de percepción por parte de la Aduana, ya que la mencionada Resolución prevé que la percepción se aplicará en aquellos casos en que la jurisdicción no informó la calidad de exento o gravado a alícuota cero. Esto origina que, en la práctica y por razones ajenas al contribuyente, se sufran percepciones indebidas generando saldos a favor inapropiados de difícil recupero.

### **1.2. Tributos sobre la nómina salarial**

- Se deben ir reduciendo los tributos sobre la nómina salarial, hasta su total eliminación, tal como se acordó en el Consenso Fiscal.
- Todo nuevo empleo que supere una plantilla base debe estar eximido del pago del impuesto.

### **1.3. Impuesto de sellos**

- Concentrar el impuesto en operaciones con bienes registrables (inmuebles y rodados), o reemplazar el mismo por una Tasa Retributiva de Servicios con un costo independiente del valor de la transacción.
- Eliminar toda imposición ajena a los rubros citados anteriormente.

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- En el corto plazo, hasta que se derogue el Impuesto de Sellos, se incorporen en los Códigos Fiscales exenciones en este impuesto relacionadas con actos y/o instrumentos celebrados en relación a la constitución de sociedades y a sus modificaciones (aumentos de capital, transferencia de cuotas, etc.)

### **1.4. Impuesto Inmobiliario**

- Adoptar las recomendaciones formuladas en el Consenso Fiscal firmado en 2017.

### **1.5. Convenio Multilateral**

- Unificar las interpretaciones contradictorias, a efectos de dar certeza al contribuyente. El Convenio debe ser un compendio de normas claras y precisas que permitan aplicarlo uniformemente en todas las jurisdicciones, llevando a su mínima expresión las diferencias interpretativas, manteniendo incólume el principio de seguridad jurídica
- Revisión crítica y/o eliminación de la RG (CA) 83/2002 (hoy art. 20 RG (CA) 1/19) por parte de los órganos de CM, toda vez que en el caso de ejercicio de la actividad a través de medios electrónicos, los gastos que deben otorgar sustento territorial, inclusive a este tipo de operaciones, deben ser los basados en las erogaciones del vendedor.
- Dictar una norma de carácter general que aclare que “los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias, son soportados por los vendedores o prestadores de servicios, titulares de las mismas, en la jurisdicción donde dichas cuentas se encuentran abiertas”
- Se debe revisar el criterio de gravar en función del domicilio del comprador, pues de lo contrario se está modificando la esencia de la operatoria del gravamen y hace que las provincias pretendan gravar sin ningún tipo de sustento territorial. Y obliga a vendedores a inscribirse en jurisdicciones con la que no tienen el mínimo contacto.
- Dictar una norma de carácter general que determine cuál es el período de atracción del gasto que otorga sustento territorial.
- Es inevitable se arbitren los medios para que se habilite el mecanismo previsto en el Protocolo Adicional, el cual justamente fue creado para que los contribuyentes eviten ingresar las diferencias reclamadas por uno o varios fiscos y luego iniciar la consiguiente demanda de repetición en los otros afectados. Por ello proponemos:

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Que se promueva ante la Comisión Arbitral la modificación del Protocolo Adicional en el siguiente sentido:

1. La instancia del Protocolo Adicional debería habilitarse en todos los casos en que como consecuencia de una fiscalización, haya surgido la aplicación de un diferente criterio al utilizado por el contribuyente con respecto a la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos. Además, requerir que los fiscos involucrados expresen conformidad o discordancia con el criterio sostenido por la jurisdicción iniciadora de la verificación.
  2. Permitir que durante el proceso el contribuyente tenga la posibilidad de agregar fundamentos y medios probatorios que sostengan su derecho, sin que resulte imprescindible probar que la aplicación del criterio utilizado resultó inducido fehacientemente por la jurisdicción que resultó beneficiaria del mismo.
  3. Las diferencias de base imponible y de impuesto que surjan como consecuencia de diferencias de criterios entre las jurisdicciones, deben resolverse entre los distintos fiscos e impactar sistémicamente en cabeza de los contribuyentes. Esto es, la diferencia de impuesto que puedan surgir por diferencias de criterios en apropiación de base imponible, deben ser resueltos por compensaciones entre las jurisdicciones, no obligando al contribuyente a pagar diferencia en una y luego repetir en la/s otra/s.
- Dictar una norma de carácter general que interprete el alcance y aplicación del artículo 35 de Convenio Multilateral, ante la existencia de pronunciamientos divergentes por la CA o la CP a lo largo de los años, respecto de la interpretación del tercer párrafo del art. 35 del CM.

## 2. PROPUESTAS DE MEDIANO PLAZO

- Debe tenderse a eliminar el Impuesto de Sellos, tal como se ha previsto en el Consenso Fiscal, o circunscribirlo a determinadas operaciones (ejemplo: bienes registrables), que permitan una recaudación sin que se afecte la realización de negocios.
- Cualquier modificación a largo plazo requiere ajustar el sistema eliminando completamente un impuesto sobre los ingresos brutos que aún hoy, con las propuestas formuladas, se mantiene con características de regresividad, acumulación en cascada y distorsiones significativas. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe transformarse en un impuesto a los consumos en su última etapa, cuando los parámetros de distribución de ingresos que disponga una futura



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

ley de coparticipación lo permitan. Para que ello sea posible, es necesario que la nueva ley de coparticipación permita reemplazar la pérdida natural de recaudación que existiría en cada jurisdicción.

- Los contribuyentes nacionales del régimen simplificado (“Monotributo”), deben tener su correlato en el ámbito provincial y debe permitirse que, con el pago de la cuota del mismo, se cubran sus obligaciones con el estado provincial y municipal.
- Deben eliminarse los tributos sobre la nómina salarial.
- No deben alcanzarse, en ninguna jurisdicción, las exportaciones de bienes ni las de servicios.
- Ante el grado de asfixia económico financiero de los estados locales frente al centralismo fiscal que dominó nuestra historia desde fines del siglo XIX, y para cumplir con el mandato constitucional debemos avanzar definitivamente en el dictado de una nueva ley de coparticipación federal de impuestos, tarea difícil pero no imposible.



## ANEXO III – OTRAS PROPUESTAS

### 1. CREACIÓN DE TRIBUNALES FISCALES “LOCALES” Y “SOLVE ET REPETE”

#### Fundamentos

Varios Códigos Provinciales prevén como medios recursivos dentro de la esfera administrativa, recursos de reconsideración ante el mismo organismo y de apelación ante algún otro órgano del Poder Ejecutivo (sea un Ministerio o el propio Gobernador), en algunos casos con pago previo y en otros no, como paso previo a su reclamo por vía judicial.

Debería existir, en todas las jurisdicciones, un Tribunal Fiscal “local” como tribunal administrativo “especializado en materia tributaria”, imparcial e independiente que garantice un debido ejercicio del derecho de defensa en la relación jurídica tributaria con el Estado Provincial.

Estos tribunales deberían contar con jueces “especializados en materia tributaria”, que sean elegidos por concurso público, y que actúen con imparcialidad e independencia, lo que permitiría elevar la calidad institucional, aumentando la “seguridad jurídica” garantizando al contribuyente acceder en forma gratuita a una instancia que le garantice su derecho de defensa.

También debería eliminarse el “solve et repete” como condición para el acceso a la justicia en las controversias de naturaleza fiscal, en un todo de acuerdo a lo sostenido por el Pacto de San José de Costa Rica de raigambre constitucional.

### 2. PUBLICACIÓN DE DICTÁMENES EMITIDOS POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS LOCALES

#### Fundamentos

Entre los instrumentos con que cuentan las administraciones tributarias para emitir su opinión sobre temas específicos de interés en materia tributaria, se encuentran los dictámenes.

En general, las Administraciones fiscales provinciales no dan a publicidad los mismos, en algunos casos, bajo el argumento que se trata de casos específicos y amparándose en el secreto fiscal.

Es necesario que los fiscos locales publiquen sus dictámenes de modo tal que el administrado pueda conocer sus opiniones, sobre todo con relación a temas controvertidos o que no han sido contemplados específicamente en los Códigos Fiscales, y que puedan dar lugar a diferentes interpretaciones. El secreto fiscal puede solucionarse sin citar las partes involucradas en el caso. El acceso a la información es un derecho ciudadano que no puede soslayarse.

### **3. DEROGACIÓN DE LOS REGÍMENES DE RIESGO FISCAL**

#### **Fundamentos**

Las jurisdicciones han avanzado en la creación del denominado “riesgo fiscal”, incrementando las alícuotas de retención, percepción y recaudación del ISIB, y transformándose, entonces, en una verdadera herramienta recaudatoria y no en un elemento tendiente a lograr el cumplimiento espontáneo de obligaciones por parte de los administrados.

Al ser una herramienta meramente recaudatoria, con alícuotas que en algunos casos hasta triplican las alícuotas vigentes, representan mecanismos de recaudación que exceden ampliamente el impuesto determinado, creando en realidad un nuevo hecho imponible en el ISIB, generando saldos a favor recurrentes cuya compensación o devolución resulta extremadamente difícil.

En subsidio, si no es posible la derogación de estos regímenes de riesgo fiscal, que se unifiquen los criterios entre todas las jurisdicciones, ya que, de pronto, la mera omisión en la presentación de una sola declaración jurada –aunque no tenga impuesto a ingresar – ya genera un agravamiento del riesgo, con las consecuencias indeseadas indicadas en el párrafo anterior.

#### **4. DEROGACIÓN DE LA “MERA COMPRA”**

##### **Fundamentos**

El instituto de la “mera compra”, fue creado con el afán de proteger la recaudación de la jurisdicción provincial que exime de tributación a la producción primaria, trasladando la carga del impuesto al adquirente extra- jurisdiccional.

Sin embargo, en la práctica, el adquirente extrajurisdiccional efectúa una traslación del impuesto que debería estar a su cargo, en cabeza del productor primario, que, de esta manera, pierde el beneficio de exención que le otorga la ley.

#### **5. REFORMULACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL PARA ADAPTARLO A LAS NUEVAS PRÁCTICAS DEL MERCADO ACTUAL**

##### **Fundamentos**

El texto vigente del Convenio Multilateral tiene más de cuarenta años, y, sin lugar a duda, no se encuentra adaptado a las prácticas comerciales actuales.

Si bien a través de las resoluciones de la Comisión Arbitral se ha tratado de interpretar la aplicación de la norma al contexto actual, se entiende que es insuficiente y que debe reformularse el Convenio Multilateral a efectos de dar certeza a situaciones hoy no previstas, con el objeto de minimizar las controversias entre fiscos y contribuyentes.

#### **6. CREACIÓN DE UN “TRIBUNAL FISCAL FEDERAL INTERPROVINCIAL”**

##### **Fundamentos**

En la actualidad, en caso de controversia entre contribuyentes y fiscos locales, quien dirime la diferencia es la Comisión Arbitral, que, en definitiva, es quien también dicta las normas aplicables. Si bien las decisiones de la Comisión Arbitral pueden ser apelada ante la Comisión Plenaria, ambas comisiones se constituyen en “juez y parte” frente a una controversia.

Debería existir un organismo independiente, imparcial y externo, que garantice el derecho de defensa de los contribuyentes en caso de diferencia con los fiscos provinciales en caso de aplicación de normas del Convenio Multilateral. Sin lugar a duda, esto exige la reformulación del art. 24 del Convenio Multilateral.



### **7. LAS MULTAS POR MORA**

#### **Fundamentos**

Algunas legislaciones tributarias provinciales prevén la aplicación de recargos y/o multas automáticas sin la posibilidad de permitir derecho de defensa de los contribuyentes. Más aún, se fijan multas automáticas sumamente gravosas para los agentes de retención y/o percepción que ingresen las recaudaciones realizadas con un solo día de atraso, y sin posibilidad de poder discutir las mismas.

No puede existir multa por mora en el pago, sino que esa mora solamente puede llegar a generar el devengamiento de intereses resarcitorios, pero no pueden ser pasibles de sanción (llámese “multa” o “recargo” como figura en algunos códigos provinciales).

A su vez, teniendo en cuenta que la multa tiene carácter penal, el no permitir al contribuyente que ejerza derecho de defensa, se viola lo previsto por el Pacto de San José de Costa Rica sobre la materia, lo cual es inadmisibile.



### ANEXO IV: TRIBUTOS MUNICIPALES

- Derogar toda imposición que no responda a tasas por servicios efectivamente prestados.
- Coordinar con Municipios para que solamente cobren tasas por servicios efectivamente prestados, y, también, para derogar los regímenes de recaudación municipales existentes.
- Establecer un régimen automático de coparticipación de impuestos provinciales para los municipios de cada jurisdicción. Esta ley de coparticipación ajustada a los requerimientos constitucionales debe asegurar la transferencia de recursos a los municipios, que deberán eliminar las tasas que no respondan a servicios efectivamente prestados y teniendo en cuenta el costo de esos servicios.
- Los municipios sólo deben percibir tasas por servicios efectivamente prestados. Pero debe asegurárseles un régimen de coparticipación de fondos que funcione con automaticidad y garantice fondos que los hagan sustentables.
- Los municipios deben respetar los límites territoriales en cuanto a la atribución de base imponible de la tasa de seguridad e higiene. La interpretación del art. 35 del Convenio Multilateral ha sido alterada en su naturaleza por ciertos municipios, que no la interpretan como una limitación, sino como una facultad. Los municipios no pueden cobrar tasa donde no prestan el servicio y por ello no pueden alcanzar ingresos generados en otra jurisdicción de la provincia, aunque allí no se pague.



# Capítulo 2

## Impuesto sobre los Consumos

**CAPÍTULO 2 – IMPUESTO SOBRE LOS CONSUMOS - ÍNDICE**

<b>Orden</b>	<b>Tema</b>	<b>Pág.</b>
<b>1</b>	Impuesto al Valor Agregado. Introducción. Objetivos planteados	<b>47</b>
<b>2</b>	Desarrollo de las propuestas de Ref. en el IVA y sus fundamentos	<b>48</b>
<b>2.1</b>	Objeto del Impuesto	<b>48</b>
<b>2.1.1</b>	Alcance general. Unicidad del hecho imponible	<b>48</b>
<b>2.1.2</b>	Territorialidad	<b>49</b>
<b>2.2</b>	Sujetos	<b>50</b>
<b>2.3</b>	Cuestiones atinentes a la configuración del hecho imponible	<b>50</b>
<b>2.3.1</b>	Consideraciones teóricas sobre el ámbito financiero del IVA	<b>51</b>
<b>2.3.2</b>	El plazo de ingreso del impuesto	<b>51</b>
<b>2.3.3</b>	Análisis de la posible aplicación del IVA por lo “percibido”	<b>52</b>
<b>2.3.4</b>	Incidencia del plazo de ingreso del impuesto y su fijación	<b>53</b>
<b>2.3.5</b>	La integración de la BI con los accesorios financieros y sus efectos	<b>54</b>
<b>2.3.6</b>	Diferente tratamiento de las Dif de Cbio según la modalidad de pago	<b>56</b>
<b>2.3.7</b>	Tratamiento de la incobrabilidad	<b>56</b>
<b>2.3.8</b>	Otras cuestiones inherentes a la configuración del hecho imponible	<b>58</b>
<b>2.4</b>	Exenciones	<b>58</b>
<b>2.5</b>	Crédito fiscal y acumulación de saldos técnicos	<b>59</b>
<b>2.6</b>	Tasas del gravamen	<b>59</b>
<b>2.7</b>	El IVA y la evasión. Herramientas que brinda para su combate	<b>60</b>
<b>2.7.1</b>	Breves consideraciones sobre la evasión	<b>60</b>
<b>2.7.2</b>	Mecanismos de incentivo al Cons. p/ requerir la fact. de compra	<b>63</b>
<b>2.8</b>	Tratamiento de las exportaciones	<b>65</b>
<b>2.9</b>	Tratamiento de la actividad agropecuaria	<b>65</b>
<b>2.10</b>	Regímenes de retención y percepción	<b>67</b>
<b>2.11</b>	Adecuaciones normativas para receptar las modificaciones al CCyC	<b>67</b>
<b>2.12</b>	Transición entre Rég. Simp. (Monotributo) y el Rég Gral. (propuesta a evaluar en conjunto con las propuestas del Imp Gcias para Personas Humanas y entes pequeños)	<b>69</b>
<b>3</b>	Otros Impuestos a los consumos. Introducción	<b>70</b>
<b>3.1</b>	Impuestos internos	<b>71</b>
<b>3.2</b>	Impuesto sobre los combustibles	<b>72</b>



### **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

#### **1. INTRODUCCIÓN. OBJETIVOS PLANTEADOS**

El impuesto al valor agregado es el tributo que mayor recaudación aporta a las arcas del Estado; de allí que todo análisis de la imposición sobre los consumos en la República Argentina debe considerar como pilar de su estructura el referido impuesto.

El impuesto al valor agregado es, asimismo, uno de los gravámenes aplicados en nuestro país más regresivos en sus efectos, ya que al tratarse de un impuesto a los consumos que incide en el precio soportado por el consumidor final genera, por la propia mecánica del tributo, que los sectores de menores ingresos -que destinan al consumo una parte sustancial, sino todo el ingreso obtenido- tributan una proporción mayor sobre sus ingresos que quienes tienen capacidad de ahorro.

Además de ser, como ya se señalara, uno de los pilares de la recaudación, este tributo puede constituir una importante herramienta de control de la evasión, incentivando al adquirente -que, como se sabe, es el sujeto incidido- a que solicite la documentación respaldatoria de sus consumos, con la consecuencia de obligar al vendedor a registrar la totalidad de sus operaciones, lo que de ser posible repercutirá asimismo sobre el resto de los tributos.

Sin perjuicio de esto último, la propia evasión del tributo, alentada por las altas tasas de imposición vigentes y ciertas características distorsivas en su diseño, que afectan asimismo la competitividad de los agentes económicos nacionales, es un aspecto que debe continuar atacándose.

Cabe advertir que el análisis aislado de la tasa del impuesto al valor agregado, o similar, no es por sí solo indicativo de los niveles globales de imposición sobre los consumos, puesto que en determinados países -como ocurre en la Argentina- la imposición sobre esta manifestación de capacidad contributiva se complementa con otros impuestos - internos, combustibles, tasas especiales, ingresos brutos y tasas municipales- por lo que el fenómeno de alta imposición sobre los consumos (cuyo análisis, insistimos, debería ser compatibilizado dentro de un contexto global en cada uno de los países) se ve potenciado.

En base al diagnóstico y los lineamientos generales hasta aquí expuestos, los objetivos que se plantea esta Comisión a los fines del análisis de las reformas a proponer con relación a los impuestos a los consumos, en general, y del impuesto al valor agregado, en particular, son los siguientes:

- Evaluar, en términos generales y desde un punto de vista macroeconómico, los alcances y cualidades de los impuestos nacionales que captan el consumo, como medida de capacidad contributiva.
- Seleccionar y precisar los aspectos sustanciales del diseño de los aludidos tributos, que deberían ser objeto de reformulación, y proponer los lineamientos generales que debería seguir la mencionada reformulación por vía legislativa, de modo tal que constituyan herramientas adecuadas a los fines identificados en el diagnóstico introductorio.
- Sugerir aspectos del diseño del tributo y sus subsistemas que contribuyan a reducir los niveles de evasión del mismo.
- Propender a que el diseño del tributo se adecue, en cuanto sea posible y conveniente a la luz de los restantes objetivos, a las mejores prácticas desde el punto de vista técnico, particularmente en términos de equidad, de simplicidad recaudatoria, de fiscalización, y (accidentalmente) de técnica legislativa.

## **2. DESARROLLO DE LAS PROPUESTAS DE REFORMA EN EL IVA Y SUS FUNDAMENTOS**

### **2.1. Objeto del Impuesto**

#### 2.1.1. Alcance general. Unicidad del hecho imponible

Apuntando a la finalidad de que el objeto del tributo resulte efectivamente amplio, la definición de las prestaciones comprendidas en su objeto debería comprender todas las locaciones, prestaciones de servicios y locaciones de obra, incluyendo las cesiones de bienes intangibles y derechos (con excepción de las cesiones de derechos creditorios que no conlleven servicios financieros).

De ese modo quedarían excluidas sólo las prestaciones expresamente exentas.

Por otra parte y con el objetivo de que el principio de “unicidad” del hecho imponible mantenga plena y excluyente vigencia, sería preciso:

- Eliminar de la definición de operación gravada la incorporación de cosas muebles, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas en las que tal incorporación no sea preponderante.
- Eliminar las exclusiones de la base imponible correspondientes a los intereses originados en el pago diferido por la venta de obras sobre inmueble propio y a los recargos financieros de las pólizas de seguro o reaseguro, así como para los intereses resultantes de la aplicación de ciertas leyes nacionales, provinciales y municipales.
- Derogar las normas reglamentarias que contradicen dicho principio, conforme fuera interpretado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Angulo”, incluyendo las siguientes disposiciones: i) el artículo 10, referido a intereses de operaciones no gravadas y exentas; ii) el segundo párrafo del artículo 22, referido a los conceptos más arriba mencionados.

Un aspecto de técnica legislativa (cuestión que en general se decidió no abordar en este trabajo, sin perjuicio de reconocer su importancia y trascendencia) que merece una referencia en esta propuesta, es la de regular expresamente en la ley el tratamiento de la actividad financiera como hecho imponible autónomo.

### 2.1.2 Territorialidad

El supuesto de vinculación relativo al lugar de celebración de las operaciones que quedan comprendidas en el objeto del gravamen suele presentar problemas interpretativos, cuando aquellas se refieren a las impropiaamente denominadas “exportación” e “importación” de servicios.

Ello torna necesario incorporar casuísticas precisiones sobre el lugar en que se considerarán prestados los mencionados servicios.

A tal fin se podría adoptar un esquema similar al empleado por el artículo 9º de la 6ª Directiva del actual Consejo de la Unión Europea, empleando reglas especiales que tengan en cuenta la clasificación de los servicios en “tangibles” e “intangibles”.

En tal sentido, la definición del concepto “exportación de servicios” debería resultar amplia, de modo de actuar como incentivo para promover la prestación de servicios a sujetos del exterior por parte de agentes económicos radicados en nuestro país.



En el supuesto inverso, es decir en aquellos casos en que el prestador resida en el exterior y la prestación gravada se utilice en nuestro país, debería atribuirse responsabilidad sustitutiva (con derecho al cómputo de crédito fiscal inmediato, en su caso) al prestatario local, con independencia de que se destine a una actividad gravada o a una no gravada y exenta.

Es preciso destacar (y desde luego subsanar la anomalía que ello conlleva) que las actividades no gravadas y exentas se encuentran actualmente en ventaja para contratar servicios en el exterior, debido al ahorro de la carga de IVA que tal contratación habilita.

Los consumidores finales quedarían excluidos de dicha obligación en tanto no se cuente con medios técnicos que faciliten su aplicación práctica; la experiencia ya adquirida, a partir de la gravabilidad de los servicios digitales incorporada por la Ley N° 27.430, en la utilización de las tarjetas de crédito, permite extender el campo de aplicación del tributo, cuya finalidad no es tanto recaudatoria, en este aspecto, sino de equidad en la imposición.

### **2.2 Sujetos**

El texto legal vigente exhibe algunas omisiones o falta de precisión en algunos aspectos de delimitación de los sujetos del tributo.

Por consiguiente, deberían incorporarse definiciones o precisiones al menos con relación a las siguientes cuestiones:

- Empresas de construcción: precisar su definición.
- Fideicomisos inmobiliarios: tratamiento de las diferentes modalidades operativas.
- Disponer que, en los casos de empresas unipersonales, consideradas “cualquier otro ente individual” en los términos del artículo 4º, segundo párrafo, de la Ley, la condición de sujeto del gravamen se atribuya a la persona física que resulte titular de aquella.

### **2.3. Cuestiones atinentes a la configuración del hecho imponible**

Diferentes cuestiones salen a la luz cuando se aborda la temática referida a la configuración del hecho imponible del impuesto.

Entre ellas se destaca la dimensión financiera, concebida a los fines de este análisis tanto como la oportunidad en que debería considerarse nacida la obligación tributaria, como el plazo para el ingreso del tributo.

A continuación se desarrolla el análisis técnico de esas cuestiones y las propuestas que se consideran más convenientes para abordarlas, a la luz de las particularidades de nuestro contexto económico, social y cultural.

### 2.3.1. Consideraciones teóricas sobre el ámbito financiero del IVA

Conocido es que en economías de alta volatilidad financiera como la que exhibe la República Argentina, la incidencia del costo o efectos financieros de las operaciones se acrecienta sustancialmente.

Ello es particularmente relevante en el esquema de imposición al valor agregado, no solamente por la alta incidencia de dicho impuesto en la recaudación tributaria nacional, sino además por el esquema legal vigente para el mismo, en cuanto a:

- a) En primer lugar, la metodología adoptada para establecer el momento de nacimiento de la obligación tributaria, basado en general en pautas asimilables al “devengado” y, por ende, despegadas de la oportunidad del cobro de las operaciones (e incluso de su concreción).
- b) La inclusión de las prestaciones financieras complementarias o accesorias al precio de la operación en la base de imposición, en segundo término.

De lo expuesto se desprenden, en forma inmediata, dos consideraciones, a saber:

- a) La doble imposición que conlleva la inclusión de las compensaciones financieras recibidas por los vendedores, locadores y prestadores (en adelante, “vendedores”), en la medida en que las mismas comprendan un componente inflacionario, como es lamentablemente usual en nuestro país.
- b) La pretendida neutralidad del impuesto al valor agregado (una de las principales virtudes atribuidas a dicho gravamen) se ve alterada por la incidencia de los plazos de cobranza, así como por la eventual incobrabilidad del precio.

En el mismo sentido, las distorsiones en los mercados cambiarios, tan tristemente habituales en nuestra economía, producen sus efectos en este ámbito de imposición, generando serias inequidades y agregando distorsiones adicionales a la neutralidad.

### 2.3.2. El plazo de ingreso del impuesto

A nadie sorprende recordar que, desde su instauración en nuestro país el IVA adoptó, en términos generales y con contadas excepciones, la forma de atribución “financiera” de la obligación tributaria, que en su aspecto relacionado específicamente con lo que se denomina “débitos fiscales” (impuesto generado por los ingresos obtenidos por el sujeto de derecho del tributo) implica la obligación de ingresarlo en determinados plazos preestablecidos, con independencia de la efectiva percepción del precio por parte de tales sujetos.

Entre las mencionadas excepciones se incluyen los casos de percepción de señas o anticipos que congelan precios de bienes, por un lado, y las percepciones totales o parciales del precio de locaciones y prestaciones de servicios, excepciones éstas que pueden considerarse razonables, a la luz de los principios de neutralidad, simplicidad y certeza en la imposición.

Sin embargo, resulta peculiar destacar cómo las necesidades de recaudación de los sucesivos gobiernos nacionales han derivado en el acortamiento de los plazos de ingreso del impuesto, que pasó del día 16 ó 19 (según la terminación del “número de inscripción”) del tercer mes siguiente a aquél al cual correspondía la determinación, al actual plazo fijado para la segunda decena del mes siguiente al de liquidación.

Este plazo resulta particularmente breve, por lo que sin perjuicio de las precisiones que más adelante se efectuará, debería estar siempre a la vista la posibilidad de extenderlo en alguna medida.

### 2.3.3. Análisis de la posible aplicación del IVA por lo “percibido”

Toda instancia de reforma al sistema tributario y en particular al diseño de la imposición sobre los consumos, trae a consideración la alternativa de aplicación del IVA en base al criterio de percepción, es decir la fijación del nacimiento de la obligación tributaria en función de la oportunidad de cobro del precio de la operación gravada.

Si bien resulta a priori incuestionable que la optimización del principio de neutralidad de la imposición se vería lograda con la adopción del mencionado criterio de percepción, las actuales circunstancias económicas, financieras y sociales de nuestro

país tornan desaconsejable su adopción, en particular considerando el impacto que tal medida tendría en términos de recaudación.

Ello no impide efectuar algunas reflexiones adicionales acerca del plazo establecido para el ingreso del impuesto.

#### 2.3.4. Incidencia del plazo de ingreso del impuesto y su fijación

Siguiendo algunas recientes publicaciones de doctrina tributaria, puede señalarse que en tanto resulta claro que es el Estado el que “soporta” el costo financiero del plazo otorgado para el ingreso del impuesto, no es tan sencillo establecer quién es el sujeto que se beneficia con el mismo, esto es si el beneficiario resulta el sujeto de derecho (vendedor) o bien el consumidor (sujeto incidido económicamente).

Si bien podría pensarse, por un lado, que al disponer de plazos más extendidos para el ingreso del IVA, el vendedor estaría en condiciones de otorgar mayores plazos de pago en su operatoria, ello se desvirtúa si se adhiere a la visión de que los vendedores actúan de forma de maximizar sus beneficios, dentro de las circunstancias que imponen los mercados en los cuales se desenvuelven y de su propio peso individual surgido de la posición que ocupan en aquellos (habida cuenta de que no será igual la influencia que ejerce en las condiciones de mercado un vendedor monopólico que un competidor más dentro de un mercado de competencia cuasi perfecta).

Lo expuesto lleva a concluir que no habría beneficios para los consumidores en la extensión del plazo de pago del IVA, sino que los beneficios incidirían mayormente en los vendedores.

Tampoco tiene una respuesta sencilla el interrogante acerca de si el Estado debería o no asumir, a través de los plazos de ingreso del tributo, el costo financiero del otorgamiento de plazos de pago por parte de los diferentes sectores de actividad, los que obviamente resultan diferentes en función de las características particulares que cada sector presenta.

En una primera aproximación a dilucidar dicho interrogante, puede señalarse que por idénticas consideraciones a las ya expuestas con relación a la maximización de beneficios por parte de los vendedores, resultaría razonable concluir que no debería ser el Estado quien absorba los costos financieros de los plazos usuales de cobranza



que rigen en cada uno de los sectores de la economía, ya que los mismos se rigen y fijan por circunstancias ajenas, en general, a la intervención estatal (sin que esta afirmación implique negar la incidencia de las políticas públicas en la marcha de la economía y en las condiciones generales de los mercados).

Desde un punto de vista de la factibilidad, parece a priori viable buscar la convalidación de la razonabilidad de los plazos de pago del impuesto con relación a los términos usuales de cobranza de las operaciones, o bien establecer plazos en función de la situación particular de cada sujeto o bien rama de actividad, considerando a esos fines:

- a) En cuanto a la viabilidad técnica: la información disponible a partir de la utilización de la herramienta de factura electrónica debería permitir efectuar un análisis de los plazos medios de cobranza de determinado sujeto o rama de actividad.
- b) En cuanto a la razonabilidad teórica: además de redundar en una mayor complejidad de administración de la recaudación, el otorgamiento de plazos diferenciales de ingreso del tributo en función del plazo de cobranza particular introduce una inequidad (tanto horizontal como vertical) que resulta difícil de justificar, excepto en contados casos o con determinados objetivos, como podría ser el de fomentar a la pequeña empresa; fuera de este último supuesto, el pago diferido anual contemplado para la actividad agropecuaria redundaría en una ventaja diferencial para dicho sector, cuya razón de ser debería ser sopesada dentro del conjunto de circunstancias particulares que rodean a dicha actividad.

Cabe finalmente destacar que el plazo otorgado para el ingreso del impuesto podría ser empleado como una herramienta anticíclica, en el sentido de reducirlo ante ciclos de auge económico que recalienten la economía, o extenderlo en los ciclos inversos, aunque su aplicación práctica en nuestro país se ve sumamente recortada, por cuanto el mismo vive casi permanentemente sumergido en ciclos recesivos, por un lado, y como ya se enfatizara el plazo de ingreso en vigor ya es lo suficientemente reducido como para pensar en su acortamiento en etapas expansivas (aunque podría extenderse a mediano plazo y volver a contraerse alcanzada la bonanza).

### 2.3.5. La integración de la base imponible con los accesorios financieros y sus efectos

Nuestra legislación sobre la imposición al valor agregado ha considerado las compensaciones financieras derivadas del pago diferido del precio de la operación, como parte integrante de la base imponible.

Tal definición constituye no solamente una herramienta originariamente antielusión, sino además un rasgo de equidad en la imposición.

Se ha señalado con tono justificadamente crítico, en el plano teórico, que la combinación de tales alcances con la temporalidad de la imposición basada en el “devengado” (por oposición al “percibido”) puede redundar en la doble imposición, en la medida en que la compensación financiera esté compuesta por ajustes por inflación.

Ahondando el análisis, se ha señalado que:

- Tales ajustes por inflación del precio podrían adquirir diferentes formas extrínsecas dependiendo de la modalidad financiera adoptada para tal fin, como ser la aplicación de índices de ajuste, variaciones del tipo de cambio o la inclusión de un componente inflacionario dentro de la tasa de interés.
- La diferencia en la apariencia que exhiben tales formas, no va de la mano con una diferencia intrínseca, ya que todas ellas representan el mismo efecto en términos económicos, en tanto involucren una repotenciación del precio en términos de poder adquisitivo de nuestra enclenque moneda.
- Los diferentes mecanismos de determinación de la compensación financiera por el pago diferido del precio conllevan asimismo diferentes medidas de compensación, en tanto fuera del caso de la aplicación de un índice de ajuste basado en precios específicos, el resto de las modalidades implicará un desvío respecto de la moneda reexpresada (como ocurriría si el tipo de cambio varía de manera diferente a la inflación general, o la estimación de esta última dentro de la tasa de interés pactada no resultara acertada), desvío que representará un verdadero ajuste al precio de la operación.

Es así que siempre surge atractiva para los doctrinarios la idea de excluir de la base imponible del IVA a las actualizaciones y diferencias de cambio, con la finalidad de evitar la doble imposición que su inclusión conlleva. Al respecto conviene apuntar los problemas de equidad que tal variante produce:

- a) Respecto a la financiación en pesos vía tasa de interés, la cual quedaría entonces relegada por falta de competitividad.
- b) Respecto de los ajustes de precios puros, dado que la tasa de devaluación no necesariamente sigue el ritmo de la inflación, lo que dejaría fuera de imposición

verdadera porciones de base imponible medida en nuestra propia moneda (patrón de medida que corresponde adoptar, más allá de su volatilidad).

Reconociendo que se trata de una cuestión cuya valoración conlleva una importante cuota de subjetividad, se concluye en este tópico que las distorsiones que generaría la exclusión de las actualizaciones y diferencias de cambio de la base de imposición al valor agregado resultarían superiores que los beneficios de hacerlo, no resultando beneficioso la adopción de tal medida.

### 2.3.6. Diferente tratamiento de las diferencias de cambio según la modalidad de pago

La Autoridad Fiscal ha definido, desde los tiempos de la convertibilidad, el criterio aplicable para medir la base imponible de una operación celebrada en moneda extranjera, el cual depende de si la misma resultara pagadera en dicha moneda o bien en la nacional, a determinado tipo de cambio.

Al respecto cabe traer a colación que, basándose en las disposiciones de la Ley de Convertibilidad del Austral, el Dictamen N° 24/1991 de la Dirección de Asesoría Técnica de la DGI sostiene:

“I- Si se estipula el precio de las operaciones en moneda extranjera y se paga con ésta, por la ley de convertibilidad del austral a los efectos del IVA no se produce diferencia de costo financiero por cuanto esa moneda tiene poder cancelatorio.

II- Si se estipula la obligación en el equivalente en australes de una moneda extranjera, al producirse el pago diferido existirá una efectiva diferencia de precio que estará alcanzada por el impuesto al valor agregado.”

No existiendo una real diferencia en el valor económico de la operación según sea la moneda en la cual se cancela el precio, no existen razones técnicas para fundamentar semejante disquisición en su tratamiento tributario, razón por la cual deberían dictarse las normas necesarias para hacer cesar tal distinción.

### 2.3.7. Tratamiento de la incobrabilidad

Entre las implicancias de la aplicación del criterio de nacimiento de la obligación tributaria en el IVA sobre la base de la concreción de las operaciones y con independencia del cobro del precio, es el efecto que produce la incobrabilidad de este último.



Esta cuestión no se encuentra actualmente regulada por la ley del tributo vigente en nuestro país; ello así en tanto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su sentencia dictada el 3 de marzo de 2015 en la causa “Celulosa Campana SA (TF 29.047-I) c/DGI”, se encargó de dilucidar que, en el caso particular de las quitas concursales, no se encuentran comprendidas en el artículo 11 de la ley del IVA, de lo cual se desprende que el otorgamiento de tales quitas no implica una reducción en la base imponible del tributo.

La cuestión, asumiendo que este aspecto no se encuentra regulado por la ley, es entonces dilucidar cuál debería ser el tratamiento que debería brindarse a la incobrabilidad en general (no ya solamente a las quitas concursales) frente al IVA.

Algunos doctrinarios plantean que no puede hablarse de la existencia de “valor agregado” en una operación por la cual el vendedor, incobrabilidad mediante, no percibe el precio pactado por la misma. En este sentido cabe advertir que no resulta adecuado ceñirse al nombre que se da al tributo a la hora de evaluar la capacidad contributiva a la que apunta (que como se sabe, es el consumo) y confundirla con su base imponible (que es el valor agregado).

Tanto el valor agregado como el consumo se verifican en una operación en la cual existió venta (entrega de bienes o prestación de servicios), aunque no hubiera existido pago efectivo del precio.

Algunos países, como España, admiten en su legislación el “recupero” del IVA contenido en facturas que devinieron incobrables. Nótese que estamos aquí hablando de una “comunidad tributaria” más desarrollada en sus instituciones y valores colectivos.

Si bien no deben ignorarse las dificultades teóricas que pueden observarse para definir el tratamiento de la incobrabilidad en el IVA, y que la contrapartida del crédito fiscal que pretendería computar el vendedor perjudicado sería un débito fiscal a declarar por un comprador en potencial estado falencial (asumiendo que las incobrabilidades significativas no se verifican en cabeza de consumidores finales) y, por ello, poco propenso al cumplimiento fiscal, el contexto económico desatado por la pandemia del COVID-19 es el mejor ejemplo para demostrar los efectos que tiene la generación de un débito fiscal que debe ingresarse pero luego no se cobra al cliente.



Esta situación ha generado que muchos contribuyentes no emitan las facturas, especialmente en relación a los servicios.

En consecuencia, entendemos que debería proponerse un tratamiento respecto a los deudores incobrables, que mitigue los efectos negativos en los vendedores y/o prestadores.

### 2.3.8. Otras cuestiones inherentes a la configuración del hecho imponible

Apuntando a la simplicidad en la administración y recaudación del tributo, sería aconsejable configurar el hecho imponible correspondiente a las ventas de cosas muebles en oportunidad de la percepción total o parcial, con independencia de que congelen o no precio.

Por otro lado es necesario regular la configuración del hecho imponible con relación a las operaciones efectuadas por consignatarios o mandatarios que actúen a nombre propio, estableciéndose que aquel se configurará:

- Para el comitente: con la recepción fehaciente del líquido producto del intermediario.
- Para el intermediario: con la entrega al tercero.

## **2.4 Exenciones**

Con la finalidad de simplificar la administración y recaudación del tributo, por un lado, y a mejorar sus alcances en términos de equidad y eliminación de las distorsiones que las exenciones producen en todo gravamen, debería tenderse a su eliminación cuasi total, subsistiendo solamente aquellas cuya existencia excepcional se justifique por tratarse de bienes y servicios relacionados con la salud, la educación u otras prestaciones consideradas esenciales y básicas.

Desde luego deberían mantenerse las exenciones para las exportaciones y otras operaciones especiales, como la compraventa de títulos valores, cambios y las prestaciones financieras en las que resulte prestataria una entidad financiera regulada por el BCRA).

La sustitución del efecto redistributivo originado en la eliminación de exenciones sobre bienes y servicios cuyo consumo revista interés social preponderante, debería procurarse a través de subsidios explícitos.

### **2.5. Crédito fiscal y acumulación de saldos técnicos**

No es preciso rescatar aquí las múltiples y justificadas críticas que los denominados “ajustes rústicos” (normas que impiden el cómputo de ciertos créditos fiscales), introducidos hace un cuarto de siglo en la ley del tributo, han merecido a nivel doctrinario.

Su derogación resulta, por tanto, una imperiosa recomendación por parte de esta Comisión.

Dado el contexto inflacionario, debería evaluarse la posibilidad de actualizar semestralmente los saldos “técnicos” con más de seis meses de antigüedad, para que en el caso de inversiones que produzcan acumulación de créditos, los mismos no pierdan su poder adquisitivo.

### **2.6. Tasas del gravamen**

Dentro del marco de recomendaciones que la teoría general del tributo aporta, se cuentan las tendientes a simplificar su estructura y eliminar las distorsiones y alteraciones a la neutralidad.

En dicha línea se enmarca la recomendación a tender a la unificación de alícuotas vigentes en la general, en su caso, incrementándolas gradualmente o reemplazándolas por subsidios explícitos a los consumos de preponderancia social.

Ello sin perder de vista que la unificación de alícuotas, en este contexto, generaría el incremento de la actual tasa del 10,5% que grava a los productos y servicios de alto impacto social; entre otros, los de la canasta alimentaria, transporte, obra sobre inmueble propio destinado a vivienda, medicina prepaga, bienes de capital, entre otros.

En lo que refiere a la alícuota general vigente, cabe apuntar que resulta de las más elevadas en el mundo, lo que constituye un gran incentivo a la evasión y un desincentivo al consumo, propendiendo a la regresividad del sistema tributario, mientras que la rebaja de la misma incrementaría la predisposición al cumplimiento.



Por lo expuesto se concluye que la tasa general debería reducirse al máximo posible, considerando las posibilidades que brinde el equilibrio presupuestario, complementando esta acción con el combate a la evasión (aspecto al que se refiere el apartado que sigue).

En su caso, esta reducción podría concretarse de modo gradual.

### **2.7. El IVA y la evasión. Herramientas que brinda para su combate**

#### 2.7.1. Breves consideraciones sobre la evasión

Si bien no es objetivo de esta Comisión el enfoque general de la problemática de la evasión, y sin que ello implique desconocer que la evasión es un flagelo que debe ser fuertemente combatido en nuestro país, resulta de interés efectuar algunas consideraciones acerca de la utilidad que en dicho combate podrían brindar algunas herramientas relacionadas con el IVA.

Sin pretender efectuar un análisis exhaustivo, ni mucho menos, de los factores que contribuyen a fomentar la evasión, una sencilla y preliminar lista de los mismos incluiría:

1. El nivel de imposición o presión tributaria
2. La percepción del riesgo de evadir
3. La satisfacción/insatisfacción con los servicios prestados por el Estado
4. El nivel de complejidad que presenta el cumplimiento de las obligaciones tributarias
5. Culturales, como el nivel de condena social (ética o moral, incluso religiosa) que merece la evasión y el cohecho de los funcionarios públicos
6. Educativos, nivel de difusión y concientización

Va de suyo que:

- a) la enumeración de los referidos factores es un presupuesto ineludible para encaminar el posterior análisis de las medidas que contribuirían a su combate, particularmente en lo que atañe al IVA;
- b) no se trata de métodos de empleo aislado, ya que por tratarse la evasión de un flagelo que, como se señalara, responde a diferentes factores, es preciso atacarlo desde todos los ángulos posibles en simultáneo.

Ahora bien, entre las diferentes aproximaciones de que puede ser objeto la evaluación del riesgo de evasión, uno que involucra directamente la dinámica del impuesto que

nos ocupa es la inexistencia de factura que respalde una operación, lo que constituye el escenario más apto para la evasión de los tributos relacionados con aquella.

Aparece así el concepto de “control por oposición”, uno de los factores más efectivos para impedir que se omita facturar una operación y, como consecuencia de ello, que esta última no se declare a los fines de los diferentes tributos involucrados, lo que involucra la concepción de que, en la medida en que el comprador esté interesado en obtener la factura de una operación, el riesgo de que la misma no se emita (y de que el impuesto se evada) disminuirá sustancialmente.

Entre las matrices de análisis propuestas por la doctrina, cabe traer a colación la que exhibe las combinaciones que se presentan en una operación en particular, considerando por un lado el nivel de “formalidad” (cumplimiento o propensión al cumplimiento de las obligaciones tributarias) de los sujetos que intervienen en la operación y la vinculación de la misma con la actividad económica, por el otro. He aquí dicha matriz:

<b>GRADO DE FORMALIDAD DEL VENDEDOR</b>	<b>COMPRADOR</b>	<b>GRADO DE FORMALIDAD DEL COMPRADOR</b>	<b>RIESGO DE EVASIÓN</b>
Alto	Todos	Todos	Nulo
Bajo	Sujeto que ejerce actividad económica	Alto	Bajo (control por oposición)
		Bajo	Alto
	Consumidor final	Todos	Alto

Focalizando en los dos casos del cuadro que arrojan riesgo de evasión alto e incorporando el grado de formalidad en la etapa anterior (proveedor del vendedor bajo análisis), como factor de control, se llega a la siguiente matriz más específica:

GRADO DE FORMALIDAD DE LA ETAPA ANTERIOR	GRADO DE FORMALIDAD DEL VENDEDOR	COMPRADOR	GRADO DE FORMALIDAD DEL COMPRADOR	RIESGO DE EVASIÓN EN LA CADENA
Alto	Bajo	Sujeto que ejerce actividad económica	Bajo	Acotado con seguimiento de compras
		Consumidor final	Todos	
Bajo	Bajo	Sujeto que ejerce actividad económica	Bajo	Alto
		Consumidor final	Todos	

Del último cuadro pueden extraerse las siguientes observaciones:

- 1) si el proveedor de la etapa anterior tiene un alto grado de formalidad, la cadena puede ser razonablemente controlada a través del seguimiento de sus ventas; esta tarea queda principalmente a cargo de la Autoridad Fiscal, aunque también pueden colaborar los consumidores finales en caso de interesárselos en hacerlo;
- 2) si el grado de formalidad del proveedor de la etapa anterior es bajo:
  - a) en los casos de operaciones efectuadas con otros sujetos que ejercen actividad económica con bajo grado de formalidad, la tarea investigativa es ardua y recae exclusivamente en la Autoridad Fiscal;
  - b) en las ventas a consumidores finales resultará atractivo incentivar a estos últimos para que soliciten la factura.

Incentivar al consumidor final para que solicite la factura significa, ni más ni menos, que ofrecerle una ventaja económica concreta en hacerlo, conforme las opciones disponibles que más abajo se enunciarán.

Cabe advertir, a título preliminar, que si fuera el propio comprador el que buscara proteger su situación de informalidad tributaria, no habrá forma efectiva de incentivo a la formalidad por medio de aquél.

### 2.7.2. Mecanismos de incentivo al consumidor para requerir la factura de compra

Entre los diferentes mecanismos que se han ideado y propuesto para fomentar la exigencia de la factura de compra por parte de los consumidores finales, se enunciarán a continuación los que se consideran potencialmente efectivos o útiles, o bien ameritan ser considerados en el debate.

#### *2.7.2.1. Discriminación del impuesto al valor agregado contenido en la operación*

La ley de impuesto al valor agregado que rige en nuestro país establece que el impuesto contenido en una operación se discrimina en la factura exclusivamente cuando el comprador es un sujeto inscripto frente al tributo, de modo que en todos los demás casos (incluyendo el de los consumidores finales desde luego) el impuesto contenido en el precio no se discrimina.

Con frecuencia se señala que la discriminación del impuesto contenido en una operación permitiría al comprador tomar consciencia de la carga que está soportando al hacer la operación y, correlativamente, de la importancia de que el vendedor declare la misma y dé cumplimiento a las obligaciones tributarias que de ella se derivan (el ingreso del IVA contenido en el precio, en cuanto aquí nos ocupa).

Esta afirmación podría constituir una falacia, en tanto para llegar al conocimiento del IVA contenido en la operación, es preciso que el comprador solicite la factura, siendo la clave del problema que se pretende resolver, precisamente, la falta general de tal iniciativa por parte del público en general.

Es bastante evidente que consumidores finales no acostumbran en nuestro país a pedir la factura por las operaciones que realizan, a menos que exista un buen motivo para que ello ocurra.

No obstante entendemos que la discriminación del IVA en todas las operaciones no se vincula exclusivamente con una herramienta que fomente solicitar el comprobante.

La discriminación permite al ciudadano acceder a información de la operación que está realizando, le permite tomar conciencia de la contribución que hace al Estado cuando se consume un bien o un servicio, el uso que realiza el Estado de los recursos, los servicios que presta con los mismos, etc.



En consecuencia, creemos conveniente que se proponga que el IVA se discrimine en todos los casos.

### *2.7.2.2. Incentivos económicos para que el consumidor final solicite su factura o que el vendedor se vea forzado a emitirla*

Las ventajas crematísticas que se otorguen a los compradores parecen ser los incentivos más eficaces a la exigencia de emisión de las facturas de compra.

Algunos mecanismos que podrían emplearse para ello son los siguientes:

- 1) Otorgamiento de “reintegros” (premios, en efectivo o en especie) en función del monto de los comprobantes que sean presentados ante la Autoridad Fiscal; dichos reintegros podrían o no determinarse con auxilio del azar.
- 2) Otorgamiento de desgravación del impuesto a la renta (impuesto a las ganancias en Argentina) de un porcentaje de las erogaciones para consumo respaldadas por facturas.

Algunos regímenes enrolados en el método del punto 1) fueron empleados en la Argentina. Debería entonces insistirse en su aplicación en forma consistente y persistente, para obtener buenos resultados.

Otra forma de impulsar al vendedor a registrar la operación es incentivar al comprador al empleo de un medio de pago que asegure la trazabilidad de la operación por parte de la Autoridad Fiscal.

En tal sentido, puede fomentarse el empleo de medios de pago electrónicos o bancarizados (como tarjetas de débito y crédito), mediante el otorgamiento a la tarjeta habiente de un incentivo económico a su utilización.

Tales mecanismos ya han sido empleados en nuestro país y resultaría útil fomentarlos ya que, sin perjuicio de que se pretenda imponer la obligatoriedad de su admisión para facilitar el desenvolvimiento de los compradores, se trata de interesar a estos últimos a que los utilicen.

