

Informe sobre los aspectos tributarios del DNU 70/23 y del Proyecto del PEN “Ley de Bases y Puntos de Partida para la libertad de los argentinos”

Este comentario será muy acotado en especial respecto del Proyecto de ley puesto que se ha tomado conocimiento –lo que ratifican los comentarios de la prensa- que a la fecha de elaboración del presente el PEN enviaría al Congreso una fe de erratas respecto de los aspectos tributarios contenidos en el mismo. Además, no constituye el texto definitivo de una ley.

DNU 70/23

No me referiré al juicio constitucional del mismo por exceder al objeto del presente y haber sido abordado e informado excelentemente por la Comisión de Derecho Constitucional.

Respecto del DNU si bien se descarta que pueda contener aspectos tributarios puesto que resultaría nulo respecto de tales disposiciones por lo dispuesto en el art. 99 inc. 3 de la CN se advierten algunos contenidos en este sentido y por ello se informan en el presente.

En efecto, me refiero a las regulaciones que dispone en el Capítulo I (arts. 99 a 153) modificando el Código Aduanero (ley 22415).

En especial, puede afirmarse que la reforma apunta a lograr un mecanismo más ágil por parte de la DGA y a simplificar las exigencias y burocracia del sistema aduanero. También tiende a priorizar dar curso a las operaciones aduaneras y evitar se suspendan o paraliquen por denuncias u otros supuestos antes regulados. Así,

elimina Registros, exigencias de intervención de despachantes de aduana para las operaciones aduaneras, aumenta la utilización de trámites informáticos.

Puede destacarse en resguardo de la certeza y seguridad jurídica la obligación que regula a cargo de la DGA de publicación de toda normativa referida a operaciones de comercio exterior (aplica el GATT) en un medio oficial y electrónico.

Incorpora los principios de profesionalización del personal, de transparencia, de menor injerencia y de unificación de trámites (a través de la ventanilla única de comercio exterior). Establece la posibilidad de las declaraciones de importación anticipadas.

Asimismo, incorpora la exigencia de la resolución anticipada por parte de la DGA de las consultas vinculadas con el régimen aplicable a la declaración de importación o de exportación, lo que resulta favorable a la certeza y seguridad jurídica (arts. 1, 33 y 75 inc. 22 CN) y, a la vez responde al derecho constitucional de peticionar ante las autoridades (art. 14 CN). Efectúa modificaciones en cuanto al plazo para la resolución de recursos y efecto en sentido favorable al administrado.

Deroga la facultad del PEN para establecer prohibiciones económicas de importación o exportación y para establecer derechos específicos de importación (esto último en línea con la exigencia de reserva de ley de la CN).

Deroga la ley 25626 que prohibía la importación de neumáticos recauchutados y usados.

Finalmente merece destacarse una modificación que es claramente referida a la materia tributaria. Se trata de la derogación del impuesto de equiparación de precios

a la importación, impuesto de importación específico. Si bien implica la aplicación de las exigencias del GATT y no se utiliza en la actualidad se aparta en forma manifiesta del principio de reserva de ley en materia tributaria y en este punto de la prohibición del art. 99 inc. 3) de la CN. En igual sentido, la derogación de la Sección IX del Código Aduanero: “Tributos regidos por la legislación aduanera”.

También se viola la prohibición constitucional al derogar leyes con contenido tributario ya sea por establecer tributos o por exonerarlos puesto que ambos, supuestos requiere el respeto irrestricto a la reserva de ley. Así pueden citarse el decreto-ley 15334/46 (art. 4); Ley 13653 (art. 9); ley 20705 (art. 9). Se comparte y cita por más a Haddad¹, Jorge en este punto quién afirma: “En materia laboral la modificación de la presunción de existencia de contrato de trabajo crea nuevos contribuyentes (arts. 23 y 136), como la indicación de la creación de un mecanismo para efectivizar la retención al sistema de seguridad social. Se deroga la ley 18828 de Hotelería, que establecía, para los alojamientos turístico, gozar de beneficios impositivos (...)”. En igual sentido el autor citado señala con acierto la inconstitucionalidad del art. 355 del DNU al disponer la posibilidad del pago de un arancel por los trámites que se realicen ante los Registros de Propiedad del Automotor. A lo que agrego que además en la regulación en sí misma también es inconstitucional por involucrar una delegación amplia y prohibida al PEN violatoria de la división de poderes dejando a su arbitrio el quantum del tributo (aunque se