En tal sentido, no se observan razones para efectuar distingo entre tarjetas de débito y de crédito.

### *2.7.2.3. Ampliación de las opciones para emitir comprobantes no físicos*

En este punto consideramos fundamental el estudio de alternativas para ampliar el menú de alternativas para generar un comprobante no físico, de uso masivo y de fácil emisión para operaciones con consumidores finales.

## **2.8. Tratamiento de las exportaciones**

Puede afirmarse que, en términos generales, el régimen de exportaciones se encuentra adecuadamente regulado por la ley del tributo.

No obstante, la aplicación práctica del régimen presenta algunas serias distorsiones que, con fines recaudatorios, tergiversan sus efectos en demérito del incentivo al comercio exterior, que tanta falta hace al país particularmente en lo que respecta a generar divisas e incrementar el producto nacional.

En procura de fortalecer tal incentivo, se considera oportuno el dictado de normas reglamentarias que tiendan a asegurar la agilidad del efectivo reintegro del impuesto a los exportadores, así como a reducir las situaciones litigiosas como las que origina la falta de ingreso del tributo por parte de los proveedores de los exportadores y las restricciones que se pretende imponer a la vinculación del tributo con la consecución de exportaciones.

En el caso del reintegro del impuesto abonado por turistas, deberían simplificarse los procedimientos e incentivarse una más amplia adhesión de comercios, así como evaluarse su extensión al caso de los servicios.

## **2.9. Tratamiento de la actividad agropecuaria**

Otro tópico recurrente en todo análisis preliminar a una propuesta de reforma tributaria que abarque el impuesto al valor agregado, es el de la inclusión o exclusión de la actividad agropecuaria de la imposición efectiva con dicho tributo.

Para esta Comisión es claro que se han consolidado dos corrientes de opinión contrapuestas entre sí, en el sentido de propugnar una la inclusión y otra la exclusión. En términos generales los argumentos empleados por una y otra postura admiten un segundo grado de análisis que llevaría a desvirtuar la conclusión a la que pretenden conducir.

Así por ejemplo, podría señalarse que la crítica a la aplicación del IVA a la producción agropecuaria basada en la imposibilidad práctica de trasladar el impuesto a los precios (sobre la base de que éstos están dados por cotizaciones internacionales y solamente puede incidirse el precio de las etapas anteriores, retrotrasladando el impuesto al productor) no considera que tal falta de traslación no quitaría el hecho de verificarse la capacidad contributiva esencial que sustenta el tributo, esto es el consumo.

De manera análoga, la crítica basada en la regresividad que el IVA aporta al sistema tributario argentino (válida en sí misma, por cierto, como ya se advirtiera en anteriores pasajes de esta propuesta) no puede encontrar su solución en la exclusión de la actividad agropecuaria del ámbito de imposición.

Desde otro punto de vista, si bien la generación de saldos a favor de los contribuyentes producida por la disparidad de tasas aplicables a los insumos y a los ingresos derivados de la actividad agropecuaria constituye un claro defecto de diseño del tributo, la exclusión de dicha actividad no es la única forma de subsanarlo.

Dentro del esquema de fortalecimiento de la estructura teórica del impuesto por la cual se ha inclinado esta Comisión (proclive a la máxima generalización del tributo, a la eliminación de exenciones, al fortalecimiento del control por oposición, entre otros aspectos que se postulan en la presente propuesta), resulta más armónica y coherente la idea de mantener la gravabilidad del sector agropecuario.

Si a ello se suma:

- a)** la circunstancia de que no existe consenso acerca de la exclusión del mismo del ámbito de aplicación del IVA;
- b)** los nuevos problemas que surgirían de tal exclusión (como por ej. el efecto del impuesto pagado por los productores sobre sus compras de insumos, o bien la creación de un nuevo tributo sustitutivo, que suele proponerse);
- c)** los progresos tecnológicos que en estos 45 años de vigencia del IVA, han experimentado la Administración Tributaria, por un lado, y los propios contribuyentes, reduciéndose las restricciones administrativas que actuaban como “fantasma” de la magnitud de contribuyentes involucrados, se concluye que no están dadas las condiciones para proponerla.



Bajo tal premisa, es preciso abordar la ya mencionada problemática de la generación de saldos a favor de los productores, originada en el desbalance de alícuotas aplicables.

En tal sentido, la fidelidad a la pureza técnica del diseño del impuesto lleva a proponer la unificación de alícuotas, considerando adicionalmente que la aprehensión a devolver a los exportadores un impuesto que podría no haber sido ingresado en la etapa anterior debido a la evasión, que habría justificado en la historia la aplicación de alícuotas reducidas, debería haber sido aventada por medio del empleo de las nuevas tecnologías por parte de la Autoridad Fiscal.

### **2.10. Regímenes de retención y percepción**

La proliferación de sistemas de retención y percepción del tributo constituyen un elemento de distorsión, tanto desde el punto de vista financiero (cuando se generan injustificados saldos a favor de los contribuyentes) como administrativo, generando un gran dispendio procesal a ambas partes de la relación tributaria.

Por otro lado no puede dejar de reconocerse la utilidad que, al menos en un plano teórico, brindarían tales regímenes en términos del combate a la evasión.

Por lo expuesto se recomienda la profunda reevaluación de los regímenes de retención y percepción del impuesto al valor agregado en vigor en nuestro país, a la luz del aporte que brindan al combate de la evasión, manteniendo solamente aquellos que demuestren acabadamente su eficacia en tal sentido.

En tal sentido se propone la unificación y reducción de alícuotas de los sistemas de retención y percepción, así como la automaticidad de la exclusión de retención ante la verificación de tres meses consecutivos de saldo a favor del contribuyente de cualquier magnitud.

### **2.11. Adecuaciones normativas para receptar las modificaciones al Código Civil y Comercial**

No obstante haber transcurrido varios años desde la unificación de los Códigos Civil y Comercial y su modificación, subsiste en algunos pasajes del texto de la ley del IVA su falta de adecuación a las nuevas regulaciones, algunas de las cuales fueron modificadas o incluso dejadas sin efecto.

Entre las situaciones apuntadas puede mencionarse:

- El artículo 4º, inciso a), de la ley de IVA, según el cual en caso de venta de cosas muebles, para verificar el hecho imponible se requiere que el sujeto lleve a cabo el ejercicio habitual de estas operaciones o bien la realización de actos de comercio accidentales.

Ahora bien, la figura del “comerciante” y la definición del “acto de comercio” que contenía el artículo 8º del Código de Comercio no se incluyen en el nuevo Código, lo que plantea dudas respecto al alcance del hecho imponible en el IVA conforme a la nueva interpretación de estas figuras.

- Al no incluirse en el Código unificado el concepto de “acto de comercio”, que se definía a partir de la realización de una adquisición previa con intención de venta y fin de lucro, regiría ahora el concepto de “compraventa” que según el art. 1123 del nuevo código se verifica cuando una de las partes se obliga a transferir la propiedad de una cosa y la otra a pagar un precio en dinero.

Por consiguiente, si se interpretara que en el caso de actos aislados no es requisito la adquisición previa con intención de venta, podría entenderse que quedarán alcanzadas por el gravamen aquellas ventas de cosas muebles que sean destinadas al uso (bienes de uso) cuando no se vinculen con la actividad gravada del sujeto (ventas de bienes de consumo por parte de particulares y en general ventas de bienes de uso no afectadas a actividades gravadas), operaciones que hoy se consideran no alcanzadas por el tributo.

Ello impondría la modificación del artículo 4º de la ley de IVA con el fin de adecuar sus disposiciones a la nueva realidad que impone el código integrado, y así evitar una posible fuente de conflictos que afecten la seguridad jurídica.

- La referencia incluida en el artículo 6º de la ley de IVA a los apartados 1., 3., 4. y 5. del artículo 462 del Código de Comercio, referidos a los casos de tradición simbólica de la cosa vendida, debe ser reformulada, ya que no cuenta con un correlato directo en el texto del nuevo Código Civil y Comercial.
- La creación del derecho de superficie origina la conveniencia de regular expresamente su tratamiento ante el tributo.

### **2.12. Transición entre el Régimen Simplificado (Monotributo) y el régimen general (propuesta a evaluar en conjunto con las propuestas del Impuesto a las Ganancias para Personas Humanas y entes pequeños)**

En la República Argentina existe un régimen especial simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo), que permite -mediante un único pago mensual- reemplazar al Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Ganancias y los aportes a la Seguridad Social.

Para poder acceder a este régimen es necesario que la actividad del contribuyente permanezca dentro de determinados parámetros, ya que de superar alguno de ellos quedará fuera del régimen y estará obligado a ingresar al régimen general (IVA y Ganancias) así como al régimen de Trabajadores Autónomos para la cotización con destino a la Seguridad Social.

Asimismo, los parámetros señalados sirven también para definir las diferentes categorías que dentro del mismo régimen simplificado deben asignarse a los contribuyentes que revisten en el mismo.

Este régimen simplificado es optativo, por lo que el contribuyente puede optar, si lo considera más conveniente, por permanecer en el régimen general aun cuando no supere los parámetros máximos.

A lo largo de los años y afectada por los efectos de la inflación y los vaivenes políticos, fue modificándose la escala de categorías, tanto en cuanto a los montos de los parámetros para la categorización y/o exclusión del régimen, como para la determinación de los montos de las cuotas o impuesto unificado.

La consecuencia de lo señalado en el párrafo precedente es que resulta muy conveniente para los contribuyentes permanecer en el régimen del Monotributo no solo (o no tanto) por la simplicidad del sistema, sino fundamentalmente porque los montos a tributar resultan muy inferiores a los de un contribuyente con similares ingresos sujetos al régimen general.

Por tal motivo hay una tendencia a intentar permanecer en el régimen mediante el ocultamiento de operaciones o por la reducción artificial del monto de las mismas (“enanismo fiscal”).



Para su combate el Fisco ha desarrollado una serie de herramientas de control y presunciones que le permiten excluir del régimen simplificado a aquellos contribuyentes que incurren en tales conductas para permanecer espuriamente dentro de él.

Sea que el cambio de régimen sea asumido voluntariamente por los contribuyentes excedidos o por la acción de oficio de la Autoridad Fiscal, el paso de la categoría de contribuyente del Monotributo al régimen general implica un importante salto en el monto de la tributación global, incidido no solamente por el peso del impuesto a las ganancias, sino además por la imposibilidad de trasladar el IVA que en su nueva condición de responsable inscripto recae sobre sus operaciones, cuando su clientela estuviera preeminentemente conformada por consumidores finales o sujetos exentos.

Entre estas consideraciones debe, finalmente, señalarse que resulta necesario contar con un mecanismo simplificado de tributación, por lo que subsistencia de un régimen simplificado debe asegurarse (y no solamente por la razón técnica que lo justifica, sino porque su actual extensión en número de contribuyentes torna impensable su directa eliminación).

Por lo expuesto se considera necesario adoptar mecanismos para:

- a) Armonizar la imposición aplicable en las escalas superiores del Régimen Simplificado con el esquema de imposición que surge de los regímenes generales, de modo de tornar menos abrupto el paso entre uno y otro esquema.
- b) Restaurar el diseño original del Régimen Simplificado, admitiendo la inclusión de figuras societarias simples, sujetas a ciertas condiciones y restricciones.

## **OTROS IMPUESTOS SOBRE LOS CONSUMOS**

### **3. INTRODUCCIÓN**

Más allá de que el IVA resulta el impuesto sobre los consumos de mayor importancia recaudatoria y de mayor alcance en cuanto a su aplicación por parte de la generalidad de los contribuyentes, existen numerosos otros tributos sobre consumos específicos que se suman al espectro del sistema tributario en vigor en nuestro país.

En un país con nuestras características políticas y con nuestras tendencias a: i) crear constantemente nuevos tributos, en lugar de reducir el gasto público, y ii) mantener en vigor indefinidamente lo nuevos tributos que se crean, a nadie deberá sorprender la afirmación de que la imposición selectiva sobre consumos mantiene su fuerte gravitación en la composición de la presión tributaria global y, lejos de reducirse, por las razones ya apuntadas tiende a extenderse con el paso del tiempo.

Reforzando el cuestionamiento que tales circunstancias producen en el marco de la evaluación teórica, es dable observar la inexistencia (o, en el mejor de los casos, la borrosa existencia) de una política basada en la consideración de los impactos extrafiscales que este tipo de imposición produce; por el contrario, los tributos de estas característica se introducen privilegiando su efecto recaudatorio en el corto plazo y, lo que resulta aún más grave, incluso a costa de incidir negativamente sobre la actividad económica.

No obstante lo expuesto, consideramos que al establecerse determinados gravámenes sobre los consumos específicos se minimizaría la regresividad de los impuestos indirectos al consumo, en la medida que se introduzca un factor de progresividad técnica dado por la diferenciación entre bienes de consumo corriente y artículos de consumo suntuario, superfluos o que denoten una ostentación de riqueza.

Por tal motivo, reiteramos que debería hacerse hincapié en atemperar la regresividad del sistema. Para ello, se propicia un estudio de la estructura del consumo familiar según los distintos niveles de renta, para fijar tasas diferenciales aplicables a los consumos realizados por los sectores más pudientes, lo que implicaría crear el mentado factor de progresividad técnica que atenúe la regresividad del impuesto general, estableciendo así una distribución racional de la carga tributaria a los consumos conforme a la capacidad gravable que revelen.

### **3.1. Impuestos Internos**

El ámbito de los denominados Impuestos Internos es un claro ejemplo de las distorsiones señaladas en el apartado introductorio.

Por ello constituyen un espacio propicio para llevar a cabo una revisión integral y profunda de los bienes alcanzados por la imposición selectiva sobre consumos y de las alícuotas aplicables.

Algunas de las ideas en torno a una reforma del impuesto son:

- 1) Excluir los productos de consumo que no sean nocivos para la salud, tales como: agua mineral, preparados en polvo para jugos de fruta, entre otros.
- 2) Establecer alícuotas diferenciales en todas las bebidas con contenido alcohólico según su graduación alcohólica.
- 3) Incorporar los productos y/o servicios que representen alto poder adquisitivo por parte del adquirente, con una escala de alícuotas según el precio de venta. Sin perjuicio de ello cabría evaluar la posibilidad de excluir ciertas etapas (por ej.: la artesanal en la elaboración de objetos suntuarios gravados).
- 4) Redefinir las alícuotas teniendo en cuenta los efectos económicos que se generan sobre la producción y venta de ciertos bienes y la capacidad contributiva que denote la adquisición de productos de elevado monto (por ej.: automotores).
- 5) Establecer parámetros de actualización uniformes para aquellos hechos imponibles que se encuentren definidos por esquemas cuantitativos (por ej.: unificar en el índice de precios al consumidor).
- 6) Rediseñar un posible esquema de cómputo como crédito fiscal para ciertos bienes intentando evitar el efecto acumulación y la distorsión de precios.
- 7) Establecer impuestos diferenciales para prácticas que no sean sustentables, asegurando la sujeción a imposición de aquellos bienes cuyo consumo genere impactos ambientales y/u otras externalidades negativas que requieran tratamiento especial.
- 8) Entre las necesarias adecuaciones de las disposiciones legales a las pautas comerciales modernas, debe señalarse la conveniencia (o si se quiere, necesidad) de admitirse los descuentos y bonificaciones como conceptos deducibles de la base imponible.
- 9) Finalmente y a la luz de las complicaciones que suele presentar la tipificación de productos, generando a los productores costos adicionales (e incluso imprevistos) a la par de una injustificada e innecesaria incertidumbre jurídica, sería conveniente instar la temprana intervención de la respectiva autoridad de aplicación nacional competente en la materia específica de que se trate (por ej. ANMAT) en aquellos casos en que la definición reglamentaria de los productos gravados requiera la aplicación de conocimientos técnicos de la especificidad aludida.

### **3.2. Impuesto sobre los combustibles**

Se entiende que las consideraciones generales efectuadas en el apartado anterior resultan plenamente aplicables con relación al impuesto sobre los combustibles.



En tal sentido, el constante avance tecnológico torna aconsejable un constante análisis tendiente al rebalanceo de las tasas de imposición que recaen sobre los diferentes productos gravados, tomando en consideración (además de los aspectos ambientales) elementos tales como la significación e implicancias que cada uno de ellos exhibe en el plano de la actividad económica, las políticas energéticas y cambiarias, etc.

A partir de la premisa de que no se deberían crear nuevos impuestos y, por el contrario, se debería simplificar el esquema actual, el Impuesto Sobre los Combustibles debería volver a formar parte de los Impuestos Internos.



# **Capítulo 3**

## **Impuesto sobre las Rentas y los Patrimonios**

**CAPÍTULO 3 – IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS Y LOS PATRIMONIOS - ÍNDICE**

<b>Orden</b>	<b>TEMA</b>	<b>Pág.</b>
	<b>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</b>	<b>76</b>
<b>1</b>	PROPUESTA DE MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS	<b>76</b>
<b>1.1</b>	Consideraciones generales	<b>76</b>
<b>1.2</b>	Hecho Imponible y Exenciones	<b>78</b>
<b>1.3</b>	Imputación	<b>79</b>
<b>1.4</b>	Base Imponible	<b>80</b>
<b>1.5</b>	Deducciones generales	<b>81</b>
<b>1.6</b>	Deducciones personales	<b>84</b>
<b>1.7</b>	Escala progresiva	<b>88</b>
<b>1.8</b>	Transición del Monotributo al Impuesto a las Ganancias	<b>91</b>
<b>2</b>	PROPUESTA DE MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE PERSONAS JURIDICAS	<b>95</b>
<b>2.1</b>	Consideraciones generales	<b>95</b>
<b>2.2</b>	Corrección de los efectos de la inflación	<b>96</b>
<b>2.3</b>	Operaciones de compra y venta de activos en moneda extranjera	<b>100</b>
<b>2.4</b>	Definición del devengado	<b>101</b>
<b>2.5</b>	Presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades. Disposición de fondos o bienes a favor de terceros	<b>102</b>
<b>2.6</b>	Alícuotas	<b>102</b>
<b>2.7</b>	Impuesto de Igualación	<b>104</b>
<b>2.8</b>	Incentivos fiscales	<b>105</b>
<b>2.9</b>	Salidas no Documentadas	<b>106</b>
<b>2.10</b>	Omisión de actuar como Agente de Retención	<b>107</b>
<b>2.11</b>	Malos créditos	<b>108</b>
<b>2.12</b>	Economía digital	<b>109</b>
<b>2.13</b>	Fuente Extranjera - Régimen de Transparencia Fiscal	<b>114</b>
<b>2.14</b>	Fuente Extranjera – Crédito por Impuestos Análogos	<b>116</b>
	<b>IMPOSICIÓN PATRIMONIAL</b>	<b>118</b>
<b>1</b>	Introducción	<b>118</b>
<b>2</b>	Justificación. Consideración de los pasivos	<b>119</b>
<b>3</b>	Bienes. Valuación	<b>120</b>
<b>4</b>	Bienes. Ubicación. Propietarios	<b>121</b>



### **IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

#### **1. PROPUESTA DE MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS**

##### **1.1. Consideraciones generales**

El sector privado es el motor del crecimiento económico.

Por ende el establecimiento de reglas claras y estables en materia tributaria es un requisito imprescindible, aunque no suficiente para su desarrollo.

La inédita presión tributaria que soportan los contribuyentes argentinos ahoga la iniciativa privada, propicia la fuga de capitales y hasta la relocalización en el exterior de unidades económicas. En los últimos meses han crecido las consultas respecto de personas que analizan la posibilidad de abandonar el país con el propósito de evitar la sobrecarga fiscal a la que se ven sometidas.

La cuantía del gasto público no puede desvincularse de los ingresos que obtiene el Estado a través de la recaudación tributaria. Su exceso produce efectos inflacionarios que, aún considerando todo tipo de paliativo para eliminar su incidencia en la determinación del impuesto a la renta, siempre resulta -en mayor o menor medida- distorsionadora de la medición de la base imponible.

Es fundamental entonces (también a fines tributarios) que se disponga un plan serio y consecuente que elimine la inflación. En tanto se pretenda impulsar el desarrollo de la economía inevitablemente se deberá reducir el monto de los gastos estatales.

Mientras ello no ocurra, deberán admitirse los ajustes necesarios para contrarrestar sus efectos en la medición de la renta imponible. En ese sentido, debería eliminarse el requisito de altísima inflación actualmente fijada en el 100% trianual en base al IPC, para habilitar el Ajuste por Inflación, admitiendo su cómputo completo conforme el aumento de precios. La medición de resultados por venta de bienes no puede prescindir del ajuste de costos. Los quebrantos deben computarse en valores actualizados.



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Lo antedicho va de la mano con la posibilidad de computar valores razonables en materia de deducciones personales, una escala de tasas progresivas que abandone el achatamiento que actualmente se observa y que hace que contribuyentes con niveles de ingresos medios queden alcanzados con la alícuota marginal máxima.

En igual sentido deberían considerarse los topes cuantitativos establecidos en materia de deducciones de gastos, en valores ciertamente ridículos.

Hoy por hoy el impuesto a las ganancias -tal como dispone la medición de los resultados sometidos al gravamen- constituye un verdadero despropósito a los fines de alcanzar verdaderas manifestaciones de capacidad contributiva.

El problema central está en la determinación de la base imponible y el desconocimiento de la inflación es su principal causa.

En materia de alícuotas, bastaría con ratificar las dispuestas por la última reforma. Es decir no posponer la vigencia del 25% para la renta empresarial. Para las PH y SI bastaría con corregir la escala, fijando escalones con valores acordes a la capacidad contributiva involucrada.

En nuestra opinión la reforma vigente desde 2018 estaba direccionada de manera correcta. Sería deseable no tergiversarla, sino corregir alguno de sus aspectos menos operativos, sin modificar la estructura del impuesto.

Nos referimos a cuestiones vinculadas con la simplicidad, por ejemplo en materia de transparencia fiscal, y renta financiera para personas humanas. En este último aspecto es evidente que no se pueden gravar rentas nominales en pesos con los niveles actuales de inflación. Ya se viene transitando ese camino a través de normas exentivas con vigencia desde 2019 y 2020.

Otro tema a considerar es la "salida" del Monotributo para pasar a tributar en el régimen general. Debería establecerse un mecanismo de aterrizaje suave entre ambos sistemas.

En base a las premisas indicadas, formularemos algunas propuestas puntuales en aras de mejorar la determinación de los resultados correspondientes a las personas



humanas y sucesiones indivisas, en tanto no constituyan empresas alcanzadas por las disposiciones de la tercera categoría, que se tratan por separado.

### **1.2. Hecho Imponible y Exenciones**

#### **Introducción**

Como sabemos, el hecho imponible del impuesto está definido en el artículo 2° de la ley y asimismo por aquellos que -sin encuadrar en la definición general- se encuentran específicamente incorporados en cada una de las categorías del tributo.

Adicionalmente, las exenciones dispuestas en la normativa terminan delineando el objeto del impuesto, es decir la materia gravada. A los fines propuestos no profundizaremos en la distinción entre rentas no gravadas y exentas.

No pueden admitirse disposiciones de menor relevancia jurídica que establezcan exenciones y/o exclusiones totales o parciales de rentas que naturalmente deberían estar alcanzadas por el impuesto a las ganancias en base a sus disposiciones de aplicación general.

#### **Fundamentos**

Resulta imprescindible reafirmar el principio de legalidad como base de la imposición de tributos de cualquier índole. No hay tributo sin ley.

Su contracara, las exenciones y/o exclusiones deben igualmente disponerse sólo a través de la ley.

La subsistencia de privilegios que ahuecan la base de imposición a través de disposiciones que favorecen a funcionarios públicos y/o ciertas actividades, resulta inaceptable. No hay justificación posible a tan flagrante violación del principio de igualdad consagrado por nuestra constitución nacional.

#### **Propuestas**

Se propone disponer la inaplicabilidad de cualquier norma que establezca tratamientos preferenciales para ciertos grupos de trabajadores, reafirmando que no resultan admitidas las disposiciones particulares derivadas de los contratos de trabajo o cualquier otra convención o norma de inferior jerarquía, mediante las cuales se haya establecido la exención total o parcial o la deducción de la materia imponible de



impuesto a las ganancias de determinados conceptos, así como tampoco respecto de cualquier disposición similar que se establezca en el futuro.

Consideramos conveniente ordenar lo referente a la gravabilidad de los instrumentos indicados en el inciso 4 del art. 2 LIG y las exenciones que se les vinculan, modificadas por la ley 27541 para los períodos fiscales 2019 y 2020.

### **1.3. Imputación**

#### **Introducción**

Las disposiciones actuales del artículo 24 LIG disponen la imputación por lo devengado de las rentas de la primera categoría.

A su vez el inc. a) del art. 110 del DR admite la deducción de incobrables, aunque supeditándola a la finalización del juicio de desalojo y cobro de pesos. Es decir, establece condiciones más exigentes que las dispuestas para la deducción de malos créditos de la tercera categoría.

Las restricciones dispuestas con motivo de la pandemia de COVID-19, tanto en materia de circulación de personas, como de actividades comerciales, industriales y de servicios, tuvo -entre muchos otros- efectos muy negativos en materia de locación de inmuebles utilizados a tales fines.

A resultas de ello se ha visto con frecuencia la negociación entre las partes o aún situaciones de hecho, por las cuales se han reducido los valores locativos y/o extendido los plazos de pago. En otros casos los locatarios abandonaron los inmuebles alquilados, dejando saldos impagos, que difícilmente puedan ser recuperados por los propietarios.

Evidentemente la crisis ha dejado de manifiesto, con trazos más nítidos, situaciones que ya de antemano producían efectos no deseados.

Concretamente nos referimos a la obligación prevista en la ley del impuesto de reconocer los resultados por el criterio de lo devengado.



### Fundamentos

Entendemos que el problema se genera con los alquileres incobrables, ya que de acuerdo con las normas vigentes en el Decreto Reglamentario recién se puede reconocer la incobrabilidad al momento de la finalización de los juicios de desalojo y de cobro.

### Propuestas

Proponemos reconocer la incobrabilidad de los alquileres adeudados al inicio de las acciones judiciales tendientes al cobro e incorporar dicha previsión en la norma legal, dentro del inc. a) del art. 44 de la ley del Impuesto a las Ganancias – t.o. 2019, el cual quedaría redactado de la siguiente manera: “El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales, salvo los incobrables, entendiéndose por tales los alquileres adeudados al iniciar las acciones judiciales tendientes al cobro.”

### 1.4. Base imponible

#### Introducción

Respecto de la determinación de las ganancias de capital indicadas en los incisos 3 y 4 del art. 2 de la LIG<sup>6</sup>, la normativa reconoce la actualización de costos sólo en los casos de adquisiciones producidas a partir de la vigencia de la Ley 27430, es decir desde el 1° de enero de 2018 en adelante, salvo para los casos de acogimiento a las disposiciones del Título X de la misma norma, el llamado revalúo impositivo, de muy mínima aceptación por parte de los contribuyentes.

En materia de deducciones por el uso de automóviles, las disposiciones del inciso l) del art. 92 de la LIG fijan valores que se mantienen inalterados desde hace muchos años, por lo que su cuantía actual resulta ridículamente baja.

### Fundamentos

El cálculo de resultados que no consideran el efecto de la inflación para actualizar sus costos, genera determinaciones groseramente distorsionadas.

---

<sup>6</sup> 3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga. 4) los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.



Es decir, grava materia imponible en muchos casos inexistente o de guarismos reales muy inferiores a los determinados.

Resulta imperioso corregir esa situación que contraría claramente el principio de capacidad contributiva.

### **Propuestas**

Se propone que en todos los casos, a efectos de determinar los resultados del inciso 3 y 4 del art. 2 de la LIG, los costos incurridos en moneda local se actualicen tomando en consideración la variación operada en el índice aplicable -actualmente precios al consumidor- entre la fecha de adquisición (cualquiera fuere) y la fecha de enajenación de los bienes y/o derechos respectivos.

En los casos de costos incurridos en moneda extranjera debidamente documentado, se considere su deducción en base al tipo de cambio de la fecha de la venta. El referido cómputo de costos también debe admitirse en los casos previstos en el art.2 inc.5 de la LIG, para los supuestos de enajenación de inmuebles y/o derechos sobre los mismos.

En materia de deducciones por el uso de automóviles, deben dejarse sin efecto las disposiciones del inciso l) del art. 92 de la LIG, que restringen el cómputo de su amortización y los gastos de su mantenimiento.

Obviamente la deducción de los mismos resultará viable en tanto corresponda a la utilización para obtener ingresos gravados por el impuesto, al igual que los restantes gastos vinculados con la actividad del contribuyente.

Revisar de manera integral todos los topes a las deducciones establecidos como una suma fija, determinando valores actuales y disponiendo su actualización para cada período fiscal. Eso podría lograrse de implementarse la U.V.T. establecida en la ley 27.430 que prevé su actualización en función del IPC”.

### **1.5. Deducciones generales**

#### **Introducción**

El artículo 85 de la LIG establece en su inciso c) un tope del 5% a los efectos de habilitar la deducción de las donaciones efectuadas al estado en sus distintos niveles,



así como a las instituciones habilitadas por el art. 26 y a los partidos políticos reconocidos.

La situación sanitaria producida a raíz de la pandemia del COVID-19 puso de manifiesto la necesidad de coordinar los esfuerzos de la actividad privada con los del sector público a efectos de paliar sus graves consecuencias, también de naturaleza social y económica.

A diferencia de lo que se observa en la legislación comparada, especialmente en países de tradición anglosajona, nuestra ley del impuesto a las ganancias no contiene disposiciones que alienten la educación de modo directo.

El mismo artículo 85 de la LIG, en sus incisos f) y g) admite la deducción de gastos en materia de cobertura de salud, ya sea a través de obras sociales o entidades de medicina prepaga y así también de gastos médicos y asimilados. Todos ellos conforme las limitaciones que la misma norma establece.

Sin embargo, no atiende a los gastos que en materia de medicamentos deben sufragar los contribuyentes, en la parte no cubierta por los referidos prestadores.

### **Fundamentos**

El financiamiento de las instituciones de investigación así como de servicios vinculados con salud humana requiere un esfuerzo de grandes proporciones que ameritan el estímulo a la realización de donaciones que lo respalden.

Asimismo, la crisis económica derivada, entre otros factores, de la paralización de actividades dispuesta a raíz de la pandemia, agudizó los niveles de desigualdad y exclusión social. No resultan suficientes los recursos estatales destinados a paliarlos.

No se advierte razón que justifique técnicamente la posibilidad de deducir gastos médicos, pero no poder hacerlo respecto de los medicamentos que deba adquirir y sufragar con su peculio el contribuyente, para sí y/o su familia.

El estímulo a la educación, frecuentemente declamado por los dirigentes políticos, no tiene recepción concreta en la ley del impuesto a las ganancias en lo referido a los gastos que en esa materia deben incurrir los contribuyentes.



Es evidente que los sectores medios de la sociedad se han visto impelidos a sufragar gastos en educación ante el déficit que en muchos casos se manifiesta en el sector público, especialmente en los niveles primarios y secundarios. Ello implica una disminución de los gastos que debe afrontar el estado en esta materia.

### **Propuestas**

Se propone que se eleve el tope deducible en materia de donaciones del 5% al 10% de la renta neta del contribuyente.

Dicho tope se aplicará sobre la suma de la Ganancia Neta de Fuente Argentina y Fuente Extranjera, manteniendo la coherencia con el criterio de Renta Mundial vigente.

Obviamente en tanto las entidades receptoras cumplan con los requisitos que a tal efecto se establezcan, los que -sin renunciar a una adecuada fiscalización respecto de sus propósitos- no deben constituir meros impedimentos que diluyan o contrarresten los objetivos propuestos, tanto en materia sanitaria, como alimentaria y de inclusión social.

También se propone se admita la deducción de gastos de educación primaria y secundaria que los contribuyentes sufraguen con sus recursos, tanto para sí como para los demás integrantes de su núcleo familiar, en línea con las disposiciones que rigen en materia de deducibilidad de cargas de familia.

En cuanto a los gastos de educación, permitir la deducción de todos los gastos vinculados a actividades educativas en todos los niveles e instituciones contemplados en la Ley N° 26.206 de Educación Nacional con un tope, por ejemplo, de una suma equivalente a un salario mínimo, vital y móvil por mes. Además, debe establecerse un tope de ganancia bruta mensual para que los contribuyentes puedan hacer uso de la deducción, el que podría ser equivalente hasta DOCE (12) salarios mínimo, vital y móvil. Se podrá computar la deducción correspondiente al contribuyente, a los hijos que revistan para éste el carácter de cargas de familia y a los hijos mayores de edad y menores de 25 años, que estén a exclusivo cargo del contribuyente, cursen estudios regulares y que no perciban ingresos superiores a determinado monto, por ejemplo, a UNO COMA CINCO (1,5) salarios mínimo, vital y móvil por mes.



Los conceptos incluidos en esta deducción comprenden: materiales, clases de apoyo, clases de idiomas, transportes escolares y el transporte de pasajeros automotor y ferroviario desde y hacia las instituciones educativas, comedores escolares, indumentaria escolar, cuotas de cooperadoras y matrículas y cuotas de las instituciones educativas, alquiler de vivienda para aquellos casos en los que los alumnos deban mudarse al lugar donde se encuentra la institución y todos deberán basarse en comprobantes respaldatorios.

Asimismo, se disponga la deducibilidad de los gastos -respaldados por comprobantes- que deba incurrir el contribuyente en materia de medicamentos de uso humano, para sí y las personas que constituyan “cargas de familia” en los términos de la LIG, por los importes que no admitan cobertura o reintegro de los sistemas de obra social y/o medicina prepaga.

Tanto en materia de gastos de educación como de medicamentos sería razonable fijar un tope del 5% de deducibilidad respecto de la renta neta del contribuyente.

### **1.6. Deducciones personales**

#### **Introducción**

Los valores de mínimo no imponible, deducción especial y cargas de familia dispuestos en el art. 30 de la LIG, están fijados en guarismos ciertamente muy bajos en relación a lo que la doctrina identifica como mínimo de subsistencia.

Es decir, un importe que no revela capacidad contributiva, en tanto resulta imprescindible para satisfacer necesidades básicas del contribuyente y su familia.

Un reciente estudio difundido por el INDEC<sup>7</sup> revela que es necesario un ingreso de \$44.521.- mensuales para no caer bajo la línea de la pobreza por parte de una familia con dos hijos. Suponiendo la inamovilidad de tales valores del mes de julio, implicaría un total anual de \$ 534.252.-. Es obvio que esos valores se seguirán incrementando en línea con la inflación de los meses siguientes.

---

<sup>7</sup> Informe técnico N° 149 Vol 4 ISSN 2545-6636 correspondiente al mes de Julio 2020 referido a la canasta básica alimentaria y canasta básica total en el ámbito del Gran Buenos Aires, considerando el índice de precios al consumidor.



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

El valor del mínimo no imponible fijado para el año 2020 es de \$ 123.861,17; el de carga de familia por cónyuge de \$ 115.471,38 y de hijo de \$ 58.232,65. A su vez el valor de la deducción especial es de \$ 247.722,34 (considerando el incremento de una vez).

Ello implica que un contribuyente que obtenga sus ingresos a través del trabajo personal, pero no se desempeñe en relación de dependencia y mantenga a su cargo a su cónyuge y 2 hijos, pasa a tributar el gravamen a las ganancias a partir de un ingreso neto de \$ 603.520,19, es decir habiendo superado levemente la línea de la pobreza, tal como la mide el INDEC al mes de julio pasado.

Si obtuviera rentas de la 1° y/o 2° categoría, por lo que no podría computar deducción especial alguna, pasaría a tributar el gravamen con una renta neta que supere la suma de \$ 355.797,85 muy por debajo de la línea de pobreza antes indicada.

Es obvio que en los hipotéticos casos planteados no se manifiesta capacidad contributiva a los fines de este gravamen. Sólo en casos de ingresos obtenidos en relación de dependencia o similares, el cómputo ampliado de la deducción especial permite arribar a sumas un tanto más razonables en materia de deducciones personales.

Lo expuesto explica en buena medida, la brecha tan significativa que separa al régimen de Monotributo respecto del régimen general para contribuyentes autónomos. Volveremos sobre el tema al abordar ese punto.

La norma actual dispone la actualización de los valores del artículo 30 de la LIG, en concepto de mínimo no imponible, deducción de cargas de familia y deducción especial, mediante la aplicación del índice RIPTE (Remuneración imponible promedio de los trabajadores estables), con frecuencia anual.

En materia de mínimo no imponible, de aplicación generalizada a todos los contribuyentes, la utilización del referido índice vinculado con los ingresos en relación de dependencia, carece de adecuado sustento.



En los últimos años se ha consolidado un incremento en las deducciones especiales, derivadas básicamente de presiones sindicales, y concomitantemente una reducción relativa del mínimo no imponible que aplica a todos los contribuyentes.

La deducción especial, fijada en valor idéntico al del mínimo no imponible, se encuentra actualmente segmentada en distintos importes según se trate de quienes trabajen personalmente en la generación de rentas de la tercera categoría o ingresos independientes de cuarta categoría (aumenta 1 vez), o bien sean “nuevos” profesionales o emprendedores (aumenta 1,5 veces), o se trate de quienes obtienen rentas derivadas del trabajo en relación de dependencia o similares (aumenta 3,8 veces), o determinados casos de jubilados y pensionados (6 veces el haber mínimo garantizado, en reemplazo del mínimo no imponible y la deducción especial), o ubicados en determinadas zonas del país (cuyos valores generales se incrementan en el 22%).

Como se advierte el mecanismo es fruto de sucesivos parches derivados de situaciones coyunturales que se fueron resolviendo sobre la marcha.

En materia de deducibilidad de cargas de familia por hijo, la LIG limita su viabilidad hasta los 18 años, siendo que el Código Civil y Comercial de la Nación establece -en su art. 658- la obligación de prestar alimentos por parte de los progenitores a sus hijos, hasta los 21 años de edad.

### **Fundamentos**

Consideramos que el importe del mínimo no imponible debe registrar un fuerte incremento, en tanto su deducción resulta aplicable a “todos” los contribuyentes del impuesto.

El diferente origen de sus rentas no debería alterar el sentido de no gravar sino resultados que verdaderamente reflejen capacidad contributiva.

Es decir que no es a través de la deducción especial que se debe “regular” el importe global de las deducciones personales.

La doctrina reconoce como válida la discriminación que favorece a quienes obtienen sus rentas a través del trabajo personal, pero ello debe considerarse un complemento



suplementario de la deducción del mínimo de subsistencia, aplicable para todos los contribuyentes.

La falta de un sistema adecuado de actualización de los valores, utilizando RIPTE en lugar del IPC que refleja el incremento de precios relacionados con los consumos de las personas humanas, no se sostiene con argumentos valederos.

Siendo que el propio Código Civil y Comercial de la Nación establece la obligatoriedad de prestar alimentos a los hijos hasta los 21 años, no se advierte razón para que la ley del impuesto restrinja la posibilidad de computar la carga de familia hasta los 18 años. Ello sin perjuicio que se verifiquen las restantes condiciones que supeditan su deducibilidad.

### **Propuestas**

Respecto de la cuantía del valor dispuesto en el art. 30 LIG en materia de mínimo no imponible, debería fijarse en términos razonables a efectos de no gravar sino valores claramente superiores al mínimo de subsistencia, que dejen de manifiesto verdadera capacidad contributiva. El importe fijado para el período fiscal 2020 en la suma de \$ 123.861,17 es ostensiblemente insuficiente a los fines indicados.

Si bien entendemos que se tratan de cuestiones de política tributaria, brindamos un ejemplo de cuales podrían estos importes según nuestra opinión. En este sentido el mínimo no imponible podría fijarse en un valor equivalente a dos (2) veces la suma de trece (13) salarios mínimo, vital y móvil para trabajadores mensualizados, considerando el valor vigente a partir de 12/2020, es decir \$20.587,50.

Asimismo, en caso de no adoptarse lo mencionado en el párrafo anterior, proponemos que el monto de la deducción especial para sujetos que obtienen rentas de tercera categoría en la medida que trabajen personalmente y para todos los sujetos que obtienen rentas de cuarta categoría sea equivalente a dos (2) veces el monto de la deducción en concepto de Mínimo no Imponible.

En cuanto a la deducción especial, actualmente segmentada en distintos valores tal como fuera indicado, debería unificarse para todos los casos en que se verifique la obtención de resultados derivados del trabajo personal, sin discriminación alguna derivada del “tipo” de trabajo efectuado, sea autónomo o dependiente.



A nuestro modo de ver las deducciones personales deberían actualizarse mediante la aplicación del índice de precios al consumidor.

Con respecto a este tema y el aspecto territorial, párrafo aparte merece la consideración acerca de si los importes de estas deducciones deben ser los aplicables para la región comprendida por las Provincias de La Pampa juntamente con las de Río Negro, Chubut, Neuquén, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y el partido de Patagones de la provincia de Buenos Aires.

Se propone que el incremento del 22% de las deducciones del Art. 30, vigente para empleados en relación de dependencia que trabajen y jubilados que vivan en la zona mencionada se aplique para todas las personas humanas y sucesiones indivisas de la zona expuesta.

Adicionalmente, se propone que se recepte en el texto de la ley del gravamen que para los contribuyentes de la zona patagónica, los topes existentes para las deducciones en concepto de personal de casas particulares, alquiler de la casa habitación y viáticos, se determinen en función del importe del mínimo no imponible aplicable a estos contribuyentes, es decir, considerando el incremento del 22%.

Es evidente que ello permite una más adecuada medición a efectos de no gravar el mínimo de subsistencia que indiscutiblemente debería quedar al margen del tributo a la renta. Su cuantía debería definirse en términos nítidamente superiores a los niveles que definen la línea de pobreza.

Asimismo y teniendo en cuenta la fuerte incidencia de la inflación, a efectos de su aplicación en la determinación de retenciones a empleados en relación de dependencia, su actualización debería tener frecuencia semestral.

### **1.7. Escala progresiva**

#### **Introducción**

La tradicional escala del gravamen, actualmente ubicada en el art. 94 de la LIG, establece 9 escalones o niveles respecto de los cuales cambia la alícuota aplicable, desde el 5% para el primero de ellos, hasta el 35% para el último.



Corresponde su cálculo sobre los importes de renta neta que superen a las deducciones personales del art. 30 de la LIG.

Para el período fiscal 2020, el primer escalón alcanzado con el 5% aplica para rentas netas que van desde cero hasta \$ 47.669,16 anuales. Es decir un importe mensual levemente inferior a los \$ 4.000.-, una vez superados los valores de deducciones personales.

A su vez el último escalón grava con la alícuota máxima del 35% a rentas netas que superen los \$ 762.706,57 anuales. Es decir, un importe mensual levemente inferior a \$63.600.-luego de restar las deducciones personales.

Como se advierte en las cifras expuestas, la escala se encuentra claramente “aplanada” razón por la cual superando un importe muy poco significativo en términos de capacidad contributiva, la tasa del impuesto prácticamente se hace proporcional al 35%.

A raíz del fenómeno descrito, el art. 94 LIG en su penúltimo párrafo, referido al tratamiento de los ingresos por la realización de horas extras obtenidos por trabajadores en relación de dependencia, indica la inaplicabilidad del cambio de alícuota derivado de la incorporación de tales ingresos. De lo contrario se verificaba un fenómeno de fuerte desincentivo a generar tales ingresos, que podían inclusive quedar neutralizados por el impuesto.

El mecanismo de actualización de los niveles de la escala está previsto mediante la aplicación del ya mencionado RIPTE.

### **Fundamentos**

Resulta generalmente aceptado por la doctrina que el impuesto a la renta es un vehículo adecuado a efectos de gravar de modo progresivo el ingreso de los contribuyentes.

Consideramos razonables las alícuotas actualmente vigentes, aunque el “nivel” de cada uno de los escalones, se encuentra fijado en valores notoriamente insuficientes, tal que, rápidamente un contribuyente con ingresos medios, se encuentra alcanzado por la alícuota marginal mayor, es decir el 35%.



Esto lleva a que, en los hechos, el gravamen pierda su sesgo progresivo, o por lo menos el mismo resulta sumamente atenuado. Dicho en otras palabras, el impuesto tiende a resultar proporcional y con efectos económicos regresivos.

En términos técnicos, y en base a la teoría de la utilidad marginal decreciente que la doctrina tradicional define como teoría del sacrificio, la estructura actual de la escala progresiva del tributo no cumple con el propósito que debería inspirar su aplicación.

La imposición global permite mejorar los parámetros de equidad y progresividad, alcanzando globalmente toda la expresión de la renta que el contribuyente produce en el período fiscal.

En la imposición cédular cada clase de renta está sujeta a un impuesto por separado no permitiendo la compensación entre los resultados positivos y las pérdidas de las diferentes categorías. No permite el cómputo de deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación, entre otros.

### **Propuestas**

Debe revertirse el actual “aplanamiento” de los niveles de la escala del impuesto, de modo que se grave en adecuados términos de equidad vertical a los distintos contribuyentes conforme sus diferentes ingresos netos.

Es decir que cada uno de los escalones de la escala debe incrementarse muy significativamente.

Una vez fijados tales valores, deberían actualizarse de modo automático conforme ya fuera indicado a través del IPC y no a través del RIPTE como actualmente establece la norma.

De llevarse adelante las modificaciones propuestas carecería de sentido mantener lo dispuesto por el art. 94 LIG en su penúltimo párrafo referido al tratamiento de los ingresos por la realización de horas extras obtenidos por trabajadores en relación de dependencia.



Deben reformularse los mínimos no sujetos a retención así como la escala dispuesta por la RG (AFIP) 830 para las rentas del anexo II, inc. k) y l) en línea con las modificaciones que se dispongan en la escala progresiva del art. 94 de la LIG.

A modo de ejemplo se podría actualizar los valores vigentes en el año 2000 por el coeficiente de actualización determinado por la aplicación del índice definido por la resolución de JG 539/18 FACPECE (resultante de combinar el Índice de Precios al Consumidor Nacional (IPC) publicado por el INDEC (mes base: diciembre de 2016) con el IPIM) equivalente a elevar dichos valores en cuarenta y seis (46) veces. Todo ello, respetando los tramos de la escala actualmente vigente, es decir que, para determinar el impuesto correspondiente al primer tramo de la escala, se aplicará una alícuota del 5%.

Reemplazar la imposición cedular actualmente vigente para determinadas ganancias de fuente argentina de personas humanas, por una nueva categoría dentro de la imposición global, a la cual resulte aplicable una alícuota proporcional del 5% o del 15% (según corresponda) a los efectos de la determinación del gravamen, permitiendo de esta manera alcanzar la verdadera capacidad contributiva del sujeto.

### **1.8. Transición del Monotributo al Impuesto a las Ganancias**

#### **Introducción**

El régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo) incluye en un solo gravamen a las obligaciones que en el régimen general corresponderían al impuesto a las ganancias, al valor agregado y el aporte de trabajadores autónomos.

Excluye a los ingresos derivados de ciertas rentas, tales como ingresos financieros; participaciones en resultados de sociedades; ingresos en relación de dependencia e ingresos por tareas de dirección y administración o conducción de sociedades.

Tampoco permite la incorporación de sujetos que hayan realizado operaciones de importación de cosas muebles en los 12 meses previos.

Sólo admite como sujetos a las personas humanas y las sucesiones indivisas, a condición de que no desarrollen más de 3 actividades, las cuales pueden corresponder a prestaciones de servicios, locaciones y/o ejecuciones de obras, así como a ventas de cosas muebles.



El monto de la obligación tributaria se determina de modo presunto en base a la categorización de los sujetos incorporados al régimen, de naturaleza opcional, conforme los parámetros de ingresos, magnitudes de superficie afectada a la actividad, energía eléctrica consumida y monto de alquileres devengados.

Asimismo, en el caso de venta de cosas muebles, el precio máximo unitario no puede superar un determinado importe, actualmente de \$ 29.115,50.

Mientras se mantenga la incorporación al Monotributo, tales sujetos no se encuentran alcanzados por tensiones y/o percepciones de ganancias ni de IVA.

La exclusión del Monotributo se produce de modo automático a partir de las cero horas del día en que se haya excedido alguno de los parámetros de actividad o superado el precio máximo, o bien por realizar más de 3 actividades. La misma también puede producirse de oficio por alguna de las causales previstas en los artículos 20 y 21 del Anexo a la Ley 26565.

La referida exclusión conlleva la simultánea incorporación al régimen general, lo que implica un brusco salto en el monto global de la tributación.

En lo referido al impuesto a las ganancias, esa gran diferencia deriva básicamente de la cuantificación insuficiente de deducciones personales, especialmente para los trabajadores autónomos, así como de una escala progresiva de estructura aplanada, tal como fuera indicado al tratar esos temas

La cuota fija máxima -mensual- comprensiva de IVA y Ganancias, conforme categorías definidos por los aludidos parámetros, es de \$ 11.741,58 para el caso de ventas de cosas muebles (categoría K con ingresos máximos de \$ 2.609.240,69) y de \$ 6.957,96 en el caso de prestaciones y locaciones de servicios (categoría H, con ingresos máximos de \$ 1.739.493,79).

Es decir que el impuesto total anual máximo sería de \$ 140.898,96 para el caso de venta de cosas muebles y de \$ 83.495,52 para el caso de prestaciones de servicios.



Si calculáramos el IVA incluido en esos importes veríamos que suponiendo la aplicación de la alícuota general del 21%, ese gravamen determinaría la suma de \$ 452.843,43 o bien de \$ 301.895,62 respectivamente, en concepto de débito fiscal. Ciertamente es que a tales importes correspondería detraerle el cómputo de los créditos fiscales, vedado a los monotributistas y por ende un factor del costo para tales sujetos.

A la incidencia del IVA deberíamos agregarle el impacto del impuesto a las ganancias.

Como vimos, las deducciones personales actualmente vigentes, para el caso de un contribuyente autónomo que trabaje en forma personal (con cónyuge y 2 hijos a cargo) serían de \$ 603.520,19.

Por lo tanto, suponiendo una renta neta del 40% de su ingreso, para quien vende cosas muebles y del 70% de su ingreso para quien realiza prestaciones de servicios, tales importes quedarían fijados en la suma de \$ 1.043.696.- y \$ 1.217.646.- respectivamente.

Restando las deducciones personales, la renta neta sujeta a impuesto quedaría establecida en la suma de \$ 440.176 y \$ 614.126.- respectivamente.

Aplicando la escala actualmente vigente, el impuesto a las ganancias sería del orden de \$ 75.469.- para el primero de los casos y de \$ 124.119.- para el segundo de ellos.

Naturalmente, los referidos cálculos variarán conforme la estructura de costos de cada sujeto. El cálculo efectuado sólo intenta establecer un orden de magnitud respecto de los diferentes impactos que produciría la incorporación al régimen general en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias.

### **Fundamentos**

Es notorio el desacople que se observa en el componente impositivo de la última categoría del Monotributo en relación al impuesto a las ganancias y al valor agregado que debería pagar el mismo contribuyente si estuviera alcanzado por el régimen general.

También difiere fuertemente su obligación previsional como monotributista de la que se le obliga a pagar como autónomo.

En términos coloquiales, podría decirse que, o bien el monotributista paga muy bajo impuesto o el contribuyente sometido al régimen general uno demasiado elevado.

El tema es de gran complejidad ya que, a través de los años ha crecido sensiblemente el número de contribuyentes amparados por el régimen forfatorio, consolidando el fenómeno de enanismo fiscal tan reiteradamente señalado como una inevitable e indeseada consecuencia de su aplicación.

A nuestro modo de ver, en aras de la unicidad y simplicidad normativa, no sería deseable establecer un impuesto especial diferenciado del resto de los contribuyentes del régimen general, para gravar a quienes superan los parámetros del Monotributo.

### **Propuestas**

Entendemos que un adecuado incremento de las deducciones personales y el establecimiento de niveles o escalones sensiblemente más elevados de la escala progresiva del impuesto, tal como fuera propuesto en los acápites respectivos, deberían cerrar la importante brecha que actualmente separa a los dos regímenes, en lo referido al impuesto a las ganancias.

Si ello no resultara suficiente para lograr la idea de un “aterrizaje suave” desde el Monotributo, podría acudirse a establecer una deducción especial decreciente en los dos primeros años de incorporación al régimen general. A partir del tercer año quedarían en iguales condiciones que el resto de los contribuyentes.

Como indicamos, resulta fundamental que ello se encuentre en línea con la determinación actualizada de las deducciones y la aplicación de una escala progresiva que grave adecuadamente la capacidad contributiva.

Es preciso que también se establezca un mecanismo acorde en el impuesto al valor agregado, así como un importe de aporte jubilatorio de transición entre los valores incluidos en el Monotributo y los correspondientes al régimen de autónomos.

Actualmente la norma prevé que, en caso de exclusión del régimen, el contribuyente no podrá optar nuevamente por el Monotributo hasta después de transcurridos 3 años calendarios posteriores al de sucedido el hecho. Lo que resulta excesivo, ya que es



muy probable que, con anterioridad, el contribuyente cumpla las condiciones para su reingreso al régimen, y que la realidad económica indique que se trata de un pequeño contribuyente.

Por ello, se propone que en la medida en que se cumpla con el resto de los parámetros exigidos para permanecer en el régimen, se reduzca el plazo del tiempo para el reingreso al mismo.

## **2. PROPUESTA DE MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE PERSONAS JURÍDICAS**

### **2.1. Consideraciones generales**

También aquí corresponde reconocer al sector privado como motor del crecimiento económico. En consecuencia, el impacto impositivo debe basarse en reglas claras, que permitan no sólo la subsistencia económica de las empresas que son fuente de trabajo de muchas familias argentinas, sino también el crecimiento de las mismas, lo que redundará en mejores oportunidades y condiciones para la sociedad en su conjunto.

La reforma que introdujo la Ley 27.430 sentó bases necesarias para una imposición razonable sobre las empresas. Sin embargo, existe la necesidad de mejorar varias cuestiones técnicas la ley del gravamen, como también de corregir algunas distorsiones que al día de la fecha traen como consecuencia una incorrecta medición de la capacidad contributiva.

En primer lugar, resulta imperioso que la ley habilite -sin limitaciones- todos los institutos para corregir los efectos de la inflación. No pueden admitirse límites inferiores de inflación acumulada, ni discriminaciones de ningún tipo a los efectos de que aplicar los tres institutos contenidos en la ley. Lo contrario equivale a una violación al principio de capacidad contributiva, en perjuicio de algunos contribuyentes y en beneficio de otros.

También corresponde atender a una injustificada gravabilidad de las diferencias cambio cuando se realizan el territorio nacional operaciones en moneda extranjera.



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Vale tener presente que las leyes 27.260 y 27.430 corrigieron esta situación respecto de rentas de fuente extranjera, no así en el ámbito local.

Ciertas deducciones también merecen ser revisadas, entre ellas las donaciones. La limitación del 5% es exigua, sobre todo cuando se repara en que en la mayoría de los casos se apunta a fortalecer asistencia en actividades o sectores en los que la atención estatal no alcanza.

La falta de definición legal del criterio del “devengado” también es un tema que consideramos debe ser atendido, principalmente por una cuestión de seguridad jurídica para los contribuyentes.

Las alícuotas del impuesto no pueden ser modificadas constantemente por antojo legislativo. Los contribuyentes necesitan poder planificar la incidencia fiscal de sus negocios, además, de la necesidad como Nación de ser competitivos fiscalmente en la región y de poder dar confianza a los inversores externos que tienen intenciones de instalarse en territorio argentino.

En línea con la competitividad señalada, consideramos que debe derogarse el impuesto de igualación definitivamente. Se trata de un impuesto anómalo, con mala técnica legislativa y que en ocasiones recae sobre cuestiones contables más que sobre una real capacidad contributiva.

También es necesario establecer incentivos fiscales, a fin de ofrecer a las empresas un escenario favorable para el desarrollo de sus negocios y, en consecuencia, de la economía nacional.

Finalmente, nos referiremos a algunas cuestiones a corregir en el texto legal, en particular sobre el impuesto a las salidas no documentadas, el castigo que existe en la ley por la omisión de actuar como agente de retención y a los malos créditos.

### **2.2. Corrección de los efectos de la inflación**

#### **Introducción**

La corrección de la inflación en el texto legal está prevista en base a tres institutos: (i) ajuste integral (Título VI), (ii) actualización de costos y valores (arts. 93, 62 a 66, 71,



78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99) y (iii) actualización de quebrantos (arts. 25 y 131).

Cada instituto corrige las distorsiones de la inflación sobre distintos aspectos; la inaplicabilidad -o la aplicación parcial- de uno de ellos implica la liquidación e ingreso del gravamen sobre bases distorsionadas, desconociendo la real capacidad contributiva del sujeto alcanzado.

### **Fundamentos**

Desde los últimos años la inflación en nuestro país excede ampliamente lo que serían valores tolerables por la economía sin tomar medidas correctivas. Sin embargo recién con la Ley 27.430 se retomó la posibilidad de corregir el impacto de la inflación, a través del ajuste integral, cuando se verificase un porcentaje de variación acumulada en los TREINTA Y SEIS (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al CIENTO POR CIENTO (100 %).

Las disposiciones del párrafo precedente tuvieron vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018.

Se creó además una norma de transición, que fue modificada por la Ley 27.468, poco tiempo antes de entrar en vigencia la redacción original. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación del índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un CINCUENTA Y CINCO POR CIENTO (55 %), un TREINTA POR CIENTO (30 %) y en un QUINCE POR CIENTO (15 %) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente. Adicionalmente, esta ley reemplazó el IPIM (índice de precios internos mayoristas) por el IPC (índice de precios al consumidor). Producto de lo anterior, la corrección de la inflación no siempre resulta posible desde la vigencia de la Ley 27.430 y sus modificaciones. Veamos el siguiente cuadro<sup>8</sup>:

---

<sup>8</sup> Fuente: blogdelcontador.

CIERRE	IPC ACUMULADO	AJUSTE POR INFLACIÓN CONTABLE	AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO
31/12/2018	47,60%	SI	NO. Inferior al 55%
31/01/2019	49,30%	SI	NO. Inferior al 55%
28/02/2019	51,30%	SI	NO. Inferior al 55%
31/03/2019	54,70%	SI	NO. Inferior al 55%
30/04/2019	55,80%	SI	SI. Supera el 55%
31/05/2019	57,30%	SI	SI. Supera el 55%
30/06/2019	55,80%	SI	SI. Supera el 55%
31/07/2019	54,40%	SI	NO. Inferior al 55%
31/08/2019	54,50%	SI	NO. Inferior al 55%
30/09/2019	53,50%	SI	NO. Inferior al 55%
31/10/2019	50,50%	SI	NO. Inferior al 55%
30/11/2019	52,10%	SI	NO. Inferior al 55%
31/12/2019	53,80%	SI	SI. MAYOR AL 30%
31/01/2020	52,90%	SI	SI. MAYOR AL 30%
29/02/2020	50,30%	SI	SI. MAYOR AL 30%
31/03/2020	48,40%	SI	SI. MAYOR AL 30%
30/04/2020	45,60%	SI	SI. MAYOR AL 30%
31/05/2020	43,40%	SI	SI. MAYOR AL 30%
30/06/2020	42,80%	SI	SI. MAYOR AL 30%
31/07/2020	42,40%	SI	SI. MAYOR AL 30%

Por si lo anterior fuera poco, la Ley 27.468 incorporó una limitación más: el cómputo del efecto del ajuste integral sería en tres ejercicios, y en cuotas anuales y sin actualización. Tiempo más tarde, la Ley 27.541 extendió de tres a seis los ejercicios en que se difiere la corrección de la inflación.

También el instituto de actualización de costos y valores tuvo cierta reactivación con la Ley 27.430. En principio, las actualizaciones previstas en la ley del gravamen se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la Ley 24.073. Sin embargo, se permiten las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, las que se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el INDEC. Los bienes adquiridos en ejercicios anteriores únicamente podrán ser actualizados en caso de haber sido sometidos al REVALÚO IMPOSITIVO (Ley 27.430 – Título X), a cambio del pago de un impuesto especial.

Respecto de los quebrantos, si bien la Ley 27.430 sustituyó el entonces artículo 19 de la Ley del Impuesto a las Ganancias que legisla sobre los mismos y se mantuvo la

posibilidad de su actualización, sin reservas de ningún tipo, la opinión de la AFIP es contraria a la actualización.

Resulta evidente en este breve resumen que la corrección de la inflación en términos impositivos es parcial e insuficiente.

### Propuestas

La corrección de la inflación deberá hacerse sobre la base de índices que sean representativos de la actividad de los factores económicos del país o de la economía mayorista. Entendemos que el IPC (índice de precios al consumidor), que se refiere a la actividad de consumo de los hogares<sup>9</sup>, no refleja adecuadamente la distorsión en la economía que afecta a las empresas.

En consecuencia, se propone retomar la utilización del IPIM (índice de precios internos mayoristas).

En lo que respecta al ajuste integral, se propone:

- Eliminar la restricción que establece el artículo 194 de la Ley del Impuesto a las Ganancias -t.o. 2019- respecto a la imputación del ajuste por inflación impositivo (“un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) periodos fiscales inmediatos siguientes”), permitiendo el cómputo del total del mismo en el ejercicio fiscal al que corresponde dicho ajuste.
- A su vez el diferimiento no podrá superar la diferencia que surja entre el monto del ajuste por inflación y el de los quebrantos acumulados al inicio del período en la medida en que los importes cuya imputación se difiera fueran actualizados teniendo en cuenta la variación operada en el índice con el que se realiza el ajuste integral, entre el mes de cierre del ejercicio en que se determinó el ajuste y el mes de cierre del ejercicio en que corresponda su imputación.
- Eliminar los condicionamientos sobre la base de la inflación acumulada en ejercicios anteriores (piso de inflación acumulada) a los efectos de permitir la aplicación del método correctivo.

---

<sup>9</sup> De acuerdo a la información publicada por el INDEC, “*Los índices de precios al consumidor miden la variación de precios de los bienes y servicios representativos del gasto de consumo de los hogares residentes en la zona seleccionada en comparación con los precios vigentes en el año base*”.

Fuente: <https://www.indec.gob.ar/indec/web/Nivel4-Tema-3-5-31>

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- Actualizar el tratamiento de aportes y retiros que hacen los socios de sociedad de responsabilidad limitada (SRL), de forma tal que sean considerados de igual modo que los aportes y retiros que hacen los accionistas de sociedades anónimas.
- Actualizar el tratamiento de las inversiones en el extranjero, considerando que con las leyes 24.073 y 25.063 se ha adoptado el sistema de “renta mundial”<sup>10</sup>.

En lo que respecta a la actualización de costos y valores, se propone:

- Permitir la actualización de costos y valores, según lo establecido en los distintos artículos de la ley del gravamen, eliminando el impedimento sobre aquellos que han sido adquiridos en ejercicios fiscales iniciados antes del 01/01/2018 y que no fueron sometidos al Revalúo Impositivo de la Ley 27.430 - Título X.
- Permitir la actualización del costo computable de las existencias de bienes de cambio (art. 56).

En lo que respecta a la actualización de quebrantos, se propone:

- clarificar la situación de los mismos, de forma tal que quede vigente la actualización de los quebrantos no prescriptos.

### **2.3. Operaciones de compra y venta de activos en moneda extranjera**

#### **Introducción**

La diferencia de cambio es una de las formas en que la inflación se manifiesta en las operaciones económicas, tal como ha sido reconocido por la ley del gravamen cuando deroga en el art. 108 la exención contenida en el inciso t) del art. 26 al resultar de aplicación el “ajuste integral”.

#### **Fundamentos**

Si la utilidad bruta de operaciones de compra-venta en moneda extranjera se determina gravando la diferencia de cambio, el resultado imponible quedará distorsionado. Para evitar esta situación, la legislación fue corregida con las leyes 27.260 y 27.430, eliminando de la materia imponible las diferencias de cambio que resulten de operaciones de enajenación en el extranjero.

---

<sup>10</sup> Nos referimos al punto 8 del inciso a) del art. 106 de la ley: “8. *Inversiones en el exterior —incluidas las colocaciones financieras— que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina*”.

### **Propuestas**

Se propone que las diferencias de cambio solamente sean reconocidas en la determinación de la materia imponible en aquellos casos en que el sujeto se encuentre alcanzado por las normas del ajuste por inflación impositivo.

### **2.4. Definición del devengado**

#### **Introducción**

La ausencia en el texto legal de la definición del criterio del devengado ha dado lugar a ajustes y a inseguridad jurídica, lo cual se encuentra documentado en dictámenes y en nutrida jurisprudencia, además de haber originado grandes debates doctrinarios.

#### **Fundamentos**

Si bien se ha dicho que no existe autonomía del balance fiscal respecto del contable, excepto en las situaciones en que la ley del gravamen se aparta expresamente, corresponde tener presente que el “devengado” contable no siempre refleja en la oportunidad precisa las situaciones que la ley del impuesto considera como ganancia (beneficios, rentas, rendimientos o enriquecimientos).

En la causa “Cía. Tucumana de Refrescos” (CSJN, 24/05/2011) nuestro máximo tribunal procedió a definir el concepto de devengamiento y lo mantuvo en posteriores casos. Al respecto definió que:

*“Cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el término “devengar” lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley”.*

#### **Propuestas**

Se propone que la Ley defina el criterio de devengado recogiendo los principios que lo rigen contablemente: acaecimiento del hecho sustancial, valuación, inexistencia de condición que lo torne inexistente, y apareamiento entre ingresos y gastos, entre otros.

Entendemos que la no coincidencia de los criterios contables y tributarios en este aspecto generará más dificultades que soluciones.

### **2.5. Presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades. Disposición de fondos o bienes a favor de terceros**

En relación con estas figuras se propone lo siguiente:

- Rever el régimen en forma completa o bien reglamentar, en forma expresa, situaciones vinculadas con la presunción de puesta a disposición de dividendos o utilidades, ajustándolas a la realidad económica de manera de resguardar los principios constitucionales de seguridad jurídica y capacidad contributiva, otorgando certeza y simplicidad. A modo de ejemplo podemos citar la reglamentación de la posterior distribución de dividendos por parte de la sociedad cuando impositivamente se los consideró como dividendos fictos. Otro ejemplo es el previsto en el inciso b) del artículo 50 de la ley respecto a los porcentajes (8% y 20%) sobre el valor de plaza de los bienes los cuales podrían resultar excesivos, los que en su lugar debieran calcularse sobre el valor impositivo de los bienes en cuestión, evitando así mayores cargas sobre el contribuyente (como ser costos de profesionales idóneos certificando valores corrientes en plaza).
- Simplificar y clarificar el tratamiento para la determinación de los intereses presuntos en el caso de que resulte de aplicación la figura de disposición de fondos a favor de terceros.

### **2.6. Alícuotas**

#### **Introducción**

La Ley 27.430 procedió a reducir la alícuota corporativa del impuesto a las ganancias del 35% al 25%, considerando un período de transición de dos (2) años al 30%.

Al poco tiempo, la Ley 27.541 procedió a extender un (1) año más la aplicación de la tasa del 30%, basada en una crisis generalizada (administrativa, económica, financiera, sanitaria, energética, etc.) por la cual atravesaba nuestro país.

Recordamos el Mensaje 126/2017, con el cual el Poder Ejecutivo de la Nación presentaba el proyecto de ley que se convertiría -con sus modificaciones- en la Ley 27.430. Allí se exponía que la tasa corporativa del Impuesto a las Ganancias se ubica actualmente por encima de la vigente en el promedio de los países que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), así como también de la que se aplica en el promedio de los países latinoamericanos. En efecto, en el ámbito de la OCDE, la alícuota promedio del gravamen que recae sobre las utilidades corporativas no distribuidas se sitúa en la actualidad en el orden del 24,18%,



siendo algo más elevada en los países de América Latina, donde el mismo indicador es del 27,98%.

También se mencionaba que el diseño de la estructura tributaria impacta en forma directa en las decisiones de inversión y que el factor capital es altamente móvil, el mantenimiento de una tasa corporativa que se ubica en el rango más alto a nivel mundial, como es el caso de Argentina, desincentiva fuertemente la inversión y perjudica la creación de empleo y la mejora de los salarios reales.

En base a lo anterior, se sustentaba la reducción gradual de la alícuota corporativa, a implementarse en un plazo de cuatro años.

A su vez, se previó la aplicación de un impuesto adicional al momento de la distribución de dividendos o utilidades, con una alícuota que en cada tramo del plazo mencionado completa el 35% de carga conjunta total entre el accionista o socio y la empresa. Asimismo, se introducen una serie de presunciones a los efectos de evitar situaciones que encubran distribuciones de dividendos o utilidades, en línea con la legislación de otros países que aplican esquemas de integración entre la tributación de las empresas y sus accionistas o socios.

### **Fundamentos**

Entendemos que los fundamentos que sirvieron de base para la modificación que, al respecto, introdujo la Ley 27.430 siguen vigentes. Argentina es una jurisdicción tributaria con gran presión fiscal.

### **Propuestas**

Proponemos dejar sin efecto la suspensión de la reducción al 25% de la alícuota del Impuesto a las Ganancias para sociedades dispuesta por la Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, restableciendo su aplicación a partir del 01/01/2020 conforme el cronograma original establecido por la Ley 27.430.

En correlato con lo anterior, se sugiere retomar el cronograma de alícuotas sobre el impuesto cédular a los “Dividendos y utilidades asimilables” (art. 97) establecido por la Ley 27.430.

En lo que respecta a las empresas MiPyME, consideramos que la alícuota del 25%, junto con las otras correcciones e incorporaciones que se sugieren al texto legal permitirá una adecuada mediación de la capacidad contributiva, sin distorsiones indeseables. Por otro lado, y sobre la base que el 90% aproximadamente de las empresas de nuestra economía son MiPyME, establecer tratamientos de privilegio o excepción podría resultar contraproducente.

### **2.7. Impuesto de Igualación**

#### **Introducción**

El impuesto de igualación fue introducido por la Ley 25.063 como una medida tendiente a evitar que los beneficios que el impuesto otorgaba a las sociedades no se trasladen a los socios o accionistas con la distribución de utilidades. Para ello, gravó con el 35% la diferencia entre la utilidad contable distribuida y la impositiva acumulada al momento de dicha distribución.

La aplicación práctica de este gravamen, legislado en tan sólo un artículo de tres párrafos en la ley, con pocas aclaraciones en el Decreto Reglamentario, ha traído muchas inquietudes y efectos no deseados. No puede pasar inadvertido que la contabilidad y la ley del gravamen tienen propósitos diferentes, lo cual se expone en criterios de valuación, de reconocimiento de ingresos o gastos, etc., y muchas de ellas diferencias son temporales -se revierten en el futuro-

#### **Fundamentos**

La mayoría de las situaciones que originan el impuesto de igualación no presentan una verdadera representación de capacidad contributiva. En muchos casos las diferencias entre la utilidad contable y la impositiva surge de diferentes formas de medida, del impacto de la inflación o de momentos en que impactan en uno u otro sistema los resultados.

Tampoco podemos ignorar que el objetivo de no trasladar a los socios o accionistas los beneficios de la sociedad fue controvertido por la Corte Suprema (CSJN) en el caso “Cerro Vanguardia S.A.”, empresa que gozaba de los beneficios de la Ley 24.196 de Promoción Minera, entre ellos de un régimen de estabilidad fiscal.



El Máximo Tribunal rechazó la aplicación del impuesto<sup>11</sup>, sosteniendo que el propósito de promover las inversiones mineras -perseguido por la Ley 24196- asegurando la estabilidad fiscal de los respectivos emprendimientos, con el que no se concilia la aplicación de una figura tributaria que, aunque recae sobre los dividendos que la sociedad debe pagar a los accionistas, tiene un efecto equivalente al de un aumento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente social.

### **Propuesta**

Proponemos la derogación del impuesto de igualación.

## **2.8. Incentivos fiscales**

### **Introducción**

Con la última gran reforma tributaria llevada a cabo en nuestro país, se logró reducir la alícuota del Impuesto a las Ganancias para personas jurídicas, del 35% al 30% -para los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1° de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2019-, y al 25% -para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero del año 2020-. El fin de estas reducciones fue impulsar las inversiones, estimular a la capitalización de las utilidades de las empresas y lograr la disminución de la evasión.

### **Fundamentos**

Con el fin de reactivar la economía, generar empleo y mejorar la calidad de vida de la población en general, resulta necesario que el impuesto sea utilizado para incentivar y promover el desarrollo de determinadas actividades económicas a través de la obtención de beneficios fiscales.

Siguiendo estos lineamientos, y pensando en las alternativas de reactivación que serán necesarias a la luz de los cambios estructurales que los efectos económicos y sociales de la pandemia de COVID-19 implicarán para el país, se propone un régimen de incentivos específicos para determinadas actividades.

### **Propuestas**

Entre dichas medidas, se propone:

- Amortizaciones aceleradas por nuevas inversiones en bienes de uso (excepto automóviles): este beneficio -para todos aquellos que tienen necesidad de sumar

---

<sup>11</sup> [http://losalierisdejarach.com.ar/alumnos/impuesto-a-las-ganancias-2/comentario-al-fallo-cerro-vanguardia/#\\_ftn10](http://losalierisdejarach.com.ar/alumnos/impuesto-a-las-ganancias-2/comentario-al-fallo-cerro-vanguardia/#_ftn10)

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

tecnología a su actividad productiva-, representaría para esos contribuyentes una reducción importante en el Impuesto a las Ganancias.

- Amortizaciones aceleradas por inversiones en generación de “energía limpia”.
- Amortizaciones aceleradas por inversiones en tratamiento de desechos industriales.
- Deducción especial por inversiones en construcción de inmuebles, forestación, etc.
- Deducción especial por inversiones en tecnología destinada a la exportación.
- Brindar un tratamiento diferencial a las MiPyME en el Impuesto a las Ganancias lo que permitirá dotar de mayor progresividad a la tributación.

### 2.9. Salidas no Documentadas

#### Introducción

El impuesto a las salidas no documentadas fue creado con el fin de asegurar la simetría fiscal a partir de la imposición de beneficios no documentados en cabeza de quien abona los mismos.

Con el correr del tiempo, la jurisprudencia convalidó la aplicación a casos de documentación ficticia de operaciones, habitualmente conocidos como “facturas apócrifas”. En efecto, el *leading case* en este tema es el fallo “Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14372-I) c/DGI” (CSJN, del 26/08/2003), en el cual se sostuvo que:

*“...debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario” (consid. 18).*

#### Fundamentos

Actualmente, y luego de la reforma que introdujo la Ley 27.430, el art. 40 (antes art. 37) de la ley alcanza con el impuesto a las salidas no documentadas a toda erogación que carezca de documentación o ésta **encuadre como apócrifa**, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.



Sin embargo, no existe en el texto legal la definición de “documentación apócrifa”, quedando librado al criterio del Fisco Nacional establecido a través de instrucciones internas (que no son de acceso a los contribuyentes).

### **Propuestas**

Se propone incorporar al texto legal la definición de “documentación apócrifa”.

También resulta imprescindible la publicidad de las normas que generan la introducción de sujetos a padrones de contribuyentes no confiables o a la base “Apoc”. Incorporar en el texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias una definición clara del instituto de las salidas no documentadas que fije precisamente pautas en el ámbito conceptual, procedimental y temporal, brindando certeza y seguridad jurídica al contribuyente.

### **2.10. Omisión de actuar como Agente de Retención**

#### **Introducción**

Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, el art. 43 faculta a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL (AFIP) a impugnar el gasto efectuado por éste, a los efectos del balance impositivo del contribuyente. Se trata de un dispositivo sancionatorio (cfr. “San Juan S.A. TF 29.974 c/ DGI”, CSJN, 27/10/2015, Fallos: 338:1156).

Esta disposición es anterior a la sanción por omisión, contenida en el art. 45 de la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal, que comprende también la omisión de los agentes de retención.

#### **Fundamentos**

En la actualidad, convive el art. 43 de la ley del gravamen con el art. 45 de la Ley de Procedimiento Fiscal. El Fisco Nacional impulsa la aplicación de ambos institutos, producto de lo cual se termina efectuando una “doble persecución penal” sobre el agente omisor, atentando contra principios elementales en materia represiva.

## Propuestas

Conforme fuera mencionado precedentemente, el régimen legal vigente contiene una sanción específica para estas omisiones, atenta lo cual se propone derogar el art. 43 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

### 2.11. Malos créditos

#### Introducción

La institución de la deducción de "malos créditos" se fundamenta en principios generales que informan la determinación del rédito neto, cuando el contribuyente sigue el sistema "de lo devengado" a los fines de la liquidación del impuesto.

La jurisprudencia ha reconocido que al liquidar el gravamen sobre operaciones a plazo, cuyo ciclo económico no ha terminado en el ejercicio por cuanto no ha sido cancelado el crédito a que ha dado origen la operación de venta, es evidente que el contribuyente está tributando el impuesto sobre beneficios que todavía no ha percibido efectivamente y sobre los que pesa un riesgo de incobrabilidad. En consecuencia, la admisión como quebranto de los créditos incobrables del ejercicio se justifica en cuanto con ello se procura realizar un ajuste de las operaciones cuyos resultados han sido gravados con anterioridad y cuya utilidad ya no ha de percibirse ("Alvarez, Fermín Benito s. recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias", Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, del 24/05/2000).

#### Fundamentos

Existe un criterio del Fisco Nacional según el cual corresponde diferir la deducción de los malos créditos hasta el momento de inicio del cobro compulsivo. Según la Corte, ello importaría asignarles a los "créditos dudosos" un tratamiento incompatible con su naturaleza que colocaría al contribuyente en la situación de soportar una carga financiera sin causa al ingresar un impuesto sobre el monto de una pérdida insusceptible de deducción.

En efecto, en el caso "Banco Francés SA (TF 18.280-I) c/ DGI" (CSJN, del 09/11/2010) y en otros posteriores, el Máximo Tribunal Buenos Aires, 9 de noviembre de 2010) sostuvo que el propósito del legislador, al remitir a los usos y costumbres del ramo para deducir los castigos y provisiones contra los "malos créditos" ha sido el de emplear los mismos criterios objetivos y específicos de la actividad, conforme a los cuales se entiende un crédito como "dudoso" o "incobrable" e imputa como pérdida

tras haber sido registrado originalmente como activo, para que el monto imponible calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen (arg. doctrina de Fallos: 312:2467).

Consideró carente de sustento el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos en cuanto supeditó la configuración y deducción de los 'malos créditos', originados en operaciones sin garantías, al ineludible inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo -a los que remite la ley- y el organismo recaudador invalidó su aptitud probatoria sin siquiera haber controvertido su existencia dentro del ramo financiero.

Destacó en dicho fallo que la expresión 'malos créditos' que trae la ley del tributo, alude tanto a los 'créditos dudosos' como a 'los incobrables'. Precisó luego que el Decreto Reglamentario enumera 'indicios de incobrabilidad' aplicables sólo a éstos últimos, por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado. En efecto, los 'créditos dudosos' toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas tales como las reseñadas en el segundo considerando de esta sentencia (consid. 13).

### **Propuestas**

Se propone lo siguiente:

- Incorporar las definiciones de créditos dudosos e incobrables, tal como la doctrina de la CSJN ha establecido.
- Admitir legalmente la mediación extrajudicial como elemento demostrativo de la existencia de un crédito dudoso, cuando ella es obligatoria según el código procesal aplicable.

## **2.12. Economía digital**

### **Introducción**

El tratamiento fiscal de la economía digital y sus nuevos modelos de negocios siguen generando importantes desafíos a las administraciones fiscales, en especial en el

marco de la imposición directa, los que se relacionan básicamente con la existencia del nexo de vinculación, el lugar de creación de valor, su medición y asignación territorial, así como la calificación de la renta.

Los modelos de negocios más frecuentes vinculados con la economía digital son las plataformas digitales (de búsqueda, redes sociales, transacciones o infraestructura), publicidad online, tecnología blockchain, impresión tridimensional, internet de las cosas, robótica, inteligencia artificial, computación en la nube, software como servicio, servicios de streaming, juegos online, e-learning, negociación de alta frecuencia y economía colaborativa.

Si bien algunas de los negocios mencionados podrían homologarse con operaciones no digitales y, por lo tanto, utilizar respecto de ellas las normas de fuente territorial vigentes en nuestra legislación –diseñadas en su mayoría teniendo en consideración los negocios tradicionales–, la mayoría de los nuevos modelos derivados de la economía digital requieren de la sanción de normas específicas que contemplen la particular situación de este tipo de transacciones.

Al no aplicarse en la actualidad normas específicas, pese a que una parte sustancial de la cadena de creación de valor de los mencionados negocios se genere en nuestro territorio (por ejemplo, por la existencia de consumidores o usuarios masivos o por la obtención de datos locales para su posterior comercialización), si la empresa no posee una presencia física sustancial para desarrollar su actividad, no existirían beneficios gravables localmente respecto del impuesto a las ganancias.

El tema está siendo objeto de debate en los organismos internacionales (en especial en el marco de la Acción 1 del proyecto BEPS de OCDE/G-20) sin haber llegado a la fecha a una solución consensuada ente todos los países que participan de la iniciativa.

El análisis por parte del grupo de trabajo de la Acción 1<sup>12</sup> partió del supuesto que la economía digital se está convirtiendo cada vez más en la economía misma, por ello sería difícil, si no imposible, separar la economía digital del resto de la economía con fines fiscales. La economía digital y sus modelos de negocios presentan sin embargo algunas características que son potencialmente relevantes desde una perspectiva

---

<sup>12</sup> <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

fiscal. Estas características incluyen la movilidad, la volatilidad, la dependencia de los datos, los efectos de red, la difusión de modelos empresariales de múltiples facetas y una tendencia hacia el monopolio u oligopolio.

Si bien la Acción 1 no llegó a un consenso, se alcanzaron sin embargo acuerdos parciales referidos a algunos aspectos vinculados con la definición de establecimiento permanente, precios de transferencia y reglas de transparencia fiscal internacional, que fueron abordados en el marco de análisis de otras medidas BEPS<sup>13</sup>.

Respecto de la fiscalidad directa, el informe identifica ciertos elementos de la economía digital que plantean retos para los Estados, en términos de calificación de las rentas y de atribución del valor generado por dichas transacciones.

Probablemente una de las problemáticas de mayor relevancia actual es la vinculada con la utilización económica de los datos de los usuarios. A través de distintas plataformas que ofrecen productos o servicios, en muchos casos en forma gratuita, los usuarios facilitan datos en forma voluntaria o los mismos son observados o inferidos por las empresas a partir del comportamiento de los consumidores, quienes dejan su huella digital mediante las actividades llevadas a cabo en dichas plataformas. A través del almacenamiento y análisis de esos datos y el uso de inteligencia artificial, los mismos se transforman en información comercial relevante, de altísimo valor.

El último documento publicado por OCDE en enero de 2020 (Marco Inclusivo sobre BEPS)<sup>14</sup> contiene una propuesta basada en dos pilares para la distribución de la base imponible de empresas multinacionales<sup>15</sup>. El primero de ellos, concede mayores derechos a los países donde se encuentran ubicados los consumidores y usuarios - aun cuando las empresas vendedoras o prestadoras no posean presencia física en ese territorio- en los casos de servicios digitales automatizados (búsqueda, redes sociales, plataformas de intermediación en bienes y servicios, contenido de streaming, juegos online, servicios de computación en la nube, publicidad online, etc.) y los negocios orientados a consumidores finales (en los que se entiende que existe

---

<sup>13</sup> <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1600027784&id=id&accname=guest&checksum=F14AEDE7A8732240AAF31F114D803078>

<sup>14</sup> Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>

<sup>15</sup> La ganancia a distribuir es la “residual”, que se obtiene restando a la ganancia consolidada antes de impuesto la ganancia rutinaria asignable a las diferentes actividades del grupo.

marketing dirigido y segmentado, y/o captura y explotación de datos individuales de clientes), considerando la existencia de un nexo de vinculación territorial cuando existan indicadores de una presencia significativa y sostenida en el tiempo en un determinado mercado. Asimismo, propone la asignación de base imponible a través de fórmulas para las actividades de distribución y marketing. El segundo pilar, propone la aplicación de un impuesto global mínimo, así como resolver otros temas relativos a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Tal como se mencionó, esta propuesta no alcanzó suficiente consenso a la fecha. En la medida que siga dilatándose un acuerdo sobre la manera de responder en forma unificada a los desafíos planteados en materia de imposición directa, probablemente los países continúen aplicando algunas medidas unilaterales.

Por su parte, la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS) en marzo de 2018<sup>16</sup>, en la que incluye una modificación del impuesto sobre sociedades a fin de incluir un nuevo nexo de establecimiento permanente sobre la base de una presencia digital significativa<sup>17</sup>. Asimismo, dentro de la fórmula de reparto de la base imponible consolidada del grupo, se incluye el “factor datos”<sup>18</sup> junto con las ventas, mano de obra y activos.

Si bien la mayoría de las modificaciones legislativas -incluyendo la llevada a cabo por nuestro país<sup>19</sup>- se vinculan con la aplicación del impuesto al valor agregado a las transacciones digitales, algunos países han incorporado modificaciones en el impuesto a la renta (como puede ser el caso de Perú y de Uruguay respecto de ciertas transacciones, creando presunciones de fuente) y otros han implementado o tienen

---

<sup>16</sup> [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0087\\_ES.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0087_ES.html)

<sup>17</sup> Se considerará que una plataforma digital tiene una presencia digital gravable o un establecimiento permanente virtual en un Estado miembro si supera el umbral de 7 millones de euros de ingresos anuales en un Estado miembro; o tiene más de 100,000 usuarios en un Estado miembro durante un ejercicio fiscal; o en un ejercicio fiscal se generan más de 3,000 contratos de servicios digitales entre la sociedad y los usuarios.

<sup>18</sup> La mitad del factor datos consistirá en el volumen total de los datos personales de los usuarios de plataformas y servicios en línea recogidos por Estado miembro por un miembro del grupo, como numerador, y el volumen total de los datos personales de los usuarios de plataformas y servicios en línea recogidos por Estado miembro por el grupo, como denominador, y la otra mitad del factor datos consistirá en el volumen total de los datos personales de los usuarios de plataformas y servicios en línea explotados por Estado miembro por un miembro del grupo, como numerador, y el volumen total de los datos personales de los usuarios de plataformas y servicios en línea explotados por Estado miembro por el grupo, como denominador.

<sup>19</sup> L. 27.430

proyectos para la implementación de impuestos específicos a determinados servicios digitales prestados por empresas multinacionales<sup>20</sup>.

### **Fundamentos**

Entendemos que las normas del impuesto a las ganancias actualmente vigentes – diseñadas en su mayor parte teniendo en consideración los negocios tradicionales– resultan insuficientes a los efectos de la atribución territorial de los ingresos derivados de nuevos modelos de negocios, resultando deseable la sanción de normas específicas que contemplen las situaciones derivadas de las transacciones digitales.

En tanto Argentina participa del grupo de discusión de BEPS y siendo que OCDE ha manifestado su expectativa de llegar a un acuerdo de consenso antes de finalizar este año, entendemos -tal como se ha mencionado- que deberían adoptarse esas normas en primer lugar, para evitar que se generen situaciones de doble imposición por la adopción de medidas no coordinadas por parte de distintas jurisdicciones.

De no lograrse tal objetivo, entendemos que deberían establecerse herramientas legales para que nuestro país pueda alcanzar la renta proveniente de los negocios digitales que se encuentran actualmente fuera del ámbito de imposición del gravamen, cuando una parte sustancial de la cadena de valor del negocio se genera en nuestro país.

Si bien puede argumentarse que el establecimiento de un impuesto especial para algunas de las manifestaciones de la economía digital simplificaría el diseño del tributo y su recaudación, entendemos que resulta de mayor equidad a nivel horizontal la integración de las normas que establezcan el tratamiento fiscal de este tipo de operaciones dentro de la ley del impuesto a las ganancias.

### **Propuestas**

En tanto OCDE tiene como objetivo la publicación a finales de 2020 de un informe de consenso dentro del Marco Inclusivo sobre BEPS -del que Argentina participa en la negociación-, se propone, en primer lugar, la adopción de tales recomendaciones.

---

<sup>20</sup> <https://www.ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/>

En tanto ello no ocurra en el corto plazo, se propone la implementación de modificaciones en la normativa local que posibilite gravar los ingresos derivados de servicios digitales prestados desde el exterior, conforme a continuación se indica:

- En el caso de servicios digitales prestados en forma directa a sujetos empresa: la tributación mediante una retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo, incorporando en la ley del impuesto a las ganancias una presunción de fuente argentina con un porcentaje que no supere el 50%. Asimismo, debería establecerse un importe mínimo de retención que deje fuera de la obligación a los pagos por prestaciones de escaso valor económico.
- En el caso de modelos de servicios digitales automatizados o negocios orientados a consumidores finales o usuarios particulares: la adopción de la figura de establecimiento permanente virtual cuando exista presencia digital significativa en nuestro territorio, definida por un número mínimo de contratos con clientes locales, de usuarios de servicios en línea, de visualizaciones de contenido o de volumen de tráfico de datos desde o hacia nuestro país, entre otros indicadores. Asimismo, debería analizarse la aplicación de umbrales mínimos de facturación total y local a los efectos de la constitución del establecimiento permanente virtual.
- Adecuar las normas de precios de transferencia a los modelos de negocios digitales, básicamente en lo referido a la medición de intangibles por la contribución de clientes y usuarios en la provisión de contenido y en la generación de datos con valor económico para el proveedor.

Cabe mencionar que, en los casos en que existan convenios para evitar la doble imposición internacional vigentes, prevalecerán las normas en ellos previstas, excepto que se negocien modificaciones en forma bilateral. Entendemos que, de alcanzarse un consenso en el marco BEPS, es probable que se amplíe o modifique el Acuerdo Multilateral a los efectos de incorporar modificaciones a los tratados alineados con las propuestas acordadas.

### **2.13. Fuente Extranjera - Régimen de Transparencia Fiscal**

#### **Introducción**

La Ley 27.430 modificó el texto del actual artículo 130 de la ley del Impuesto a las Ganancias incorporando modificaciones respecto de las normas de “transparencia fiscal internacional”, con el objetivo de evitar el diferimiento en la imputación de los resultados de fuente extranjera a través de la interposición de entes constituido,



domiciliados o ubicados en el exterior, así como de contratos o arreglos celebrados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero.

En los incisos d), e) y f) del mencionado artículo se establecen las siguientes pautas de imputación:

- Ganancias obtenidas por trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, cuyo objeto principal sea la administración de activos financieros, se imputarán por el sujeto residente que los controle al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales entes, contratos o arreglos.
- Ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios, residentes en el país, al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales sociedades o entes, en la proporción de su participación, en tanto dichos entes no posean personalidad fiscal en la jurisdicción en que se encuentren constituidos, domiciliados o ubicados.
- Ganancias obtenidas por la participación directa o indirecta en entes de cualquier clase constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, no comprendidos en los puntos precedentes, se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país al ejercicio o año fiscal en el que finalice el correspondiente ejercicio anual del ente, en tanto se verifiquen en forma concurrente los requisitos de control, tipo de renta y nivel de tributación efectiva establecidos por la normativa.

Los resultados serán incorporados en la determinación impositiva del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario, correspondiente al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de los entes del exterior, en la proporción de su participación en el patrimonio, resultados o derechos. Las normas relativas a la determinación de la ganancia neta, imputación, conversión, alícuotas y crédito por impuestos análogos, serán las que hubieran resultado aplicables al sujeto residente en el país de haber obtenido tales resultados en forma directa, vigentes en el período fiscal de su imputación.

### **Fundamentos**

Las normas vigentes, al considerar transparentes los entes del exterior, logran el objetivo de equiparar el tratamiento de los resultados obtenidos en forma directa por un sujeto local con aquellos que se generan en forma indirecta por la interposición de entidades extranjeras -en tanto se cumplan determinados requisitos-. Si bien consideramos que la solución que brinda la ley es adecuada, puede advertirse en algunos casos una gran complejidad al momento de realizar la liquidación del impuesto.

Al permitir optar por la liquidación conforme las rentas devengadas al cierre del ejercicio del ente del exterior, se podría simplificar en forma sustancial la determinación del tributo, sobre todo en aquellas entidades que confeccionen balances.

Asimismo, la utilización de índices promedio mensuales o anuales, permitiría utilizar en forma directa la información suministrada por algunas entidades financieras del exterior, cuyos extractos agrupan la información de los distintos tipos de rentas y gastos conforme períodos de corte mensuales o anuales.

### **Propuestas**

En el caso de las rentas comprendidas en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley del impuesto a las ganancias, se propone la implementación de un régimen opcional al ya previsto por la normativa que posibilite la imputación de los resultados considerando su devengamiento al cierre del ejercicio del ente cuya propiedad o control pertenezca al residente argentino.

Asimismo, tanto en el caso que las rentas se imputen por el sistema de lo percibido o de lo devengado, se admita la utilización de tipos de cambio promedio mensual y/o anual.

## **2.14. Fuente Extranjera – Crédito por Impuestos Análogos**

### **Introducción**

Nuestro país, al incorporar el criterio de renta mundial en la determinación del gravamen, adoptó como método unilateral para evitar la doble imposición internacional el cómputo de impuestos análogos pagados en el exterior contra las rentas de fuente extranjera, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originada por la

incorporación de las ganancias obtenidas en el exterior. Asimismo, los importes no computados podrán ser trasladados para su utilización en los 5 períodos fiscales siguientes.

Sin embargo, el régimen vigente presenta una serie de limitaciones que impiden el cumplimiento pleno de ese propósito, generándose en muchos casos situaciones de doble imposición internacional, lo que precisamente la norma debería evitar.

### **Fundamentos**

La reforma introducida por la Ley 27.430 y su reglamentación modificaron sólo algunos aspectos puntuales del régimen, básicamente los vinculados al crédito de impuesto en entidades transparentes, subsistiendo muchas de las cuestiones que debilitan el objetivo del instituto.

En el caso especial del cómputo de retenciones sufridas en el exterior por rentas consideradas localmente como de fuente argentina, cabe mencionar que algunos de los convenios vigentes para evitar la doble imposición solucionan esta cuestión (los suscriptos con Alemania, Australia, Bélgica, Brasil, Chile, Dinamarca, Francia, Italia, México, Países Bajos, Reino Unido, Rusia, Uruguay y Suecia), aunque aplicando como límite el incremento del impuesto originado por la incorporación de la renta proveniente del país firmante del convenio.

### **Propuestas**

Proponemos modificar la normativa vigente contemplando los siguientes puntos:

- Eliminación de porcentajes mínimos de participación en vehículos del exterior a los efectos del cómputo de impuestos análogos directos e indirectos.
- Posibilitar la conversión a pesos del impuesto análogo al mismo tipo de cambio aplicable a la renta a la que accede. En el caso de su traslado a ejercicios siguientes, se considere el tipo de cambio vigente a la fecha de cierre del ejercicio en que se efectivamente se computa.
- Habilitación del cómputo de crédito por impuestos contra rentas consideradas por nuestra normativa como de fuente argentina y sometida a imposición en el país fuente.
- Modificar la redacción del art. 165 de la Ley de Impuesto a las Ganancias -t.o. 2019- contemplando los impuestos análogos, sean nacionales o no, de manera de permitir recuperar el impuesto que pueda haberse abonado a nivel estadual, como

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

por ejemplo procede en algunos estados de Estados Unidos de Norteamérica (EEUU), de lo contrario ese impuesto será una carga adicional para el contribuyente.

### **IMPOSICIÓN PATRIMONIAL**

#### **1. INTRODUCCIÓN**

Esta imposición históricamente ha constituido una importante fuente de ingresos públicos, la que se justifica tanto desde el punto de vista la capacidad contributiva y cuánto desde la teoría del beneficio. En un principio se manifestó mediante tributos a los elementos que integran el patrimonio y luego evolucionó hacia este como universalidad.

Por su propia naturaleza el tributo al patrimonio global, tiene ciertos condicionamientos; en primer lugar, porque en forma simultánea también se gravan los elementos que lo componen y luego porque estos tributos, so pena de ser confiscatorios, se pagan con la ganancia del propietario de los bienes, por lo que para considerar la presión total que soportan, se debe tener en cuenta también el impuesto a la renta. La mejor solución posible a estas cuestiones es utilizar tasas moderadas.

Esta propuesta versa solo sobre el patrimonio neto global de las personas humanas y al proponer la estructura de este tributo se han considerado las cuestiones anteriores.

En ese orden de ideas no se considera útil un tributo a la transmisión gratuita de bienes que afecta la misma capacidad contributiva.

#### **Propuestas**

Para mejorar este tipo de imposición, sustituir al actual impuesto sobre los bienes personales por un tributo al patrimonio neto, que solucione las falencias del impuesto existente y grave más adecuadamente la capacidad contributiva que representa el patrimonio.

En este orden de cosas se propone cambiar los siguientes aspectos:

- Deducir de la base imponible los pasivos, en la parte proporcional atribuible a los activos gravados.

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- Mantener el método de valuación de los bienes, admitiendo la prueba en contrario en caso que los resultados arrojen valores excesivos o que excedan cierta proporción de los precios de mercado.
- No discriminar la alícuota aplicable a los bienes en función de su ubicación geográfica.
- Ampliar los tramos de la escala de imposición de manera que no exista un achatamiento y se transforme rápidamente en un impuesto proporcional. Adecuar la escala de imposición y prever un mecanismo de actualización automática, considerando que un razonable nivel máximo de imposición no debería superar el uno por ciento (1%) del valor del patrimonio sujeto a impuesto.
- Eliminar el tercer párrafo del inc. k del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales y otorgar el mismo tratamiento a la participación en fideicomisos que a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades Ley 19550, t.o. 1984 y sus modificaciones”.
- Adecuar el mínimo no imponible general y el correspondiente a la casa habitación de manera que la imposición recaiga en los sectores de mayor capacidad contributiva y prever un mecanismo de actualización automática.
- Incorporar otros marcos normativos adicionales a la Ley General de Sociedades para el gravamen correspondiente al impuesto a los bienes personales sobre acciones y participaciones sociales, como por ejemplo las Sociedades Anónimas Simplificadas (SAS) incluidas en la Ley de Apoyo al capital emprendedor Nro. 27.349.
- Ampliar los tramos de la escala de imposición de manera que no exista un achatamiento y se transforme rápidamente en un impuesto proporcional. Adecuar la escala de imposición y prever un mecanismo de actualización automática.

## **2. JUSTIFICACIÓN. CONSIDERACIÓN DE LOS PASIVOS**

Desde la creación de este tributo es muchísimo lo que se ha escrito al respecto, siendo de público conocimiento las dificultades que esta situación acarrea y cuánto viola los principios tributarios más elementales. Al tratarse de una cuestión para la cual existe público consenso, simplemente se propugna la consideración de los pasivos

para conformar la base imponible<sup>21</sup>, como forma legítima y adecuada de medir la capacidad contributiva de los patrimonios personales.

### 3. BIENES. VALUACIÓN

En todo impuesto patrimonial la valuación de los integrantes de la base imponible es esencial para medir adecuadamente la capacidad contributiva de los sujetos. Si se considera que la definición de tal característica, desde el punto de vista económico, pese a no ser más que una tautología<sup>22</sup> es de uso habitual y frecuente, puede afirmarse que la capacidad potencial de cualquier bien para satisfacerla, tiene relación con su precio de mercado y no con su costo; aun aceptando la verdad de este razonamiento, estamos contestes en que este es un concepto teórico e inaplicable por las dificultades para obtener tal valor y, aun cuando tal no fuere, habría óbices éticos para emplear tal criterio, por ser muy similar a una incautación.