¹ Haddad, Jorge, Dictamen Instituto Derecho Tributario del Colegio Público de la Abogacía de la Capital Federal. [Www.cpacf.org.ar](http://www.cpacf.org.ar)

llame “arancel” no es más que un tributo CSJN Fallos: 337:388 entre muchísimos otros.

Estas regulaciones tributarias en un DNU no pueden admitirse.

Respecto del Proyecto de Ley

En primer lugar, cabe una aclaración: si bien los comentarios se ceñirán a las regulaciones que en forma específica efectúa en materia tributaria cabe aclarar que muchas otras modificaciones propuestas impactan de manera directa en la materia tributaria. Así lo referido a los principios que rigen la ley en especial al indicar la delegación al PEN en materia fiscal, la declaración de emergencia pública entre ella, la “fiscal”, la reorganización administrativa por la implicancia respecto de la AFIP como organismo administrativo, la privatización de las empresas públicas, la reorganización de la administración. Asimismo, “la política de calidad regulatoria para la Administración Pública Nacional, que incluya la simplificación, digitalización y desburocratización administrativa, promoviendo la transparencia y el debido proceso administrativo, así como el alivio de cargas y costos administrativos, para obtener regulaciones eficientes para la competitividad de los mercados, la creación de empleo y todo cuanto contribuya a elevar el nivel de vida de los ciudadanos y a la consiguiente reducción de los índices de pobreza”, lo que incluye la despapelización de los trámites ante la Administración y la creación de la ventanilla única y el control interno de la Administración.

Asimismo, resulta novedosa la autorización al PEN de la solución de controversias con el estado Nacional a través de la Conciliación, avenimiento y Arbitraje.

Especial atención debe darse a las modificaciones que efectúa a la ley de procedimientos administrativos 19549 por la aplicación supletoria de la misma al procedimiento tributario conforme ley 11683 (art. 116). Sin duda, que también tendrán influencia en materia tributaria las modificaciones efectuadas a la ley de sociedades comerciales y al CCyCN y en realidad todas.

Respecto de las modificaciones tributarias específicas pueden citarse:

En el Capítulo I referido a la desregulación Económica (arts. 64 a 67) al sustituir lo previsto en el artículo 1° del DNU N° 2753/91 que gravaba las mercaderías que, amparadas por el régimen de equipaje, se importen para consumo con un tributo único y unificado del cincuenta por ciento (50 %) de su valor en aduana definido en función de la Ley N° 23.311 por el siguiente: "ARTÍCULO 1°.- Las mercaderías amparadas por el régimen de equipaje, que se importen para consumo sin fines comerciales, fuera de las franquicias que otorga el Decreto N° 2130/91 o con arreglo a lo dispuesto en su artículo 10, no estarán gravadas por ningún tributo." Y así deroga del mencionado DNU también las exigencias formales y las sanciones por el incumplimiento. Asimismo, en línea con lo expuesto entiendo deroga la Ley N° 23.311 mencionada en el susodicho DNU referida a los aranceles aduaneros y no la que menciona n° 23.727 referida a la utilización de satélites que nada tiene que ver con la temática (entiendo será motivo de una fe de erratas).

Asimismo, al regular el Capítulo del Crédito Público modifica la ley de Financiamiento productivo n° 27440 disponiendo que: Las "Facturas de Crédito Electrónicas MiPyMEs" también podrán ser negociadas mediante herramientas o sistemas informáticos que faciliten la realización de operaciones de factoraje,

cesión, descuento y/o negociación de facturas. Dichas herramientas o sistemas informáticos no serán considerados "Mercados" en los términos del artículo 2° de la ley 26.831, ni necesitarán autorización previa para funcionar de la Comisión Nacional de Valores.”