En la realidad la grandísima mayoría de los bienes no se negocia en mercados atomizados y transparentes, cuyos precios fueren de público conocimiento y se pudieren utilizar a estos fines, situación en la cual hablar de un precio de plaza es hablar de una entelequia inexistente, de una clase vacía.

No obstante, la consideración de los valores de plaza se suele tener en cuenta al realizar las valuaciones fiscales utilizando como parámetro, especialmente para inmuebles, un cierto porcentaje de estos.

Por ello debe implementarse un mecanismo de valuación que permita acercarse a cierta proporción del valor de plaza, por ejemplo el 60%, para inmuebles, bienes muebles registrables y otros de alto valor.

Es muy difícil establecer reglas genéricas para la valuación de todos los bienes, no sólo por su peso dentro de la base imponible, sino también por su naturaleza, por ello se pueden identificar tres grupos diferentes: el formado por los inmuebles y otros bienes registrables, otro que comprende a los bienes muebles de alto valor específico y un tercero con el resto de los bienes, que incluye además los de carácter personal.

---

<sup>21</sup> Prorrateándolos en función de bienes gravados y bienes exentos, para respetar el principio de universalidad del pasivo.

<sup>22</sup> Capacidad contributiva sería la actitud que tiene un sujeto para contribuir a los gastos públicos.



En el caso de los inmuebles se podría mantener el sistema actual de la ley y gravarlos a su valor residual de costo actualizado, con un valor fiscal mínimo; a estos efectos puede ser útil el organismo creado por ley 27429 para determinar valuaciones fiscales, el cual debería establecer mecanismos por los que los contribuyentes pudieran cuestionar las valuaciones establecidas cuando fueren exorbitantes o no adecuadas a la realidad. La no aplicada ley de Impuesto a la renta normal potencial de la tierra preveía a estos fines un mecanismo que merece ser estudiado. La ley de Catastro de la Provincia de Buenos Aires también contiene normas que valdría la pena considerar<sup>23</sup>.

Hasta que se cree y comience a funcionar dicho organismo se debería permitir, como medio de defensa para el contribuyente, aportar una valuación realizada por un profesional como la admitida por la ley de blanqueo, un porcentaje de la cual sería un razonable valor fiscal para gravar el bien.

En cuanto al resto de los bienes registrables, cuando la naturaleza de estos lo admitiera, podrían pensarse mecanismos similares, como por ejemplo los existentes para los automóviles.

Para el segundo grupo de bienes muebles de alto valor, se deberían utilizar los costos actualizados y, de corresponder, amortizados y tomarse como umbral mínimo una proporción de las tasaciones de peritos.

El resto de los bienes se valorará a su valor residual actualizado y los bienes personales como un porcentaje de la totalidad de aquellos.

#### **4. BIENES. UBICACIÓN. PROPIETARIOS**

Se considera que agravar la tributación de los bienes por el mero hecho no estar ubicados en nuestro país no es compatible con principios constitucionales, por lo que debería eliminarse esta distinción que parece una especie de castigo que no soluciona la posibilidad de repatriación.

---

<sup>23</sup> Entre otros en la Ciudad de Buenos Aires en el impuesto inmobiliario, tiene como tope máximo del tributo el que surge de la aplicación de la alícuota sobre la tasación aportada por el contribuyente.



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Por su parte, los distintos métodos de valuación de los bienes ubicados en el exterior son aceptables, en la medida en que simplemente se adaptan a las circunstancias de los lugares donde se encuentran y a la posibilidad de constatación del fisco.

En cuanto al impuesto sobre acciones y participaciones sociales se considera que estos bienes deberían integrar la base imponible de los accionistas o partícipes y, si se decide mantener el impuesto existente sobre las sociedades, permitirles a éstos tomarlo como pago a cuenta del impuesto personal, hasta el límite del incremento de su obligación tributaria.



# Capítulo 4

## Seguridad Social

**CAPÍTULO 4 – SEGURIDAD SOCIAL - ÍNDICE**

<b>Orden</b>	<b>Tema</b>	<b>Pág.</b>
<b>1</b>	Revisión de las alícuotas de contribución de seguridad social y la definición de los universos de aplicación	<b>125</b>
<b>1.1</b>	En materia de alícuota general	<b>125</b>
<b>1.2</b>	En materia de alícuotas diferenciales	<b>128</b>
<b>1.3</b>	Proporcionalidad de las bases mínima y máxima	<b>133</b>
<b>2</b>	Revisión de las medidas de fomento de empleo	<b>138</b>
<b>3</b>	Revisión de las normas procedimentales en materia impositiva y de la seguridad social. Prescripción. Modo de extinción de las obligaciones. Compensación. Procedimiento y sus vías recursivas	<b>145</b>
<b>3.1</b>	Prescripción	<b>145</b>
<b>3.2</b>	El caso especial de la demanda laboral y la interrupción de la prescripción respecto a las obligaciones de seguridad social	<b>146</b>
<b>3.3</b>	Del modo de extinción de las obligaciones. Compensación	<b>149</b>
<b>3.4</b>	Procedimiento y sus vías recursivas	<b>152</b>
<b>3.4.1</b>	Procedimiento determinativo	<b>152</b>
<b>3.4.2</b>	Liquidación administrativa de la deuda	<b>154</b>
<b>3.4.3</b>	La apelación a la Cámara Federal de la Seguridad Social. El requisito del pago previo.	<b>155</b>
<b>3.4.3.1</b>	Sucedáneos del depósito previo	<b>156</b>
<b>3.4.3.2</b>	El depósito previo en el caso de las multas	<b>157</b>
<b>4</b>	Revisión del régimen sancionatorio ante infracciones previsionales y respecto del empleo no registrado	<b>158</b>
<b>4.1</b>	Respecto del régimen sancionatorio en general	<b>158</b>
<b>4.2</b>	Respecto del régimen sancionatorio frente al empleo no registrado	<b>160</b>
<b>5</b>	Revisión del esquema de integración de las contribuciones patronales con el IVA	<b>163</b>
<b>6</b>	Análisis de oportunidad del dictado de un régimen de exteriorización de relaciones laborales no declaradas (blanqueo de personal).	<b>165</b>
<b>Anexo I</b>	Antecedentes de regímenes de regularización de personal. I.1. Ley 24.013 I.2. Ley 25.323 I.3. Decreto (PEN) 1582/01 I.4. Ley 26.476	<b>170</b>



### **1. REVISIÓN DE LAS ALÍCUOTAS DE CONTRIBUCIÓN DE SEGURIDAD SOCIAL Y LA DEFINICIÓN DE LOS UNIVERSOS DE APLICACIÓN**

#### **Planteo**

Se propone la revisión del esquema de aplicación de las alícuotas generales aplicables sobre la contribución de Seguridad Social, como así también aquellas correspondientes a los regímenes diferenciales. También consideramos oportuno analizar la proporcionalidad de las bases de imposición mínima y máxima.

#### **1.1. En materia de alícuota general**

El financiamiento de los regímenes de la Seguridad Social a través de la nómina se obtiene mediante aportes de los trabajadores y de los empleadores. En nuestro país el porcentaje totalizado de ambos componentes asciende a cerca del 45% ubicándose entre las tasas nominales mayores de la región.

Ello sentado, cabe señalar que la problemática principal gira en torno a la alícuota de contribuciones patronales aplicable con destino a la Seguridad Social, la cual ha sido objeto de distintas modificaciones a lo largo de las últimas décadas.

Hacia mediados de la década del noventa, la tasa contributiva previsional fue establecida por el artículo 11 de la Ley 24.241 y fijada en un 16% sobre las remuneraciones del trabajador. En el mismo sentido la Ley 24.714 estableció en 7,5% las contribuciones con destino a Asignaciones Familiares, así como la Ley 24.013 consagró en 1,5% las contribuciones con destino al Fondo Nacional de Empleo y finalmente la Ley 19.032 estableció en el 2% el porcentaje de contribuciones con destino al Instituto de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

No obstante ello la tributación de las contribuciones patronales de aquellos años estuvo signada por normas que establecieron distintas reducciones, principalmente asociadas a la zona de prestación de servicios del trabajador así como el cumplimiento de otras condiciones establecidas para su aplicación, lo cual dificultaba su control.

El Decreto 814/2001 fue dictado en el marco de la crisis del año 2001, adoptando una modalidad de alícuota única para las contribuciones patronales con destino a los distintos subsistemas de la Seguridad Social: SIPA (Ley 24.241), INSSJP (Ley



19.032), Fondo Nacional de Empleo (Ley 24.013) y Asignaciones Familiares (Ley 24.714).

El mencionado decreto estableció inicialmente en su artículo 2° una única alícuota de contribuciones a la Seguridad Social del 16%, a la vez que transformó las reducciones zonales vigentes hasta entonces en puntos porcentuales que podían ser computados como crédito fiscal en IVA sobre las contribuciones pagadas.

El Decreto 814/01 resultó rápidamente sustituido en su redacción por la Ley 25.453, la cual creó una alícuota agravada del 20% para un determinado grupo de empleadores que, según se extrae de los debates parlamentarios, habrían sido identificados como los "ganadores" de la década anterior: básicamente, empresas de servicios e intermediación, quedando excluidos los empleadores PyME a los cuales les resultaba aplicable la Ley de PyME, bajo el número 24.467.

En marzo de 2002 otra ley incrementó en 1% ambas alícuotas, manteniéndose en el 17% (alícuota básica) y en el 21% (alícuota agravada) hasta la reforma operada por la Ley 27.430, con vigencia a partir del periodo devengado de febrero 2018.

El Decreto 814/01 durante sus más de 15 años de vigencia ha dado origen a múltiples planteos por parte de los contribuyentes, los cuales han pugnado con el Fisco por encuadrar en su alícuota menor, poniendo en discusión el encuadramiento de su actividad principal y el nivel de sus ventas; vale recordar el emblemático fallo de la Sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social en el caso "Codimat", el cual fue el inicio de una serie de sentencias contrarias a los planteos de AFIP.

A través del artículo 165 de la Ley 27.430, se dispuso la sustitución del texto del artículo 2 del Decreto 814/2001, estableciéndose una alícuota única del 19,50%.

La alícuota única del 19,50% sería implementada en forma gradual y progresiva de acuerdo con el cronograma establecido por el inciso a) del artículo 173 de la ley y, según el encuadre del empleador, en los incisos a) o b) del texto del artículo 2 del Decreto 814/2001.

Finalmente en el mes de diciembre 2019 la Ley 27.541 derogó el Decreto 814/2001, el artículo 173 de la Ley 27.430 y demás normas complementarias.

En tal sentido, el artículo 19 de la Ley 27.541 estableció con carácter permanente dos alícuotas contributivas:

- a) 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 N° 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) 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 1° de la Ley 22.016 y sus modificatorias.

La reforma operada por la Ley 27.541 ha mantenido las dos alícuotas de contribuciones patronales, con anclaje conceptual en la determinación que hacía el artículo 2 del Decreto 814/01 para la definición del universo de empleadores que deben encuadrar en una u otra; y con ello la fuente de conflictividad que se deriva de la existencia de más de una alícuota.

Al igual que antes, la "actividad principal" que determina el encuadre en el esquema contributivo se rige por la clasificación del nomenclador de la norma de la SEyPyME, y también como resultaba anteriormente, en los sectores de actividad "Comercio" y "Servicios", el monto anual de ventas es la segunda y última variable a tener en cuenta a efectos de definir el universo.

A diferencia del escenario anterior, donde el criterio fiscal basado en la aplicación literal de las normas preexistentes –hoy derogadas- interpretaba que el "monto de ventas anuales" ascendía a un monto fijo de \$ 48.000.000, desde la vigencia de la Ley 27.541 el monto anual de ventas se establece en forma dinámica. Para ello el legislador eligió determinarlo en función del límite establecido para las empresas "Medianas Tramo 2" de acuerdo a la norma SEyPyME.

El artículo 19 de la Ley 27.541 no requiere más requisitos. No obstante el segundo párrafo del art. 1 del Decreto Reglamentario (PEN) 99/19, no hace referencia al

artículo 2 de la Ley 24.467 (condición de PyME) pero agrega un requisito sustancial no previsto en la ley en referencia a los topes de ventas anuales: “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 SEyPyME(...). La AFIP (...) 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”.

Por último la AFIP emite la Resolución General 4706 estableciendo los requisitos para tributar la alícuota del inciso b) del artículo 19 de la Ley 27.541 (18%). En sus considerandos, la norma sostiene que “Que conforme el primer párrafo del artículo 1° del Decreto N° 99 del 27 de diciembre de 2019 y su modificatorio, los empleadores del sector privado, a efectos de evaluar su categorización como empresa mediana tramo 2, considerarán el tope de las ventas totales anuales que para los sectores “Servicio” o “Comercio” –según corresponda a su actividad principal- establezca el Anexo IV de la Resolución N° 220 y sus modificatorias, de la entonces SEPyME”, lo que resulta así. Pero agrega “Que según dispone el segundo párrafo del artículo 1° mencionado, a los fines de tributar la alícuota dispuesta en el inciso b) del artículo 19 de la Ley Nro. 27.451, los empleadores del sector privado deberán acreditar el Certificado MiPyME que emite la SEyPyME”, lo que no surge de la letra del decreto; tanto la norma legal como la reglamentaria prescinden de la definición de PyME.

### **1.2. En materia de alícuotas diferenciales**

En el Derecho Previsional se definen los “regímenes previsionales diferenciales” como aquellos que poseen una menor exigencia de edad y/o de servicios -respecto de las edades y servicios mínimos requeridos por el régimen general- para la obtención de la jubilación ordinaria, por tratarse de tareas riesgosas para la salud o para la vida del trabajador, en razón del ambiente perjudicial o de su carácter penoso, que pudieren ser determinantes de un prematuro desgaste físico o intelectual de la capacidad laborativa.

En ese entendimiento se reducen los requisitos establecidos para obtener el beneficio jubilatorio por considerar que el trabajador que ejerce una tarea agotadora o insalubre alcanzará a edad más temprana que el empleado en tareas salubres, el límite que la ley considera adecuado para acogerse a la pasividad.

Desde el Derecho del Trabajo la jornada de labor en tareas o en condiciones declaradas insalubres no puede exceder de 6 horas diarias o de 36 semanales, o superar las 7 horas de carácter nocturno (art. 200 LCT<sup>24</sup> in fine y 2º Ley 11.544<sup>25</sup>).

Además existe prohibición legal de realizar tareas insalubres por parte de mujeres y menores (arts. 40<sup>26</sup> y 176<sup>27</sup> de la Ley de Contrato de Trabajo). Con estas medidas se reduce la jornada legal normal de trabajo sin que por ello se reduzca la remuneración respectiva.

Antes de la vigencia de la Ley 24.241 (B.O. 18-10-93) el legislador prefirió conceder al Poder Ejecutivo Nacional (PEN) la potestad para determinar la naturaleza penosa, riesgosa o insalubre de determinadas labores, a fin de posibilitar una tutela diferencial

---

<sup>24</sup> Ley 20.744. Art. 200. —Trabajo nocturno e insalubre. La jornada de trabajo íntegramente nocturna no podrá exceder de siete (7) horas, entendiéndose por tal la que se cumpla entre la hora veintiuna de un día y la hora seis del siguiente. Esta limitación no tendrá vigencia cuando se apliquen los horarios rotativos del régimen de trabajo por equipos. Cuando se alternen horas diurnas con nocturnas se reducirá proporcionalmente la jornada en ocho (8) minutos por cada hora nocturna trabajada o se pagarán los ocho (8) minutos de exceso como tiempo suplementario según las pautas del artículo 201. En caso de que la autoridad de aplicación constatará el desempeño de tareas en condiciones de insalubridad, intimará previamente al empleador a adecuar ambientalmente el lugar, establecimiento o actividad para que el trabajo se desarrolle en condiciones de salubridad dentro del plazo razonable que a tal efecto determine. Si el empleador no cumpliera en tiempo y forma la intimación practicada, la autoridad de aplicación procederá a calificar las tareas o condiciones ambientales del lugar de que se trate. La jornada de trabajo en tareas o condiciones declaradas insalubres no podrá exceder de seis (6) horas diarias o treinta y seis (36) semanales. La insalubridad no existirá sin declaración previa de la autoridad de aplicación, con fundamento en dictámenes médicos de rigor científico y sólo podrá ser dejado sin efecto por la misma autoridad si desaparecieran las circunstancias determinantes de la insalubridad. La reducción de jornada no importará disminución de las remuneraciones. Agotada la vía administrativa, toda declaración de insalubridad, o la que deniegue dejarla sin efecto, será recurrible en los términos, formas y procedimientos que rijan para la apelación de sentencias en la jurisdicción judicial laboral de la Capital Federal. Al fundar este recurso el apelante podrá proponer nuevas pruebas. Por ley nacional se fijarán las jornadas reducidas que correspondan para tareas penosas, mortificantes o riesgosas, con indicación precisa e individualizada de las mismas.

<sup>25</sup> Ley 11.544. Art. 2º - La jornada de trabajo nocturno no podrá exceder de siete horas, entendiéndose como tal la comprendida entre las veintiuna y las seis horas. Cuando el trabajo deba realizarse en lugares insalubres en los cuales la viciación del aire o su compresión, emanaciones o polvos tóxicos permanentes, pongan en peligro la salud de los obreros ocupados, la duración del trabajo no excederá de seis horas diarias o treinta y seis semanales. El Poder Ejecutivo determinará, sea directamente o a solicitud de parte interesada y previo informe de las reparticiones técnicas que correspondan, los casos en que regirá la jornada de seis horas.

<sup>26</sup> Ley 20.744. Art. 40. —Trabajo prohibido. Se considerará prohibido el objeto cuando las normas legales o reglamentarias hubieren vedado el empleo de determinadas personas o en determinadas tareas, épocas o condiciones. La prohibición del objeto del contrato está siempre dirigida al empleador.

<sup>27</sup> Ley 20.744. Art. 176. —Tareas penosas, peligrosas o insalubres. Prohibición. Queda prohibido ocupar a mujeres en trabajos que revistan carácter penoso, peligroso o insalubre. La reglamentación determinará las industrias comprendidas en esta prohibición. Regirá con respecto al empleo de mujeres lo dispuesto en el artículo 195.



en beneficio de los trabajadores sometidos a un mayor desgaste psicofísico en su desempeño.

En virtud de ello desde los comienzos del sistema previsional cada régimen jubilatorio "por actividad" que se iba sancionando (Personal del Estado, Ferroviarios, Gráficos, etc.) contaba entre sus normas con la regulación específica de los requisitos diferenciales para aquellas tareas que implicaran agotamiento y/o vejez prematura y/o fueran penosas, riesgosas o declaradas insalubres.

En la década del 60' se dictó la Ley 17.310 (B.O. 15-06-1967) que encomendó al PEN en su artículo 9 la implementación de un régimen "que adecue límites de edad y de años de servicios y de aportes y contribuciones diferenciales, en relación con la naturaleza de la actividad de que se trate, para los servicios prestados en tareas penosas, riesgosas, insalubres o determinantes de vejez o agotamiento prematuro, declaradas tales por la autoridad nacional competente". La misma norma establecía que hasta tanto entrare en vigencia el régimen que se ordenaba implementar continuarían aplicándose las disposiciones legales vigentes hasta entonces.

Luego se sancionaron las Leyes 18.037 (B.O. 10-01-69) y 18.038 (B.O. 10-01-69) que crearon dos regímenes únicos y uniformes para todas las actividades, en relación de dependencia y autónoma respectivamente.

Ambas normas contenían varios artículos por los que se facultaba al PEN a establecer requisitos de edad y de servicios para tareas diferenciales para la obtención de la jubilación ordinaria en el caso de tareas determinantes de vejez o agotamiento prematuro, declarando en forma expresa que quedaban subsistentes los regímenes creados anteriormente.

A partir del año 1971 y hasta el año 1987 se dictaron gran cantidad de normas – decretos y leyes- que determinaron diferentes requisitos de edades y años de servicios para la obtención de la jubilación ordinaria en casos particulares, quedando delineado para fines de los 80' el mapa de actividades con tratamiento diferencial.

En el año 1991 se sancionó la Ley 23.966 (B.O. 20-08-91) que derogó todos los regímenes diferenciales y creó una comisión bicameral que tendría por objeto "proponer un régimen general de jubilaciones y pensiones". Esta comisión propuso



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

entre otras medidas, lo que luego fue la sanción de la Ley 24.017 (B.O. 20-12-91) por la que se prorrogaba por 180 días -a partir del 01-01-1992- la vigencia de los regímenes diferenciales derogados por ley. Encontrándose vigente dicha prórroga se dictó la Ley 24.175 (B.O. 19-06-92) que prorrogó por un año más la vigencia de esos regímenes.

Finalmente se dictó la Ley 24.241 (B.O. 18-10-93) que creó el nuevo Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP). La redacción original de su artículo 157 facultaba al PEN a proponer el listado de actividades merecedoras de tratamientos legislativos particulares estableciéndose que hasta que el PEN hiciera uso de dicha facultad y el Congreso dictare la legislación respectiva, mantendrían su vigencia las disposiciones de la Ley 24.175, vale decir que una vez más se prorrogaron sin plazo determinado los regímenes contemplados por la Ley 24.017.

Con la sanción de la Ley 26.222 (B.O. 08-03-07) se reformó la última parte del artículo 157 de la Ley 24.241, estableciéndose que el PEN deberá contar en forma previa con un informe emitido por la Secretaria de Seguridad Social (SSS) dependiente del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTEySS) para aplicar las facultades previstas. El informe debe proveer los elementos necesarios para el cálculo de los requisitos de edad, servicios prestados, aportes diferenciales y contribuciones patronales o subsidios requeridos para el adecuado financiamiento.

Por el artículo 16 de la Ley 26.222 se encomendó a la SSS efectuar un relevamiento de los regímenes diferenciales e insalubres en vigor, si bien su labor no fue concluida.

A través de la Res. (SSS) 11/2011 se creó la “Comisión Técnica Permanente sobre Tareas Diferenciales” y mediante su similar número 20/2011 se designó a los respectivos miembros titulares y alternos pero el objetivo no resultó concluido.

Finalmente por medio de la Res. (MTESS) 194/2018 el MTEySS dispuso la constitución de una nueva Comisión en el seno de la SSS para que cumpla con el mandato del artículo 157 de la Ley 24.241 y del artículo 16 de la Ley N° 26.222 y que analice, asesore y efectúe recomendaciones y resuelva todas las cuestiones inherentes a esta compleja temática. La citada comisión elaboró un informe sobre las actividades o tareas que merecen ser objeto de un régimen previsional diferencial por implicar riesgos para el trabajador y/o un agotamiento prematuro de su capacidad

laboral, o por configurar situaciones especiales que merezcan ser objeto de tratamientos legislativos particulares. La comisión deberá recomendar los requisitos de edad, tiempo de servicio y cotización adicional para cada régimen especial para su posterior elevación al Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTEySS) y al Consejo de Sustentabilidad Previsional, el cual fue creado por el artículo 12 de la Ley 27.260<sup>28</sup>.

Hasta que ello ocurra, mediante el Decreto 633/18, con vigencia desde el mes de septiembre de 2018, y sin perjuicio de la tarea de relevamiento y análisis de los regímenes diferenciales a la que está abocada la nueva Comisión, el PEN dispuso la obligatoriedad de ingreso de las contribuciones oportunamente establecidas en los regímenes diferenciales anteriormente en vigor, sin imponer al trabajador ningún tipo de aporte adicional.

En sus considerandos el decreto expresa que las actividades beneficiarias de un régimen previsional diferencial mantienen su vigencia por imperio del artículo 157 de la Ley 24.241 y que específicamente, en relación a las cotizaciones adicionales, rige el artículo 20 del Decreto (PEN) 688/76, por el que se suprimieron los aportes diferenciales a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y se unificaron en 2 puntos la contribución adicional a cargo de los empleadores<sup>29</sup>.

En el año 1976 el PEN dictó el Decreto 688/76 cuyo artículo 20 estableció que la contribución a cargo de los empleadores correspondiente a las tareas comprendidas en los regímenes diferenciales sería la vigente para el régimen general incrementada en 2 puntos porcentuales y suprimió el aporte adicional a cargo del trabajador.

---

<sup>28</sup> Ley 27.260. (B.O. 22-07-2016) Artículo 12. — Créase el Consejo de Sustentabilidad Previsional, en el ámbito del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, que tendrá a su cargo la elaboración de un proyecto de ley que contenga un nuevo régimen previsional, universal, integral, solidario, público, sustentable y de reparto para su posterior remisión por el Poder Ejecutivo nacional a consideración del Honorable Congreso de la Nación. El Consejo de Sustentabilidad Previsional deberá incorporar como parte integrante del mismo 1 representante de los trabajadores activos. El Consejo de Sustentabilidad Previsional deberá cumplir su cometido dentro de los tres (3) años de la entrada en vigencia de la presente ley. Y deberá remitir un informe a la Comisión Bicameral de Control de los Fondos de la Seguridad Social cada 6 meses.

<sup>29</sup> Cabe recordar que al establecerse los regímenes especiales se determinó oportunamente que además de las contribuciones generales vigentes los empleadores debían abonar una contribución adicional cuya cuantía se fijaba en cada sistema particular (variaba según el caso entre el 2% y el 3%) y los dependientes efectuar un aporte adicional.



Con el objetivo de garantizar la sustentabilidad del sistema previsional el Decreto 633/18 reimplantó las contribuciones oportunamente establecidas en los regímenes diferenciales en vigor, sin imponer al trabajador ningún aporte adicional para el acceso al beneficio.

### **1.3. Proporcionalidad de las bases mínima y máxima**

El artículo 9 de la Ley 24.241, modificado por la Ley 26.222, determina un límite para el cálculo de los aportes y contribuciones correspondientes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP), fijando que las remuneraciones -a tales efectos- no podrán ser inferiores al importe equivalente a TRES (3) veces el valor del módulo previsional (MOPRE) definido en el artículo 21 de la Ley 24.241, mientras que en lo relativo al cálculo de los aportes previstos en los incisos a) y c) del artículo 10 de la citada norma la base imponible tendrá un límite máximo equivalente a SETENTA Y CINCO VECES (75) el valor del módulo previsional.

Por otro lado, en el Decreto 1448/2008 se menciona en forma expresa que la reforma al artículo 9 de la Ley 24.241 por parte de la Ley 26.222 hacía también referencia a todos los subsistemas de la Seguridad Social y, en consecuencia, correspondía fijar para éstos los mismos límites que dicho artículo fija para el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones. Todo ello con fundamento en que el Sistema Nacional del Seguro de Salud, y el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados integran el Régimen de la Seguridad Social, ya que tanto el artículo 85 del Decreto N° 2284/91, que crea el Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS), como el artículo 87 del mismo, que define qué aportes y contribuciones comprende la Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS), exponen que también se encuentra en ella los que tienen como destino esos aportes y contribuciones.

Asimismo, se ha señalado que mediante la Ley 24.557 se ha previsto que las contingencias y situaciones allí cubiertas también integran el Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS).

Cabe señalar que la misma base imponible se aplica al subsistema correspondiente a Asignaciones Familiares.

Por su parte, el artículo 92 ter de la Ley de Contrato de Trabajo establece que -con excepción de las destinadas a financiar a las obras sociales-, las cotizaciones a la



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

seguridad social se efectuarán en proporción a la remuneración del trabajador y serán unificadas en caso de pluriempleo.

De acuerdo a lo establecido en la Ley 26.417, y por la Resolución (ANSeS) 325/2020, las bases imponibles máximas ascienden a \$198.435,52 a partir del período devengado septiembre de 2020.

Adicionalmente, mediante la citada Resolución (ANSeS) la base imponible mínima ha quedado establecida en la suma de \$6.105,79 a partir del período devengado septiembre de 2020.

En relación con las bases aplicables a las cotizaciones con destino a las obras sociales, por el artículo 3 del Decreto 921/16 se estableció el monto del haber mínimo para el cálculo de los aportes y contribuciones previstos en el Régimen Nacional de Obras Sociales para trabajadores a tiempo completo, el cual resulta equivalente a 2 bases mínimas previstas por el artículo 3 de la Resolución (ANSeS) 325/20. En cuanto a los trabajadores a tiempo parcial, se establece que los aportes y contribuciones para la obra social será la que corresponda a un trabajador, de tiempo completo de la categoría en que se desempeña el trabajador (cfr. art. 92 ter, LCT).

Ello sentado, cabe agregar que mediante el Decreto 433/1994 -complementado por la Resolución (SSS) 387/94 - fue reglamentado el artículo 9 de la Ley 24.241, estableciendo que para la aplicación de los límites mínimo y máximo establecidos aplicables en el cálculo de los aportes y contribuciones debían ser computadas en forma mensual las remuneraciones devengadas a favor del trabajador, con independencia de la modalidad de pago que pudiese haber sido acordada entre las partes.

En cuando a la suma que se abone al trabajador en concepto de adelanto de vacaciones debería ser computada en forma separada de los demás conceptos.

Para el cálculo de los aportes y contribuciones integrantes de la Contribución Única de la Seguridad Social correspondientes a cada cuota semestral del sueldo anual complementario, resultaría de aplicación un límite a la base imponible equivalente al 50 % del tope vigente para las remuneraciones mensuales establecidas en el artículo 9 de la Ley 24.241.



En tal sentido, en el caso de liquidaciones proporcionales del sueldo anual complementario y de las vacaciones no gozadas, la base imponible a considerar en el cálculo de aportes y contribuciones no puede ser superior al monto que resulte de ponderar el proporcional diario del tope vigente para las remuneraciones mensuales, por la cantidad de días por los que corresponda el pago de tales conceptos.

Cuando conforme a disposiciones legales o normas contenidas en convenios colectivos o a las retribuciones normales de la actividad de que se trate, la remuneración efectivamente percibida por el trabajador sea inferior al equivalente a 3 veces el valor del Aporte Medio Previsional Obligatorio (actualmente, la “base mínima”), los aportes y contribuciones correspondientes se calcularán sobre la base de dicha remuneración.

En tal marco, a partir de la vigencia de las normas referidas, el Fisco ha interpretado que las referidas bases mínimas y máximas debían ser aplicadas en forma completa en cada mes -sin proporcionar las mismas a los días trabajados en el mes- con excepción de lo previsto en el Decreto 433/1994 respecto del SAC y vacaciones. A modo de ejemplo, en el Dictamen DAL (AFIP-DGI) 3/1999 se expresó lo siguiente: “se consulta si cuando un contrato a prueba se inicia en un día cualquiera del mes que no sea el primero se debe ingresar una suma proporcional. En cuanto a esta cuestión procede aclarar que la renta imponible en la que se basa el régimen es siempre un salario de \$ 300.-, por lo que el obligado debe ingresar los aportes y contribuciones por período completo con total independencia del día en que el trabajador incluido en el mismo comience a trabajar.”

Al respecto, cabe señalar que en tales situaciones en las cuales los trabajadores no brindan servicios durante la totalidad de los días del mes (mes de ingreso/egreso, comienzo y fin de licencias no pagas, trabajadores contratados mediante contrato eventuales) la utilización del tope completo puede resultar en un incremento significativo de la carga tributaria de nómina respecto de las tasas nominales vigentes.

Adicionalmente, cabe señalar que la normativa laboral no autoriza a retraer del sueldo del trabajador otras sumas que las autorizadas expresamente por la ley (artículo 131 y ss., LCT) con lo cual, la utilización de la base imponible mínima en el mes de ingreso y egreso, sin aplicación proporcional, además de ser susceptible de las objeciones antes mencionadas, parece encontrarse en contradicción con la normativa laboral y,



eventualmente, podría hasta involucrar para el empleador riesgo de reclamos por retención indebida de aportes.

Finalmente, es dable referir que con motivo de la implementación del Libro de Sueldos Digital, la AFIP habría variado su posición, adoptado el criterio de la proporcionalidad siendo que, por ejemplo, en la “Guía N° 18 - LSD: Bases imponibles de cálculo de aportes y contribuciones” se menciona lo siguiente en relación con la base máxima: “Si corresponde proporción por alta, baja o vacaciones del empleado, se indica la cantidad de días a utilizar para el cálculo de la proporción...”.

### **Propuestas**

En función de lo expuesto consideramos oportuno recomendar:

#### En materia de alícuota general

Con el objetivo de simplificar el encuadre de los empleadores, las liquidaciones de cargas sociales y las tareas de control y fiscalización sobre las contribuciones patronales, es que se propone unificar la alícuota de contribuciones patronales establecida en el artículo 19 de la Ley 27.541.

Mientras la unificación de alícuotas no resulte implementada, se recomienda corregir el exceso reglamentario dispuesto por la R.G. (AFIP) 4706 que requiere la tramitación del “Certificado MiPyME” para tributar la contribución menor, dado que ni la norma legal ni el decreto reglamentario así lo disponen. Máxime considerando que las alícuotas nominales de cargas sociales en la Argentina se encuentran al tope de la tabla comparativa de los principales países de la región, y la exigencia del mencionado “Certificado MiPyME” amplía el universo de empleadores alcanzados por la alícuota mayor de contribuciones del 20,4%.

En tal sentido, se considera oportuno recomendar que los parámetros establecidos en el artículo 19 de la Ley 27.541 para el encuadramiento en una u otra alícuota de contribuciones (básicamente, actividad y nivel de ventas), puedan ser acreditados mediante un procedimiento sencillo, por ejemplo, mediante la caracterización en los sistemas de AFIP a partir de la actividad principal declarada por el contribuyente y sus ventas registradas. Puede citarse como antecedente al respecto la R.G. (AFIP) 4568/19 mediante la cual la AFIP implementó en el “Sistema Registral” la caracterización denominada “Potencial Micro, Pequeña y Mediana Empresa –Tramo I



y II” a aquellos sujetos que no superasen, según el sector al que pertenezcan, los topes de facturación establecidos por la Res.(SEPyME) 220/19 o la norma que a futuro la modifique o sustituya, a efectos de acceder a determinadas condiciones especiales en planes de facilidades de pago, en la aplicación de regímenes tributarios -tasas diferenciales, exclusión de regímenes de retención y/o percepción, etc.- y en otras operatorias en el marco de las competencias de dicha Administración.

### En materia de alícuotas diferenciales

Requerir el pronunciamiento de la “Comisión Técnica Permanente sobre Regímenes Diferenciales” creada por medio de la Res. (SSS) 194/18 (B.O. 04-06-2018) como órgano consultivo encargado de entender, analizar y expedirse, a través de dictámenes e informes fundamentados, las cuestiones técnicas relacionadas con dichos regímenes, para poner en práctica las actividades sujetas a los regímenes diferenciales y la cuantía de las contribuciones y/o aportes adicionales a ingresar en dichos casos.

### Proporcionalidad de las bases mínima y máxima

Requerir el dictado de normativa reglamentaria del artículo 9 de la Ley 24.241, la cual deberá establecer la aplicación de la proporcionalidad respecto del cálculo de las bases mínima y máxima de aportes y contribuciones con destino a los distintos subsistemas.

### **Fundamentos**

Dada la necesidad de incrementar el nivel de seguridad jurídica, y debido a la conveniencia de simplificar los encuadramientos, las liquidaciones y las tareas de control y fiscalización sobre las contribuciones patronales, se recomienda adoptar una de alícuota única para la determinación de las contribuciones patronales. Asimismo, se atiende a la gran litigiosidad que a lo largo de las últimas décadas se ha generado como resultado de la aplicación de dos alícuotas distintas de contribución, por lo que se propone su consideración a través de la confluencia de las mismas en una única alícuota de contribuciones patronales.

En cuanto a las alícuotas diferenciales, se advierte la necesidad de revisar dicha regulación, de forma tal de evaluar las actividades a la luz de la nueva realidad del mundo del trabajo, considerando que la mayoría de las normas que establecen



regímenes diferenciales se sancionaron entre las décadas de los años sesenta y ochenta, actualizando también el alcance de los sujetos y actividades comprendidas.

En materia de proporcionalidad de las bases mínima y máxima se advierte la necesidad de establecer en la normativa su adopción, a los efectos de evitar las inconsistencias derivadas del cálculo de aportes y contribuciones que resulten en porcentajes sobre los salarios mayores a los establecidos en la ley.

### **Efectos**

Favorecer la seguridad jurídica al eliminar la dispersión de alícuotas que han generado a lo largo de las últimas décadas disputas con el Fisco respecto de su aplicación, lo cual asimismo implica dispendio de recursos tanto para el sector privado como el público.

En materia de alícuotas diferenciales, se propende a la sustentabilidad del régimen previsional.

En cuanto a la proporcionalidad de las bases mínima y máxima, se estima su claro establecimiento por medio de la normativa reglamentaria redundará en mayor seguridad jurídica para los empleadores y evitará el dispendio de recursos derivados de disputas administrativas y judiciales.

## **2. REVISIÓN DE LAS MEDIDAS DE FOMENTO DE EMPLEO**

### **Planteo**

Durante las últimas décadas, diversos programas de fomento de empleo fueron instrumentados a través de regímenes de reducción de contribuciones patronales, siendo los más extendidos aquellos asociados a la exigencia de incremento en el nivel de la nómina.

En tal sentido la Ley 25.250 dictada en mayo del año 2000 estableció en su artículo 2 un complejo mecanismo de reducción de contribuciones luego de pasado un mes de la finalización del período de prueba o desde su eliminación por acuerdo de partes, y ello en tanto que se cumpliera con un incremento neto del número de trabajadores en nómina a tiempo indeterminado. Tal reducción -que se otorgaba en forma permanente mientras perdurase la relación laboral- equivalía a un tercio o la mitad de las



contribuciones, en los casos de ingresos de hombres mayores de 45 años, mujeres jefas de hogar y jóvenes de menos de 25 años de edad.

Por su parte, la Ley 25.877 derogó el artículo 2 de Ley 25.250, estableciendo un régimen de reducción de contribuciones similar al de la ley derogada en cuanto a su mecánica, pero únicamente para empleadores de hasta 80 trabajadores, y por un plazo máximo de 12 meses.

Respecto de los regímenes mencionados, se presentaron conflictos principalmente asociados respecto de cómo debía determinarse el llamado “número base” a partir del cual se podía utilizar el régimen promocional.

En diciembre de 2008 la Ley 26.476 instauró un nuevo régimen de reducción de contribuciones patronales para todos los empleadores del sector privado, con la finalidad de incrementar el llamado “empleo decente” propiciado por la OIT. La reducción en las contribuciones patronales equivalía al 50% durante los primeros 12 meses de contratación de nuevos trabajadores, y 25% durante los siguientes 12 meses.

El régimen permitía computar la reducción por todos aquellos ingresos -no únicamente por los que significasen un incremento neto de la nómina-, en tanto que fueran realmente “nuevos trabajadores”, para lo cual se establecían ciertas limitaciones que tendían a evitar el fraude.

Adicionalmente, el régimen promocional previó el decaimiento total de los beneficios otorgados cuando no se mantuviese una determinada plantilla de trabajadores, se detectase empleo no registrado, o bien se descubriese que el empleador había utilizado la reducción para ingresos por los cuales aplicaban las limitaciones “antifraude” señaladas.

El complejo mecanismo de aplicación del régimen promocional de la Ley 26.476 dio origen a numerosos cuestionamientos por parte del Fisco sobre la forma en que aquellos empleadores habían usufructuado de sus beneficios, con la finalidad de obtener el decaimiento de tales ventajas y reclamar las sumas de capital omitido, más los intereses resarcitorios y multas correspondientes.



A lo mencionado cabe agregar que los contribuyentes habían comenzado a reclamar al Fisco en forma retroactiva el reintegro de contribuciones ingresadas en exceso, en tanto hubieran cumplido las condiciones previstas en los regímenes promocionales.

Esta postura tuvo acogida desde las propias áreas jurídicas de la Administración (Dictamen DI ALIR 58/07, entre otros) y significó la afectación a los ingresos de la Seguridad Social ya recaudados generando, entre otras cuestiones, el dictado de R.G. (AFIP) 3093/2011 mediante la cual los empleadores deben someterse a la convalidación de los saldos a favor de aportes y contribuciones, cuando ellos resulten originados en una rectificativa “en menos”.

En el año 2014, la Ley 26.940 derogó el beneficio de reducción en contribuciones establecido por la Ley 26.476 y estableció otro con similar mecánica, pero volvió a retomar la limitación de 80 trabajadores en nómina para delimitar el universo de empleadores incluidos. Asimismo, creó una reducción permanente del 50% de las contribuciones aplicable sólo para “microempleadores”, bajo una nueva y muy limitada definición de este universo.

Actualmente los regímenes de reducción de contribuciones asociados al incremento de la nómina han quedado derogados a raíz de las disposiciones del artículo 169 de la Ley 27.430.

En su lugar, la Ley 27.430 estableció una “detracción” de la base imponible sobre la cual se calcula la contribución de seguridad social, la cual tenía un valor de aplicación “general” y otro “especial” para determinadas actividades.

Con posterioridad la Ley 27.541 mantuvo la vigencia de la detracción que fuera creada por la Ley 27.430 pero anuló el cronograma de aumento paulatino y la actualización anual de su monto por IPC que esta última ley establecía. Se estableció una detracción “general” de \$ 7.003,68, una “especial” de \$ 17.509,20<sup>30</sup> y una “adicional” para empleadores de hasta 25 trabajadores de \$ 10.000. Las dos primeras se aplican para cada trabajador mientras que la tercera se computa por cada empleador bajo

---

<sup>30</sup> La ley no establece un mecanismo de actualización del monto de la detracción. Prevé que 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”.

determinadas circunstancias<sup>31</sup>. La ley ratificó su aplicación cualquiera sea la modalidad de contratación adoptada bajo la Ley de Contrato de Trabajo 20.744, al Régimen Nacional de Trabajo Agrario Ley 26.727 y al Régimen de la Construcción Ley 22.250<sup>32</sup>. La Ley 27.541 prevé la aplicación de la detracción “especial” para los tres sectores que ya venían beneficiados por la Ley 27.430 y agregó un cuarto destinatario<sup>33</sup>.

Por lo manifestado concluimos que los regímenes de promoción de empleo asociados a la reducción de contribuciones patronales por aumento del número de trabajadores en nómina, ha generado un alto nivel de conflictividad empleadores-Fisco, debido a las complejas mecánicas que se establecieron para su goce.

### Propuestas

En función de lo expuesto consideramos oportuno recomendar:

#### Régimen de reducción de contribuciones patronales para todos los empleadores por tiempo determinado para grupo específico de trabajadores

Adoptar regímenes de reducción de contribuciones patronales aplicables a todos los empleadores del sector privado por tiempo determinado<sup>34</sup> direccionados a grupos de trabajadores específicos cuya contratación considere el Legislador necesario incrementar<sup>35</sup>, los cuales deben quedar definidos en forma objetiva, tal como ocurre con el establecido en la Ley 24.013 para aquellos empleadores que contraten trabajadores discapacitados por tiempo indeterminado.

<sup>31</sup> El artículo 6 del Decreto (PEN) 99/19 establece un segundo requisito: “la opción a que se hace referencia en el último párrafo del artículo 169 de la Ley N° 27.430 se entenderá referida a las disposiciones del artículo 22 de la Ley N° 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” (se refiere a la detracción “adicional”). El último párrafo del artículo 169 de la Ley 27.430 prevé una cierta ultra actividad de los beneficios de reducción de contribuciones patronales previstos oportunamente por la Ley 26.940 -derogada parcialmente al 31-12-2017- y establece que los empleadores que opten por mantener los beneficios de dicha ley deberán continuar cumpliendo los requisitos en ella previstos. En la medida que abandonen los beneficios de la Ley 26.940 y opten por computar la detracción para la totalidad de los trabajadores, podrán aplicar la detracción “adicional”.

<sup>32</sup> Anteriormente el régimen de la construcción había sido incorporado en uso de la facultad delegada por la Ley 27.430 al PEN mediante el Decreto (PEN) 759/18.

<sup>33</sup> 1. Empleadores comprendidos en el Decreto (PEN) 1067/18 para el sector textil, de confección, de calzado y marroquinería. 2. Empleadores comprendidos en el Decreto (PEN) 128/19 para el sector primario agrícola-industrial. 3. Empleadores comprendidos en el Decreto (PEN) 688/19 para servicios, establecimientos e instituciones relacionadas con la salud. 4. Empleadores comprendidos en el último párrafo del artículo 22 de la Ley 27.541 para concesionarios de servicios públicos, en la medida que el capital social de la sociedad concesionaria pertenezca al Estado Nacional al menos en un 80%.

<sup>34</sup> Podría pensarse en 3 años o el tiempo que se estime necesario para salir de la crisis producida por la Emergencia Sanitaria.

<sup>35</sup> Por ejemplo: desempleados, o trabajadores que haya dejado de prestar servicios en el sector público por medidas de racionalización administrativa, primer empleo, jefes y jefas de hogar.



Este régimen será aplicable en los casos de nuevas contrataciones respecto de empleados que formen parte de los grupos beneficiarios, en tanto dichas contrataciones se realicen por tiempo indeterminado respecto de los trabajadores amparados por la Ley de Contrato de Trabajo y/o trabajadores continuos o discontinuos respecto de aquellos comprendidos en la Ley 26.727 -trabajador agrario- y personal comprendido en la Ley 22.250.

El régimen no debiera requerir incrementos de nómina, ni otros condicionamientos más que la acreditación -a través de la documentación que la reglamentación establezca- de pertenencia al grupo de trabajadores beneficiados y poseer mecanismos que eviten la sustitución de trabajadores (controlar la desvinculación de trabajadores previamente contratados por reemplazo de nuevos bajo la nueva figura).

Debe tenerse en cuenta que la complejidad de los regímenes de reducción de contribuciones patronales desalienta su utilización al mismo tiempo que genera importantes contingencias ante su errónea aplicación. Esta situación puede verse maximizada si contamos con más de un régimen de reducción de contribuciones.

### Régimen de reducción de contribuciones patronales para nuevas empresas por tiempo determinado

Se propone una reducción de contribuciones patronales por tiempo determinado para las nuevas empresas constituidas a partir de la sanción de la reforma. El porcentaje de esta reducción deberá ser mayor a aquel propuesto por tiempo determinado para las empresas del sector privado que contraten trabajadores pertenecientes al grupo de beneficiarios y al régimen permanente para Micro y Pequeñas Empresas, a fin de favorecer la inversión productiva del sector privado la contratación de personal registrado.

La reducción considerada en este régimen no será de aplicación en los casos de cesión de personal de otras empresas del sector privado relacionadas o no con la nueva Sociedad ni en los casos de transferencia, fusión y adquisición de un establecimiento sea total o parcial.

Transcurrido el período de reducción habilitado por la norma, en caso de reunir las características necesarias sería de aplicación la reducción de contribuciones patronales permanente para Micro y Pequeñas Empresas.

### Régimen de reducción de contribuciones patronales permanente para Micro y Pequeñas Empresas

Más allá de los regímenes de reducción para determinados grupos de trabajadores y/o para nuevas empresas mencionado en los párrafos precedentes, se recomienda la aplicación de regímenes de carácter permanente destinados a micro y pequeñas empresas, contruidos sobre una definición de empleador beneficiario, sin requerimientos de incrementos de nómina ni otros condicionamientos (anteriormente se condicionaba a la posible determinación de deuda previsional). Un régimen de estas características resultaba previsto en el derogado régimen permanente para micro empleadores establecido en la Ley 26.940, si bien se propone otorgársele un alcance mayor (dicho régimen preveía un máximo 7 empleados y ventas anuales por \$ 2.400.000) utilizando la definición de la escala de facturación / ventas de empresa PyME, sin remitirnos de manera plena a los requisitos exigidos por la Resolución 220/2019 de la SEyPyME. Asimismo consideramos que no debe preverse legalmente la no utilización retroactiva de los beneficios de un régimen de reducción de contribuciones<sup>36</sup> ni limitarse su cómputo extemporáneo mediante normas reglamentarias<sup>37</sup>.

### Mantenimiento y actualización del Mínimo No Imponible

Como alternativa a la recomendación anterior, debiera considerarse el mantenimiento de la “detracción” de la base imponible sobre la cual se calcula la contribución de seguridad social que fuera introducida por la Ley 27.430, si bien reimplantando el ajuste por IPC de su monto y extendiendo la aplicación de la detracción “especial” a los sectores especialmente afectados hasta llegar a una detracción única aplicable a todos los sectores de la actividad.

En cuanto a la detracción “adicional” de \$ 10.000 para empresas de hasta 25 trabajadores recomendamos su eliminación, debido al mínimo impacto que produce.

---

<sup>36</sup> Tal como lo regula la Ley 26.940 en el caso del régimen de reducción de contribuciones temporario previsto para empresas de 8 a 80 trabajadores. “ARTICULO 29. — El incumplimiento de las disposiciones contenidas en los artículos 26, 27 y 28 producirá el decaimiento de los beneficios otorgados, debiendo los empleadores ingresar la proporción de las contribuciones con destino a la seguridad social que resultaron exentas, más los intereses y multas correspondientes. El presente régimen es optativo para el empleador, **por lo que la falta de ejercicio de dicha opción a partir del inicio de la nueva relación laboral por tiempo indeterminado, obstará a que aquél pueda hacer uso retroactivo del mismo** por el o los períodos en que no hubiese gozado del beneficio.”

<sup>37</sup> R.G. (AFIP) 3093/11.



### Consideraciones comunes

La reducción de contribuciones patronales propuesta será aplicable a los siguientes subsistemas:

- Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, Ley 24.241 y sus modificaciones;
- Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, Ley 19.032 y sus modificaciones;
- Fondo Nacional de Empleo, Ley 24.013 y sus modificaciones;
- Régimen Nacional de Asignaciones Familiares, Ley 24.714 y sus modificaciones;
- Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores.

La reducción citada no deberá afectar los derechos conferidos a los trabajadores por los regímenes de la seguridad social.

No se encuentran comprendidas dentro del beneficio dispuesto en este artículo las contribuciones con destino al Sistema de Seguro de Salud previstas en las Leyes 23.660 y 23.661 y sus respectivas modificaciones, como tampoco las cuotas destinadas a las administradoras de Riesgos del Trabajo, Ley 24.557 y sus modificaciones.

### **Fundamentos**

Dada la necesidad de incentivar la contratación de personal y en particular la registración de dichas contrataciones, entendemos que resulta imprescindible disminuir -entre otras cuestiones- el costo laboral compuesto por las contribuciones patronales-, es por ello que las medidas propuestas están orientadas a disminuir el porcentaje de contribuciones frente a determinadas situaciones y/o grupo de trabajadores o bien a atenuar indirectamente las mismas a través del cómputo de la detracción o Mínimo No Imponible en un monto que implique un verdadero incentivo en relación con los salarios promedios de los trabajadores.

Dada la gran litigiosidad que estos regímenes han representado en el pasado, se propone su consideración a través de situaciones objetivas: grupo específicos de trabajadores, nuevas empresas y PyME.



### **Efectos**

Favorecer la contratación de trabajadores registrados, beneficiando en particular a las nuevas inversiones y/o empresas consideradas Micro y Pequeñas.

### **3. REVISIÓN DE LAS NORMAS PROCEDIMENTALES EN MATERIA IMPOSITIVA Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL. PRESCRIPCIÓN. MODO DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES. COMPENSACIÓN. PROCEDIMIENTO Y SUS VÍAS RECURSIVAS**

#### **3.1. Prescripción**

##### **Planteo**

En materia previsional el art. 16 de la Ley 14.236 establece que “las acciones por cobro de contribuciones, aportes, multas y demás obligaciones emergentes de las leyes de previsión social prescribirán a los diez años”.

En materia de tributos nacionales la Ley 11.683 en su art.56 establece, para iguales facultades con el agregado de la aplicación de sanciones, 5 años para contribuyentes inscriptos y 10 años para los no inscriptos.

Obsérvese que en Seguridad Social, a tenor de lo dispuesto por la norma señalada en el 1er párrafo, el plazo decenal resulta aplicable resultando indiferente el carácter de inscripto o no.

Cabe destacar que la Ley 14.236 data del año 1953 cuando indudablemente el uso de la tecnología era apenas incipiente. La situación actual se encuentra en las antípodas contando el organismo fiscalizador con poderosas herramientas que le permiten conocer en forma casi instantánea un sinnúmero de eventos económicos producidos por los distintos agentes que operan en plaza.

El plazo de 10 años, sin entrar a analizar el impacto de interrupciones o de suspensiones, aparece entonces como irrazonable en el actual contexto.

##### **Propuestas**

A poco menos de cumplirse 70 años del dictado de la misma resulta imperiosa una modificación legal para lo que se propone adoptar el plazo de prescripción impositiva a los fines de la seguridad social.

Adicionalmente se propone adoptar a los fines de la seguridad social lo dispuesto por el art. 53 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683 establece que, el Organismo Fiscal "...no exigirá el pago de impuestos prescriptos, a menos que el responsable haya renunciado, en forma expresa o tácita, a la prescripción ganada...".

### **Fundamentos**

Abona tal postura la modificación operada en el Código Civil y Comercial del año 2015 en la que el legislador, sin duda alguna, buscó acortar los plazos prescriptivos, limitando así en el tiempo las situaciones litigiosas.

En el art. 4023 del Código Civil se preveía un plazo de prescripción de 10 años como norma general. Este plazo fue reducido a 5 años en el nuevo Código tal como dispone el art. 2560.

En igual sentido el plazo previsto para el caso de todo lo que debe pagarse por años o plazos periódicos más cortos de 10 años según establecía el art 4027 vemos ahora que también se ha visto reducido a 2 años tal como lo establece el art. 2562 del nuevo Código.

Nótese también que el plazo decenal en el nuevo Código ha quedado previsto únicamente para el caso de reclamos por agresiones sexuales infligidas a personas incapaces.

### **3.2. El caso especial de la demanda laboral y la interrupción de la prescripción respecto a las obligaciones de Seguridad Social**

#### **Planteo**

Desde hace ya algunas décadas que se viene planteando la problemática enunciada en cuanto a si una demanda laboral interpuesta por un trabajador contra su supuesto empleador tiene proyección interruptiva o suspensiva o no en los plazos de prescripción, a favor del fisco, con relación a sus facultades para determinar y exigir el pertinente pago de los recursos de la seguridad social derivados de tal relación.

El fisco por medio del dictamen 5/99 (DAL) fijó como postura, ante un caso de reclamo por diferencias salariales por diferente encuadre convencional, que la Justicia Laboral era el órgano competente para dirimir tales cuestiones y que en consecuencia, la posibilidad de accionar por el cobro de los aportes y contribuciones correspondientes a

diferencias salariales, por parte de esta Administración Federal, nacía ante la existencia de una resolución judicial que reconozca la procedencia de reclamo, ello al momento de adquirir carácter firme. En virtud de ello concluyó que atendiendo que el artículo 16 de la Ley N° 14.236 establece que: «Las acciones por cobro de contribuciones, aportes, multas y demás obligaciones emergentes de las leyes de previsión social prescribirán a los diez años...», se debe concluir que el plazo aludido recién debe computarse a partir de la fecha en que la resolución judicial ha quedado firme o, en su caso, la de homologación del acuerdo judicial.

Esta postura la ha sostenido también en aquellos casos donde la discusión versaba sobre la existencia misma de la relación laboral. Ello originó diversos pronunciamientos de la Cámara Federal de la Seguridad a lo largo de los años donde, si bien con oscilaciones, mayoritariamente se han inclinado por la postura de la no interrupción de la prescripción.

Entre ellos podemos citar la causa Berenstein Jorge c/ AFIP de la Sala III del 14.2.2020 en la que el fisco notificó deuda previsional en el año 2017 por periodos comprendidos entre 1995 y 2002 a partir de haber tomado conocimiento de una sentencia laboral. Allí se destacó que el ejercicio de las acciones de fiscalización y control por parte del fisco resultan independientes del accionar de los particulares afectados. El fallo rechaza la pretensión fiscal por haber operado la prescripción decenal.

A igual resultado había arribado la Sala I en el precedente Clorox del 24.11.06 en donde el fisco había reclamado deuda previsional en el año 96 por períodos comprendidos entre el 87 y el 94 en el marco de la responsabilidad solidaria establecida por el art 30 LCT. En este precedente se descartó además la dispensa de la prescripción que establecía el art 3980.

Por su parte la Sala II en autos Sucesión Antonio Cifre c/ AFIP del 22.6.2018. El fisco notificó deuda previsional luego de tomar conocimiento de una sentencia laboral en el año 2011 por períodos comprendidos entre 1994 y 1998. Por mayoría (El Dr. Herrero votó en disidencia por la interrupción) se revocó la determinación por prescripción.

En sentido contrario y también por mayoría esta misma Sala II confirmó el efecto interruptivo de la demanda laboral confirmando así el reclamo fiscal. El precedente referido es Eyeworks Cuatro Cabezas SA c/ AFIP de octubre 2018.

### **Propuestas**

Que tal como se encuentra actualmente la legislación en la materia la demanda laboral no interrumpe ni suspende los plazos de prescripción. En este marco sería deseable una reforma legislativa que así lo exprese a fin de dar una mayor seguridad jurídica.

### **Fundamentos**

Los argumentos opuestos por el organismo se basan entre cosas en el art.80 de la Ley de Contrato de Trabajo (LCT) que dispone “La obligación de ingresar los fondos de seguridad social por parte del empleador y los sindicales a su cargo, ya sea como obligado directo o como agente de retención, configurará asimismo una obligación contractual. El empleador, por su parte, deberá dar al trabajador, cuando éste lo requiriese a la época de la extinción de la relación, constancia documentada de ello. Durante el tiempo de la relación deberá otorgar tal constancia cuando medien causas razonables.”

Señala también dicha norma que en caso de incumplimiento el empleador será sancionado con una indemnización a favor del empleado sin perjuicio de sanciones conminatorias que la autoridad judicial pudiere imponer a fin de hacer cesar el incumplimiento.

Es decir que el trabajador tiene el derecho pero no la acción por lo que mal podría significar una causal interruptiva.

La jurisprudencia de la Cámara ha señalado que los bienes protectorios del Derecho Laboral y el Derecho de la Seguridad Social son órdenes jurídicos con características autónomas que se fundan en distintos principios protectores, el trabajador por una parte y la hacienda pública por otra.

Si bien el trabajador no es parte en el proceso tiene el derecho de noticiar al fisco las irregularidades a los efectos de resguardar su legítimo interés en la causa y que el Estado a través del Organismo actúe en consecuencia.

Ello además resulta coherente con el hecho de que el fisco tiene amplias facultades de fiscalización y determinación respecto de las cuales, en pacífica interpretación, se ha sostenido no cabe la aplicación de la regla de litispendencia con efecto suspensivo ni interruptivo. Precisamente, como ya se señaló, por ser órdenes jurídicos autónomos.

En el precedente Eyeworks antes citado la Dra. Dorado señaló en su voto que “un principio general en la materia establece que toda acción judicial nace desde el momento en que se origina el crédito y en materia previsional ello sucede mensualmente o quincenalmente conforme el empleador abone los salarios a sus dependientes, originándose así la obligación de contribuir con el régimen de la seguridad social (arts 79, 80 LCT y 12 Ley 24241). Y en el presente caso la sentencia laboral es declarativa de derechos y no constitutiva de los mismos lo que obsta a que se le asigne un carácter amplio en materia prescriptiva incompatible con los principios reglamentados por el CC y en nuestro sistema positivo los distintos organismos de contralor gozan de amplias facultades de fiscalización para detectar y perseguir relaciones laborales de carácter clandestino establecidas al margen de la legislación vigente lo que obsta a que resulte válida la tesis esgrimida por el organismo con relación a la prescripción pretendiendo exculpar su inacción”.

### **Efectos**

Es dable destacar que la finalidad de este instituto se orienta a dar certeza dentro de las relaciones jurídicas establecidas tanto entre particulares como entre estos y el Estado evitando que las mismas se prolonguen, en caso de conflicto, más allá de plazos razonables, salvo por supuesto casos especiales como los de lesa humanidad que se consideran imprescriptibles.

Se ha señalado también, que la prescripción liberatoria, tiene como finalidad última tutelar uno de los elementos que se presentan como indispensables para el sostenimiento de una sociedad, la paz social (CFSS Clorox c/ AFIP Sala I 24.11.06)

### **3.3. Del modo de extinción de las obligaciones. Compensación**

#### **Planteo**

A diario advertimos en nuestra actividad profesional la enorme cantidad de contribuyentes con significativos saldos a favor en los distintos impuestos.

Estos saldos a favor ven erosionados su valor frente a las altas tasas de inflación que tiene nuestra economía desde hace muchos años en tanto constituyen empréstitos al Estado a tasa cero.



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

Las vías que disponen los contribuyentes consisten en utilizar dichos saldos para compensar otras obligaciones impositivas con ciertas restricciones o pedir su devolución proceso que implica recorrer un largo recorrido primero en el marco de una profunda fiscalización y luego para su efectivo cobro.

La compensación de dichos saldos a favor impositivos con deudas correspondientes a la seguridad social no se encuentra disponible.

Los fundamentos para su impedimento se vinculan con la no operatividad de los artículos 27 y 28 de la Ley 11683 atento que los Decretos 507/93 y 2102/93 sólo activaron el actual 26.

En contra de la posibilidad de compensar podemos citar también el precedente de la Corte del 16.09.1999 en los autos Urquía Peretti SA c DGI.

Por mayoría se sentenció que “en lo atinente a los recursos de la seguridad social han sido restringidos los supuestos en los que procede la compensación prevista en la Ley 11683 ya que ella ha quedado limitada a los casos contemplados en el art 34.” (hoy 26).

Al respecto la Corte interpretó que dicho artículo “trata de la imputación de saldos acreedores y deudores del mismo tributo”.

Se señaló también que “la compensación, como medio de extinguir obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a pedido del contribuyente”.

### **Propuestas**

Se propone entonces una modificación legal que implemente un esquema de cuenta única tributaria que permita la compensación inmediata en forma simple de obligaciones y de saldos a favor sin distinción de su naturaleza, es decir, sean estos de origen impositivo o de la Seguridad Social.

Entendemos que sí sería lógico excluir las deudas con las obras sociales.

### Fundamentos

Pese a lo señalado antes a lo largo de los años, hemos visto cómo por distintas normas y procedimientos se habilitó la compensación contra obligaciones de la seguridad social. Entre ellos podemos citar:

- la vigente RG 200 para el caso de exportadores que solicitan el reintegro del IVA (si bien a través de complicados vericuetos como bien señalara la Cámara Federal de Seguridad Social en el precedente FRIAR SA Sala II del 27.03.2001);
- la Resolución conjunta MAGyP – MeyFP 57/10-106/10 por la cual pequeños productores de trigo y maíz podían compensar el reintegro de derechos de exportación con deudas exigibles de la Seguridad Social;
- la RG 4603/19 dictada en el marco del art. 24 de la Ley 11683 (Si la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS considerara que la aplicación de las disposiciones relativas a la percepción previstas por las leyes no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen, podrá desistir de ellas, total o parcialmente, y disponer otras formas y plazos de ingreso) por la que se habilitó la compensación de saldos a favor de libre disponibilidad en el IVA para la cancelación parcial de contribuciones de la seguridad social;
- También, con carácter excepcional, habilitó la compensación la Ley 27541 y su reciente modificatoria Ley 27562.

Se advierte entonces que sin necesidad de activar el art. 28 de la ley 11683 por vía reglamentaria ha resultado posible extinguir obligaciones de la Seguridad Social (contribuciones) con saldos a favor provenientes de impuestos.

El stock de saldos a favor que el Estado detenta implica un verdadero enriquecimiento a título gratuito a costa de los contribuyentes que ven afectados su capital de trabajo debiendo acudir a fuentes de financiación asumiendo los costos pertinentes. Esto resulta a todas luces irrazonable y solamente sostenible desde una posición de poder por lo que propiciamos su cese.

### Efectos

El impacto inmediato implicaría una significativa mejora del capital de trabajo de los contribuyentes y una más eficiente gestión financiera a futuro al evitarse o limitarse la generación de saldos a favor permanentes.

### **3.4. Procedimiento y sus vías recursivas**

#### **3.4.1 Procedimiento determinativo**

##### **Planteo**

El procedimiento de determinación e impugnación de deudas y sanciones de los recursos de la Seguridad Social encuentra respaldo normativo en los artículos 10 a 15 de la Ley 18.820 y 11 de la Ley 21.864 y sus modificaciones.

Estas normas están actualmente reglamentadas por las resoluciones generales (AFIP) 79/1998 y 3739/2015 y sus respectivas modificatorias y complementarias.

La R.G. 79/98 consagra el procedimiento general de determinación de oficio, estableciendo las formas y condiciones que deberán cumplir los contribuyentes y responsables, en sus respectivas impugnaciones y demás presentaciones contra las intimaciones de deudas determinadas y las multas correspondientes a las infracciones constatadas, con relación a los recursos de la Seguridad Social.

Por su parte, la R.G. 3739/2015 establece los procedimientos de determinación de oficio o liquidación administrativa de los aportes y/o contribuciones omitidos con destino al Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS), cuya existencia haya sido determinada por sentencia laboral firme o ejecutoriada o por acuerdo conciliatorio homologado debidamente comunicados a la AFIP o por la utilización indebida de beneficios de reducción de alícuotas de aportes y/o contribuciones.

Ahora bien, a diferencia de lo que acontece en el procedimiento impositivo, donde el primer párrafo del art. 17 de la Ley 11.683, consagra que el procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por un funcionario que reviste la calidad de juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos; en materia previsional, son las actas de inspección e infracción, labradas por los mismos funcionarios que llevaron a cabo la fiscalización, lo que da inicio al procedimiento de determinación de oficio.

Su notificación implica la intimación de los montos contenidos en aquellas, y de no mediar impugnación, una vez vencido el plazo legal acordado a tal efecto (15 días hábiles administrativos improrrogables), la deuda quedará consentida, dando lugar al otorgamiento del certificado de deuda y la promoción del juicio de ejecución fiscal.



Esto último, hace sostener que dichas actas constituyen actos administrativos, en tanto configuran una declaración emitida por un órgano estatal, en ejercicio de función administrativa, bajo un régimen jurídico exorbitante, productora de efectos jurídicos directos e individuales respecto de terceros.

Ahora bien, tanto la Administración Federal de Ingresos Públicos como la Cámara Federal de la Seguridad Social han sostenido reiteradamente, que las actas de inspección, determinación de deuda y/o infracción no son más que una constatación que hace la Administración de la situación del contribuyente, por lo que no cabe exigir de las mismas los requisitos propios de los actos administrativos, como tampoco que sean realizadas por juez administrativo, ya que por tratarse de constataciones las mismas puede ser cuestionadas, tanto la deuda como la multa, y dar nacimiento posteriormente al proceso de impugnación.

### **Propuestas**

Se propone la unificación del procedimiento en materia de Seguridad Social con el impositivo.

Mientras no se verifique la unificación propuesta se propone asimismo la modificación, de la RG 3739 en lo que hace a su aplicación en caso de utilización indebida de beneficios de reducción de alícuotas de aportes y/o contribuciones. En consecuencia el fisco deberá en todos los casos iniciar el procedimiento determinativo.

### **Fundamentos**

No se advierten razones que justifiquen hoy día una metodología absolutamente diferente respecto de los impuestos basada en normas que fueron dictadas en contextos muy diferentes al actual.

Con relación a la RG 3739 cabe señalar que los hechos imputados en un período no necesariamente se verifican de igual manera en otros períodos por lo que no resulta razonable el procedimiento instituido por la norma reglamentaria.

### **Efectos**

La unificación de procedimientos implicará simultáneamente una ampliación y una simplificación en materia de ejercicio del derecho de defensa.

Esto conlleva incorporar la posibilidad de solicitud de prórroga de otros 15 días hábiles administrativas para oponer la defensa; contar con un acto fundado, sin necesidad de solicitar vista como ocurre actualmente, en el que se expondrá una clara descripción de los hechos y conductas que se le imputan, con todos los requisitos del acto administrativo y con la actuación de juez administrativo.

### **3.4.2 Liquidación administrativa de la deuda**

#### **Planteo**

Concluida la etapa administrativa y a los fines de dar cumplimiento al requisito previsto en el art. 15 de la Ley 18820 la RG 79/98 señala que el contribuyente puede solicitar que se practique la liquidación de la deuda, dentro de los diez días de notificado de la resolución respectiva, en el caso de domiciliarse en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y dentro de los quince días, de domiciliarse en el resto del país.

La solicitud de liquidación no interrumpe ni suspende el plazo para apelar ante la Cámara Federal de la Seguridad Social.

De no efectuarse tal solicitud, el apelante debe practicar la liquidación y proceder al pago del monto resultante.

Si la liquidación del apelante no fuera conformada por el organismo recaudador se le notifica tal circunstancia acompañándose una nueva liquidación para su pago.

Observamos que en la práctica la liquidación del fisco llega muchas veces vencido el plazo de impugnación obligando al contribuyente a practicar la liquidación por su cuenta con el riesgo de producirse una diferencia en el pago previo que como sabemos constituye un requisito de admisibilidad.

#### **Propuestas**

Mientras no se produzca la unificación de procedimientos antes señalada se propone modificar la RG 79/98 imponiendo al fisco la obligación de practicar liquidación juntamente con la comunicación de la resolución que cierra la etapa administrativa.

### **Fundamentos**

Cerrada la etapa administrativa y habiendo el fisco arribado a un dictamen por el cual rechaza la defensa no se advierte razón para imponer un paso adicional al contribuyente siendo que el organismo cuenta con todos los datos relevantes y que ello además constituye la base para el cumplimiento del requisito de admisibilidad de la apelación a la instancia judicial.

### **Efectos**

El cambio propuesto implicará una simplificación al procedimiento sin que implique mayores costos para el organismo brindando a la vez certeza al contribuyente a los fines de dar cumplimiento con el requisito del pago previo en cuanto al monto a depositar o bien garantizar.

### **3.4.3 La apelación a la Cámara Federal de la Seguridad Social. El requisito del pago previo**

#### **Planteo**

Agotada la instancia administrativa la normativa prevé la posibilidad de acudir a la vía judicial.

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 18820 deberá depositarse el importe de la deuda resultante de la resolución administrativa produciendo su omisión la deserción del recurso.

El instituto tiene su fundamento en la necesidad inmediata de la recaudación que permite al Estado desarrollar sus funciones; dentro del campo de la Seguridad Social adicionalmente se sostiene la afectación específica de dichos fondos y la vulnerabilidad de los beneficiarios.

La citada inmediatez, sin embargo, también resulta necesaria en el cobro de los impuestos, dado que desde hace tiempo que el sistema previsional no se financia con recursos propios sino que también lo hace mediante los impuestos y en porcentajes significativos por lo que dicho argumento pareciera debilitarse.

Contrariamente al principio de la tutela judicial efectiva, por vía legislativa se bloquea la posibilidad de que un juez juzgue la procedencia de un acto administrativo de

contenido tributario provocando un perjuicio económico al contribuyente y convirtiendo así al pago previo en un castigo anticipado.

También ha sido cuestionado este instituto por el Dr. Emilio Fernández, juez de la Sala II de la CFSS cuando en su voto en minoría en “Fusco de Abelardo, Gloria Catalina c/AFIP-DGI s/ impugnación”. Sentencia definitiva 77052 del 30-11-99, señaló: *“Someter al administrado al cumplimiento de la condición del pago previo de la suma que la administración fija por medio del acto administrativo que dicta en las actuaciones sumariales para viabilizar el conocimiento de la alzada, significa, introducir una traba al acceso de la jurisdicción y de tal forma apartar al quejoso de la garantía de ocurrir ante los jueces designados por la ley antes del hecho que se le imputa en la causa...”*.

Por su parte, en forma reiterada, la Corte ha afirmado que la exigencia de satisfacer el depósito previsto como requisito de viabilidad de los recursos de apelación no es contraria a los derechos de igualdad y defensa en juicio. ("**Microómnibus Barrancas de Belgrano**" -21/12/1989-, entre otros).

Sin embargo también ha aceptado la posibilidad de atenuar el rigorismo del principio *solve et repete* en eventuales supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional. Tales supuestos de excepción los podemos resumir en: (1) La falta comprobada e inculpable de los medios para poder afrontar el depósito exigido; (2) desproporcionada magnitud del monto del mismo con la relación a la capacidad concreta económica y (3) que se verifique un “desvío de poder” o persecutorio

Pero la postura de las distintas salas de la Cámara no es uniforme y por lo tanto ello no ofrece la necesaria certeza y seguridad jurídica para los contribuyentes.

### **3.4.3.1. Sucedáneos del depósito previo**

Si bien con vaivenes la CFSS viene aceptando como sucedáneo del requisito del depósito previo el ofrecimiento de garantías suficientes. La opción más difundida es la de la constitución de pólizas de seguros de caución a favor del organismo sin perjuicio de otras variantes posibles como la del aval bancario.

Ello ha sido avalado por la Corte en las causas Orígenes y Fundación Barceló.

Sin embargo esta opción no está exenta de distintos escollos que de no salvarse conducen a la pérdida de la instancia. No son pocos los antecedentes en los que fueron rechazados, con la consecuencia señalada, por cuestiones instrumentales, en algunos casos, como por ejemplo que se habían emitido a favor de la Cámara en lugar de la AFIP o por la vigencia de la póliza o, más preocupante aún, en otros casos, por la exigencia de algunos jueces quienes pretendían acreditar adicionalmente la imposibilidad o dificultad de hacer el depósito previo lo que claramente constituye una contradicción ya que de ser así no podría obtener el seguro ni un aval bancario.

### **3.4.3.2 El depósito previo en el caso de las multas**

El requisito del pago previo para acceder a la instancia judicial se proyecta también sobre las multas aplicadas por el organismo. La Corte avaló este criterio en el caso Centro de Diagnóstico de Virus SRL del 2.8.2005.

En nuestra opinión las multas impuestas por la presunta comisión de ilícitos no constituyen determinaciones de deuda que es a lo que refiere el art 15 de la Ley 18.820.

El pago de la condena impuesta provisoriamente por la administración antes de la decisión judicial primera, afecta la tutela judicial efectiva.

### **Propuestas**

Se propone:

- Eliminar la exigencia del requisito del solve et repete para acceder a la instancia judicial. Como propuesta de mínima que se excluyan las multas aplicadas por organismos administrativos (AFIP o MPT)
- Activar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación constituyendo una sala especializada en la materia con efecto suspensivo.
- Mientras no se instrumenten ninguna de las propuestas arriba citadas se propone regular expresamente las posibilidades de sustitución del depósito con las formalidades pretendidas y en todos los casos con la expresa posibilidad de remediación en un plazo determinado, en caso de existir algún cuestionamiento a su instrumentación, sin pérdida de la instancia.

## Fundamentos

El acceso a la justicia sin duda alguna se encuentra severamente limitado por el requisito del depósito previo. Se verifican en la práctica profesional un sinnúmero de apelaciones declaradas desiertas por su incumplimiento o por no encuadrar en algunas de las excepciones dispuestas en forma pretoriana por la Corte o por cuestiones formales en la instrumentación de sus sucedáneos (aval bancario / póliza de seguro de caución, etc).

## Efectos

Los cambios propuestos implicarían un significativo avance en materia de tutela judicial efectiva.

## 4. REVISIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO ANTE INFRACCIONES PREVISIONALES Y RESPECTO DEL EMPLEO NO REGISTRADO

### Planteo

Se propone la revisión del régimen de graduación y aplicación de sanciones previsionales y respecto del empleo no registrado. En cuanto al primero, en virtud de las críticas que merece el procedimiento de aplicación; en cuanto al segundo, motivado por las consecuencias negativas que generan sobre el empleo la extrapolación de dos normas legales con objetivos claramente distintos sostenida por la jurisprudencia.

### 4.1. Respeto del régimen sancionatorio en general

En el ordenamiento actual conviven el procedimiento previsto para el régimen sancionatorio de la seguridad social establecido por la Ley 17.250 y enmarcado en las Leyes 18.820 y 26.063 con el procedimiento para la aplicación de las sanciones del artículo 38 y 40 de la Ley 11.683. –junto a la R.G. (AFIP) 79/98 y R.G. (AFIP) 1566-<sup>38</sup>. He aquí un primer objetivo deseable, el de unificar los procedimientos de aplicación de sanciones en materia impositiva con el previsional.

---

<sup>38</sup> La Ley 18.820 establece el procedimiento recursivo contra las resoluciones administrativas determinantes de deuda y sanciones. La AFIP ha reglamentado dicho procedimiento mediante la Resolución General (AFIP) 79/98. Asimismo en virtud de las facultades concurrentes activadas por la Ley 25.877 y sus normas reglamentarias, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social posee un procedimiento específico para la aplicación de varias de las sanciones previstas por la citada R.G. (AFIP) 1566. Este procedimiento es de naturaleza sumarial, diverso al de aplicación por parte de la RG (AFIP) 79.



La Ley 17.250 prevé las sanciones a las infracciones vinculadas con incumplimientos en materia de Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social. La R.G. 1566/03 establece el procedimiento para la graduación de dichas infracciones. Dicha reglamentación ha sido pasible de modificaciones relevantes desde su dictado a la actualidad y puntualmente respecto de los incumplimientos en materia de ocupación de trabajadores, los cambios impulsados por el Fisco han sido tan sustanciales que la jurisprudencia ha señalado los excesos reglamentarios.

Cabe recordar que en virtud del Decreto (PEN) 507/93 la AFIP posee facultades de fiscalización, verificación y recaudación de los recursos de la Seguridad Social y por lo tanto también resulta aplicable parcialmente en dicha materia la Ley de Procedimiento Tributario -Ley 11.683-. Dicha ley contiene una sanción específica referida al incumplimiento de los deberes de registración y declaración de trabajadores previendo la aplicación de multa y clausura.

Si bien respecto de las multas previstas en la Ley 11.683 no se cuestiona su naturaleza penal, subsiste una antigua discusión acerca de la naturaleza de las sanciones contenidas en la Ley 17.250. El fisco sostiene una vieja doctrina que resulta aplicada por varios jueces de las diversas salas de la Cámara Federal de la Seguridad Social (CFSS) que entiende que estas contravenciones integran el derecho represivo administrativo y no el derecho penal, que el derecho administrativo represivo es de carácter objetivo y que el funcionario público no puede intervenir en la valoración del aspecto subjetivo.

En materia previsional desde antiguo se establecieron regulaciones de índole sancionatoria tendientes a alentar el cumplimiento de las obligaciones como a disuadir la inobservancia de las normas relativas a la tutela del bien jurídico representado por la intangibilidad de los recursos de la Seguridad Social<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Estas normas, dispersas en diferentes regímenes jubilatorios fueron reunidas y homogeneizadas a partir de 1953 con el dictado de la Ley 14.236, que se aplicaba a la totalidad de los empleadores, afiliados, beneficiarios y trabajadores por cuenta propia. Luego en 1967 se dictó la Ley 17.250 que recogió las mismas conductas que ya distinguíamos en la Ley 14.236, incorporando algunas referidas específicamente a los beneficiarios y trabajadores independientes. En cuanto a las conductas criminales esta ley mantuvo como delito la falta de depósito de las retenciones practicadas al personal (artículo 17). El texto original establecía penas privativas de la libertad, en tanto reprimía con prisión de un mes a seis años "...al obligado que no depositare los aportes retenidos al personal que presta servicios en relación de dependencia dentro de los 15 días hábiles de intimado mediante notificación personal practicada por empleado o funcionario...". Pocos años después en 1970, la Ley 18.820 modificó este artículo 17 creando un tipo agravado de "retención indebida" en los siguientes casos: ocultación de la relación de

Estas conductas desplegadas constituyen el centro de todo el régimen represivo, ya bien configuren un delito penalmente reprochado, o el ilícito “infracional” penado por la Ley 17.250, junto con la conducta disvaliosa que activa la aplicación de las sanciones previstas en el artículo agregado a continuación del 40 de la Ley 11.683<sup>40</sup>.

## Propuestas

En función de lo expuesto consideramos oportuno recomendar:

- Que resultaría oportuna la unificación del procedimiento de aplicación de sanciones en materia previsional con el previsto en la Ley 11.683, en armonía con nuestra recomendación de unificar también el procedimiento determinativo de deuda.
- Que la imposición de sanciones en materia de seguridad social requiere de la valoración del elemento subjetivo.
- Que resulta imperiosa la adecuación conforme al texto legal, de la graduación reglamentaria prevista en la R.G. 1566 en materia de sanciones por ocupación de trabajadores sin las formalidades exigidas.

### 4.2. Respecto del régimen sancionatorio frente al empleo no registrado

Teniendo en cuenta únicamente los aportes y contribuciones de la Seguridad Social – dejando de lado los demás subsistemas y ciertamente todas las leyes sancionatorias laborales- encontramos sanciones previstas en la Ley 11.683, en la Ley 17.250. La Ley 26.063 –que agrava las sanciones cuando se determina la obligación mediante presunciones-, la Ley 26.940 –que crea el REPSAL-, la Ley 24.241 del SIJP, y las Leyes 24.013 y 25.325 referidas al empleo no registrado.

La multiplicidad de leyes sancionatorias no ha dado muestras de lograr combatir la contratación de personal no registrado, más bien por el contrario, la complejidad del

---

dependencia, insolvencia o incapacidad aparente o real de realizar el depósito derivadas de actos dolosos, enajenación fraudulenta de bienes, ocultación de los mismos, o toda otra operación, simulada o no, “que haya afectado, o podido afectar, el ingreso de las sumas retenidas...”. En el año 1990 se dictó la Ley Penal Tributaria 23.771 que derogó aquel artículo y dicha norma a su vez fue derogada en 1997 por la nueva Ley Penal Tributaria 24.769, y posteriormente reemplaza por el Régimen Penal Tributario previsto en la Ley 27.430.

<sup>40</sup> Para más información recomendamos la lectura de Pérez Daniel G.,” Resolución general (AFIP) 2766. El régimen sancionatorio en seguridad social: de la creación ilegal de tipos penales y del incremento de las multas”, Práctica y Actualidad Laboral (PAL) Tomo XIV, Página 3, Abril 2010, Editorial Errepar.



marco descripto puede funcionar como un claro desincentivo a la contratación de personal.

Mediante el artículo 30 la Ley de Contrato de Trabajo (LCT) persigue regular lo que comúnmente llamamos “tercerización” de tareas y establece que la empresa destinataria de los servicios deberá velar por el cumplimiento de las normas laborales y previsionales por parte de los cesionarios, contratistas o subcontratistas respecto del personal que ocuparen, bajo pena de solidaridad con los incumplimientos que pudieren producirse<sup>41</sup>.

Mediante los artículos 29 y 29 bis la LCT busca regular la llamada “intermediación” de personal, definiendo en primer lugar la situación no deseada y recién sobre el final del mismo la situación regular de las empresas de servicios eventuales. La ley señala que la intermediación no se encuentra prohibida pero sanciona severamente los abusos mediante la mutación del status jurídico de las partes intervinientes<sup>42</sup>.

En materia de “tercerización”, consideramos que un serio problema es la extensión de responsabilidad a la empresa receptora de las tareas cuando ha subcontratado una parte de su “actividad normal y propia” frente a los criterios jurisprudenciales existentes: a) La interpretación estricta del concepto de objeto o giro empresario, de la cual se desprende que es ajeno todo lo que no haga íntima, esencial y precisamente a

---

<sup>41</sup> El artículo 30 de la Ley de Contrato de Trabajo –Ley 20.744- establece que “Quienes cedan total o parcialmente a otros el establecimiento o explotación habilitado a su nombre, o contraten o subcontraten, cualquiera sea el acto que le dé origen, trabajos o servicios correspondientes a la actividad normal y específica propia del establecimiento, dentro o fuera de su ámbito, deberán exigir a sus contratistas o subcontratistas el adecuado cumplimiento de las normas relativas al trabajo y los organismos de seguridad social.”

<sup>42</sup> Por su parte el artículo 29 de dicha ley prevé que “Los trabajadores que habiendo sido contratados por terceros con vista a proporcionarlos a las empresas, serán considerados empleados directos de quien utilice su prestación. En tal supuesto, y cualquiera que sea el acto o estipulación que al efecto concierten, los terceros contratantes y la empresa para la cual los trabajadores presten o hayan prestado servicios responderán solidariamente de todas las obligaciones emergentes de la relación laboral y de las que se deriven del régimen de la seguridad social. Los trabajadores contratados por empresas de servicios eventuales habilitadas por la autoridad competente para desempeñarse en los términos de los artículos 99 de la presente y 77 a 80 de la Ley Nacional de Empleo, serán considerados en relación de dependencia, con carácter permanente continuo o discontinuo, con dichas empresas.(texto según leyes 21.297 y 24.013)”.

Por último el artículo 29 bis de la Ley agrega: “El empleador que ocupe trabajadores a través de una empresa de servicios eventuales habilitada por la autoridad competente, será solidariamente responsable con aquélla por todas las obligaciones laborales y deberá retener de los pagos que efectúe a la empresa de servicios eventuales los aportes y contribuciones respectivos para los organismos de la seguridad social y depositarlos en término. El trabajador contratado a través de una empresa de servicios eventuales estará regido por la convención colectiva, será representado por el sindicato y beneficiado por la obra social de la actividad o categoría en la que efectivamente preste servicios en la empresa usuaria. (texto según ley 24.013)”.



aquello a lo que la organización se dedica y distingue. b) La interpretación amplia, donde el objeto comercio-producción-prestación- se nutre de actos propios y específicos pero también de otros secundarios que le dan soporte. Otro problema se verifica también cuando, habiendo velado por el control de cumplimiento por parte del empleador directo, el tomador de las tareas resulta de todos modos afectado en forma solidaria.

También nos preocupa la “intermediación” cuando se ha producido una verdadera interposición de persona –no deseada por la ley- y por lo tanto el empleado provisto por la intermediaria es considerado “empleado directo” de la empresa que utiliza sus servicios. Es allí donde el régimen sancionatorio puede llegar al extremo de considerar que la persona intermediada se encuentra no registrada –a pesar de contar con registración plena en su empleadora directa- y la parte tomadora de sus servicios resultar pasible de sanciones respecto de la determinación de deuda previsional como aquellas previstas por empleo no registrado contempladas en la Ley 24.013.

Puntualmente la Ley 24.013 como así también la Ley 25.325 fueron creadas con el sentido de combatir la falta de registración, si bien ambas resultan utilizadas –a nuestro juicio desacertadamente- en los casos de tercerización y subcontratación de personal causando serios perjuicios a la contratación de empleo, toda vez que dichos institutos poseen *per se* consecuencias previstas en el propio ordenamiento laboral.

### **Propuestas**

Por ello consideramos oportuno recomendar:

- Actualizar el concepto de “registración” a las normas actuales (registros informáticos) contemplando la situación del personal previsto en los artículos 29 y 30 de la Ley de Contrato de Trabajo, vale decir considerando expresamente que un trabajador debidamente registrado en su empleadora directa no puede dejar de estarlo por más que preste servicios para un tercero.
- Limitar la sanción por falta de registración al personal no registrado al supuesto en que el trabajador no estuviera registrado bajo ninguna de las partes (ni en su empleadora directa ni en la tomadora de sus servicios).
- Destinar el monto de las sanciones previstas en la Ley 24.013 a los organismos de la Seguridad Social, en lugar de direccionarse al trabajador como resulta actualmente.



- Ciertamente, y aunque escape al enfoque sancionatorio previsional, la revisión del concepto de “actividad normal y propia” del artículo 30 de LCT y la limitación de la responsabilidad del empleador que ha velado por el cumplimiento de las normas laborales en cabeza del contratista resultan recomendaciones adecuadas para favorecer la seguridad jurídica y el empleo.

### **Fundamentos**

La unificación del procedimiento de aplicación de sanciones previsionales con el impositivo generaría una relevante simplificación en materia de procedimental y favorecería la seguridad jurídica.

Los excesos reglamentarios previstos por la reglamentación en materia de sanciones por incumplimientos en la ocupación y registración de trabajadores deben ser subsanados y encarrilados conforme a la ley.

La “tercerización” de tareas es generadora de empleo y debe ser adecuadamente regulada. Mientras que la “intermediación” de un trabajador debidamente registrado en su empleadora directa –no deseada por el legislador como una medida de protección de los derechos del trabajador- no debe ser utilizada como base de aplicación de sanciones por empleo no registrado.

### **Efectos**

La multiplicidad de leyes sancionatorias no ha dado muestras de lograr combatir la contratación de personal no registrado, más bien por el contrario, la complejidad del marco descripto puede funcionar como un claro desincentivo a la contratación de personal.

## **5. REVISIÓN DEL ESQUEMA DE INTEGRACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PATRONALES CON EL IVA**

### **Planteo**

Esta cuestión se relaciona con el principio perseguido por todo país que desee ser competitivo y por lo tanto persigue “no exportar impuesto”. En ese sentido se encuentran mejor posicionados los países que basan su recaudación en impuestos indirectos que son susceptibles de ser ajustados en aduana –mediante su no percepción o posterior devolución- respecto de aquellos que poseen en su estructura



tributaria un peso relevante en impuestos y contribuciones directas –como son por ejemplo el impuesto a la renta y las contribuciones de Seguridad Social-. De allí surge el fundamento de sustituir cargas directas por “IVA” reduciendo así el costo de los productos exportados.

Es la llamada integración entre los tributos de la Seguridad Social y el Impuesto al Valor Agregado. Las metodologías a ser utilizadas pueden ser: (i) tomar algunas de las cotizaciones como pago a cuenta del impuesto a ingresar (impuesto que se determina por la diferencia entre débitos y créditos); o (ii) tomar como crédito fiscal el importe de las contribuciones patronales efectivamente ingresadas.

Esta última alternativa es la utilizada en nuestro medio a partir de la modificación operada por el Decreto 814/2001 (B.O.22/6/2001), y resulta coherente en la medida en que la estructura del Impuesto al Valor Agregado responde a la de someter a imposición el valor que se agrega en cada etapa. Este valor “agregado” está integrado por el costo de las materias primas, la mano de obra aplicada, los gastos de fabricación o producción, y todos los componentes fijos y variables que integran el costo del producto o del servicio, con más la ganancia esperada por el contribuyente que se halla en la situación de agregar valor.

Por supuesto, dentro del concepto de “mano de obra”, se encuentran los sueldos y las contribuciones patronales a las que en algunos países se llama “impuestos al trabajo”. Desde esta óptica de la imposición, disminuye la carga en el Impuesto al Valor Agregado a través de la aplicación de una alícuota (por lo general menor a la del impuesto) sobre uno de los componentes del valor añadido, en este caso la masa salarial.

Si bien la Ley 27.430 había dispuesto su derogación en el 2022 y la aplicación de un porcentaje decreciente entre el 2018 y el 2021 para cada jurisdicción del país, la Ley 27.541 restableció el citado cómputo con un nuevo anexo de porcentajes “fijo” para cada jurisdicción del país. En el caso de los exportadores, se estableció que dicho “crédito fiscal” tiene el carácter de impuesto facturado a los fines de la aplicación del artículo 43 de la Ley del IVA. Recordamos que el citado cómputo resulta de aplicación para todas las modalidades de contratación sin limitaciones.



Este esquema se encuentra actualmente vigente donde mediante una tabla aplicable a las distintas zonas geográficas del país se establece el cálculo teórico de crédito fiscal en virtud de la aplicación de una alícuota sobre la base imponible de la contribución de seguridad social.

Este crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado no resulta aplicable en las jurisdicciones del AMBA, dejando de lado a una gran cantidad de empleadores.

### **Propuestas**

Por ello estimamos oportuno recomendar:

- Evaluar la posibilidad de incremento de las alícuotas actuales utilizadas para el cálculo del crédito fiscal teórico, procurando evitar la dispersión actual de las mismas.
- Evaluar la posibilidad de incluir a los empleadores del AMBA dentro del alcance del cálculo del crédito fiscal teórico.

### **Fundamentos**

Mejorar tanto la competitividad local como también el costo de los productos exportados.

### **Efectos**

Promover el empleo a lo largo de todo el país, y favorecer a las empresas exportadoras que generan ingresos de divisas al país.

## **6. ANÁLISIS DE OPORTUNIDAD DEL DICTADO DE UN RÉGIMEN DE EXTERIORIZACIÓN DE RELACIONES LABORALES NO DECLARADAS (REGULARIZACIÓN DE PERSONAL)**

### **Planteo**

Un programa de exteriorización de personal está destinado a reducir la informalidad en el mercado de trabajo. Debe estar dirigido a la totalidad de los trabajadores informales si bien pueden enfatizarse sus efectos en los jóvenes que buscan acceder a su primer empleo. El régimen debe contener disposiciones particulares para sectores tales como la construcción, el campo y/o otras industrias que pudieren estar especialmente afectadas por la informalidad.

Estos regímenes pueden combinarse con una rebaja temporaria posterior de aportes patronales, lo que ciertamente implica una disminución en la recaudación pero puede inducir a la migración de los planes asistenciales al mercado laboral formal donde el Estado, en lugar de subsidiar a un desempleado o a un empleado informal, afrontará dicha rebaja de aportes. Respecto de este punto resulta central la “estabilidad” de las normas posteriores al régimen de exteriorización. Como ejemplo no deseable podemos citar el de los regímenes de reducciones patronales que vienen siendo modificados sustancialmente cada aproximadamente 4 años.

La Ley 24.013 (BO: 17/12/1991), la Ley 25.323 (BO: 11-10-2000), el Decreto (PEN) 1582/01 (BO: 06-12-2001) y la Ley 26.476<sup>43</sup> (BO: 24-12-2008) dispusieron regímenes de exteriorización de personal no registrado. Tomando las variables consideradas por todos estos regímenes antecesores es posible resumirlas en el siguiente cuadro para advertir aquellos aspectos que debieran contemplar un régimen de exteriorización de personal:

Aspecto considerado	Observaciones
Relaciones laborales comprendidas	Determinar el alcance: sector público / privado y ámbito: -Ley de Contrato de Trabajo (LCT) -Trabajo agrario -Régimen de la construcción -Personal de casas particulares
Oportunidad de regularización de la relación laboral	Espontánea / no espontánea
Condonación de deuda	Aportes y contribuciones Obra social ART Intereses resarcitorios (total / parcial) Limitada hasta una cantidad de empleados o sin límite Mayores beneficios sujetos a la condición de MiPyME

<sup>43</sup> El resumen de estos regímenes de regularización puede consultarse en el Anexo I



Condonación de sanciones	Firmes / no firmes, Leyes 11.683 (LPT), 17.250 (sanciones previsionales), 25.212 (sanciones laborales), 25.191 (rurales), 22.250 (construcción), 24.013 (registración), 25.323 (duplicación indemnización).
Condonación de delitos tributarios	Evasión previsional (simple / agravada) Apropiación indebida de tributos (Régimen Penal Tributario Ley 27.430)
Efectos impositivos	Incremento patrimonial no justificado (Ganancias, IVA, Internos) sin consecuencias tributarias Condonación de retenciones del Impuesto a las Ganancias no practicadas
Limitación en función del tipo de empleador	Por sector Por nómina Por definición "PyME"
Exclusiones subjetivas	Quiebra / concurso Denuncias penales Funcionarios públicos Incluidos en el REPSAL
Alcance de la exteriorización	Total / parcial
Requisito de mantenimiento de nómina futura	Exigido / No exigido
Requisito de no determinación de deuda en periodos no prescriptos	Exigido / No exigido
Requisito de no discutir ajuste por inflación	No debe contener cláusula en este aspecto
Suspensión de la prescripción	No debe contener cláusula en este aspecto
Plazo de acogimiento	Prorrogable / No prorrogable
Tiempo de servicio a computar	Computa / No computa como tiempo de servicio. O bien con limitación temporal (Ej.: 60 meses)

## Propuestas

En virtud de lo expuesto estimamos oportuno recomendar:

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- En cuanto a la espontaneidad en la exteriorización, se estima que no debiera ser un requisito excluyente y debiera también admitirse deuda en discusión administrativa y judicial, en la medida que la misma no se encontrare firme.
- Respecto de la condonación de los diversos conceptos: se estima que las sanciones deben condonarse, los intereses pueden ser dispensados parcialmente o totalmente, y en cuanto a los aportes y contribuciones debe analizarse su eximición respecto de una cantidad de trabajadores o aplicarse definiciones en su alcance utilizando los parámetros de micro, pequeñas y medianas empresas. Ciertamente la condonación reviste aristas complejas respecto de todos los subsistemas de la seguridad social y especialmente en materia de Obras Sociales y ART que deberán evaluarse.
- Debe contemplarse la condonación de los efectos en el Impuesto a las Ganancias para el trabajador y respecto de las retenciones no practicadas por el empleador.
- Las sanciones deben quedar condonadas en la medida que no se encontraren firmes.
- Los delitos tributarios deben quedar condonados, caso contrario la experiencia histórica demuestra la nula adhesión al régimen.
- La deuda condonada no debe considerarse incremento patrimonial no justificado pasible de ajuste impositivo.
- En cuanto al tiempo de servicio a los aportes a computar, la experiencia histórica señala que se computan con cierto límite, en los antecedentes analizados ello ha sido por un plazo de 60 meses.
- El régimen no debe limitarse en función del tipo de empleador (por monto de ventas, PyME, etc.) pero si puede prever condiciones distintas según el tipo de empresa.
- Las exclusiones subjetivas (quiebra, los condenados delitos penales tributarios, penales, funcionarios públicos, etc.) son las que han estado presentes en todos los últimos regímenes de regularización, habiéndose mejorado su alcance y precisión normativa con la evolución de los mismos.
- No debe condicionarse el beneficio del régimen a la inexistencia de deuda pasada o potencial determinación de deuda futura, dado que los mecanismos determinativos –ciertos o presuntos- en esta materia podrían generar situaciones altamente controversiales y no siempre ciertas<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Ejemplo: un concepto considerado no remunerativo amparado en la LCT o un CCT que pudiera ser ahora considerado remunerativo en virtud de la evolución de la doctrina de la Corte Suprema implicaría la pérdida de beneficios.



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- El mantenimiento de nómina a futuro no debe ser requisito. Si bien resulta una condición aplicada históricamente, es un factor que desmotiva la adhesión y en especial por parte de las PyME, que son justamente aquellas a las que estos regímenes apuntan con mayores beneficios. No resulta lógico forzar una nómina a futuro contra las propias reglas que impone el mercado laboral.
- Ciertamente cláusulas que impidan discutir el ajuste por inflación no deben estar presentes.
- El régimen no debe contener disposición alguna que suspenda la prescripción, en virtud de la seguridad jurídica.
- El régimen debe prever un plazo amplio de adhesión, no menor a 1 año, si bien puede contener beneficios decrecientes a lo largo del mismo para alentar su acogimiento temprano.

### **Fundamentos**

Sobre la base de la experiencia de regímenes anteriores, el grupo de trabajo emite las recomendaciones para la eventual aplicación de un régimen de exteriorización de personal no registrado. Si bien la premisa central es que si un régimen de esta naturaleza no viene acompañado de otras normas que simplifiquen el mantenimiento de la nómina y reduzcan la litigiosidad el éxito de estas medidas resultará relativo.

### **Efectos**

Promover la exteriorización de relaciones laborales no registradas o parcialmente registradas y evitar el desfinanciamiento del sistema de seguridad social.

## Anexo I – Antecedentes de regímenes de regularización de personal

### I.1. Ley 24.013

La Ley Nacional de Empleo (BO: 17/12/1991) estableció un "blanqueo" de relaciones laborales no registradas total o parcialmente, incluyendo al personal agrario, por un plazo de 90 días.

El blanqueo propuesto requería de la espontaneidad del empleador y no abarcaba deudas verificadas en sede administrativa o que resultaban discutidas judicialmente.

Las relaciones laborales exteriorizadas no computaban tiempo de servicio ni acreditaban aportes ni monto de remuneraciones.