Modifica también lo referido al tratamiento impositivo de los fideicomisos y los fondos comunes de inversión a que aluden los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias regulados en dicha ley (art. 206).

Finalmente dedica en el Capítulo V una modificación específica en materia fiscal. Así dispone: Sección I. Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de Seguridad Social, Sección II. Régimen de Regularización de Activos, Sección III Impuesto sobre los Bienes Personales, Sección IV. Impuesto Internos, Sección V. Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas, Sección VI. Derechos de Exportación, Sección VII. Régimen de Transparencia Fiscal al Consumidor y, Sección IX. Otras Medidas Fiscales.

Respecto de la sección I y II son medidas reiterativas en la historia argentina.

Efectuaré un breve comentario de cada una de estas Secciones.

Cuestión Previa. Naturaleza jurídica y reflexión sobre las normas de moratoria, condonación y blanqueo.

En primer lugar, cabe desentrañar la naturaleza jurídica de la moratoria o regularización fiscal y blanqueo a los fines de su análisis. En efecto, es un proyecto de ley que involucra el perdón penal por ello se trata de una amnistía si bien, con

características peculiares puesto que no es liso y llano ese perdón sino condicionado.

En efecto, tal facultad –de conceder amnistías generales- del Congreso de la Nación se encuentra expresamente reconocida en el art. 75 inc. 20 de la CN. Se trata entonces de un olvido penal respecto de los delitos que temporalmente desincrimina. Al respecto merece citarse lo sostenido por la Dra. María A. Gelli² que al referirse a este instituto afirma: “Como su nombre lo indica la amnistía procura la amnesia de aquellas contiendas entre ciudadanos que se han enfrentado como enemigos y borra los efectos del delito y la condena, tal como si el crimen no se hubiera cometido. En otras palabras, hacia el pasado, las amnistías suprimen la criminalidad de determinadas conductas aunque esos hechos continúan siendo delitos pues la ley penal respectiva no se deroga. Las amnistías son siempre generales, se aplican a un tipo de conducta delictual determinada –delito común, político o cometido por razones políticas- y comprende a todas las personas que estén incurso en esos hechos”. Sin embargo, tal como se encuentra regulada en el Proyecto como en otras leyes anteriores la amnistía se restringe al perdón del delito tributario y previsional, cambiario y aduanero y también en todos en materia infraccional siempre que no hubiera habido condena en un plazo que también estipula o bien que no se trate de sanciones firmes.

² Gelli, María Angélica, “Constitución de la Nación Argentina Comentada y Anotada” Ed. 3°. La Ley, Buenos Aires, p. 702.

Otra vez más se advierte la utilización de esta facultad constitucional -generalmente utilizada con fines de pasificación política- con un fin recaudatorio del fisco lo que de alguna manera desnaturalizaría su verdadera esencia.

Dilucidada la naturaleza jurídica del instituto bajo análisis considero necesario verter opinión acerca de este tipo de normas de olvido fiscal con relación a cuestiones tales como la igualdad, la buena fe del estado republicano, la seguridad jurídica, el efecto frente al cumplimiento de las normas fiscales, la oportunidad de su dictado y sin duda la utilización del derecho penal con un fin recaudatorio. Sin duda afectan la ética o moral tributaria.

En efecto, considero que la utilización de este tipo de normas en materia fiscal –y más como la presente dictadas según parece por urgencias recaudatorias más allá de otros buenos móviles que pueden sostenerla- generan incumplimientos a futuro por parte de los contribuyentes e incomodan a quienes han cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales. Más aún cuando el presente proyecto –a diferencia de anteriores- no regula supuestos de beneficio para contribuyentes cumplidores.

Así este tipo de leyes tan recurrentes genera de este modo un relajamiento en la cultura tributaria del país. Al respecto resulta acertada la afirmación del Dr. Vicente O. Díaz³ al afirmar que: “La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos”.

³ Díaz, Vicente Oscar, “El blanqueo impositivo y el principio de igualdad” Rev. Impuestos n° 6/2009 p. 441.