Se eximía al empleador de las multas que la propia Ley 25.013 creaba y que se encuentran previstas en sus artículos 8 a 10<sup>45</sup> (25% mensual sobre las remuneraciones no registradas).

El éxito del régimen fue casi nulo pues el perdón tributario no figuraba en la ley y fue dictado tardíamente el 13 de abril de 1992 mediante el artículo 41 de la Ley 24.073<sup>46</sup>.

---

45 ARTICULO 8° — El empleador que no registrare una relación laboral abonará al trabajador afectado una indemnización equivalente a una cuarta parte de las remuneraciones devengadas desde el comienzo de la vinculación, computadas a valores reajustados de acuerdo a la normativa vigente. En ningún caso esta indemnización podrá ser inferior a tres veces el importe mensual del salario que resulte de la aplicación del artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo (t.o. 1976). ARTICULO 9° — El empleador que consignare en la documentación laboral una fecha de ingreso posterior a la real, abonará al trabajador afectado una indemnización equivalente a la cuarta parte del importe de las remuneraciones devengadas desde la fecha de ingreso hasta la fecha falsamente consignada, computadas a valores reajustados de acuerdo a la normativa vigente. ARTICULO 10. — El empleador que consignare en la documentación laboral una remuneración menor que la percibida por el trabajador, abonará a éste una indemnización equivalente a la cuarta parte del importe de las remuneraciones devengadas y no registradas, debidamente reajustadas desde la fecha en que comenzó a consignarse indebidamente el monto de la remuneración.

<sup>46</sup> Ley 24.073 artículo 41. — Los trabajadores con goce de beneficios previsionales cuyo vínculo laboral se regularice en el marco de la Ley 24.013 no serán objeto de ninguna sanción o disminución de su haber hasta el vencimiento del plazo que se fija en el párrafo siguiente. La registración espontánea y comunicacion fehaciente al trabajador a que se refiere el artículo 12 de la Ley 24.013 podrá realizarse hasta el 30 de junio de 1992, manteniéndose los beneficios del régimen de regularización hasta esa fecha excepto en cuanto a los aportes, contribuciones e intereses y recargos, incluyendo obras sociales, atribuibles a la ampliación del plazo que se dispone en el presente párrafo. La regularización del empleo no registrado realizada conforme a lo dispuesto en el Título II de la Ley 24.013 no podrá ser utilizada, directa ni indirectamente, por la DGI u otros organismos fiscales para fundar determinaciones de oficio, y hará aplicable lo dispuesto en el artículo 16, inciso c), de la presente ley, incluso con respecto a cualquier infracción vinculada con las omisiones regularizadas.

### I.2. Ley 25.323

La Ley 25.323<sup>47</sup> (BO: 11-10-2000) estableció una duplicación de los valores de la indemnización por antigüedad aplicable en las desvinculaciones de personal no registrado o mal registrado y previó por 30 días un blanqueo que eximía del referido agravante pero no contenía condonación de aportes y contribuciones, intereses ni sanciones. La ley se encuentra actualmente vigente.

### I.3. Decreto (PEN) 1582/01

En uso de las facultades emergentes de los incisos 1, 2 y 3 del Artículo 99 de la Constitución Nacional y del Artículo 1° de la Ley N° 25.414, mediante el Decreto (PEN) 1582/01<sup>48</sup> (BO: 06-12-2001) se otorgó un plazo de 60 días corridos para regularizar

---

<sup>47</sup> Ley 25.323 artículo 1° — Las indemnizaciones previstas por las Leyes 20.744 (texto ordenado en 1976), artículo 245 y 25.013, artículo 7°, o las que en el futuro las reemplacen, serán incrementadas al doble cuando se trate de una relación laboral que al momento del despido no esté registrada o lo esté de modo deficiente. Para las relaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, los empleadores gozarán de un plazo de treinta días contados a partir de dicha oportunidad para regularizar la situación de sus trabajadores, vencido el cual le será de plena aplicación el incremento dispuesto en el párrafo anterior. El agravamiento indemnizatorio establecido en el presente artículo, no será acumulable a las indemnizaciones previstas por los artículos 8°, 9°, 10 y 15 de la Ley 24.013. Artículo 2° — Cuando el empleador, fehacientemente intimado por el trabajador, no le abonare las indemnizaciones previstas en los artículos 232, 233 y 245 de la Ley 20.744 (texto ordenado en 1976) y los artículos 6° y 7° de la Ley 25.013, o las que en el futuro las reemplacen, y, consecuentemente, lo obligare a iniciar acciones judiciales o cualquier instancia previa de carácter obligatorio para percibir las, éstas serán incrementadas en un 50%.

Si hubieran existido causas que justificaren la conducta del empleador, los jueces, mediante resolución fundada, podrán reducir prudencialmente el incremento indemnizatorio dispuesto por el presente artículo hasta la eximición de su pago.

<sup>48</sup> Art. 1° — El empleador que dentro de los SESENTA (60) días corridos contados desde la vigencia del presente decreto, registre espontáneamente las relaciones laborales vigentes o diferencias salariales, establecidas u originadas con anterioridad a la fecha de publicación del presente decreto y no registradas, quedará exento del pago de la Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS), multas y sanciones de los Recursos de la Seguridad Social emergentes de esa falta de registro. Art. 2° — Quedan excluidos de la regularización establecida en el presente decreto, aquellos empleadores cuyas ventas totales anuales, calculadas en función de lo previsto en la Resolución de la SEPyME N° 24 de fecha 15 de febrero de 2001, superen, en todos los casos, los \$ 48.000.000. Art. 3° — La AFIP y las demás instituciones de la Seguridad Social con facultades propias o delegadas en la materia, se abstendrán de formular determinaciones de deudas correspondientes a los Recursos de la Seguridad Social con causa en las relaciones laborales o diferencias salariales, denunciadas en el marco de lo previsto en el Artículo 1° del presente decreto. A estos efectos será de aplicación lo dispuesto en el Artículo 73 de la Ley N° 25.401. Art. 4° — El presente régimen no será de aplicación respecto de aquellos contribuyentes a los cuales se les hubiere determinado y notificado deuda correspondiente a Recursos de la Seguridad Social, con causa en las relaciones laborales o diferencias salariales no registradas, respecto de las cuales resultará de aplicación lo dispuesto en el Decreto N° 1384 de fecha 1° de noviembre de 2001. Art. 5° — Será requisito para acogerse a los beneficios del presente decreto la declaración y pago de la Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS), correspondiente al período devengado a partir del 1° de diciembre de 2001 y posteriores, respecto de los trabajadores cuya relación laboral o diferencia salarial se regularice. Art. 6° — Las erogaciones anteriores a la fecha de vigencia del presente decreto y que se vinculen con las relaciones laborales o diferencias salariales que

personal no registrado o mal registrado aplicable a empresas con una facturación anual no superior a \$ 48.000.000<sup>49</sup>.

Se eximía del pago de aportes y contribuciones, intereses y sanciones. Establecía asimismo expresamente que los organismos de contralor se abstendrían de determinar deuda sobre las relaciones regularizadas, que el régimen era inaplicable en aquellos casos donde ya se había determinado y notificado deuda, y que las erogaciones anteriores a la fecha de vigencia del presente decreto y que se vincularan con las relaciones laborales o diferencias salariales que se regularizaran no podían ser consideradas gasto a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias del empleador.

Asimismo establecía que los trabajadores no registrados incluidos en la regularización tenían derecho a computar 12 meses de servicios o la menor cantidad de meses por las que se los regularice a los efectos del cálculo de años requeridos por la Ley 24.241 para la obtención de la Prestación Básica Universal.

Los períodos regularizados no eran computables a los efectos del cálculo del haber de la Prestación Adicional por Permanencia.

#### **I.4. Ley 26.476**

La Ley 26.476 estableció el último blanqueo laboral (BO: 24-12-2008). Incluyó a todo tipo de empleadores, públicos o privados y a diferencia de la Ley 24.013 que requería espontaneidad, parte de la doctrina entendió que la ley no la exigía. No obstante otras opiniones sostuvieron que el régimen requería una exteriorización voluntaria de empleo no registrado y en caso contrario correspondía encuadrar la deuda en el Título I de la Ley (Régimen de Regularización de Impuestos y Recursos de la Seguridad

---

se regularicen, no podrán ser consideradas gasto a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias del empleador. Art. 7º — Los trabajadores no registrados incluidos en la regularización prevista en el presente decreto, tendrán derecho a computar 12 meses de servicios o la menor cantidad de meses por las que se los regularice, a los efectos del cálculo de años requeridos por la Ley N° 24.241 y sus modificaciones para la obtención de la Prestación Básica Universal. Los períodos regularizados no serán computables a los efectos del cálculo del haber de la prestación adicional por permanencia. Art. 8º — Delégase en la AFIP, entidad autárquica en el ámbito del ME, y en la Sec. S.S., dependiente del Min. S.S., en los ámbitos de sus respectivas competencias, el dictado de las normas interpretativas complementarias y operativas necesarias para la instrumentación de lo dispuesto en el presente decreto.

<sup>49</sup> Monto calculado sobre la base de la Res.(SEPyME) 24/01



Social). Concretamente la ley no menciona la espontaneidad expresamente como si lo hacía la Ley 24.013.

Se excluyó a los empleadores declarados en estado de quiebra sin autorización para continuar con la explotación, a los querellados o denunciados penalmente, a los denunciados formalmente o querellados por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias respecto de los cuales hubiera sentencia firme anterior al 24 de diciembre de 2009, y a las personas jurídicas de cualquier tipo cuyos directivos, administradores, socios, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros, o quienes ocupen cargos equivalentes, hubieran sido denunciados formalmente o querellados por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias respecto de los cuales hubiera sentencia firme anterior al 24 de diciembre de 2009.

Los funcionarios públicos que ejercieren o hubieren ejercido la función pública, sus cónyuges y parientes en el primer grado de consanguinidad ascendente o descendente en cualquiera de los poderes del Estado nacional, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, quedaban excluidos solo en referencia al Título III de la ley (blanqueo de capitales).

En cuanto a los trabajadores comprendidos en la regularización, el régimen incluía a todas las relaciones laborales no registradas activas a la fecha de entrada en vigencia de la ley (24-12-2008). La ley no obligaba expresamente a regularizar a todos los trabajadores no registrados ni tampoco preveía la pérdida de los beneficios por verificarse posteriormente al blanqueo la existencia de otros trabajadores "en negro".

No obstante el artículo 2 de la Resolución (MTEySS) 3/2009 dispuso que, ante una imputación concreta, la liberación de las infracciones, multas y sanciones derivadas de la falta de registración de trabajadores aplicadas por el MTEySS sólo resultaba procedente cuando se regularizara la totalidad de los trabajadores que hubieren estado comprendidos en la imputación efectuada por dicha repartición.

El régimen exigía el requisito de no registrar deuda en periodos no prescriptos y el de no disminuir la nómina por dos años para mantener los beneficios del blanqueo. Si la plantilla se veía disminuida el empleador tenía un plazo de 90 días para restablecerla al nivel inicial. No se consideraba parte de la plantilla de personal ocupado a los

trabajadores eventuales incorporados bajo el régimen de contratación previsto en el artículo 99 de la Ley 20.744 de Contrato de Trabajo.

El beneficio del blanqueo implicaba la liberación de las infracciones, multas y sanciones de cualquier naturaleza, más la aplicación de un régimen de reducción de contribuciones de la seguridad social creada por la misma ley.

Hasta el trabajador número 10 se eximía de aportes y contribuciones, intereses y multas –firmes o no-, referidos a la seguridad social, obras sociales ART y cuotas sindicales<sup>50</sup>. A partir del trabajador número 11 el empleador debía cancelar únicamente los aportes y contribuciones de la seguridad social y sus intereses quedando eximido de sanciones –deuda hasta noviembre de 2008- mediante un plan de facilidades de pago (el plan no incluía ART y tampoco hacía mención alguna a las cuotas sindicales) en las siguientes condiciones: a) Un interés de consolidación de cada una de las deudas que se incluyeren con un tope del 20% del capital total. b) Un interés anual de financiación del 6% de la deuda calculado sobre el importe de cada cuota del plan de pagos. c) El ingreso de un pago a cuenta equivalente al 6% de la deuda, y el saldo financiable hasta en 120 cuotas mensuales.

A los efectos de la registración de personal, la citada Resolución (MTESS) 3/2009 estableció que los empleadores debían comenzar la exteriorización tomando a los de mayor antigüedad, y en caso de igualdad se debía comenzar por los de menor remuneración. Además se establecía que los trabajadores regularizados accederían a los beneficios de la Seguridad Social en las mismas condiciones que les correspondería si hubieran sido debidamente registrados.

Se estableció además que la AFIP y los demás organismos de contralor de la Seguridad Social se abstendrían de formular de oficio determinaciones de deuda y de labrar actas de infracción por las mismas causas y los períodos correspondientes a los subsistemas de la Seguridad Social y ajustes impositivos, con causa en las relaciones laborales regularizadas en el marco de este régimen.

---

<sup>50</sup> 1. Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, Ley 24.241 y sus modificaciones. 2. Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, Ley 19.032 y sus modificaciones. 3. Régimen Nacional del Seguro de Salud, Ley 23.661 y sus modificaciones. 4. Fondo Nacional de Empleo, Ley 24.013 y sus modificaciones. 5. Régimen Nacional de Obras Sociales, Ley 23.660 y sus modificaciones. 6. Régimen Nacional de Asignaciones Familiares, Ley 24.714 y sus modificaciones. 7. Registro Nacional de Trabajadores Rurales y Empleadores, Ley 25.191. 8. Ley de Riesgos del Trabajo, 24.557 y sus modificaciones.



Y que las erogaciones realizadas por las relaciones laborales que se regularizaren no serían consideradas ganancias netas, ni gastos, ni ventas omitidas para la determinación del Impuesto a las Ganancias y del IVA. El legislador omitió equiparar el tratamiento que se prevé para los citados gravámenes a Impuestos Internos.

El trabajador que resultaba blanqueado tenía derecho a computar 60 meses de servicios con aportes o la menor cantidad de meses por los cuales se lo regularizare, a efectos de la Prestación Básica Universal (PBU) de la Ley 24.241 y eventualmente para la prestación por desempleo. Respecto de la Prestación Adicional por Permanencia (PAP) sólo los meses regularizados resultaban considerados, pero no para los cálculos de los beneficios, ni de la PAP ni de la Prestación Compensatoria (PC). La Ley limitó el periodo a un máximo de 60 meses y no previó el caso de los dependientes que hubieren laborado por un período mayor. Entendemos que en esos casos el trabajador podía intentar el reconocimiento de los años de servicio por vía judicial.

La cuestión de limitar el blanqueo a relaciones laborales existentes a una determinada fecha (en este caso al 24 de diciembre de 2008) pudo ocasionar una discriminación para el trabajador desvinculado con anterioridad quien quedó al margen de la regularización y no pudo gozar del reconocimiento de los años trabajador para hacerse acreedor de su haber jubilatorio o para gozar de la prestación por desempleo, debiendo discutir su reconocimiento por vía judicial.

En materia laboral, su orden público impide que la ley limitara las pretensiones de los trabajadores regularizados respecto de las cuestiones laborales vinculadas con su periodo de prestación no registrado. Tal puede ser el caso de vacaciones, aguinaldos, horas extras, diferencias salariales o pago de la misma remuneración. Por ello oportunamente se decía que el blanqueo apuntaría al "personal de confianza" o con futuro en la empresa.

Un aspecto no previsto dentro de las precisiones del blanqueo fue el de las retenciones del Impuesto a las Ganancias sobre los salarios de los trabajadores no registrados o sobre las remuneraciones parcialmente no registradas. En su caso los empleadores serían solidarios con la omisión de las mismas y los trabajadores responsables del ingreso del tributo, con más sus intereses resarcitorios y sanciones.



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

El acceso al régimen exigía que todo reclamo contra el Fisco Nacional en el que el contribuyente hubiere impulsado o pensara impulsar vinculado con el factor de convergencia o el ajuste por inflación debía ser abandonado, caso contrario el contribuyente quedaba excluido de los beneficios de la ley<sup>51</sup>.

La ley suspendió con carácter general por el término de 1 año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales.

---

<sup>51</sup> Ley 26.476. Artículo 41 – (parte pertinente) Asimismo, los sujetos que se acojan a alguno de los regímenes establecidos por la presente ley, deberán previamente renunciar a la promoción de cualquier procedimiento judicial o administrativo con relación a las disposiciones del Decreto 1043 de fecha 30 de abril de 2003, o para reclamar con fines impositivos la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza. Aquellos que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley ya hubieran promovido tales procesos deberán desistir de las acciones y derechos invocados en los mismos.



# **Capítulo 5**

## **Micro, Pequeñas y Medianas Empresas**

**CAPÍTULO 5 – MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS – MiPyME**

<b>Orden</b>	<b>Tema</b>	<b>Pág.</b>
	Introducción	<b>180</b>
<b>1</b>	Definición de Micro, Pequeña y Mediana Empresa	<b>181</b>
<b>2</b>	Revisión de la segmentación del universo PyME a efectos del direccionamiento de los beneficios tributarios	<b>183</b>
<b>3</b>	Relanzamiento de un régimen de fomento de inversiones de carácter permanente	<b>184</b>
<b>4</b>	Revisión del tratamiento del capital empresario frente a los impuestos patrimoniales	<b>185</b>
<b>5</b>	Revisión del cómputo temporal de quebrantos	<b>187</b>
<b>6</b>	Revisión del régimen general con el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, su convivencia y modalidades de traspaso	<b>188</b>
<b>7</b>	Revisión de los pagos a cuenta de otros tributos computables	<b>189</b>
<b>8</b>	Revisión de los plazos generales de ingreso de los tributos y planes de facilidades de pago	<b>191</b>
<b>9</b>	Revisión del concepto de cuenta tributaria única procurando el establecimiento de un mecanismo de cuenta única. Revisión del tratamiento de los saldos a favor del contribuyente.	<b>192</b>
<b>10</b>	Cumplimiento de obligaciones tributarias - Relevamiento de los regímenes de información de retención y percepción	<b>194</b>
<b>11</b>	Promoción de Exportación	<b>195</b>
<b>12</b>	Implementación de programas de Auditoría	<b>196</b>
<b>13</b>	Utilización del tratamiento del art. 43 de la Ley del IVA – alícuota reducida	<b>197</b>



<b>14</b>	Restablecimiento del bloqueo fiscal o Ley tapón	<b>198</b>
<b>15</b>	Juicio de ejecución fiscal a las MiPyME	<b>199</b>
	Anexos	<b>200</b>
	Cuadro I - Distribución del Empleo según el tamaño de empresa	<b>200</b>
	Cuadro II "Recursos destinados a Incentivos en relación al PBI"	<b>200</b>
	Cuadro III Categorización y Subcategorización de MiPyME	<b>201</b>
	Cuadro IV - Incremento de los Montos de Ventas Res. (SPyMEyE) 69/2020 - BO: 24/6/2020	<b>202</b>
	Cuadro V - Participación por Tributo en el PBI	<b>203</b>
	Cuadro VI- AFIP Recaudación Tributaria	<b>203</b>
	Cuadro VII – Tasas reducidas del Impuesto sobre las Sociedades para las pequeñas empresas	<b>204</b>
	Cuadro VIII – Cuenta única tributaria	<b>204</b>
	Cuadro IX Políticas para PyME en la legislación comparada – Programas especiales de auditoría	<b>207</b>



### **MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS – MiPyME**

#### **Introducción**

La presentación del Proyecto de Reforma Tributaria nos encuentra atravesando la mayor crisis sanitaria, económica y social, producto de la pandemia por el coronavirus (COVID-19), según el último análisis de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) se proyecta que la economía de la región sufrirá una contracción del 5,3% en 2020 la más grande desde la década de 1930, asumiendo que tendrá fuertes repercusiones en el trabajo, la pobreza y la desigualdad.

Esto nos obliga a definir lineamientos tributarios que contemplen el escenario con diferentes acciones aplicables en el corto, mediano y largo plazo.

Nuestra convicción es que la simplificación de la determinación tributaria, la creación de incentivos al cumplimiento efectivo y la formalización de las economías sumergidas son pilares sobre los cuales debe edificarse la reforma tributaria.

Las MiPyME revisten vital importancia como generadoras de empleo no solamente en la Argentina, sino en todo el mundo. Concentran la mayor cantidad de empleados, en la Unión europea representan el 88% y en la Argentina representan el 65%, valores que se repiten en la Región. En la Argentina, según datos del ministerio de Producción del 2019 del total de empresas empleadoras, el 99% ocupa menos de 200 empleados y sólo el 0.6% ocupa más de esa cantidad siendo el 85% de las empresas las que ocupan hasta 9 empleados. Anexo (Cuadro I).

La aceleración de la digitalización en el marco de la pandemia es una herramienta valiosa como lucha contra la evasión tributaria, siendo conscientes que es en el sector MiPyME donde se concentra la mayor evasión tributaria doméstica.

La eficiencia, la equidad, la certeza y la simplicidad son principios básicos sobre los que propondremos el diseño de políticas tributarias, que contribuyan al cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Sabemos que ello moviliza recursos de las políticas públicas en favor del desarrollo de las MiPyME, para ser aplicados a las diferentes políticas de fomento.



Se agrega en el Anexo como (Cuadro II) la comparación del informe de Marco Dini y Giovanni Stumpo del Informe MiPyME en América Latina – que distingue entre:

- Subsidios (Programas de Crédito Fiscal, Emprendedores, Expertos PyME, Capital Semilla)
- Instrumentos de crédito o de inclusión financiera (Programas de bonificación de Tasas)
- Regímenes tributarios especiales

La participación de los recursos ha sido medida en función al porcentaje de PBI que se les destinó, téngase en cuenta que en la Argentina muchas veces estos porcentajes no son utilizados en su totalidad por los potenciales beneficiarios, con lo cual la difusión de estos recursos es otro de los temas sobre los que se debe prestar especial atención.

En el análisis de los temas que debería incluir la reforma tributaria están detallados tanto aquellos que hacen a modificaciones legales como otros que deben provenir del dictado de normas por parte de la autoridad de aplicación y lo que esta encomiende a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En ese entendimiento detallaremos los temas correspondientes a modificaciones legales en los puntos 1 al 7 y los referidos a la autoridad de aplicación y a la Administración Federal de Ingresos Públicos del 8 al 11.

### **1. DEFINICIÓN DE MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA**

#### **Planteo**

Históricamente se ha perseguido que la definición de MiPyME tenga alcance no solo tributario sino frente a otros órdenes –Ej.: previsional, aduanero, cambiario, etc.- La Ley 24.467 delegó en la autoridad de aplicación la definición de MiPyME, no obstante mantuvo la vigencia del Art. 83 que establece una diferencia aplicable en materia laboral, lo cual genera inseguridad jurídica que se traduce en mayor litigiosidad.

En materia de seguridad social podemos decir que actualmente la reglamentación de la Ley 27.541 extendió el alcance de la definición “PyME” al ámbito previsional, pero con serios e inconvenientes excesos de la reglamentación respecto de la letra de la ley.



La autoridad de aplicación categoriza a las MiPyME en función a la actividad principal que desarrolla, entendiendo por tal la que tiene así declarada ante AFIP.

A partir de ella debemos evaluar qué parámetro considerar para la categorización de la empresa:

- Personal ocupado - Inc. a) Art. 3° - Anexo I (Ventas al por mayor en Comisión)
- Activos – Inc. b) Art. 3° Anexo II (Servicios Financieros e Inmobiliarios)
- Ventas anuales – Inc. c) Art. 3° (Resto de las actividades)

El criterio referido a los Activos, resulta sólo aplicable en la definición del Banco Mundial, Colombia y Ecuador. Entendemos que la capitalización de las empresas, (Aumento en la tenencia de Activos) no debe marginarlas para ser categorizadas como MiPyME. Sin perjuicio de ello, en el supuesto de mantener dicho parámetro, no tiene razonabilidad que no haya distinción de dicho valor según se trate de una Micro, Pequeña o Mediana Empresa, como surge en los tres casos que lo incorporan como parámetro en la legislación comparada.

### **Propuestas**

- Que tal como previó el Decreto 27/2018 (Desburocratización y Simplificación), el cual dispuso que resultaba necesario facilitar el acceso de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas definidas en el artículo 1º de la Ley N° 25.300 y su modificatoria a los instrumentos y beneficios creados por la Ley N° 27.349 -de Apoyo al Capital Emprendedor-, fomentando así su crecimiento, desarrollo y consolidación, debe establecerse una única definición de Micro, Pequeña y Mediana Empresa.
- Que tal objetivo, tal como lo reconoce el citado decreto, permite simplificar el procedimiento de acceso a los diferentes trámites, programas, herramientas e instrumentos desarrollados por los organismos de la Administración Pública Nacional tendientes a fomentar el desarrollo y consolidación de las mencionadas empresas, como así también ampliar el alcance del Registro de Empresas MiPyME.
- Que tal circunstancia permitirá adicionalmente lograr mayor seguridad jurídica a los actores, toda vez que dicha definición tendrá alcance general en materia impositiva, laboral, previsional, financiera y a cualquier otro fin.



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- Que por otra parte, resulta aconsejable abandonar el parámetro “activos” de la definición, o bien de mantenerse, adecuar su valor distinguiendo las categorías de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.
- A su vez, de mantenerse, consideramos que por razones de equidad resulta necesario que el sistema considere las valuaciones impositivas de los bienes de uso y no a los valores contables ajustados por inflación como acontece actualmente.

### **Fundamentos**

La propuesta encuentra su fundamento en la búsqueda de equidad el análisis de la revisión comparada sobre la materia.

### **Efectos**

Brindar mayor seguridad al encuadre de las empresas y maximizar la registración de empresas MiPyME.

## **2. REVISIÓN DE LA SEGMENTACIÓN DEL UNIVERSO PYME A EFECTOS DEL DIRECCIONAMIENTO DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS**

### **Planteo**

La segmentación del universo MiPyME se encuentra acertadamente clasificado en Micro, Pequeña y Mediana Empresa T1 y T2.

No obstante la división en subcategorías de acuerdo a la actividad económica desarrollada, vulneran la equidad horizontal como puede apreciarse en el Anexo (Cuadro III).

La pregunta que nos formulamos es: ¿Hay equidad con apertura por sector de actividad económica? ¿Es el capital de trabajo diferente el que requiere una empresa agropecuaria de una empresa comercial o industrial? Dicho criterio no encuentra correlato en la definición propuesta por organismos internacionales ni en la legislación comparada.

Los ajustes anuales diferenciales entre las categorías y subcategorías generan distorsión, como se refleja en el Anexo que como Cuadro IV se acompaña que



muestra el porcentaje de ajuste de los montos previsto por la Resolución (SPyMEyE) 69/2020 - BO: 24/6/2020.

### **Propuestas**

Se propone la eliminación de las subcategorías (Construcción, Servicios, Comercio, Industria y Minería, Agropecuario), adoptando los límites establecidos para el sector comercio.

Para el caso de mantenerlos, se sugiere se reduzcan las dispersiones existentes entre los montos de cada subcategoría, y que las actualizaciones posteriores, no sólo reconozcan el efecto de la inflación (considerando para ello la variación del Índice de Precio al Consumidor), sino además que las mismas resulten homogéneas para todas las categorías y subcategorías existentes.

### **Fundamentos**

La propuesta encuentra su fundamento en el análisis de la revisión comparada sobre la materia.

### **Efectos**

Revertir la inequidad horizontal que hoy presenta el régimen PyME.

## **3. RELANZAMIENTO DE UN RÉGIMEN DE FOMENTO DE INVERSIONES DE CARÁCTER PERMANENTE**

### **Planteo**

La Ley 27.264 tuvo vigente un régimen temporal de fomento de inversiones hasta el 31-12-2018.

De allí que pueda pensarse en el relanzamiento de un régimen de fomento de inversiones, pero de carácter permanente con efectos en el impuesto a la renta, sobre los consumos y sobre el patrimonio.

Cabe tener en cuenta también que la Ley 27.562 otorga a las MiPyME cumplidoras el beneficio de la amortización acelerada para las inversiones efectivizadas hasta el 31 de diciembre de 2021. El beneficio corresponde a quienes revistan la condición de micro y pequeñas empresas, quienes podrán optar por aplicar un régimen especial de

amortizaciones en el impuesto a las ganancias, a partir del período fiscal de habilitación del activo, según el tipo de bien:

- a) Para las inversiones realizadas en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados o fabricados: como mínimo en 2 cuotas anuales, iguales y consecutivas.
- b) Para inversiones realizadas en bienes muebles amortizables importados: como mínimo en 3 cuotas anuales, iguales y consecutivas.
- c) Para inversiones en obras de infraestructura: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al cincuenta por ciento (50%) de la estimada.

### **Propuestas**

Se recomienda en lo inmediato la implementación en forma permanente de un régimen de amortización acelerada similar al previsto por la Ley 27.562, que resulte aplicable tanto a las Micro, Pequeñas como a las Medianas Empresas.

En particular, que se contemple especialmente todas las inversiones que deba realizar una MiPyME para instrumentar las obligaciones exigidas por la Ley del Teletrabajo.

Analizar el relanzamiento de un régimen de fomento de inversiones de carácter permanente con efectos en el impuesto a la renta, sobre los consumos y sobre el patrimonio.

### **Fundamentos**

El sistema tributario debe contar con herramientas de carácter permanente que fomenten la inversión en bienes de capital e infraestructura.

### **Efectos**

Incentivar la inversión en bienes de capital y obras de infraestructura.

## **4. REVISIÓN DEL TRATAMIENTO DEL CAPITAL EMPRESARIO FRENTE A LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES**

### **Planteo**

El desarrollo del sector MiPyME requiere un aumento en el capital de las empresas, que se ve desalentado por la imposición patrimonial.



El Impuesto sobre los Bienes Personales - Participaciones Societarias alcanza a las empresas comprendidas en la Ley General de Sociedades (Ley 19.550) a la alícuota del 0.5%.

Las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS) han sido incorporadas en el derecho argentino a través del Título III de la Ley 27.349; no han sido incorporadas en el Art. 25.1 de la Ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, provocando tal omisión que las personas humanas residentes en el país con participación en Sociedades Anónimas Simplificadas, deban incluirlas en su patrimonio, tributando a la alícuota progresiva, pudiendo ser esta más gravosa.

### **Propuestas**

Se recomienda promover progresivamente a la atenuación o eximición de la imposición patrimonial de las MiPyME, otorgándole un tratamiento diferencial en el impuesto al patrimonio – Participaciones Societarias de las PyME durante los primeros 5 años de vida de la empresa.

Por su parte, razones vinculadas al principio de legalidad, recomienda incorporar en el Art. 25.1 de Ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales – Participaciones Societarias a las Sociedades Anónimas Simplificadas - S.A.S.

En efecto, si bien dicha conclusión ha sido la vertida por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el Espacio de Diálogo realizado con fecha 27 de agosto de 2020, debemos honrar la plena vigencia del citado principio.

### **Fundamentos**

El sistema tributario debe incentivar la inversión de las empresas y la formación de capital de trabajo.

### **Efectos**

Promover la formación de capital empresario y evitar la discriminación que se verifica actualmente respecto de las participaciones mantenidas en sociedades anónimas simplificadas.

### 5. REVISIÓN DEL CÓMPUTO TEMPORAL DE QUEBRANTOS

#### Planteo

La problemática derivada de la imputación de los resultados negativos que pudiere arrojar una determinación de Impuesto a la Renta (técnicamente denominada “Quebranto”) ha sido un tema que provoca diversas posturas doctrinarias, ya sea por la esencia misma de la cuestión como por sus derivaciones y consecuencias en función de la postura que se adopte al respecto. La capacidad contributiva debe ser adecuadamente apreciada procurando morigerar los efectos que significa la división por períodos fiscales, razón que nos lleva a analizar su cómputo y posterior traslación hacia otros períodos.

La resolución de las distintas alternativas que se pueden plantear, a efectos de otorgar un tratamiento fiscal acorde y equitativo a la figura de los quebrantos, cobra tal importancia que, según sea la posición que se adopte, esto puede influir significativamente en la evaluación de proyectos de inversión y su factibilidad económico-financiera.

Actualmente existe una limitación temporal para su cómputo, fijado en un plazo de cinco años. Por otra parte la falta de actualización de los valores de los quebrantos genera un importante perjuicio para las MiPyME.

#### Propuestas

Se recomienda adoptar un período de utilización a 10 años (en reemplazo de los 5 años que se aplican en la actualidad).

Se propone disponer expresamente la actualización por inflación del monto de los quebrantos acumulados.

#### Fundamentos

El sistema tributario debe tratar de morigerar los efectos que significa la división por períodos fiscales.

#### Efectos

Promover la inversión en el mediano y largo plazo.

## 6. REVISIÓN DEL RÉGIMEN GENERAL CON EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, SU CONVIVENCIA Y MODALIDADES DE TRASPASO

### Planteo

Los regímenes tributarios simplificados para pequeños contribuyentes se han ido multiplicando y ampliando durante las últimas dos décadas en Latinoamérica, como una respuesta de las administraciones tributarias para combatir la evasión tributaria y facilitar el cumplimiento voluntario.

En la recaudación tributaria argentina la participación del Régimen simplificado ha sido del orden del 0,4% al 0,7% de contribución al PBI. (Ver Cuadro V % de participación de Recaudación por Tributo en el PBI).

La introducción del “Monotributo” no ha provocado una disminución en el impuesto a las Ganancias ni en el Impuesto al Valor Agregado. (Ver Cuadro VI - AFIP Recaudación Tributaria). Ello nos lleva a la premisa de que su implementación ha contribuido a la formalización de sectores sumergidos.

Estos regímenes resultan relevantes en la consecución de la lucha contra la evasión, sobre todo en los países de América Latina y el Caribe, donde una parte considerable de la población suele desenvolverse en la economía informal.

No obstante, estos *tratamientos diferenciales exigen prestar atención al “enanismo fiscal”, al bajo nivel de adopción de nuevas tecnologías y a las posibles distorsiones de los procedimientos de categorización, no obstante del análisis de la región se ha podido comprobar los efectos positivos de los regímenes simplificados en cuanto a la formalización de individuos y pequeñas empresas*<sup>52</sup>.

Según el análisis realizado por el IARAF<sup>53</sup>, otra de las distorsiones se genera por *la gran diferencial de presión tributaria legal existente entre el régimen simplificado (básicamente en las categorías superiores de éste) y el que corresponde a un sistema*

---

<sup>52</sup> : Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de O. Cetrángolo y otros, “Regímenes tributarios simplificados”, Políticas de formalización en América Latina: avances y desafíos, J. M. Salazar-Xirinachs y J. Chacaltana (eds.)

<sup>53</sup> Apuntes para un nuevo Monotributo – IARAF Instituto Argentina de Análisis Fiscal  
[file:///C:/Users/caos/Downloads/19-04-21\\_MonoT.pdf](file:///C:/Users/caos/Downloads/19-04-21_MonoT.pdf)



*general en lo referido al Impuesto a las Ganancias, lo que lleva al monotributista a evitar por todos los medios posibles el cambio de régimen. Estas situaciones provocan que muchos sujetos del régimen simplificado permanezcan años en las categorías inferiores cuyo impuesto integrado es excesivamente reducido.*

En la experiencia internacional está comprobado que la atenuación del impacto por la salida del Régimen simplificado reduce el Incentivo a la evasión. El pase entre el régimen simplificado y el general no debería acarrear una modificación notable de la presión tributaria sobre el contribuyente.

En la legislación comparada<sup>54</sup> se plantea la aplicación de una tasa reducida del impuesto sobre la renta de las empresas más pequeñas de modo que se incrementa el financiamiento interno a su disposición. (Ver Anexo – Cuadro VII)

### **Propuesta**

Se propone el mantenimiento del Régimen Simplificado considerando la realidad socio económica de nuestro país y la creación de un régimen de transición al impuesto a la renta con la fijación de tasas progresivas como paso previo al Régimen General como se aplica en la legislación comparada.

### **Fundamento**

Evitar la permanencia forzada dentro del Régimen Simplificado por el “salto cualitativo y “cuantitativo” que implica el traspaso al régimen general.

### **Efectos**

Evitar el “enanismo fiscal” y fomentar la circulación del “Régimen Simplificado” al régimen general de los tributos.

## **7. REVISIÓN DE LOS PAGOS A CUENTA DE OTROS TRIBUTOS COMPUTABLES**

### **Planteo**

La digitalización de la economía es un aliado para la administración tributaria, la ampliación del cómputo de los pagos a cuenta incentiva el cumplimiento por parte de

---

<sup>54</sup> International Tax Dialogue – Tributación de la Pequeña y Mediana Empresa



los contribuyentes y ello se verá reflejado en una mejora en la eficacia de la recaudación.

El cómputo del pago a cuenta de las contribuciones patronales es un incentivo que permitiría reducir el costo laboral y por ende promover el empleo.

### **Propuestas**

Se propone el incremento progresivo del pago a cuenta proveniente del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en cuentas bancarias, a todo el universo MiPyME - mientras se encuentre vigente el tributo-.

Asimismo se recomienda la ampliación de su destino a todas las obligaciones tributarias del contribuyente.

También se propone la ampliación del cómputo de crédito fiscal teórico en el Impuesto al Valor Agregado generado por las contribuciones patronales con el objeto de promover el empleo y reducir el costo laboral, en línea con lo recomendado en el capítulo de propuestas en materia de seguridad social.

### **Fundamentos**

Evitar los efectos nocivos de la aplicación de “impuestos transaccionales”, mientras éstos no puedan ser removidos de nuestro sistema tributario por razones recaudatorias.

En materia de contribuciones patronales mejorar la competitividad de las empresas en general y especialmente de las exportadoras.

### **Efectos**

Evitar la proliferación de saldos a favor de los contribuyentes y fomentar la contratación de personal registrado.

## **8. REVISIÓN DE LOS PLAZOS GENERALES DE INGRESO DE LOS TRIBUTOS Y PLANES DE FACILIDADES DE PAGO**

### **Planteo**

La oportunidad en el ingreso de los tributos facilita el cumplimiento. El otorgamiento de planes de facilidades de pago representa una herramienta eficaz que debiera estar disponible sin limitación cuantitativa para las MiPyME.

Por otra parte las MiPyME encuentran serias dificultades para afrontar con su flujo de fondos el anticipo inicial del 25% del Impuesto a las Ganancias, cuando en muchas oportunidades aún se encuentran pagando en cuotas el saldo de la declaración jurada anterior.

### **Propuestas**

En relación con los Planes de Facilidades de Pagos, mientras se mantenga la crisis generada por la pandemia COVID-19, se recomienda la eliminación del tope de cantidad de planes de pagos y una vez superada la misma se amplíe la cantidad de planes a los que puedan suscribir las MiPyME.

Se propone, a su vez, exigir la obligación de pagar 11 anticipos -en vez de 10- a cuenta del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal siguiente, cuyos importes sean iguales, mensuales y consecutivos para los contribuyentes que se categoricen como MiPyME.

Adicionalmente, proponemos mantener un plan permanente de facilidades de pago que, permita incluir en el mismo, las obligaciones impositivas y previsionales, cuyo vencimiento haya operado hasta el mes inmediato anterior a la suscripción del correspondiente plan.

Creemos importante, dado el momento coyuntural que nos toca atravesar, dimensionar el impacto que generó tales circunstancias en los actores económicos que, si bien tienen un rol preponderante en la motorización de la economía local, son los más afectados por la estructura de capital de trabajo que generalmente poseen.

Bajo este entendimiento, consideramos primordial que las MiPyME no se encuentren sometidas a requisitos vinculados con la definición de “fechas topes” para encontrarse



habilitadas a incorporar sus deudas impositivas, tal como acontece con el saldo de la DDJJ del Impuesto a las Ganancias anual -por ejemplo- cuya presentación y pago venció en el año en que se pretende suscribir el plan.

En la actualidad, el único plan de pago existente exige que la MiPyME solicite el mismo en el plazo perentorio comprendido desde el primer día del mes de vencimiento de la obligación de pago hasta el último día del mes siguiente. En caso de no hacerlo, se lo condena a la única alternativa posible: **“pagar al contado”**.

### **Fundamentos**

La delicada situación económica existente en forma previa a la declaración de la pandemia y los efectos causados por esta última requiere de medidas de financiamiento particulares.

### **Efectos**

Propiciar el cumplimiento voluntario de las deudas tributarias y brindar una mejora de carácter financiero a las micro y pequeñas empresas.

## **9. REVISIÓN DEL CONCEPTO DE CUENTA TRIBUTARIA ÚNICA PROCURANDO EL ESTABLECIMIENTO DE UN MECANISMO DE CUENTA ÚNICA. REVISIÓN DEL TRATAMIENTO DE LOS SALDOS A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE**

### **Planteo**

La aplicación integral de la cuenta tributaria única es una herramienta que favorece al contribuyente pues habilita el acceso a su situación fiscal en tiempo real y la posibilidad de administrar sus saldos activos y pasivos para con el fisco. Por otra parte brinda a la administración tributaria la reducción de costos de administración haciendo más eficientes los procesos de control. Se acompaña la experiencia internacional en el Anexo (Cuadro VIII).

Las administraciones tributarias reconocen la importancia de la ventanilla única, en el caso de Suecia se plantea la importancia de mirar de manera diferente al universo de los contribuyentes. Hasta ahora el modelo conceptual era el de “agencia tributaria” como centro, estableciendo las condiciones de cómo las empresas deben interactuar con ellos. En el nuevo modelo todo gira en torno a los negocios. El punto focal deben



ser los contribuyentes, sus necesidades y sus requisitos diarios para hacer negocios sin problemas.<sup>55</sup>

Debemos recordar los antecedentes legislativos en este sentido. La Ley PyME - Ley 27.264- establece en su artículo 8: *“Compensación y devolución. En caso de que los beneficiarios de esta ley tengan existencia de saldos acreedores y deudores, su compensación se ajustará a la normativa vigente, teniendo en cuenta las pautas operativas estipuladas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través del denominado Sistema de “Cuentas Tributarias”. De no resultar posible la referida compensación, aquellos podrán ser objeto de devolución, a pedido del interesado, y atento al procedimiento que a tal fin prevea el organismo recaudador. Autorízase al Poder Ejecutivo nacional, a emitir bonos de deuda pública, cuya suscripción será voluntaria, a los fines de que la Administración Federal de Ingresos Públicos lleve a cabo la devolución prevista en el párrafo anterior para los saldos existentes previos a la sanción de esta ley.”*

Asimismo la referida ley en su artículo 9° prevé: *“ Instrúyese a la Administración Federal de Ingresos Públicos a implementar procedimientos tendientes a simplificar la determinación e ingreso de los impuestos nacionales para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas para lo cual llevará a cabo las acciones necesarias para desarrollar un sistema de ventanilla única.”*

Por último, la Ley 27.562, que establece la extensión de la moratoria prevista en la Ley 27.541, prevé en su artículo 13 que entre los medios de cancelación de obligaciones resulta admitida la 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 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 modificatoria”.*

---

<sup>55</sup> OECD FTA Workshop on Small and Medium Enterprises - Utrecht, 10th and 11th of February 2020  
<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/report-fta-workshop-on-small-and-medium-enterprises.pdf>

### **Propuestas**

Se recomienda el establecimiento de una cuenta tributaria única para el contribuyente, comenzando por las MiPyME para luego extender dicha situación a los demás contribuyentes.

Esto significa que, frente a saldos de libre disponibilidad, el contribuyente tenga la opción de utilizarlo para cancelar deudas fiscales, aduaneras y/o previsionales sin limitaciones y con el alcance previsto por la Ley 27.562 (B.O. 26/08/2020).

### **Fundamentos**

Tener en cuenta la calidad simultánea de “acreedor” y “deudor” del mismo contribuyente para con el fisco, atenuando los costos financieros de la existencia de saldos a favor.

### **Efectos**

Mejorar la situación financiera de las MiPyME, inducir al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y evitar las tramitaciones de devoluciones y/o reintegros de saldos a favor.

## **10. CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS – RELEVAMIENTO DE LOS REGÍMENES DE INFORMACIÓN DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN**

### **Planteo**

El tiempo de cumplimiento de las obligaciones tributarias -según el informe Paying Taxes 2020 representa un promedio de 234 horas anuales. Dicha media se eleva para América Latina a 514 horas que se distribuyen del siguiente modo: para el Impuesto a la Renta 104 horas; para leyes laborales 166 horas y finalmente para los Impuestos sobre los Consumo 249 horas.

El fortalecimiento de los procesos de digitalización de la administración tributaria le permitiría a ésta llevar a cabo una profunda revisión del mapa actual de obligaciones con el objeto de reducir la carga administrativa de los contribuyentes con el fin de mejorar el cumplimiento.

El peso de los regímenes de información, retención y percepción resulta en el caso de las micro y pequeñas empresas una carga altamente gravosa.



### Propuestas

Se propone avanzar en el proceso de digitalización, simplificación y disminución de la carga administrativa en las declaraciones de impuestos.

Que, en ese contexto, debe excluirse de actuar como agentes de información a las micro y pequeñas empresas y simplificar las tareas que le competen como agente de información a las restantes categorías.

Adicionalmente, se recomienda eximir de actuar como agentes de recaudación a las micro y a las pequeñas empresas. Asimismo, se sugiere excluir como sujetos pasibles de retención y/o de percepción a las mismas categorías recién mencionadas. Por su parte, se recomienda simplificar los deberes de actuación como agente de recaudación a las restantes categorías.

En cualquier caso, razones de equidad y razonabilidad sugiere proponer excluir a las MiPyME de las disposiciones del artículo 43 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019), el cual reza:

*“Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste”.*

### Fundamentos

La carga administrativa del mantenimiento del sistema tributario argentino –nacional, provincial y municipal- resulta insostenible para las micro y pequeñas empresas.

### Efectos

Mejorar la competitividad y el cumplimiento tributario de los pequeños entes.

## 11. PROMOCIÓN DE EXPORTACIÓN

### Planteo

La Ley 27.467 modificó el Código Aduanero gravando las operaciones de exportación de servicios, facultando el PEN a fijar el gravamen dentro de ciertas pautas. Mediante el Decreto (PEN) 99/2019 estos servicios se gravaron con un derecho del 5%.



Si bien las normas reglamentarias exigen del pago de tales derechos a las MiPyME– registradas como tales ante el organismo de control- ello solo ocurre en la medida que las exportaciones no superen U\$\$600.000 en el ejercicio, quedando alcanzado el excedente de dicho monto. Por otra parte la vigencia de la exención opera el 31 de diciembre de 2020.

### **Propuesta**

Se propone prorrogar la desgravación de exportaciones con vencimiento en el plazo citado.

### **Fundamentos**

El sistema tributario debe poseer herramientas que fomenten las exportaciones y el consecuente ingreso de divisas al país.

### **Efectos**

Incentivar la exportación de servicios, teniendo en cuenta el valorable capital humano existente en la República Argentina.

## **12. IMPLEMENTACIÓN DE PROGRAMAS DE AUDITORÍA**

### **Planteo**

Facilitar el cumplimiento acercando certeza fiscal a través de un mecanismo de revisión independiente de auditorías para pequeñas empresas, es una medida innovadora llevada a cabo por países como Australia, Brasil, Canadá, Dinamarca, Italia, Holanda, Nueva Zelanda y España.

Se busca identificar el incumplimiento temprano, ayudando a la comprensión de las obligaciones fiscales.

Es un servicio confidencial entre el auditor y el contribuyente, la participación es voluntaria y no tiene consecuencias fiscales.

Estos programas de auditoría destinados a las PyME requieren profesionales idóneos y son los Consejos Profesionales que nuclean a las distintas profesiones involucradas quienes podrán dar fe sobre la registración, elegibilidad y experiencia del profesional seleccionado.



Los auditores responden preguntas relacionadas con la actividad económica, tributaria y jurídica del ente, y brindan información y propuestas de solución sobre las diversas herramientas y servicios disponibles a nivel tributario y legal.

Debe tenerse en cuenta que en la Argentina los fondos destinados a capacitación de las MiPyME no son totalmente utilizados anualmente, lo cual podrían ser destinados a este fin.

Se ilustra en el Cuadro IX del Anexo los países que han incorporado al auditor, en las políticas tributarias para las MiPyME.

### **Propuestas**

Se recomienda implementar la figura del auditor independiente en atención de las diversas necesidades de las Micro y Pequeñas Empresas como mecanismos de revisión independiente, confidencial y sin costo directo para las mismas.

### **Fundamentos**

La necesidad imperiosa por parte de los entes pequeños de contar con asesoramiento profesional en los distintos ámbitos empresarios.

### **Efectos**

Mejorar la competitividad del sector.

## **13. UTILIZACIÓN DEL TRATAMIENTO DEL ARTÍCULO 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – ALÍCUOTA REDUCIDA**

La propuesta consiste en que los sujetos que se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, que realicen ventas, locaciones o prestaciones de servicios a que se refiere el cuarto párrafo del Artículo 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -alícuotas reducidas-, reciban el tratamiento establecido en el Artículo 43 de la ley del citado gravamen respecto del saldo a favor que pudiere originarse, con motivo de la realización de las mismas, por el cómputo del crédito fiscal por las compras o importaciones de bienes, prestaciones de servicios y locaciones que destinaren efectivamente a aquellas o a cualquier etapa en su consecución, a la alícuota general (21%) o incremental (27%).



De esta forma, el saldo a favor técnico se transformaría en saldo a favor de libre disponibilidad, contribuyendo de esa forma a no inmovilizar capital de trabajo que resulta esencial para todos los actores económicos, pero principalmente para las MiPyME.

#### **14. RESTABLECIMIENTO DEL BLOQUEO FISCAL O LEY TAPÓN**

La propuesta consiste en que los contribuyentes y responsables que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, puedan gozar de éste régimen que intenta promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes alcanzados por el mismo.

En ese supuesto , se entiende recomendable sugerir que hasta que la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS proceda a impugnar las declaraciones juradas correspondientes al período base y practique la determinación prevista en el Artículo 17 y siguientes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se presuma, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los periodos anteriores no prescriptos.