Advierto que leyes de este tipo implican un trato desigual entre contribuyentes cumplidores y los que no lo son a favor de estos últimos lo que implica que resulta contraria al principio de igualdad constitucional. “Esto indica además que incluso en el ámbito de la lucha contra la evasión, el estado debe comportarse observando el principio de igualdad” tal como afirma el Profesor italiano Víctor Uckmar⁴.

Sin embargo, también debe analizarse la posición de aquellos contribuyentes que han sido determinados por el fisco e impugnaron el criterio fiscal por sostener que han pagado correcta y oportunamente sus obligaciones fiscales y frente a ellos se genera una gran disyuntiva en efecto, o bien reconocen el criterio fiscal aunque no corresponda a la verdad real seducidos por los beneficios que ofrece a cambio la norma resignando además el ejercicio del derecho de defensa tendiente a demostrar la condición de contribuyente cumplidor o bien corren el riesgo de no salir airosos con sus planteos y perder la ventaja económica y posibilidad de pago que brinda esta ley sin duda muy beneficiosa. Más si por los montos en juego han sido denunciados penalmente –supuesto casi obligado con una ley como la vigente en materia penal tributaria y previsional que no respeta el principio de legalidad sustancial en materia penal por apartarse de la política criminal del legislador al no adaptar los umbrales de punición luego de la devaluación de la economía- y con lo que implica una denuncia en materia penal tributaria o provisional: dar a publicidad la misma con el daño moral que ello implica; pérdida de beneficios; no acceso a los

⁴ Uckmar, Víctor, Profesor Emérito de la Universidad de Génova, “Fisco y derechos fundamentales del contribuyente”, publicado en Revista de Tributación AAEF, N° 13, 2.009, p. 39.

mismos; baja en los registros con la inmediata consecuencia de imposibilidad de ejercer industria lícita, entre otros.

Por otra parte, tampoco puede pasarse por alto que en estos últimos tiempos el estado ha aplicado normas tributarias que fácilmente pueden haber generado incumplimientos y hasta una verdadera resistencia o rebelión fiscal en efecto, al impedir por varios períodos fiscales aplicar métodos correctivos previstos en la ley de impuesto a las ganancias en épocas de inflación para determinar la base imponible en valores constantes a los fines de la liquidación del impuesto arribando de este modo a gravar rentas nominales y no reales; igual criterio ha aplicado el estado en materia de adecuación de los valores del mínimo no imponible y las deducciones personales en el impuesto a las ganancias generando situaciones de extrema injusticia e inconstitucionalidad que las correcciones que efectuó no lograron evitar, sumado al dictado de normas opuestas a la CN relativas al gasto de esos recursos que implican una absoluta discrecionalidad en materia presupuestaria, sin poder obviar las características actuales del sistema tributario: regresivo y con un único fin recaudatorio y no conforme a la finalidad constitucional⁵.

Y menos aún puede olvidarse la situación de asfixia fiscal en especial de pequeños contribuyentes y Pimis que por la situación económica imperante les ha resultado imposible saldar sus obligaciones tributarias sumado a la enorme presión tributaria indirecta vigente por las excesivas cargas y deberes formales que pesa sobre los ciudadanos exigidas por los Fiscos.

⁵ Todas estas cuestiones fueron expuestas en las Conclusiones de la Comisión n° II de la XV Conferencia Nacional de Abogados celebrada en Salta en octubre de 2.007, publicadas en www.faca.org.ar

Lo expuesto no significa convalidar un incumplimiento fiscal sino situar al contribuyente en el contexto real. Para ello sin duda debe ejercer la tutela judicial de reconocimiento constitucional. Sin embargo, tampoco puede olvidarse que el procedimiento tributario no garantiza la tutela judicial en forma efectiva. El estado argentino debe garantizar el acceso a la justicia en materia fiscal. Existe en este punto urgencia en modificar también el procedimiento tributario que se aparta de las exigencias del art. 8º del Pacto de San José de Costa Rica en sus dos numerales (que por disposición constitucional art. 75 inc. 22 y de la doctrina de la CSJN “Marchal” 2.007 se aplica a todos los contribuyentes en las contiendas frente al estado). La moraleja resulta inevitable: para lograr un mayor cumplimiento fiscal hay que dictar leyes tributarias que tengan mayor seguimiento y respeto al texto constitucional. Quizá luego de este olvido fiscal sea una buena oportunidad para hacerlo.

Lo expuesto en el párrafo que antecede se relaciona también con el cuestionamiento que hacen los contribuyentes en punto al destino que da el estado a la recaudación tributaria como a su derroche lo que dispara en el cuestionamiento de la moral del estado. Al respecto comenta el catedrático alemán Klaus Tipke⁶ al referirse a las quejas de la Federación de Contribuyentes (que existe en dicho país): “La defraudación se castiga penalmente, mientras que no pasa lo mismo con el derroche de la recaudación tributaria, aunque se ha discutido sobre la conveniencia de hacerlo (sobre todo a iniciativa de la Federación de Contribuyentes). Según dicha

⁶ Tipke, Klaus, “Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes” Ed. Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2.002 p. 107 y 108.

entidad, el Estado exige la moral fiscal de sus ciudadanos y la impone mediante duras sanciones tiene, sin embargo, dos varas de medir y se dedica al despilfarro”.

En efecto, la situación del derecho tributario en la Argentina ofrece mayores debilidades que fortalezas y bajo este parámetro la ley de moratoria y blanqueo puede ser una bisagra para adecuar el sistema fiscal y el procedimiento a las exigencias constitucionales y generar de este modo en adelante mayor cumplimiento y menos evasión. Al respecto, vale como anécdota citar -haciendo un poco de memoria en la historia de la tributación- lo sucedido en Egipto en el año 2.000 aC en efecto, en Egipto ya en esos tiempos se había instaurado un sistema tributario integral y según narra el Profesor Uckmar⁷: “la administración fue confiada a los escribas que gozaban del privilegio de estar exentos del impuesto. Comenzaron a darse las primeras señales de desigualdad y por consiguiente, los movimientos de revuelta relacionados con evasión, corrupción y amnistía otorgada por el Faraón. Una memorable amnistía aparece narrada en la piedra Roseta (200 a.C.) poniendo así fin a las vejaciones fiscales y determinando un notable desarrollo económico: entre otras cosas, fueron puestos en libertad miles de evasores que reanudaron sus actividades productivas”.

Luego de esta preliminar reflexión y consideración procederé a partir del punto siguiente al análisis del articulado del Proyecto de ley a dictaminar el que desde ya adelanto no difiere en sustancia de los anteriores más recientes en especial el del 2016 ley 27260 y 2019 Ley 27542.

⁷ Uckmar, Víctor, op. Cit. P. 29 y 30.

Análisis de la Sección I

Respecto de la moratoria, incluye Deudas Vencidas al 30/11/23 de Obligaciones Impositivas (incluso el denominado Impuesto a la Riqueza, Aporte Solidario Extraordinario por Pandemia Ley 27605, Recursos de la Seguridad Social, Obligaciones Aduaneras y en ese marco también Retenciones y Percepciones (practicadas o no). Y además postula un principio de interpretación a favor de la inclusión de la obligación tributaria en la medida que no esté excluida. Como es el caso de los aportes y contribuciones con destino al Sistema nacional de Obras Sociales excepto el correspondiente a los de obra social del Régimen de Monotributo, las deudas destinadas a las ART y otras que indica expresamente en el art. 116 del Proyecto.

La regulación de los sujetos excluidos no difiere de las anteriores leyes.

Su acogimiento y pago extingue la Acción Penal y si se efectúa en un plan de pagos la suspende.

Condona el 100% de las Multas y demás Sanciones incluso muchas formales de puro derecho y otras sanciones anómalas o impropias (art. 119). Esto incluye a las obligaciones canceladas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del régimen.