La presunción que establece no se aplicará a las declaraciones juradas presentadas por el resto de los periodos anteriores no prescriptos cuando el contribuyente presente las mismas, originales o rectificativas, de los años, ejercicios o períodos anteriores, luego de iniciada la inspección.

Si de la impugnación y determinación de oficio, o de la presentación de las declaraciones juradas, originales o rectificativas luego de iniciada la inspección, resultare el incremento de la base imponible o de los saldos de impuestos a favor de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS o, en su caso, se redujeran los quebrantos impositivos o saldos a favor de los responsables , el Organismo podrá extender la fiscalización a los períodos no prescriptos anteriores al ejercicio base y determinar de oficio la materia imponible y liquidar el impuesto correspondiente a cada uno.



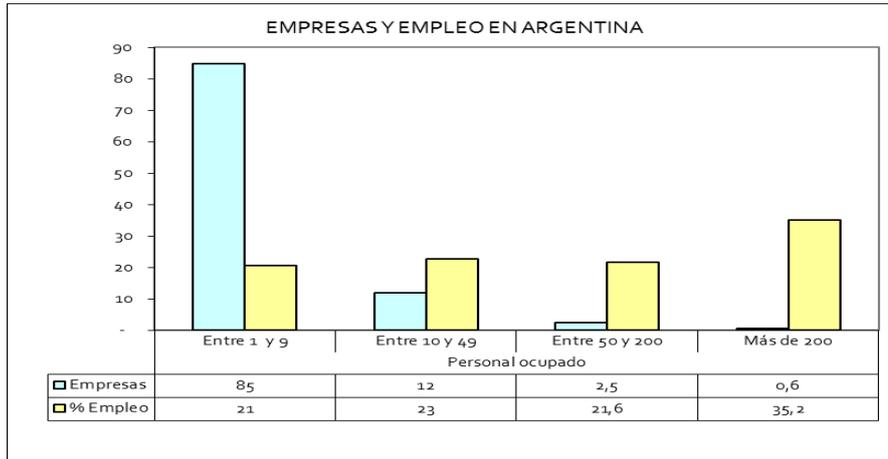
Sin embargo, se sugiere que las disposiciones del párrafo anterior no resulten aplicables cuando el monto del incremento de la base imponible, o de los saldos de impuesto, o de la reducción de los quebrantos impositivos o saldos a favor, no supere el VEINTICINCO POR CIENTO (25%) de la base imponible, saldos de impuesto, quebrantos impositivos o saldos a favor originalmente declarados por el responsable.

### **15. JUICIO DE EJECUCIÓN FISCAL A LAS MIPYME**

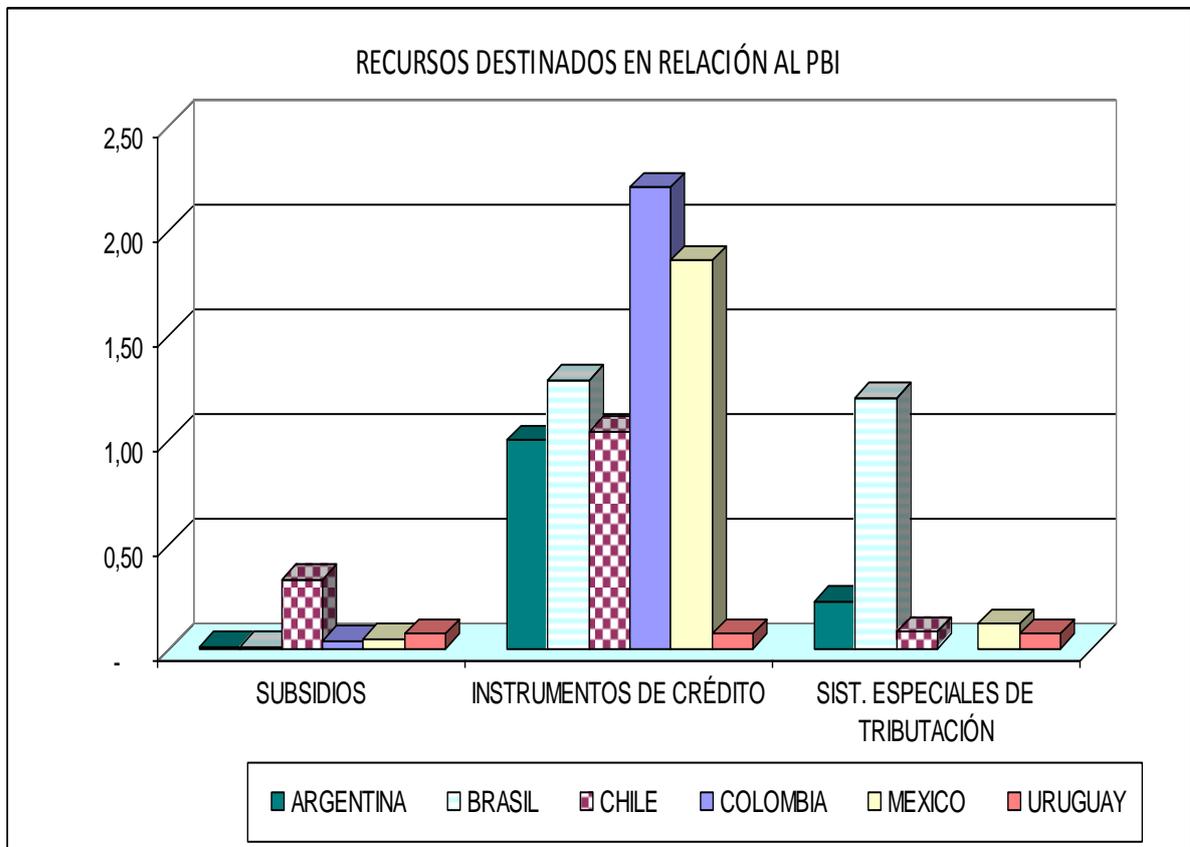
Razones de equidad nos permite proponer que la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, con carácter previo a iniciar cualquier acción o procedimiento de cobro judicial de tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras obligaciones, en los términos de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, debe efectuar un control sobre la cuenta tributaria del contribuyente a los efectos de corroborar la existencia de saldos de libre disponibilidad a favor del contribuyente o responsable sin importar el origen de los mismos.

En caso de que existan dichos saldos a favor, se sugiere notificar al domicilio fiscal electrónico del contribuyente que posea una deuda, otorgando la posibilidad de aceptar su compensación según lo normado por el Artículo 28 de la citada ley.

**Anexo**  
**Cuadro I - Distribución del Empleo según el tamaño de empresa**



**Cuadro II - Recursos destinados a Incentivos en relación al PBI**  
Informe MiPyME en América Latina – M.Dini y G. Stumpo



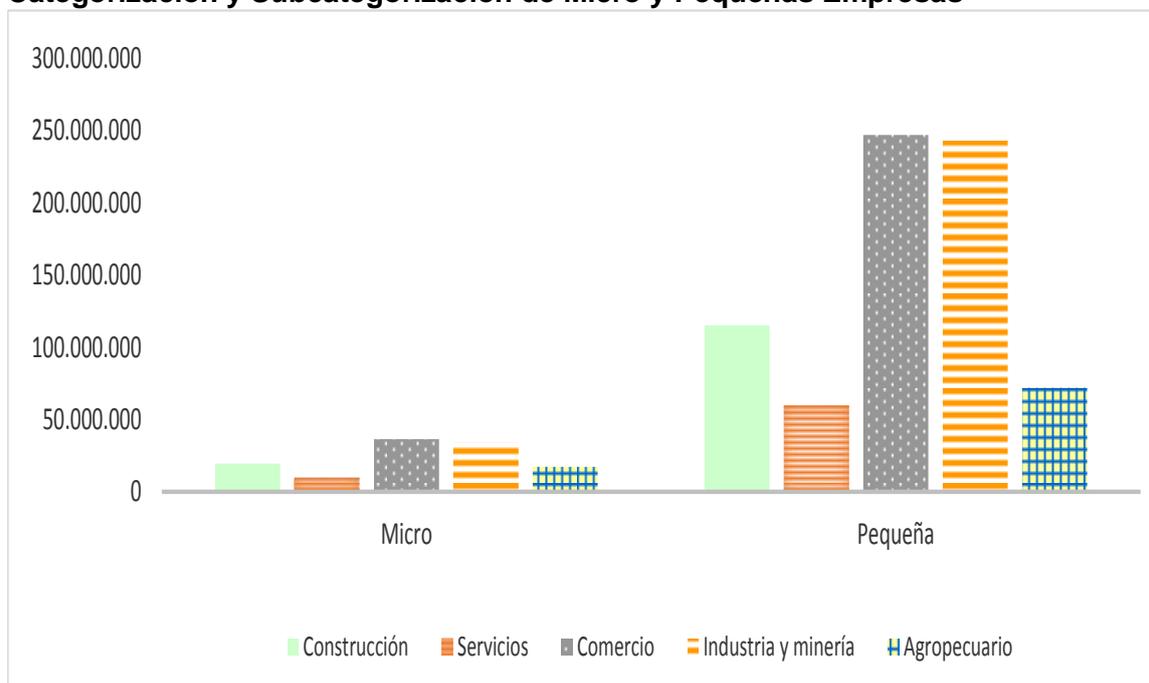
	ARGENTINA	BRASIL	CHILE	COLOMBIA	MEXICO	URUGUAY
SUBSIDIOS	0,01	0,01	0,33	0,04	0,05	0,07
INSTRUMENTOS DE CRÉDITO	1,00	1,29	1,04	2,21	1,86	0,07
SIST. ESPECIALES DE TRIBUTACIÓN	0,23	1,20	0,08		0,12	0,07

**Cuadro III - Categorización y Subcategorización de MiPyME**

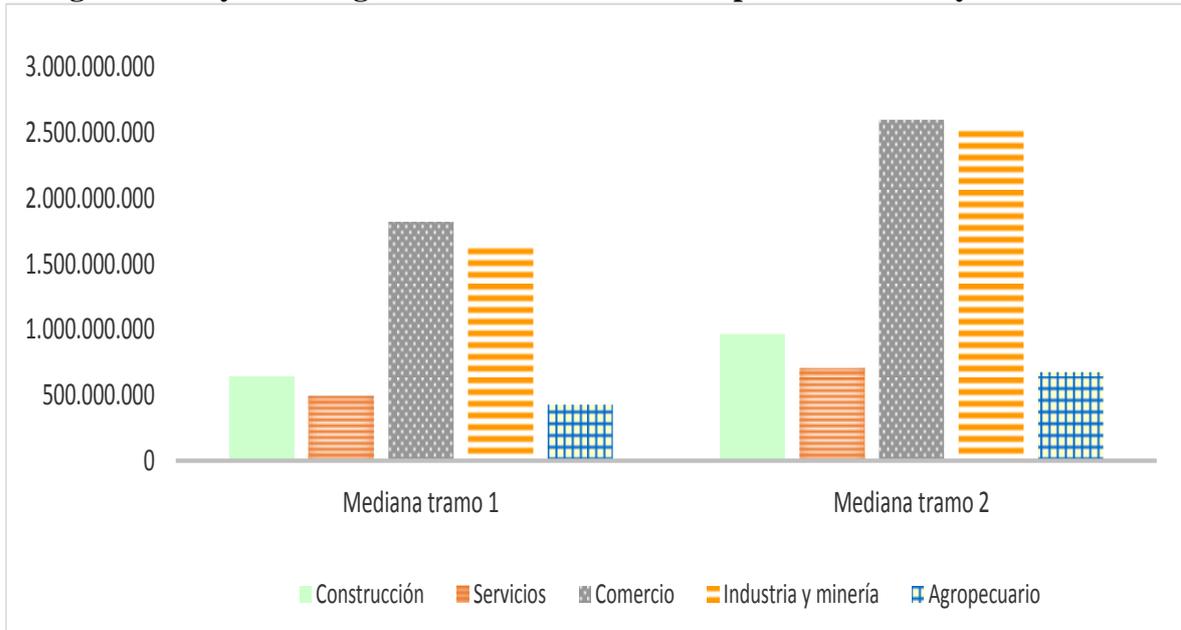
Categoría	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y minería	Agropecuario
Micro	19.450.000	9.900.000	36.320.000	33.920.000	17.260.000
Pequeña	115.370.000	59.710.000	247.200.000	243.290.000	71.960.000
Mediana tramo 1	643.710.000	494.200.000	1.821.760.000	1.651.750.000	426.720.000
Mediana tramo 2	965.460.000	705.790.000	2.602.540.000	2.540.380.000	676.810.000

TEXTO S/R. (SPyMEyE) 69/2020 - BO: 24/6/2020

**Categorización y Subcategorización de Micro y Pequeñas Empresas**



### Categorización y Subcategorización de Medianas Empresas Tramo 1 y 2

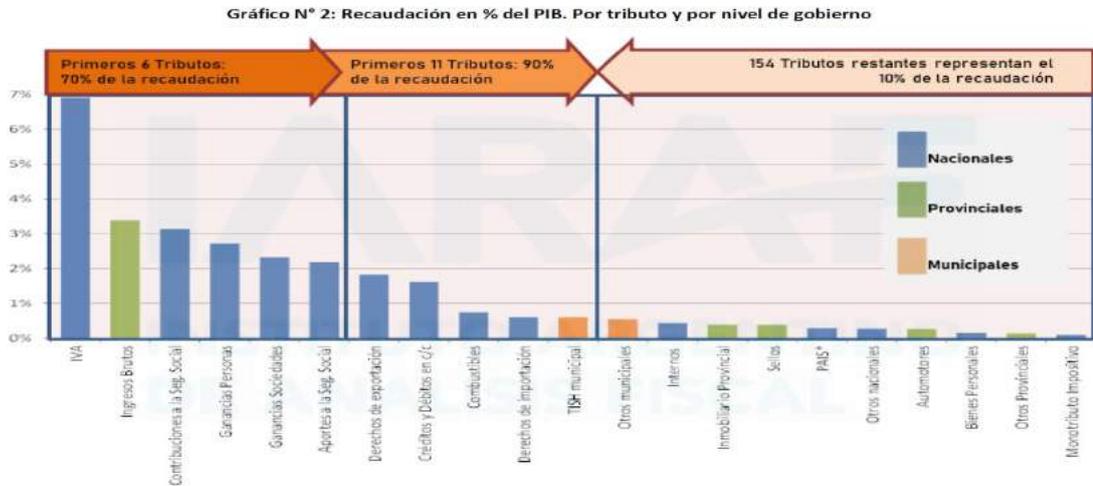


**Cuadro IV - Incremento de los Montos de Ventas Res. (SPyMEyE) 69/2020 - BO: 24/6/2020**

Categoría	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y minería	Agropecuario
Micro	27,71%	16,47%	22,13%	27,81%	33,90%
Pequeña	27,75%	17,19%	38,21%	27,77%	48,43%
Mediana tramo 1	27,75%	16,24%	21,23%	38,76%	23,53%
Mediana tramo 2	27,75%	16,23%	21,23%	46,03%	23,53%

**Cuadro V - Participación por Tributo en el PBI**

<https://drive.google.com/file/d/15xu3r0gi6EjJBsLHv9clhSVnkh43po2l/view>



Fuente: IARAF en base a AFIP, Ministerio de Hacienda y DNCFP, Año 2019. Estimaciones para los provinciales. \*Impuesto PAIS según participación en el PIB estimada 2020.

**Cuadro VI - AFIP Recaudación Tributaria**

Recaudación impuestos										Índice	
Relación con el PIB											
Años 1932 a 2019										1.12.1.1.	
(valores corrientes en millones) 1/											
AÑO	A LAS VENTAS Y AL VALOR AGREGADO		A LOS REDITOS Y A LAS GANANCIAS		INTERNOS		RESTO 3/		TOTAL		
	RECAUDACION 2/	RELACION % REC./PIB	RECAUDACION	RELACION % REC./PIB	RECAUDACION	RELACION % REC./PIB	RECAUDACION	RELACION % REC./PIB	RECAUDACION 3/	RELACION % REC./PIB	
1999	18.771	6,62	9.240	3,26	1.830	0,65	6.367	2,25	36.208	12,77	
2000	19.009	6,69	10.455	3,68	1.738	0,61	6.928	2,44	38.130	13,42	
2001	15.351	5,71	10.091	3,76	1.747	0,65	8.532	3,18	35.721	13,29	
2002	15.242	4,88	8.919	2,85	1.767	0,57	10.047	3,21	35.975	11,51	
2003	20.948	5,57	14.751	3,92	2.232	0,59	13.385	3,56	51.316	13,65	
2004	30.977	6,39	22.289	4,59	3.041	0,63	15.828	3,26	72.135	14,87	
2005	36.853	6,33	28.045	4,81	3.666	0,63	18.251	3,13	86.815	14,90	
2006	47.104	6,58	33.615	4,70	4.100	0,57	21.831	3,05	106.651	14,90	
2007	62.669	6,99	42.855	4,78	4.728	0,53	26.834	2,99	137.087	15,28	
2008	80.229	6,98	53.646	4,67	5.631	0,49	33.807	2,94	173.313	15,08	
2009	87.386	7,00	55.552	4,45	6.737	0,54	39.896	3,20	189.571	15,19	
2010	116.386	7,00	76.652	4,61	9.502	0,57	50.430	3,03	252.970	15,22	
2011	154.237	7,08	108.598	4,98	10.956	0,50	63.438	2,91	337.229	15,48	
2012	190.496	7,22	138.440	5,25	13.032	0,49	84.521	3,20	426.490	16,17	
2013	249.006	7,44	183.599	5,48	16.490	0,49	101.203	3,02	550.298	16,44	
2014	331.203	7,23	267.075	5,83	22.420	0,49	137.555	3,00	758.253	16,56	
2015	433.076	7,27	381.463	6,41	31.015	0,52	180.322	3,03	1.025.876	17,23	
2016	583.217	7,09	432.907	5,26	46.991	0,57	343.515	4,17	1.406.631	17,10	
2017	765.336	7,18	555.023	5,21	68.985	0,65	349.033	3,27	1.738.378	16,31	
2018	1.104.580	7,60	742.052	5,10	75.324	0,52	361.902	2,49	2.283.858	15,70	
2019	1.532.597	7,15	1.096.521	5,11	95.832	0,45	562.850	2,62	3.287.801	15,33	

Estadísticas Tributarias AFIP - <https://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/>

**Cuadro VII – Tasas reducidas del Impuesto sobre las Sociedades para las pequeñas empresas**

País	Tasas del IRS
Bélgica	Tasa normal: 33,39%, Por debajo de un umbral: progresivamente 24,98%, 31,93%; 35,53%
Costa Rica	Tasa normal: 30%; Por debajo de un umbral de ventas: progresivamente 10%, 20% y 30%
Indonesia	Tasas progresivas de: 10%; 20% y 30%
Japón	Tasa normal: 30%; Por debajo de cierto umbral del capital, progresivamente: 22% y 30%
Corea	Tasas progresivas: 13% y 15%
Sudáfrica	Tasa normal: 29%; Por debajo de un umbral de ventas: progresivamente 0%, 10% y 29%
España	Tasa normal: 32,5%; Tasas reducidas según el tamaño de la empresa o entidad : 0%; 1%; 10%; 20%; 25% y 30%
Estados Unidos	Tasas progresivas hasta un umbral de ingresos: 15%; 25%; 34%; 39%; 34%; 35%; 38%; Si los ingresos están por encima del umbral: Tasa uniforme del 35% a todos

CEPAL, sobre la base de O. Cetrángolo y otros, “Regímenes tributarios simplificados”

**Cuadro VIII – Cuenta única tributaria - Ejemplos que ilustran la utilidad del sistema en el Documento de Trabajo del CIAT Parametrización y Servicios de Cuenta Corriente (Mayo 2019)**

**BRASIL**

- *La RFB identifica como otros usos de la Cuenta Corriente, que también se pueden considerar servicios, a los siguientes:*
  - *Cobranza administrativa automática*
  - *Medición de resultado de la cobranza*
  - *Inclusión de los deudores en el Catastro de Incumplidos (Cadin)*
  - *Inscripción automática en deuda Activa de la Unión para su trámite de cobro coactivo ante la Procuraduría General*
  - *Revisión de los débitos inscritos en deuda activa*
  - *Control de los débitos pendientes de resolución judicial*
  - *Información para emisión de Certificación Negativa de débitos*



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- *Consulta de situación fiscal*
- *Arreglos de pago en cuotas y su control*
- *Control de Procesos Fiscales en discusión administrativa*
- *Controles de entes externos con base en información de Cuenta Corriente:*
  - *Tesoro Nacional: impide las transferencias de recursos para entes municipales o estadales deudores*
  - *Bancos Públicos: No entregan créditos para contribuyentes deudores incluidos en el Cadin.*

### **CHILE**

- *Los principales servicios que presta la CUT entre otros son:*
  - *Generador de cupones de pago*
  - *Gestión de Inconsistencias*
  - *Trazabilidad completa de la vida tributaria y de otras deudas con el fisco, tales como distintas multas, patentes, etc.*
  - *Notificación de Deudas*
  - *Ser el sustento de prescripciones, aplicaciones, etc.*
  - *Ser el sustento de la contabilidad gubernamental*
  - *Permite realizar retenciones a instituciones del Estados*

### **BOLIVIA**

- *Los servicios que presta la Cuenta Corriente a los procesos funcionales de la AT son:*
  - *Información de deudas por pagos en defecto Control de créditos de los principales formularios que ya se encuentran insertos y reconstruidos en el Sistema.*
  - *Provee información de unidades de fomento a la vivienda aplicados para el cálculo de la deuda tributaria*
- *La información es utilizada para la confirmación de arrastre de créditos tributarios,*

### **NICARAGUA**

- *El contribuyente puede consultar su Estado de Cuenta, además puede generar en la Cuenta Corriente los débito de impuestos que no necesitan declaración como son: Sector Minas, Pesca y Forestal.*



### **PORTUGAL**

- *La Gestión de flujos financieros permitió la creación de una Cuenta Corriente de la relación financiera entre el contribuyente y la administración fiscal que posibilita:*
  - *Visión integrada del cobro*
  - *Uniformidad de los procesos de tratamiento independiente del origen o del impuesto*
  - *Aumentar el grado de automatización de la gestión y el control de los procedimientos de cobro*
  - *Posibilitar la compensación automática de las deudas*
  - *Separación entre las funciones de liquidación y cobro*
  - *Separación entre el documento de cobro y los pagos*
  - *Refuerzo de la eficacia de AT en el cumplimiento de su misión de administración del sistema fiscal*

Anexo Cuadro IX Políticas para PyME en la legislación comparada – Programas especiales de auditoría

Pais	Programas específicos para Pequeñas y Medianas Empresas	Sistemas de pago y presentación de declaraciones simplificadas	Programas especiales de auditoría	Canales especiales de resolución de conflictos	Canales especiales de asistencia	Programas especiales de educación	Número de PYME gestionadas por el programa PYME
Argentina	X				X		306.142
Australia	X	X	X	X	X	X	3.800.000
Brazil	X	X	X		X		4.967.797
Canada	X	X	X	X	X	X	N/D
Chile	X	X				X	1.994.434
Denmark	X	X	X				315.000
Hungary	X				X	X	N/D
Israel	X	X					464.271
Italy	X		X				N/D
Kenya	X	X					N/D
Korea, Republic of	X						N/D
Lithuania	X						122.106
Malaysia	X						361.346
Netherlands	X		X				2.000.000
New Zealand	X		X			X	360.671
Portugal	X	X					415.832
Russian Federation	X						5.000.000
South Africa	X				X	X	N/D
Spain	X		X				34.204
Thailand	X				X	X	2.184.483
United States	X						N/D

no



# Capítulo 6

## Procedimiento Tributario



**CAPÍTULO 6 - PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO - ÍNDICE**

<b>Orden</b>	<b>Tema</b>	<b>Pág.</b>
	<b>TÍTULO I</b>	<b>210</b>
	Planteo	<b>210</b>
<b>1</b>	Disposiciones Generales. Incorporación de los Derechos del Contribuyente	<b>211</b>
<b>2</b>	Sujetos de los deberes impositivos	<b>214</b>
<b>3</b>	Determinación y percepción de impuestos	<b>215</b>
<b>4</b>	Del Pago	<b>218</b>
<b>5</b>	Verificación y Fiscalización	<b>219</b>
<b>6</b>	Intereses ilícitos y sanciones	<b>221</b>
<b>7</b>	Responsables de las sanciones	<b>228</b>
<b>8</b>	De la prescripción	<b>229</b>
<b>9</b>	Proc. Penal y Contencioso Administrativo	<b>229</b>
<b>10</b>	Procedimiento Contencioso Judicial	<b>237</b>
<b>11</b>	Juicio de Ejecución Fiscal	<b>238</b>
<b>12</b>	Disposiciones varias	<b>245</b>
<b>13</b>	Régimen Especial de Fiscalización	<b>246</b>
<b>14</b>	Cuenta de Jerarquización	<b>246</b>
<b>15</b>	Régimen de Actualización	<b>246</b>
<b>16</b>	Regímenes de Promoción	<b>247</b>
	<b>TÍTULO II</b>	<b>247</b>
<b>1</b>	Org. y competencia TF y Actuación ante ellos	<b>247</b>
<b>2</b>	De las acciones y recursos	<b>251</b>
<b>3</b>	De la sentencia del Tribunal	<b>253</b>
<b>4</b>	Disposiciones Generales	<b>253</b>
	<b>TÍTULO III</b>	<b>253</b>
<b>1</b>	Otras disposiciones	<b>253</b>
	<b>TÍTULO IV</b>	<b>253</b>
<b>1</b>	Procedimientos de acuerdo mutuo previstos en los convenios para evitar la doble imposición internacional	<b>253</b>
<b>2</b>	Determinaciones conjuntas precios operaciones internacionales	<b>253</b>
	<b>EFFECTOS</b>	<b>254</b>

# TÍTULO I

## PLANTEO <sup>(56)</sup>

Siguiendo los cánones del nuevo constitucionalismo, la reforma de Santa Fe – Paraná (1994) introdujo sustanciales reformas en nuestro sistema jurídico. Efectivamente, consagró la incorporación de los Instrumentos Internacionales de DDHH con rango supra legal, conformando lo que se ha dado en llamar “bloque de constitucionalidad federal” (art. 75, inc. 22), y amplió la parte dogmática de nuestra Carta Magna consagrando los “nuevos derechos y garantías”, entre los que sobresale -en lo que aquí interesa- la denominada “cláusula de las garantías” (art. 43) como eficaz protección de los derechos a través del amparo, hábeas data y hábeas corpus.

El debido proceso legal contiene derechos y garantías consagradas por los Tratados Internacionales (v.gr. Convención Americana de Derechos Humanos; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos) las cuales maximizan las previsiones del art. 18 de la Constitución Nacional.

Precisamente, en relación con el art. 8° de la CADH, la Comisión IDH tiene dicho que “este artículo comprende distintos derechos y garantías que provienen de un valor o bien jurídico común y que considerados en su conjunto conforman un derecho único no definido específicamente pero cuyo inequívoco propósito es en definitiva asegurar el derecho de toda persona a un proceso justo” (Comisión IDH, Caso Martín de Mejía c. Perú, Informe N° 5/96, Caso 10.970, 1 de marzo de 1996).

El plexo de derechos, principios y garantías fundamentales que integran al debido proceso, se extiende a todo órgano del Estado que ejercite funciones materialmente jurisdiccionales, sea del ámbito legislativo, administrativo o judicial, tal y como lo exige la doctrina que emana de la pacífica jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (vid CIDH, caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá, Sentencia de 2 de febrero de 2001; caso Yatama Vs. Nicaragua, Sentencia de 23 de Junio de 2005).

Por ello, desde el prisma constitucional y convencional se impone que la reforma contemple un núcleo de normas idóneas para garantizar y fortalecer la protección

---

<sup>56</sup> Redactado por Carlos María Folco, Teresa Gómez y Daniel Malvestiti.

procesal tributaria de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano contribuyente en todas las fases o etapas de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, la aplicación de sanciones y las pertinentes vías recursivas administrativas y/o judiciales.

### **1. DISPOSICIONES GENERALES. INCORPORACIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (<sup>57</sup>)**

#### **Derechos y Garantías de los contribuyentes**

Hablar del reconocimiento de los Derechos del Contribuyente nos brinda varios ejemplos. Si hay un país rígido con la cobranza de impuestos, Estados Unidos de Norte América es uno de ellos. Sin embargo, el 1ro de julio de 2019 se promulgó la Ley del Contribuyente Primero de 2019, cuyo objetivo es rediseñar ampliamente el Servicio de Impuestos Internos. En general, el objetivo de la legislación es expandir y reforzar los derechos de los contribuyentes y reformar el IRS para convertirlo en una agencia más amigable para los contribuyentes, exigiéndole que desarrolle una estrategia integral de servicio al cliente, modernice su tecnología y mejore su seguridad cibernética.

En materia de adelantados en esa temática tenemos que mencionar al Reino de España. La legislación española ha mostrado, a partir del año 1998, un progreso sensato al reconocer, en la anterior Ley 1/98 (hoy incorporada a la Ley General Tributaria), la mejora de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria reconociendo los derechos y garantías que los administrados gozan.

Tal como se plasma en la Exposición de Motivos de la promulgación de la reforma introducida en diciembre de 2003 por la ley 58 a la ley General Tributaria española “la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tuvo por objeto reforzar los derechos sustantivos de los contribuyentes y mejorar sus garantías en el seno de los distintos procedimientos tributarios, reforzando las correlativas obligaciones de la Administración tributaria”.

En ese sentido proponemos la **incorporación** en el punto 1 correspondiente a DISPOSICIONES GENERALES, de los artículos necesarios que consagren los DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS que se enuncian a continuación.

---

<sup>57</sup> Redactado por Teresa Gómez

## **ARTÍCULO 1 BIS. DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS**

*En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar los siguientes derechos del obligado, responsables o terceros.*

*a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

*b) Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con más el pago del interés por demora, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.*

*c) Derecho a ser reembolsado, del costo de los avales y otras garantías aportadas para suspender la ejecución fiscal de un acto administrativo si dicho acto es declarado total o parcialmente improcedente, por sentencia o resolución administrativa firme, con más el pago del interés legal, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.*

*d) Derecho a conocer el estado de las actuaciones y de todos los procedimientos en los que sea parte. La oposición de “reservado” solo será aceptable cuando existiera un acto administrativo suscripto por funcionario público.*

*e) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.*

*f) Derecho a solicitar certificación y copia del expediente, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que se aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente por tratarse de información en abstracto.*

*g) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.*

*h) Derecho al Secreto Fiscal de todas las actuaciones, y al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.*



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- i) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*
- j) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución determinativa de impuestos o el respectivo sumario*
- k) Derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada en hechos y en derecho.*
- l) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de verificación y fiscalización sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en la ley. Perentoriedad de los plazos procesales para ambas partes por igual.*
- m) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.*
- n) Derecho a formular quejas, sugerencias y plantear recusación de los funcionarios (cfr. Art. 6/19549)*
- o) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria se incorporen en los procedimientos tributarios.*
- p) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.*
- q) Derecho a obtener copia, a su costa, del expediente administrativo. Este derecho podrá ejercitarse tanto durante un procedimiento de inspección como en un procedimiento de ejecución fiscal.*
- r) Derecho a proponer y ejercitar el instituto del amicus curiae. El amicus curiae es una garantía del debido proceso tributario, que debe permitir a personas humanas o entidades, ambas con solida competencia cognoscitiva tributaria participar obligatoriamente en los procesos, aportando su sapiencia sobre el tema, objeto del caso, especialmente, en aquellos donde media audiencia que comparecen*

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

*contribuyente y la Administración Tributaria. Personas que comparecerán a pedido de cualquiera de las partes.*<sup>58</sup>

*s) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por funcionarios y personal al servicio de la Administración tributaria.*

## 2. SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS (<sup>59</sup>)

### **ARTÍCULO 6 - “Responsables del cumplimiento de la deuda ajena”**

En el inciso 1), **eliminar la palabra “etcétera”** por ser violatoria, inicialmente, del principio de legalidad entre otras cuestiones. Es una enumeración de responsables, es decir, sujetos a quienes se les atribuye la obligación de pagar los tributos en ciertas circunstancias, y no de supuestos o ejemplificaciones.

### **ARTÍCULO 7- “Deberes de los responsables”:**

En el segundo párrafo eliminar a los agentes de **“sustitución”** por no existir en la propia ley de procedimiento tributario dicho sujeto. Además, no se los define ni se indica quien puede sindicarlos como tal.

### **ARTÍCULO 8 - “Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo”**

**Reformular el inciso b): Eliminar la responsabilidad de los síndicos concursales. Reformular la responsabilidad de los síndicos de las quiebras,** que nunca podría extenderse a los períodos posteriores de la iniciación del juicio atento a la determinación del tributo es una facultad excluyente de un funcionario conocido como “juez administrativo” que se desempeña en el organismo fiscal. Por otra parte, el síndico es un “componente” esencial del concurso o quiebra y que informe a la AFIP sobre la constancia de deuda -según la forma en que ésta lo requiera- so pena de

---

<sup>58</sup> Cfr. Gerardo Vega “Condiciones de Admisibilidad tributaria para insertar el Amicus Curiae en la ley 11.683”. DPTyE. Errepar N° 57. *“La trascendencia social, la conjugación interdisciplinaria, la complejidad de los planteos tributarios ameritan la regulación del amicus curiae en esta materia. La profesión de las ciencias económicas deberá organizar equipos en las entidades tributarias, por caso, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, o las organizaciones profesionales, para contar con la debida presencia en el ámbito jurisdiccional, cuando los tribunales así lo requieran.*

*Por otra parte, los tribunales deberán hacer un uso debido, razonable y frecuente de este instituto, en razón de la experiencia que muestra el camino jurisprudencial, especialmente por las divergencias de distinta naturaleza, como los cambios de criterios que se han planteado, porque este zigzag que quita seguridad jurídica, y antes que precedentes jurisprudenciales son expresiones difusas que afectan la legalidad, la razonabilidad y la legitimidad, poniendo en riesgo los derechos del hombre contribuyente”.*

<sup>59</sup> Redactado por Daniel Malvestiti



hacerse cargo de la totalidad de la deuda tributaria es transferir y hacer recaer en cabeza de una sola persona la responsabilidad que debería tener un departamento de la AFIP que funcione correctamente, atento la gran dotación de personal que caracteriza al ente recaudador.

En el **inciso f)** correspondiente a los “**terceros**” atento a que la participación de éstos debe ser dolosa tal cual aparece refrendado en el mismo párrafo la expresión “culpa”, no tiene sentido alguno en dicho apartado y, por ende, debe **ser suprimida**. Por otra parte, la oración final de dicho párrafo es absolutamente redundante ya que se refiere, ni más ni menos, que a “terceros” pero redactada de un modo tal que da la sutil impresión que no hace falta el dolo para quedar “entrampado” en dicho precepto, a tal punto que, si se repara en detalle, se reitera el verbo “facilitar” que de por sí es absolutamente amplio y omnicomprendido de lo que se intenta responsabilizar.

En el **inciso h)** no se puede responsabilizar a los **contratos de colaboración o similares** (por agruparlos a todos dentro de este concepto), sólo por el hecho de ser tales. El inciso carece del deber tributario incumplido por los mentados sujetos que exige el inciso a) de este artículo 8° y que es un requisito *sine quanon* para poder imputar la citada responsabilidad solidaria.

**Inciso i) eliminar la responsabilidad solidaria** de los receptores de facturas apócrifas, siempre que puedan acreditar la existencia y veracidad de la **operación**.

### 3. DETERMINACIÓN Y PERCEPCIÓN DE IMPUESTOS <sup>(60)</sup>

**ARTÍCULO 11-** Incorporar en el primer párrafo la operatividad del Aplicativo correspondiente, antes de los 90 días del vencimiento general

*La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. A tal efecto la AFIP deberá garantizar la vigencia y operatividad del sistema aplicativo correspondiente antes de los 90 días del vencimiento general de la correspondiente declaración jurada.*

---

<sup>60</sup> Redactado por Teresa Gómez



*Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.*

### **ARTÍCULO 13- Incorporar la posibilidad de rectificar en menos ante un evidente y demostrable error material-. No procederá el límite del 5%**

*La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales **evidentes y demostrables**, cometidos en la declaración misma. **Frente a este supuesto no procede la aplicación del límite del 5% previsto en el siguiente párrafo.** El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad.*

### **ARTÍCULO 16 BIS. Acuerdo Conclusivo Voluntario**

**Se solicita la urgente reglamentación que torne operativo este instituto.**

Se propone la modificación del primer párrafo de este artículo a fin que el Acuerdo Conclusivo Voluntario proceda tanto a solicitud de la Administración como del contribuyente.

La negativa a la solicitud incoada por el contribuyente deberá perfeccionarse por **resolución fundada**, con la respectiva firma del funcionario superior correspondiente.

**Artículo 16 Bis-** *Previo al dictado de la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 17 de esta ley, **tanto el Fisco como a solicitud del obligado**, podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria. **La negativa a la***



***solicitud incoada por el contribuyente deberá realizarse por resolución fundada con la respectiva firma del funcionario superior correspondiente.***

.....

**ARTÍCULO 18: PRESUNCIONES - ART. 18 bis: DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA - 18 ter INGRESOS DE FONDOS PROVENIENTES DE PARAÍSO FISCALES**

Si bien la utilización de presunciones es cómoda para el Organismo recaudador, puede introducir elementos arbitrarios en la determinación del impuesto. La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible del contribuyente ha sido, y será, un tema que necesita la imposición de fuertes límites legislativos. Una ley clara y precisa, evitando la utilización de terminología diferente para situaciones idénticas. Vg. “ventas omitidas vs ventas gravadas omitidas”.

Las presunciones deben ser claras y concordantes las unas con las otras, de forma relacionada, tanto desde el punto de partida (hecho cierto), hasta el punto de arribo (hecho incierto). Bajo ninguna circunstancia deberá el Fisco utilizar polisilogismos en la determinación de oficio base presunta.

**Proponemos introducir en el texto, la incidencia de la inflación sufrida (general o sectorial)** para supuestos que comparen periodos actuales con periodos anteriores (operaciones marginales (inciso e). Dicho mecanismo deberá ser utilizado, también, en la norma que hace referencia a las compras omitidas (art. 18 bis).

**Proponemos MODIFICAR** los incisos que contengan presunciones “iure et de iure”, o absolutas, en las cuales desaparece casi toda la actividad probatoria, pues lo afirmado resulta irrefutable, esas presunciones deben ser consideradas “juris tantum”, con la consiguiente aceptación de la producción de prueba en contra.

**Proponemos ELIMINAR el inciso c) del artículo 18 BIS** ya que el Fisco cuenta con amplios poderes de fiscalización para arribar a una determinación de oficio base cierta. Tales son sus facultades que la ley le permite solicitar orden de allanamiento al juez competente.



#### 4. DEL PAGO (61)

**ARTÍCULO 21** - En el caso de los “**Anticipos**” (Art. 21), el organismo fiscal debiera permitir presentar la declaración jurada **antes del vencimiento general**, esto inhabilitará al ente recaudador de exigir los anticipos ya que no existe motivo alguno para ello, atento el ingreso del saldo total correspondiente en forma antedatada.

Asimismo, debería aclararse expresamente que de no resultar exigibles los anticipos, atento estar presentadas las declaraciones juradas correspondientes, tampoco resultan exigibles los intereses respectivos.

Valido resulta destacar que este mecanismo resultaría procedente frente al supuesto que la AFIP tuviera disponibles los “aplicativos” correspondientes con, no menos, de **90 días de anticipación** al vencimiento del impuesto respectivo.

**ARTÍCULO 23 - “Forma de Pago”**: el artículo 23 ha quedado **desuetudo**, atento el avance tecnológico y las diferentes maneras en que se ingresan los tributos en la actualidad.

**ARTÍCULO 25 - “Lugar de pago”**: carece de sentido ya que el “lugar de pago” ha dejado de ser un tema de interés en la relación fisco-contribuyente.

**ARTÍCULO 28 – “Compensación”**: En la “Compensación” debería permitirse que el contribuyente o responsable pudiera compensar los saldos deudores que posea en materia de **recursos de la seguridad social** con saldos a favor provenientes de impuestos nacionales, siempre que hayan sido declarados por aquél o determinados por la AFIP.

**ARTÍCULO 31.- “Pago Provisorio de Impuestos Vencidos”**:

Modificar el texto del presente artículo en lo que hace a su último párrafo, permitiéndose que lo abonado surta el efecto de un **Pago a cuenta**

*“En los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS*

---

<sup>61</sup> Redactado por Daniel Malvestiti



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

*conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar gravamen en períodos anteriores, los emplazará para que dentro de un término de QUINCE (15) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el tributo correspondiente.*

*Si dentro de dicho plazo los responsables no regularizan su situación, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL, sin otro trámite, podrá requerirles judicialmente el pago a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos no prescriptos, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL queda facultada a actualizar los valores respectivos sobre la base de la variación del índice de precios al por mayor, nivel general.*

*Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS no estará obligada a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido. **El contribuyente podrá solicitar que el mismo sea considerado pago a cuenta o solicitar su devolución por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses que correspondan**”.*

**ARTÍCULO 32 - “Prórroga”:** debiera **eliminarse** del primer párrafo la posibilidad de conceder facilidades de pago **en casos particulares**, ya que el organismo no posee facultades para efectivizar diferencias u otorgar prebendas a contribuyentes y/o responsables.

### **5. VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN (62)**

**ARTÍCULO 33 BIS – Constatación de la validez de las facturas por parte del contribuyente.** Debería regularse legalmente el instituto de la **factura apócrifa** con una definición precisa de su concepción hasta los efectos que tendrá como tal, así como también de la Base e-Apoc o “Base de Contribuyentes No Confiables” dado que es la propia página de la AFIP quien señala que tiene **sólo carácter informativo**.

---

<sup>62</sup> Redactado por Daniel Malvestiti

#### ARTÍCULO 35- Facultades de fiscalización.

- ✓ **Derogar el inciso f)** del artículo 35 conocido como “**Clausura Preventiva**” por la cantidad de sentencias que declararon inconstitucional dicho instituto y, sobre todo, fundado en la violación del derecho de defensa al poner en manos de funcionarios administrativos la resolución de temas que, inevitable y necesariamente, deben tener la intervención de la justicia (Cfr. nuestra propuesta del artículo 75)
- ✓ **El inciso h)** si pretende mantenerse en el texto legal, urgentemente debe ser reformulado. Resulta inadmisibles la redacción actual pues se parte de la base que el contribuyente es un evasor consuetudinario y, por las dudas, se le **cancela la inscripción**, entre otra gran cantidad de medidas abusivas, cuyos recursos no salvaguardan el derecho del defensa del administrado.
- ✓ La falta de precisión de las inconductas que por vía de hipótesis plantea el Fisco Nacional no puede ser avalada por una ley que se comporta como la ley de rito fiscal. Resulta improcedente, a todas luces, dejar en manos de la propia Administración Fiscal el juzgamiento de las pretendidas inconductas.
- ✓ **Derogar el inciso i) en cuanto dispone** *“Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de esta ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por esta última, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible”*.
- ✓ El argumento de dicha derogación se funda en qué, de no poder acreditarse la existencia y veracidad de la operación, la AFIP ajustará en el contribuyente comprador: IVA, Ganancias y Salidas No Documentadas, con más las sanciones correspondientes. De mantenerse el inciso i), el contribuyente-comprador resultaría pasible, no sólo de las respectivas impugnaciones tributarias, sino también de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 8° de la norma procedimental.

## 6- INTERESES ILÍCITOS Y SANCIONES <sup>(63)</sup>

Las modificaciones que aquí se proponen deben ser analizadas a la luz de reiterada jurisprudencia de la CSJN en cuanto es el Alto Tribunal quien reconoce la naturaleza penal del ilícito tributario. A saber, es necesario que se verifique la presencia de ambos elementos objetivo y subjetivo en la conducta del autor del injusto.

### a) Parafina del Plata: CS, 2/9/1968

Constituyó un verdadero “leading case” en cuanto al reconocimiento de la necesaria presencia del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal; destacamos el considerando en el que se expresaba: “La mera comprobación de la situación objetiva en que se halle el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11.683 consagran el principio de la personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.

### b) Usandizaga, Perrone y Juliarena: CS, 15/10/1981

Estableció una verdadera revolución ideológica donde la mayoría de los tribunales modifican su posición pues dejan de sostener que la retención ingresada fuera de término configuraba automáticamente el delito objetivo de defraudación fiscal, comenzando a tomarse en cuenta la existencia del ELEMENTO SUBJETIVO para el dictado de las sentencias respectivas. En él se sentenciaba que: “...No existe sanción penal por el ingreso tardío de retenciones, si en el obrar del agente de retención no se revelan hechos que caracterizan a una conducta fiscal dirigida a la evasión”.

### c) Wortman, Jorge Alberto y otro: CS, 8/6/1993

En él, no sólo se reconoce la necesaria presencia del elemento subjetivo para la conformación del ilícito tributario, sino que se extiende su aplicación frente al incumplimiento de deberes formales tributarios provocados por una infracción al régimen de facturación establecido por la R.G. 3118.

Reiteró la Corte en sus Considerandos 6º y 7º “que en cuestiones de índole sancionatoria ha consagrado el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como

---

<sup>63</sup> Redactado por Teresa Gómez

subjetivamente.” “...si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente”.

### **d) Casa Elen Valmi de Claret y Garelo: CS 31/3/1999**

También reconoce la aplicación del principio de personalidad de la pena en el ilícito material de omisión de impuestos culposo, previsto y reprimido por el art. 45 de la ley de rito fiscal. “Asiste razón al fisco en cuanto aduce que la sentencia recurrida ha aplicado un precedente” —Mazza, Generoso y Mazza, Alberto— que no se ajusta a las circunstancias de la causa, pues si bien en ambos casos se trató de una determinación de oficio efectuada sobre base presunta, en aquel el debate versaba sobre la infracción prevista en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1978) que requiere un accionar doloso del contribuyente, mientras que en el caso se trata de la figura prevista en el art. 45 del mismo texto legal, que no exige una conducta como aquella, y cuya configuración está acreditada en autos.

La doctrina establecida en el precedente “Mazza” sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco”.

### **e) Lapiduz Enrique c/DGI s/acción de amparo - CS - 28/4/98**

Reconoce, también, la naturaleza penal de la sanción de clausura con la cual se reprimen incumplimientos a los deberes de colaboración, generalmente, en materia de facturación. “Que los restantes agravios del recurrente son igualmente inatendibles ya que en razón del innegable carácter represivo que reviste la clausura prevista en el art. 44 de la L. 11683, los argumentos vertidos en el recurso extraordinario resultan ineficaces para desvirtuar la conclusión a la que llegó el a quo en cuanto a la aplicación del “sub examine” de la doctrina establecida por esta Corte en el precedente de Fallos - 284:150. Cabe recordar que el mencionado precedente trataba, precisamente, sobre la aplicación de la sanción de clausura —prevista por la Ley 14878— a la que el Tribunal calificó como una medida “de índole estrictamente penal”.

La Doctrina Jurisprudencial del máximo tribunal es contundente en cuanto a exigir que se verifiquen ambos elementos (objetivo y subjetivo) para la confirmación delictual.

**El cuadro sancionatorio que presenta la ley 11.683, a la fecha de la presente propuesta, es la siguiente:**

TIPO	Art.	Conducta/Bien Jurídico Tutelado
ILÍCITOS FORMALES	38	Conducta Culposa
	38 bis	Conducta Culposa
	39	Conducta Culposa
	39 bis	Conducta Culposa
	39 ter	Conducta Culposa
	40	Conducta Culposa BJT: Administración Tributaria, también la puesta en peligro al Mercado y a las Rentas Fiscales
	40 bis Medidas preventivas	Conducta Culposa BJT: Administración Tributaria, también la puesta en peligro al Mercado y a las Rentas Fiscales
ILÍCITOS MATERIALES	44	Conducta Culposa BJT: Administración Tributaria
	45	Conducta Culposa BJT: Rentas Fiscales
	46	Conducta Dolosa BJT: Rentas Fiscales
	46 bis	Conducta Dolosa BJT: Rentas Fiscales
	46 ter	Conducta Dolosa BJT: Rentas Fiscales
	48	Conducta Dolosa BJT: Rentas Fiscales

Semejante despliegue delictual nos lleva a considerar la necesidad de simplificar los tipos delictuales.

**NUESTRA PROPUESTA GENERAL ES LA UNIFICACIÓN, EN UN ÚNICO ARTÍCULO, DE LAS HIPÓTESIS SIMILARES:**



**A) ARTÍCULO 38.** Las omisiones de presentar declaraciones juradas, similares a la tipificada en el artículo 38 y sus continuaciones, imponiendo una multa mínima y una multa máxima, con valores representativos **de una mera omisión FORMAL**.

- ✓ Omisión de presentar declaraciones juradas.
- ✓ Omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros
- ✓ Omisión de presentar declaración jurada informativa sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones de importación y exportación

**B) ARTÍCULO 39.** Las violaciones de leyes, decretos, resoluciones, similares a la tipificada en el artículo 39 y sus continuaciones, imponiendo una multa mínima y una multa máxima, con valores representativos **de un mero incumplimiento FORMAL**

- ✓ Las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio.
- ✓ Incumplimiento a los requerimientos.
- ✓ Omitir informar en los plazos establecidos, la pertenencia a uno o más grupos de Entidades Multinacionales.
- ✓ Omitir informar los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País.