Resulta novedoso al condonar de pleno derecho no sólo la totalidad de los intereses resarcitorios y punitorios correspondientes a anticipos ordinarios y extraordinarios (se refiere a los establecidos mediante RG en el 2022 y 2023 que tantos cuestionamientos judiciales generó) o pagos a cuenta cancelados antes del

30/11/23 sino también a los “anticipos ordinarios y extraordinarios o tales pagos a cuenta si dejaron de ser exigibles en virtud de las posteriores presentaciones de las DDJJ del impuesto siempre que hayan sido formalizadas con anterioridad a la entrada en vigencia de este régimen. Pero no da derecho a la repetición –en este punto se aparta del principio de igualdad-

Condona parte de los Intereses: el 50% si es Contado, el 30% si es en Cuotas con adhesión dentro de los 90 días y, el 10% si es en Cuotas y con adhesión es desde el día 91. No permite el pago mediante compensaciones.

Otorga 36 Cuotas para las Empresas Grandes (con un anticipo 30%), 60 para las Empresas Medianas (con un anticipo 25%), 84 para las Micro y Pequeñas Empresas (con un anticipo 15%) y, 60 (con un anticipo 20%) para las Personas Humanas. Establece un Interés elevado de financiación conforme BNA para documentos comerciales.

Asimismo, pone una vaya a la AFIP para que al reglamentarlo no establezca limitación o restricción alguna motivada en formalidades del acogimiento y otras. Y que el acogimiento no sea considerado como un indicio negativo para el contribuyente a los efectos de cualquier Registro a cargo de dicho organismo evitando así dar solución de antemano a posibles represalias o limitaciones del fisco.

Respecto del régimen de Regularización de activos. Sección II

Como vulgarmente se denomina Blanqueo, por ello, merece una reflexión acerca de lo que se entiende por blanqueo en efecto, citando al catedrático español

Aránguez Sánchez⁸: “Etimológicamente la acepción de blanqueo que nos ocupa deriva del inglés Money laundering. Esta expresión se popularizó a finales de los años setenta en la jerga utilizada por los mafiosos norteamericanos, que ironizaban sobre la existencia de una cadena de lavanderías que era empleada para invertir el dinero procedente de la venta de heroína colombiana, mezclándolo con fondos lícitos para encubrir su origen. Antes de ser utilizado en el mundo jurídico, fue empleado en ámbitos periodísticos y financieros. Es cierto, por tanto, que en sus inicios este término surge dentro de la jerga propia de los delincuentes, pero el Diccionario de la Lengua española de la Real Academia recoge, siquiera parcialmente, este significado de blanquear, cuya sexta acepción es “ajustar a la legalidad fiscal el dinero procedente de negocios delictivos o injustificables. Desde luego esta definición tiene mejor encuadre en Derecho Tributario que en Derecho Penal”. Sin duda que es en este último sentido el que regula la ley bajo análisis, el otro al que se refiere el autor citado constituye el delito de blanqueo.

Abarca a los activos no declarados cuya fecha de preexistencia fuera anterior al 31/12/23. El plazo para adherir al régimen es hasta el 30/11/24.

Respecto de los sujetos que pueden acogerse, alcanza a Sujetos Residentes de Argentina y Residentes exterior (por lo bienes existentes en Argentina) y dentro de estos últimos incorpora expresamente a “las Personas humanas no residentes que fueron residentes fiscales argentinos. Las personas humanas que hubieran sido residentes fiscales en Argentina antes del 31 de diciembre de 2023 y que, a dicha

⁸ Aránguez Sánchez, Carlos, “El delito de blanqueo de capitales”, Ed. Marcial Pons, Madrid Barcelona, 2.000, p. 23.

fecha, hubieran perdido tal condición de acuerdo a las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, podrán adherir al presente Régimen de Regularización de Activos como si fueran sujetos residentes en Argentina, en igualdad de derechos y obligaciones que los sujetos residentes indicados en el artículo 131. De ejercerse esta opción, se considerará que estos sujetos han vuelto a adquirir la residencia tributaria en el país.