**C) ARTÍCULO 40. Clausura de establecimiento** o local para incumplimientos **cuya gravedad lesione o ponga en peligro tres bienes jurídicos tutelados:** la administración tributaria, las rentas fiscales y el mercado (Art. 40)

Serán sancionados con clausura de **un (1) día HASTA dos (2) días** el establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de mil pesos (\$ 1.000):

- ✓ incumplimientos a las obligaciones de facturación,
- ✓ incumplimientos de registraciones de ventas/compras;
- ✓ incumplimientos de inscripción ante la AFIP;



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

- ✓ incumplimientos de guarda de documentación;
- ✓ transporte indocumentado

En el supuesto de detectarse personal sin registrar (de un establecimiento con al menos diez (10) empleados, que tenga el cincuenta por ciento (50%) o más del personal sin registrar), además de la clausura antes citada se le agregará una **multa equivalente a UN mes de un sueldo** promedio de los empleados detectados sin registrar.

**D) Derogar el Artículo 44** de quebrantamiento de clausura sancionado con arresto de 10 a 30 días y nueva clausura por el doble de la anterior.

**E) ARTÍCULO 45.** Sera sancionado con multa del 50% al 100% las OMISIONES DE PAGO de impuestos, del pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

Con la misma multa será sancionado quien omitiere actuar como agente de retención y/o percepción.

La citada multa podrá ser desvirtuada cuando el contribuyente demuestre, fehacientemente, la presencia de error excusable.

**F) ARTÍCULO 46.** El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión:

- 1) Defraudare al Fisco, será reprimido con multa de una **(1,5) hasta seis (6) veces** el importe del tributo evadido.
- 2) Se aprovechar, percibi, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de **una vez y media (1,5) hasta seis (6) veces** el monto aprovechado, percibido o utilizado.
- 3) **Derogar el artículo 46 ter** que establece: El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será

reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló.

**G) ARTÍCULO 47. Presunciones de dolo. Eliminación de presunciones irrazonables (propuesta de texto modificado)**

*Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:*

*1) Se compruebe una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.*

*2) Cuando se compruebe que en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos engañosos que dañen la determinación de la materia imponible.*

*3) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de una ardida disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.*

**H) ARTÍCULO 48.- (propuesta de texto modificado).** *Serán reprimidos con multa de una vez y media (1,5) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan fraudulentamente en su poder 60 días después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.*

**I) ARTÍCULO 49.- (propuesta de texto modificado).** *Si un contribuyente o responsable regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional. Igual situación procederá para los agentes de retención o percepción antes de recibir el reclamo respectivo.*

*Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 la multa del artículo 45 se reducirá a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.*

*Igual tratamiento corresponderá en el caso de las multas previstas en los artículos 46, agregados a continuación del 46 o 48 y no fuere reincidente de las mismas.*



*Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de correrse las vistas del artículo 17 la multa del artículo 45, se reducirá a la mitad (1/2) de su mínimo legal.*

*Igual tratamiento corresponderá en el caso de las multas previstas en los artículos 46, agregados a continuación del 46 o 48 y no fuere reincidente de las mismas. Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, la multa prevista en el artículo 45 se reducirán a tres cuartos (3/4) de su mínimo legal.*

*Igual tratamiento corresponderá en el caso de las multas previstas en los artículos 46, agregados a continuación del 46 o 48 y no fuere reincidente de las mismas. En caso de que la determinación de oficio practicada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia en las multas de los artículos 46, agregados a continuación del 46 o 48, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.*

*A efectos de los párrafos precedentes, cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.*

*El presente artículo no resultará de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.*

**ARTÍCULO 50 TER.- Error excusable.** *Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Asimismo, se considerará la presencia de error cuando habiendo observado un comportamiento razonable, normal y prudente, atendiendo a las circunstancias de tiempo y lugar, el error no fue advertido y no pudo ser evitado.*

*En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.*

## **7. RESPONSABLES DE LAS SANCIONES <sup>(64)</sup>**

**ARTÍCULO 54. — Modificar** el primero, segundo y tercer párrafo en cuanto cita a los artículos agregando los nuevos ilícitos previstos en los artículos 46 bis y 46 ter.

*No están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46, **46 bis, 46 ter** y 48 las sucesiones indivisas. Asimismo, no serán imputables el cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro, los incapaces, los penados a que se refiere el artículo 12 del Código Penal, los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan.*

*Todos los demás contribuyentes enumerados en el artículo 5º, sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46, **46 bis, 46 ter** y 48, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, Administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes.*

*Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46, **46 bis, 46 ter** y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.*

**ARTÍCULO 55.-** Agregar al texto, los nuevos ilícitos previstos en los artículos 46 bis y 46 ter. Agregar, in fine, la reiterada posición de la Cámara Nac. de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en lo que refiere a la necesaria firmeza de la determinación de oficio del deudor principal.

*Son personalmente responsables de las sanciones previstas en el artículo 38 y en los artículos 39, 40, 44, 45, 46, **46 bis, 46 ter** y 48, como infractores de los deberes*

---

<sup>64</sup> Redactado por Teresa Gómez

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

*fiscales de carácter material o formal (artículos 6º y 7º) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandato o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros cinco (5) incisos del artículo 6º. **Dicha responsabilidad será exigible cuando la determinación de la obligación tributaria del deudor principal haya quedado firme.***

### 8. DE LA PRESCRIPCIÓN <sup>(65)</sup>

**ARTÍCULO 65 BIS** - Se sugiere derogar el artículo sin número a continuación del artículo 65 por violentar la igualdad de las partes y darle al Fisco Nacional -por su propia inacción y pasividad- medio año más de plazo de prescripción no habiendo justificativo alguno para ello. Este párrafo tiene, además, la singular característica de ser el único artículo que tiene dos plazos, uno con días hábiles y otro con días corridos generando una confusión espantosa con el sólo objetivo inicialmente expuesto.

**ARTÍCULO 69 BIS** - El contenido de este artículo debiera ser incorporado a la Ley de Concursos y Quiebras N° 24.522 ya que el reenvío normativo que se intenta debe ser desde la ley a la que le faltan las disposiciones a aquella normativa que ya las tiene y no a la inversa.

### 9. PROCEDIMIENTO PENAL Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO <sup>(66)</sup>

**Del Sumario (Art. 70).** Eliminar la farragosa descripción de las causales de instrucción de sumario administrativo, toda vez que las mismas invariablemente constituyen hechos reprimidos con la sanción pecuniaria de multa (clausura, interdicción, secuestro y decomiso tienen su propia mecánica de aplicación). Asimismo, se debe amparar desde la propia resolución de apertura sumarial como en las etapas siguientes, una adecuada estructura procesal que privilegie y maximice los principios de debido proceso, congruencia, verdad material y el de amplitud probatoria.

**Por ello se propone el siguiente texto:**

**“ARTÍCULO 70 — “Los hechos reprimidos con multa, serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez**

---

<sup>65</sup> Redactado por Daniel Malvestiti

<sup>66</sup> Redactado por Carlos María Folco



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino administrativo, en la que deberá constar claramente el acto y omisión que se atribuyen al presunto infractor.”

**ARTÍCULO 70 BIS** (s/n incorporado por art. 211 de la Ley N° 27430 a continuación del art. 70) reproduce mutatis mutandis el segundo párrafo del artículo 38, tratando de instaurar la erróneamente llamada “multa automática”.

Consideramos un yerro sostener dicha afirmación toda vez que, de existir sanciones penales automáticas, las mismas resultarían manifiestamente violatorias del debido proceso conforme la pacífica jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En tal sentido, véase las causas “Dumit” (Fallos: 284:150) y “Lápiduz” (Fallos: 321:1043).

La propia CIDH ha sostenido que las sanciones aplicadas en sede administrativa se encuentran sujetas a las garantías que resguarda el debido proceso, debiéndose cumplir con las exigencias del Pacto de San José de Costa Rica, en especial con el artículo 8°, incisos 1 y 2 (casos “Baena” y “López Mendoza”, entre otros).

Sin embargo, nada obsta a que previo a la instrucción sumarial se le otorgare legalmente la posibilidad de optar al presunto infractor por un beneficio económico y a la vez se evite un inútil dispendio administrativo. Entendemos que dicho beneficio podría consistir en el pago de un monto equivalente al cincuenta por ciento del monto mínimo que la ley establece en concepto de multa, implicando dicho pago y coetáneamente el cumplimiento del deber formal omitido, la indemnidad del contribuyente.

Así, deberá reformularse el texto legal a efectos de evitar el dislate jurídico que implica considerar “multa” a cierto monto dinerario sin que existiere una resolución administrativa dictada luego de haberse sustanciado el pertinente sumario.

### **Proponemos el siguiente texto**

**Artículo 70 bis-** *En el caso de las infracciones formales reprimidas con multa, cuando proceda la instrucción de sumario administrativo, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, con carácter previo a su sustanciación, iniciar el procedimiento de aplicación de la misma con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71 y contenga el nombre y cargo del juez administrativo.*

*Si dentro del plazo de quince (15) días a partir de la notificación, el presunto infractor pagare en forma voluntaria un monto equivalente a la mitad del monto mínimo que la*



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

*ley establece como multa y cumpliera con los deberes formales omitidos, se producirá la indemnidad del contribuyente y la consecuente caducidad de la facultad del Fisco para imponer multas en relación con tales deberes formales.*

*En contrario, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70, 71 y siguientes, sirviendo como cabeza del sumario la notificación indicada precedentemente.”*

En relación con el plazo de defensa, **cabe mantener solo el primer párrafo del art. 71** que otorga quince días prorrogables para ejercitar la misma y ofrecer pruebas. El segundo párrafo deberá ser eliminado del texto legal en cuanto refiere a un supuesto actualmente inaplicable relativo a las “actas labradas” por funcionarios de la DGI, último vestigio de un texto anterior.

**Ello así, proponemos el siguiente texto:**

**“ARTÍCULO 71 —** *La resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de QUINCE (15) días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.”*

**Los artículos 72 a 74 (ambos inclusive) no nos merecen observaciones.**

En relación con la **clausura preventiva** (*artículo 35, inciso f*), entendemos necesario receptar la jurisprudencia que ha puesto de manifiesto que la misma vulnera el derecho de defensa y afecta el principio de división de poderes, al otorgarle a la AFIP la potestad de aplicar la medida cautelar “sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez”, lo que no se adecua a los principios y garantías constitucionales (*véase Cámara Federal de San Martín, sala I, “Bituron, Horacio Andrés s/clausura preventiva”, 09/09/2011, entre otros*).

**EN CONSECUENCIA, SE PROPONE LA SIGUIENTE REDACCIÓN, ÚNICAMENTE, EN EL SUPUESTO QUE NO SE ACEPTARE LA DEROGACIÓN DEL INCISO F DEL ARTÍCULO 35:**

**“ARTÍCULO 75 —** *La clausura preventiva que previa audiencia de descargo disponga el juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, a pedido de la AFIP y conforme los términos del artículo 35, inciso f), no podrá extenderse más allá del plazo legal de DOS (2) días.*



## Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

*Asimismo, el levantamiento de la clausura preventiva se dispondrá inmediatamente que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida.*

*La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS continuará la tramitación de la pertinente instancia administrativa.*

*A los efectos del cómputo de una eventual sanción de clausura del artículo 40, por cada día de clausura corresponderá UN (1) día de clausura preventiva.”*

En materia recursiva proponemos reformular el artículo **76** relativo al **Recurso de Reconsideración o de Apelación, eliminando las restricciones impuestas por el art. 212 de Ley 27.430 a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.**

Asimismo, a efectos de privilegiar la certeza del derecho, teniendo en consideración el debate en relación al efecto suspensivo del recurso de reconsideración (inciso a) en merito a que la ley 11.683 no prevé a su respecto ese efecto cuando lo otorga de modo expreso en relación a la apelación al Tribunal Fiscal de la Nación -excepto en actos “manifiestamente improcedentes” (art. 167 LPrT), **corresponde prever dicho efecto suspensivo en ambos casos.**

Reafirmamos que el **Recurso de Reconsideración** tiene la virtud de suspender la eficacia de la decisión administrativa recurrida (cfr. al respecto jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, entre otros, “Fisco Nacional-DGI c/ Valencia Argentina José Eisemberg y Cía. S.A. s/ejec. fiscal”, 30/06/1982). En este decisorio se sostuvo que el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente en los términos del actual art. 76, inc. a), de la ley de rito fiscal, suspende la ejecución de la resolución recurrida.

**Se plantean entonces las siguientes modificaciones:**

**ARTÍCULO 76** — *Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:*

*a) Recurso de reconsideración para ante el superior.*



*b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN competente, cuando fuere viable.*

*El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.*

*Los recursos previstos en este artículo serán concedidos al sólo efecto suspensivo.”*

Además, entendemos conveniente incorporar a continuación del artículo 76 un artículo análogo al actual 74 del Decreto Reglamentario 1397/79 estableciendo un remedio residual, pero aquí dotándolo expresamente de efectos suspensivos, para todos aquellos casos que no tengan previsto en la ley de rito fiscal su propio régimen recursivo y otorgar un plazo de 20 días para su resolución, el cual resulta simétrico con el plazo otorgado para resolver el recurso de reconsideración.

**Proponemos el siguiente Artículo s/n agregado a continuación del artículo 76:**

**“ARTÍCULO 76 BIS** - *Cuando en la presente ley no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.*

*Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.*

*El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549.*

*En todos los casos la impugnación practicada suspende la fuerza ejecutoria del acto administrativo de naturaleza tributaria que se recurre.*

*El Director General deberá resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de veinte (20) días contados a partir de la interposición de estos, quedando además facultado para determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.”*

En relación con el **artículo 77 (Apelación de las sanciones de clausura y de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro)**, se propone brindar al contribuyente la opción de presentar la impugnación administrativa en la dependencia de la DGI donde se encontrare inscripto o bien en el lugar de comisión de la presunta infracción, de modo tal que se refuerce el derecho de defensa del contribuyente.

### **Ello será determinante luego de la competencia judicial.**

Efectivamente, tratándose de un transporte de mercadería sin respaldo documental, un control en ruta puede llevar a un contribuyente con domicilio fiscal en Comodoro Rivadavia (Chubut) a impugnar administrativa y judicialmente una resolución sancionatoria en Salta, por un hecho acaecido en San Ramón de la Nueva Orán (distancia en ruta de más de 3000 kilómetros).

**“ARTÍCULO 77 —** *Las sanciones de clausura y de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda, serán recurribles dentro de los cinco (5) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a diez (10) días.*

*El contribuyente podrá optar por interponer el recurso ante los funcionarios designados en el lugar de comisión del hecho o aquellos que resulten competentes en mérito a su domicilio fiscal.*

*La resolución administrativa condenatoria será recurrible por recurso de apelación, ante los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República.*

*El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, deberán elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación, que será de aplicación subsidiaria, en tanto no se oponga a esta ley.*

*La decisión del juez será apelable.*

*Los recursos previstos en este artículo serán concedidos al sólo efecto suspensivo.”*



Lo expuesto precedentemente se aplica también en relación al **artículo 78**, que regula el recurso administrativo y judicial cuando se tratare de una resolución que disponga el decomiso de mercadería sujeta a secuestro e interdicción.

**Por lo tanto, se postula el siguiente texto:**

**“ARTÍCULO 78 —** *La resolución que disponga el decomiso de la mercadería sujeta a secuestro o interdicción, será recurrible dentro de los tres (3) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los diez (10) días. En caso de urgencia, dicho plazo se reducirá a cuarenta y ocho (48) horas de recibido el recurso de apelación. En su caso, la resolución que resuelva el recurso podrá ordenar al depositario de los bienes decomisados que los traslade al Ministerio de Desarrollo Social para satisfacer necesidades de bien público, conforme las reglamentaciones que al respecto se dicten.*

*El contribuyente podrá optar por interponer el recurso ante los funcionarios designados en el lugar de comisión del hecho o aquellos que resulten competentes en merito a su domicilio fiscal.*

*La resolución administrativa condenatoria será recurrible por recurso de apelación ante los juzgados en lo penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los juzgados federales del resto de la República.*

*El escrito del recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los tres (3) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de las veinticuatro (24) horas de formulada la apelación, deberán elevarse las piezas pertinentes al juez competente con arreglo a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación que será de aplicación subsidiaria, en tanto no se oponga a esta ley.*

*La decisión del juez será apelable.*

*Los recursos a los que se refiere el presente artículo tendrán efecto suspensivo respecto del decomiso de la mercadería, con mantenimiento de la medida preventiva de secuestro o interdicción.”*

**Los artículos 79 (resoluciones firmes) y 80 (plazo del juez administrativo para el dictado de la resolución) no nos merecen observación alguna.**

En relación con la **ACCIÓN Y DEMANDA DE REPETICIÓN**, consideramos que debe eximirse del agotamiento de la vía administrativa cuando se cuestionare la validez constitucional misma de la ley tributaria y dicha inconstitucionalidad resultare manifiesta, lo cual ha sido admitido por la jurisprudencia nacional y extranjera (véase *Moore v. City of East Cleveland*, 431 U.S. 494 -1977; *CNACAF, sala IV, Romani Hugo c/Sec. de Turismo de la Nación*, 06/03/2001, DT 2002 – A, 805).

Así, se ha planteado que si el objeto perseguido por la pretensión se circunscribe al planteo de inconstitucionalidad de una norma legal sobre cuya base se fundamenta el obrar administrativo, exigir la vía previa también fue considerado ritual, por cuanto, se entiende, esas cuestiones no pueden ser dirimidas por la Administración, sino, exclusivamente, por el órgano jurisdiccional (SORIA, Daniel Fernando, *Las vías administrativas previas en el contencioso federal contra la administración. Derecho Procesal Administrativo: Homenaje a Jesús González Pérez*. Buenos Aires: Hammurabi, 2004).

Además, corresponde extender el campo de aplicación de la “Teoría de las Correcciones simétricas” permitiendo que la misma no solo se aplique imperativamente en los casos de verificaciones fiscales sino en cualquier procedimiento a través del cual se modificare una apreciación sobre cierto concepto o hecho imponible y consecuentemente, se determinare tributo a favor de AFIP.

**Por ello se propone la siguiente enmienda parlamentaria:**

**“ARTÍCULO 81** — *Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.*



*Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo.*

*Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN o ante la Justicia Nacional.*

*En todos los casos, cuando la pretensión del contribuyente se circunscriba al planteo de inconstitucionalidad de la norma cuya base fundamenta el obrar de la Administración Federal de Ingresos Públicos, no resultará exigible el reclamo administrativo previo, quedando expedita la vía jurisdiccional.*

*La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso.*

*Cuando a raíz de un procedimiento tributario se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, y se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación.*

*Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.”*

### **10. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO JUDICIAL <sup>(67)</sup>**

Los artículos 82 a 91 no merecen observaciones.

---

<sup>67</sup> Redactado por Carlos María Folco

## 11. JUICIO DE EJECUCIÓN FISCAL <sup>(68)</sup>

En materia de **ejecuciones fiscales**, recomendamos incluir en el texto legal las excepciones que han sido admitidas por la jurisprudencia (v.gr. defensa de inconstitucionalidad; compensación; inhabilidad de título por manifiesta inexistencia de deuda; incompetencia de jurisdicción; cosa juzgada; litis pendencia; falta de legitimación pasiva y falsedad material.

El texto actual establece como regla que la excepción de inhabilidad debe limitarse al examen de los requisitos extrínsecos del título ejecutivo, sin que pueda discutirse la legitimidad de la causa. La más calificada doctrina entiende que esta limitación cede ante la posibilidad de que la condena se funde en una deuda inexistente o si se discute la causa fuente de la obligación con fundamento constitucional o en una ley que autoriza una exención fiscal (cfr. Palacio-Alvarado Velloso, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, T. 9, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1999, pág. 356).

La jurisprudencia ha admitido la defensa de inconstitucionalidad dentro de la excepción de inhabilidad de título en el juicio ejecutivo, limitando su procedencia a los casos en que la misma resulte manifiesta y surja fehaciente de las constancias de la causa, sin que por ello se desnaturalice el proceso instaurado (TSJ, Neuquén, “Municipalidad de Neuquén c/Casino Magic S.A. s/Apremio”, Ac. N° 36/98, 13/08/2007; JF Bell Ville, Córdoba, “DGI c/S. Prats y CIA SAIC s/Ejecución Fiscal, 30/12/1988).

A su vez, la excepción de inconstitucionalidad si bien no está prevista en la ejecución fiscal, este hecho nada significa por cuanto como lo dispone el artículo 31 de la Constitución Nacional, ella es la primera ley de la Nación y los derechos y garantías que reconoce no pueden ser alterado por leyes reglamentarias (artículo 28). Así, siempre que por la naturaleza del procedimiento impreso a la vía ejecutiva no se menoscaben o violen garantías constitucionales que no puedan ser denunciados mediante las excepciones expresamente autorizados, la declaración de inconstitucionalidad procede (CNACAF, sala IV, “A.N.A. c/Usarg SACIFI s/Ejecución Fiscal”, 20/05/1996).

Por otra parte, la propia Corte Suprema ha establecido que los tribunales inferiores se encuentran obligados a tratar y resolver adecuadamente en los juicios de apremio, las

---

<sup>68</sup> Redactado por Carlos María Folco



defensas fundadas en la inexistencia de deuda, siempre y cuando ello no presuponga el examen de otras cuestiones cuya acreditación exceda el limitado ámbito de estos procesos (CSJN, "*Dirección General Impositiva c/ Angelo Paolo Entrerriana S.A.*", 22/10/1991, Fallos: 317:1400; "*Fisco Nacional D.G.I. C/ Banco 1784 S.A.*", 14/05/2002, Fallos: 325:1008; "*Municipalidad de Santiago de Liniers c/ Irizar, José Manuel*", 19/10/2004. Fallos: 327:4474).

Aun cuando la compensación no esté contemplada en el artículo 92 de la ley de Procedimiento Tributario, esa defensa debe admitirse toda vez que la misma puede oponerse por equiparación procesal a la de pago, dado que se trata de un medio extintivo de la obligación tributaria y produce los efectos jurídicos del pago (*Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 1, Buenos Aires, "AFIP-DGI c/ BAWEX SOCIEDAD ANÓNIMA s/ Ejecución Fiscal-DGI", 08/06/2006*).

Tratándose de la excepción de incompetencia de jurisdicción, nuestros tribunales han dicho que el silencio de la ley de procedimiento tributario no es un obstáculo para su admisión porque se encuentra contemplada en el código procesal civil y comercial de la nación en la ejecución fiscal y se trata de una cuestión de orden público, comprensiva de todos los juicios (CF, Comodoro Rivadavia, Chubut, "*Gob.Nac.DGI c/Beatove, Celestino*", 05/11/1981).

Por otra parte, nuestros tribunales admiten la defensa de falsedad del título, dejando sentado que esta excepción se genera solo cuando se da una adulteración material del título (CSJN, "*Chubut, Provincia de c. Yacimientos Petrolíferos Fiscales s. ejecución fiscal*", 06/07/1989, Fallos 312:1163; C<sup>2</sup>CCom. Córdoba, 20/10/1974, LL 1975-B-248).

Igualmente, han resuelto que en la litispendencia coexisten simultáneamente dos procesos entre los que media identidad de sujeto objeto y causa, no siendo obstáculo para tratarla en el supuesto de perseguir el fisco el cobro del mismo crédito en distintos juicios pues ello afectaría el orden público (CNACAF, sala III, "*Fisco Nacional DGI c/Doniquian, Nicolás*", 03/12/1981; *Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 1, "Fisco Nacional - AFIP c/Anaya Hugo Roberto", 05/06/2009*.)

En cuanto a la falta de legitimación pasiva (*sine actioni legis*) consideran que es viable cuando el demandado resulta no ser titular pasivo de la relación tributaria sustancial en



que el fisco funda su pretensión. Cierta jurisprudencia la admite como comprendida en la inhabilidad de título (*CNCom. Sala E, 16/10/1984, ED 112-592*).

La cosa juzgada es una excepción de carácter perentorio que puede oponerse cuando el fisco persiga el cobro de la misma obligación en diferentes juicios ejecutivos toda vez que afecta el orden público y la paz social está condicionada a la existencia de una sentencia firme relativa a una pretensión sustanciada con anterioridad en que se verifique la regla de la triple identidad sujetos objeto y causa petendi o título (*CNCiv. Sala E, 27/06/1985; Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 1, "AFIP DGI 40407 c/ NAZAR Y COMPAÑÍA SA s/ Ejecución Fiscal-DGI", 27/12/2006*).

Además, cabe derogar la regla de la inapelabilidad de las sentencias de ejecución recaídas en ejecuciones fiscales tramitadas según la ley 11.683.

Se considera propicio **derogar el párrafo del art. 92** que impide, cualquiera sea el tiempo transcurrido en la ejecución, la declaración de caducidad de la instancia judicial, obligando a una irrazonable intimación por cédula a la actora (AFIP) para "que se manifieste sobre su interés en su prosecución".

**Se propone el siguiente texto:**

**"ARTÍCULO 92 —** *El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.*

*En este juicio si el ejecutado no abonara en el acto de intimársele el pago, quedará desde ese momento citado de venta, siendo las únicas excepciones admisibles a oponer dentro del plazo de cinco (5) días las siguientes:*

1. *Incompetencia;*
2. *Litispendencia en otro juzgado o tribunal competente;*
3. *Pago total documentado;*
4. *Compensación;*
5. *Espera documentada;*
6. *Prescripción;*



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

7. *Falsedad o inhabilidad de título con que se pide la ejecución. La primera podrá fundarse únicamente en la adulteración del documento; la segunda podrá fundarse en las formas extrínsecas del título y la inexistencia manifiesta de la deuda.*
8. *Cosa juzgada.*
9. *falta de legitimación para obrar pasiva en el ejecutado,*

*Cuando se trate del cobro de deudas tributarias contra la Administración Nacional, sus reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas, no serán aplicables las disposiciones de este artículo. Cuando se trate del cobro de deudas tributarias, respecto de las entidades previstas en el inciso b) del artículo 8° de la ley 24.156 y sus modificaciones, no serán de aplicación las disposiciones de la ley 19.983, sino el procedimiento establecido en este Capítulo.*

*La ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en este capítulo, aplicándose de manera supletoria las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.*

*Los pagos efectuados después de iniciado el juicio no serán hábiles para fundar excepción. Acreditados los mismos en autos procederá su archivo o reducción del monto demandado con costas a los ejecutados. Igual tratamiento se aplicará a los pagos mal imputados y a los no comunicados por el contribuyente o responsable en la forma que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, en cuyo caso se eximirá de las costas si se tratara de la primera ejecución fiscal iniciada como consecuencia de dicho accionar.*

*No podrá oponerse nulidad de la sentencia del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, la que sólo podrá ventilarse por la vía autorizada por el artículo 86 de esta ley.*

*A los efectos del procedimiento se tendrá por interpuesta la demanda de ejecución fiscal con la presentación del representante del Fisco ante el juzgado con competencia tributaria, o ante la mesa general de entradas de la cámara de apelaciones u órgano de superintendencia judicial pertinente en caso de tener que asignarse el juzgado competente, informando según surja de la boleta de deuda, el nombre, domicilio y carácter del demandado, concepto y monto reclamado, así como el domicilio legal fijado por la demandante para sustanciar trámites ante el juzgado y el nombre de los oficiales de justicia ad-hoc y personas autorizadas para intervenir en el diligenciamiento de requerimientos de pago, embargos, secuestros y notificaciones. En su caso, deberán indicarse las medidas precautorias que se peticionan. Asignado el tribunal competente, se impondrá de tal asignación a aquél con los datos especificados precedentemente.*



*Cumplidos los recaudos contemplados en el párrafo precedente y sin más trámites, el representante del Fisco, estará facultado a librar bajo su firma el mandamiento de intimación de pago por la suma reclamada especificando su concepto, con más el quince por ciento (15%) para responder a intereses y costas, quedando el demandado citado para oponer, en el plazo correspondiente, las excepciones previstas en el segundo párrafo de este artículo. Con el mandamiento se acompañará copia de la boleta de deuda en ejecución y del escrito de demanda pertinente.*

*Una vez ordenadas por el Juez interviniente, la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultada para trabar por intermedio del representante del Fisco y por las sumas reclamadas, las medidas precautorias o ejecutivas oportunamente requeridas. En el auto en que se dispongan tales medidas, el juez también dispondrá que su levantamiento total o parcial se producirá sin necesidad de nueva orden judicial una vez y en la medida en que se haya satisfecho la pretensión fiscal. En este caso, el levantamiento será asimismo diligenciado por el representante del Fisco mediante oficio. El levantamiento deberá ser realizado por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles, posteriores a la cancelación de la pretensión fiscal.*

*El contribuyente o responsable podrá ofrecer en pago directamente ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante el procedimiento que ésta establezca, las sumas embargadas para la cancelación total o parcial de la deuda ejecutada. En este caso el representante del Fisco practicará la liquidación de la deuda con más los intereses punitivos calculados a cinco (5) días hábiles posteriores a haber sido notificado del ofrecimiento o tomado conocimiento de aquél y, una vez prestada la conformidad del contribuyente o responsable a tal liquidación pedirá a la entidad bancaria donde se practicó el embargo la transferencia de esas sumas a las cuentas recaudadoras de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la que deberá proceder en consecuencia.*

*El procedimiento mencionado en el párrafo anterior, así como la liquidación de la deuda y sus intereses, podrán ser implementados mediante sistemas informáticos que permitan al contribuyente o responsable ofrecer en pago las sumas embargadas, prestar su conformidad con la mencionada liquidación y realizar el pago por medios bancarios o electrónicos, sin intervención del representante del Fisco.*

*Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a notificar las medidas precautorias solicitadas, y todo otro tipo de notificación que se practique en el trámite de la ejecución, con excepción del mandamiento de intimación de pago, en el domicilio fiscal electrónico obligatorio previsto en el artículo sin número incorporado a*



*continuación del artículo 3° de esta ley. Sin embargo, una vez que el contribuyente o responsable constituya domicilio en las actuaciones judiciales, las posteriores notificaciones se diligenciarán en este último domicilio, mediante el sistema que establece el Poder Judicial.*

*El representante del Fisco podrá solicitar el embargo general de cuentas bancarias, de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los demandados tengan depositados en las entidades financieras regidas por la ley 21.526, hasta cubrir el monto estipulado, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y otras medidas cautelares, tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución. Asimismo podrá controlar su diligenciamiento y efectiva traba.*

*Las entidades requeridas para la traba, disminución o levantamiento de las medidas precautorias deberán informar de inmediato a la Administración Federal de Ingresos Públicos su resultado, y respecto de los fondos y valores embargados. A tal efecto, no regirá el secreto previsto en el artículo 39 de la ley 21.526. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer un sistema informático para que las entidades requeridas cumplan con su deber de información.*

*Para los casos en que se requiera el desapoderamiento físico o el allanamiento de domicilios, deberá requerirse la orden respectiva del juez competente. El representante del Fisco actuante, quedará facultado para concretar las medidas correspondientes a tales efectos.*

*Si las medidas cautelares recayeran sobre bienes registrables o sobre cuentas bancarias del deudor, su anotación se practicará por oficio expedido por el representante del Fisco, pudiéndose efectuar mediante los medios informáticos que establezca la Administración Federal. Ese oficio tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial.*

*La responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el representante del Fisco quedarán sometidas a las previsiones del artículo 1766 del Código Civil y Comercial de la Nación, sin perjuicio de las responsabilidades profesionales pertinentes ante su entidad de matriculación.*

*En caso de que cualquier medida precautoria resulte efectivamente trabada antes de la intimación del demandado, la medida deberá ser notificada por el representante del Fisco dentro de los cinco (5) días siguientes a que éste haya tomado conocimiento de su traba.*

*En caso de que el ejecutado oponga excepciones, el juez ordenará el traslado con copias por cinco (5) días al ejecutante, debiendo el auto que así lo dispone notificarse por cédula al representante del Fisco interviniente en el domicilio legal constituido. A*



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

*los fines de sustanciar las excepciones, resultarán aplicables las previsiones del juicio ejecutivo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.*

*Quedan a salvo el derecho de la Administración Federal de Ingresos Públicos de librar nuevo título de deuda y del ejecutado de repetir conforme los términos previstos en el artículo 81 de esta ley.*

*Vencido el plazo sin que se hayan opuesto excepciones, procederá el dictado de la sentencia, dejando expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, sus intereses y costas.*

*El representante del Fisco procederá a practicar la liquidación y a notificarla al demandado, por el término de cinco (5) días, plazo durante el cual el ejecutado podrá impugnarla ante el juez interviniente, que la sustanciará conforme el trámite correspondiente a dicha etapa del proceso de ejecución, reglado en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En tal estado, el citado representante podrá también, por la misma vía, notificar al demandado la estimación administrativa de honorarios, si no la hubiere de carácter judicial. La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá, con carácter general, las pautas a adoptar para practicar la estimación administrativa de honorarios correspondientes al representante del Fisco de acuerdo con los parámetros de la Ley de Honorarios Profesionales de Abogados, Procuradores y Auxiliares de la Justicia Nacional y Federal.*

*En caso de no aceptar el ejecutado la estimación de honorarios administrativa, se requerirá regulación judicial.*

*Frente al acogimiento del deudor ejecutado a un régimen de facilidades de pago, el representante del Fisco solicitará el archivo de las actuaciones. De producirse la caducidad de dicho plan, por incumplimiento de las cuotas pactadas o por cualquier otro motivo, la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultada para emitir una nueva boleta de deuda por el saldo incumplido.*

*Las comisiones o gastos que demande dicha operación serán soportados íntegramente por el contribuyente o responsable y no podrán detraerse del monto transferido.”*

**ARTÍCULO 92 BIS** - El primer artículo sin número agregado a continuación del artículo 92 establece la **responsabilidad solidaria** de las entidades financieras y depositarios de bienes embargados cuando con conocimiento previo, hubieren permitido su levantamiento y en especial, de las situaciones que detalla.

Advertimos que en el último párrafo contiene una disposición manifiestamente inconstitucional, al contener como mandato imperativo que “El juez dará traslado por CINCO (5) días a la entidad o persona denunciada, luego de lo cual deberá dictar resolución mandando a hacer efectiva la responsabilidad solidaria aquí prevista, la que deberá cumplirse dentro de un plazo máximo.” Ello por cuanto los jueces no son androides asalariados sino que habrán de resolver mandar o no hacer efectiva dicha responsabilidad, sobre la base de la justicia y la equidad.

**Por ello, se propone el siguiente texto reformado:**

*“ARTÍCULO 92 BIS: Las entidades financieras, así como las demás personas físicas o jurídicas depositarias de bienes embargados, serán responsables en forma solidaria por hasta el valor del bien o la suma de dinero que se hubiere podido embargar, cuando con conocimiento previo del embargo, hubieren permitido su levantamiento, y de manera particular en las siguientes situaciones:*

- a) Sean causantes en forma directa de la ocultación de bienes, fondos, valores o derechos del contribuyente ejecutado, con la finalidad de impedir la traba del embargo, y*
- b) Cuando sus dependientes incumplan las órdenes de embargo u otras medidas cautelares ordenadas por los jueces o por los agentes fiscales.*

*Verificada alguna de las situaciones descriptas, el agente fiscal la comunicará de inmediato al juez de la ejecución fiscal de que se trate, acompañando todas las constancias que así lo acrediten. El juez dará traslado por CINCO (5) días a la entidad o persona denunciada, luego de lo cual deberá dictar resolución. En caso de mandar a hacer efectiva la responsabilidad solidaria aquí prevista, ésta deberá cumplirse dentro de un plazo máximo de DIEZ (10) días.”*

El segundo Artículo sin número agregado a continuación del 92, el 93, 94 y 95, no nos merecen observaciones.

## **12. DISPOSICIONES VARIAS <sup>(69)</sup>**

No se proponen modificaciones

---

<sup>69</sup> Analizado por Carlos María Folco

### 13. RÉGIMEN ESPECIAL DE FISCALIZACIÓN <sup>(70)</sup>

No se proponen modificaciones. Sin aplicación

### 14. CUENTA DE JERARQUIZACIÓN <sup>(71)</sup>

No se proponen modificaciones.

### 15. RÉGIMEN DE ACTUALIZACIÓN <sup>(72)</sup>

**El presente capítulo debería ser derogado en su totalidad, ya que a partir del 1º del mes de abril de 1991 se derogaron todas las normas legales o reglamentarias que establecían o autorizaban la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios.**

Esta derogación se aplicó aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional —inclusive convenios colectivos de trabajo— de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de Australes que correspondiera pagar, sino hasta el día 1º de abril de 1991, en que entró en vigencia la convertibilidad del Austral.

La sanción de la ley de Convertibilidad dejó sin efecto las normativas que regulaban el sistema de indexación. Esta posición fue captada en la ley de rito fiscal, más precisamente en el hoy derogado artículo 201, en cuanto establecía que: “Las actualizaciones previstas en esta ley de obligaciones de dar sumas de dinero, se efectuarán hasta el 1 de abril de 1991, inclusive”.

Los últimos años vemos una sucesión de leyes que permiten aplicar el ajuste por inflación. A tener en cuenta, la 27430 de Reforma Tributaria (diciembre/ 2017), según el texto de su artículo 65 promovió el retorno del ajuste por inflación impositivo, modificando el artículo 95 de la ley de impuesto a las ganancias y estableciendo que, **el procedimiento de Ajuste por Inflación Impositivo resultará aplicable** en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de

---

<sup>70</sup> Analizado por Carlos María Folco

<sup>71</sup> Analizado por Teresa Gómez

<sup>72</sup> Redactado por Teresa Gómez



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino

precios **IPIM**, acumulado **en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio** que se liquida, **sea superior al 100%**.

La ley 27.468 (diciembre 2018), modificó la ley 27.430, con los siguientes cambios:

a) Se reemplazó el índice de precios a aplicable, pasando **del IPIM al IPC**.

b) Se dispuso un régimen de transición para aplicar el Ajuste por Inflación Impositivo. Este régimen de transición estableció que para **los ejercicios que se iniciaran a partir del 1° de enero de 2018**, el Ajuste por Inflación Impositivo resultaba aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, **supere un 55%, un 30% y en un 15% para el primer, segundo y tercer año de aplicación**, respectivamente.

Por fin y por último, la ley 27.541 (diciembre 2019), estableció que el producto obtenido por la aplicación del ajuste por inflación correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2019, deberá imputarse un sexto en ese período fiscal y los cinco sextos restantes, en partes iguales, en los cinco períodos fiscales inmediatos siguientes.

Valido resulta destacar que los ejercicios cerrados en **abril 2019 a junio 2019** y los cerrados en **diciembre 2019** aplican AXI.

## 16. REGIMENES DE PROMOCIÓN <sup>(73)</sup>

No se proponen modificaciones.

# TÍTULO II

## 1. ORGANIZACIÓN Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN <sup>(74)</sup>

El Tribunal Fiscal de la Nación es un tribunal administrativo ubicado en la esfera del Poder Ejecutivo. La ley que le dio origen es la 15.265 (B.O. 23/1/ 1960), comenzando

---

<sup>73</sup> Analizado por Carlos María Folco

<sup>74</sup> Redactado por Teresa Gómez



Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino sus funciones el 28 de abril del año 1960.

Si bien el Tribunal está establecido en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y nunca ubicó delegaciones en las provincias, valido resulta destacar que el Ministerio de Hacienda de la Nación, a partir del 2 de mayo de 2019, implementó el expediente electrónico como medio obligatorio para la tramitación de las nuevas causas ante su jurisdicción. De esta manera, el organismo se modernizó y encaró una nueva etapa, siendo hoy posible interponer los recursos desde cualquier punto de nuestro país sin necesidad de acudir a la CABA.

El expediente digital estableció la Federalización del Tribunal Fiscal de la Nación. Desde mayo 2019 ya no hay impedimento alguno para que todos los profesionales del país tengan idénticas posibilidades de litigar, no siendo la distancia un impedimento. Si bien se mantiene la esperanza que, cuando el presupuesto nacional lo permita, el Tribunal establezca sedes en el interior.

Por la cantidad de años transcurridos desde su creación, hoy entendemos que se requieren cambios puntuales en lo que hace a su competencia y a su integración.

De esta forma, opinamos que la competencia del Tribunal se encuentra **exageradamente limitada**, tanto por el texto legal como por la propia interpretación del órgano en otras materias, por ello proponemos **DOS** modificaciones con carácter de **urgencia**:

### **a) Que el TFN tenga competencia completa comoalzada directa de la AFIP**

La AFIP reconoce en su organigrama la existencia de tres direcciones, a saber: **Dirección General de Aduanas, Dirección General Impositiva y Dirección General de Recursos de la Seguridad Social.**

Las dos primeras Direcciones emiten actos con consecuencia material y con consecuencia sancionatoria, en ambos casos dichos actos resultan apelables ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por su parte, también emite actos con consecuencia material y con consecuencia sancionatoria la **Dirección General de Recursos de la Seguridad Social**. Ello así, no se comprende cuál es la excepción que conlleva a que los Recursos de la Seguridad Social tengan vía recursiva “directa” ante la Justicia Federal de Primera Instancia de la Seguridad Social, con asiento en la Capital Federal y, posteriormente, ante la Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social, con sede en Capital Federal. Queda



eliminada la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación quien no entiende en esta materia.

Por ello se propone que los procedimientos de impugnación de deuda previsional, así como los sumarios que aplican multa en esta materia, resulten apelables ante el Tribunal Fiscal de la Nación, quien resulte perdedor en dicha contienda tendría acceso a la Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social.

Para la asignación de dicha competencia resultará necesario incorporar las Salas necesarias con competencia exclusiva. En la actualidad hay cuatro salas dedicadas a la materia Impositiva y tres salas con competencia Aduanera.

Esta reforma, que consideramos ordenatoria de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, conlleva a la necesaria modificación de **dos artículos** del Capítulo sub examen, a saber: **a) artículo 144; b) artículo 159**

**ARTÍCULO 144.-** EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN creado por la Ley N° 15.265 entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS en ejercicio de los poderes fiscales que le acuerda el Título I de la presente ley y en recurso de amparo establecido en este Título. Asimismo tendrá la competencia establecida en el artículo 4° del Decreto-Ley N° 6.692/63 —en la forma y condiciones establecidas en los artículos 5° a 9° de dicho decreto-ley— en los recursos que se interpongan con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS en ejercicio de los poderes fiscales que le son propios, excepto en los que corresponden a las causas de contrabando, **"...y en los recursos que se interpongan con relación a las liquidaciones de deuda, accesorios y sanciones que aplique la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos."**

**ARTÍCULO 159.-** El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la A.F.I.P. que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a xxxxxxxxxxx pesos (\$ xxxxxxxxxxx) o xxxxxxxxxxx (\$ xxxxx),



respectivamente. (texto modificado por art. 74 ley 26784 BO 5/11/2012) 75

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la A.F.I.P. que, impongan multas superiores a xxxxxxxxxxx pesos (\$ xxxxxxxxxxx) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.

c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la A.F.I.P., y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a xxxxxxxxxxx pesos (\$ xxxxxxxxxxx).

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183.

f) En materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones — excepto en las causas de contrabando—; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la Administración Federal como también de los recursos a que ellos den lugar.

g) En materia de la Seguridad Social, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer en los recursos de apelación contra las resoluciones de la A.F.I.P. que determinen deuda o impongan sanciones.

### **b) Integración mixta de todas las Salas**

Las cuatro Salas impositivas tienen integración mixta, dos abogados y un contador. Ello no es así en las tres Salas con competencia Aduanera las cuales están solo integradas por abogados.

---

<sup>75</sup> Ley 26.874; artículo 74, “Sustitúyense los importes mencionados en los incisos a), b) y c) del artículo 159 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, por los siguientes: donde dice “pesos dos mil quinientos (\$ 2.500)” debe decir “pesos veinticinco mil (\$ 25.000)”, y donde dice “pesos siete mil (\$ 7.000)” debe decir “pesos cincuenta mil (\$ 50.000)”.



**Nuestra propuesta es que la integración mixta se practique en todas las Salas del Tribunal Fiscal de la Nación, ya sean Impositivas, Aduaneras o de Seguridad Social.**

Ello así, proponemos que los profesionales de Ciencias Económicas, en su rol de Contadores, tengan actuación en todas las materias que se discutan en el Tribunal Fiscal de la Nación.

**ARTÍCULO 146 quinquies** -. *El Órgano Jurisdiccional estará constituido por treinta (30) vocales, argentinos, de treinta (30) o más años de edad y con cuatro (4) o más años de ejercicio de la profesión de abogado o contador público, según corresponda.*

*Se dividirá en diez (10) salas. De ellas, cuatro (4) tendrán competencia en materia impositiva y cada una estará integrada por dos (2) abogados y un (1) contador público. Tres salas (3) tendrán competencia en materia aduanera y cada una estará integrada por dos (2) abogados y un (1) contador público. Tres (3) salas tendrán competencia en materia de recursos de la seguridad social y cada una estará integrada por dos (2) abogados y un (1) contador público.*

Cada vocal será asistido en sus funciones por un secretario con título de abogado o contador.

La composición y número de salas y vocales podrán ser modificados por el Poder Ejecutivo nacional.

Los vocales desempeñarán sus cargos en el lugar para el que hubieran sido nombrados, no pudiendo ser trasladados sin su consentimiento.

En los casos de recusación, excusación, vacancia, licencia o impedimento, los vocales serán reemplazados —atendiendo a la competencia— por vocales de igual Título, según lo que se establezca al respecto en el reglamento de procedimientos.

## **2. DE LAS ACCIONES Y RECURSOS (76)**

El escrito del recurso deberá contener uno a uno, detalladamente, los agravios que el contribuyente considera pertinentes de recurrir ante el T.F.N. Nada debe darse por sobre entendido, los agravios deben ser específicos y enunciados detalladamente.

---

<sup>76</sup> Redactado por Daniel Malvestiti

Advertimos sobre la dificultosa tarea que representa coleccionar prueba en contra de actos administrativos emanados de la A.F.I.P. Por ello, destacamos y criticamos la limitación establecida al pleno ejercicio del derecho de defensa que fuera la incorporada por el Título XV, artículo 18, punto 17 de la ley 25.239. El párrafo en cuestión dice: **“No se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la D.G.I.”**. Con estas simples palabras se limita el ejercicio pleno del **Debido Proceso**.

**ARTÍCULO 166.** En el artículo 166 **“Forma, plazo y condiciones para interponer el recurso”**, más allá que resulta antigua su redacción ya que ahora su presentación es a través del TAD (Trámites a Distancia), el primer párrafo debe aclarar que la interposición del recurso deberá ser comunicada (al organismo que corresponda) dentro de los 15 (quince) días posteriores a la presentación efectuada para que no se confunda el plazo de apelación con el plazo de comunicación de interposición del recurso.

**Derogar el segundo párrafo** del mismo artículo en cuanto prohíbe ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante el organismo recaudador por resultar inconstitucional ya que violenta el debido proceso adjetivo, en particular, el derecho a ofrecer y producir prueba.

Como debieran incluirse expresamente dentro de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación los actos enumerados en el último párrafo del artículo 76 -o al menos la gran mayoría de ellos-, carece de sentido el segundo párrafo incorporado en el **ARTÍCULO 167** con motivo de la Reforma Tributaria impetrada por la Ley N° 27.430.

**ARTÍCULO 166.** *El recurso se interpondrá por escrito ante el Tribunal Fiscal de la Nación, dentro de los quince (15) días de notificada la resolución administrativa. Tal circunstancia deberá ser comunicada por el recurrente a la Dirección General Impositiva o a la Dirección General de Aduanas dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su caso, dentro del mismo plazo y bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 39.*

*En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho.*

*Los requisitos de forma y condiciones a que deberán ajustarse los actos precitados serán establecidos en el reglamento del Tribunal Fiscal de la Nación.*



**ARTÍCULO 169. “Traslado del recurso”:** se debe modificar el plazo para que la apelada conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba a 15 (quince) días, **modificando el segundo** párrafo de tal artículo en el mismo sentido cambiando los dos plazos allí previstos a 15 (quince) días a fin de respetar la igualdad entre las partes.

**ARTÍCULO 171. “Excepciones”**, en el tercer párrafo, la resolución que disponga que las excepciones que no fueren de previo y especial pronunciamiento se resolverán con el fondo de la causa, será apelable por recurso de reposición con el fin de que el vocal fundamente su rechazo en relación al tratamiento pedido y con el propósito de respetar el principio de economía procesal.

### **3. DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN <sup>(77)</sup>**

No se proponen modificaciones.

### **4. DISPOSICIONES GENERALES <sup>(78)</sup>**

No se proponen modificaciones.

## **TÍTULO III**

### **1. OTRAS DISPOSICIONES <sup>(79)</sup>**

No se proponen modificaciones.

## **TÍTULO IV**

### **1. PROCEDIMIENTOS DE ACUERDO MUTUO PREVISTOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN <sup>(80)</sup>**

No se proponen modificaciones.

### **2. DETERMINACIONES CONJUNTAS DE PRECIOS OPERACIONES INTERNACIONALES <sup>(81)</sup>**

No se proponen modificaciones.

---

<sup>77</sup> Analizado por Carlos María Folco

<sup>78</sup> Analizado por Carlos María Folco

<sup>79</sup> Analizado por Carlos María Folco

<sup>80</sup> Analizado por Carlos María Folco

<sup>81</sup> Analizado por Carlos María Folco



### **EFFECTOS <sup>(82)</sup>**

Entendemos que la reforma propuesta nos permitirá contar con el texto de una ley Procedimental Tributaria, “mutatis mutandis”, nuestro “*Código de Procedimiento Tributario Nacional*”, el cual adjudica al Organismo recaudador nacional todas sus facultades, y concede a los obligados tributarios la garantía de gozar de todos sus derechos.

El efecto principal de esta reforma es garantizar una relación jurídica tributaria IGUALITARIA, donde ambos sujetos (Activo y Pasivo) estén sometidos a la Ley. Con esta reforma se intenta resguardar el valor del Debido Proceso Adjetivo y de sanciones fiscales proporcionales.

Este fue su espíritu. **Deseamos que esta propuesta de reforma a la ley de rito fiscal sea analizada con el mismo respeto que fue escrita.**

---

<sup>82</sup> Redactado por Carlos María Folco, Teresa Gómez y Daniel Malvestiti.