A todos los efectos de este Régimen de Regularización, no deberá tomarse en cuenta los incrementos patrimoniales y los bienes adquiridos en el exterior por la persona humana luego de la pérdida de su residencia fiscal en Argentina.” Con esto se da solución a una problemática surgida a partir de la modificación efectuada en el marco de la emergencia del 2019 respecto del criterio atributivo de potestad tributaria del impuesto sobre los Bienes personales asimilándolo al del IG y al enorme aumento de las alícuotas de dicho impuesto y también a la sanción del llamado impuesto a la riqueza (ASEP) que generó la partida de muchos argentinos a otras fronteras y por ello la baja de la residencia fiscal en el país y la AFIP en esos casos inició fiscalizaciones y ajustes tendientes a atribuir la residencia fiscal argentina desconociendo los supuestos de pérdida de la misma.

Preocupa la redacción –en relación a los sujetos no residentes- del art. 139 del Proyecto: “Las entidades financieras no podrán negarse a la apertura de una Cuenta Especial de Regularización de Activos. Dichas entidades, tampoco podrán solicitar al depositante información adicional a la taxativamente regulada por el Banco Central de la República Argentina, ni negarse a la recepción de los fondos a ser depositados en dichas cuentas por el contribuyente. El incumplimiento de estas

obligaciones implicará, para la entidad financiera, una infracción punible bajo el artículo 41 de la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, de Entidades Financieras.”. Sería conveniente que se incorpore que en modo alguno el presente régimen libera de las obligaciones respecto del delito de lavado de activos y de la obligación de reportar a la UIF operaciones sospechosas.

Para el acogimiento al régimen se prevén 3 etapas y la obligación de pagar un Impuesto Especial de regularización que oscila entre 0% y 15% del valor de mercado de los bienes exteriorizados. Etapa 1: hasta el 31/3/24, Alícuota 5%, Etapa 2: hasta el 30/6/24; Alícuota 10% y Etapa 3: hasta el 30/11/24; Alícuota 15%.

Se exime lo exteriorizado de toda obligación tributaria previa, incluso el Impuesto a la Riqueza.

Si se detectan bienes no declarados, no se pierden los beneficios en la medida que no se supere una tolerancia que oscilará entre el 10% y el 15% del monto blanqueado

El Impuesto Especial que se calcula y se paga en dólares estadounidenses: se calcula al valor de mercado de los bienes al 31/12/23.

Para los bienes del país con valor en pesos se convertirán al tipo de cambio que fije el PEN, quien podrá incrementar un 30% el valor del BCRA.

No se paga el Impuesto especial: Cuando la suma que se Blanquea resulte igual o inferior a u\$s 100.000. -por grupo familiar

Cuando se supere dicha suma, las alícuotas oscilarán entre 5% y 15% según la etapa de adhesión, sobre el excedente del grupo familiar.

Si un contribuyente opta por adherir en diferentes Etapas, la Franquicia se agotará en la primera en la que se presente.

Establece también supuestos de exclusión de base imponible y de pago del Impuesto especial de regularización en supuestos de Dinero en efectivo, en Argentina o en el Exterior, que sea depositado o transferido a una Cuenta Especial de Regularización de Activos siempre que cumpla con las exigencias que prevé el proyecto (art. 144). En este punto concede una amplia delegación en el PEN.

Se permite regularizar aquellas situaciones en las cuales los bienes están registrados a nombre de terceros que “no” son sus verdaderos titulares. Es condición que los Titulares Reales sean Personas Humanas o Sucesiones Indivisas.

No es condición que el tercero –Testaferro- tenga oculto el bien al 31/12/23. Exige la regularización dominial dentro del plazo de 2 años contados a partir de la fecha de regularización. Establece requisitos especiales para Inmuebles.

Finalmente regula en detalle los efectos del acogimiento al régimen (en el art. 155) entre los que cabe destacar la no aplicación de la presunción del incremento patrimonial no justificado para los bienes declarados en el régimen y “de toda acción civil y por delitos tributarios, cambiarios, aduaneros e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes, créditos y tenencias que se declaren en el presente régimen, en las rentas que éstos hubieran generado y en los fondos que se hubieran usado para su adquisición, así como el cobro y la liquidación de las

divisas provenientes de la Regularización de Activos de dichos bienes, créditos y tenencias.”

“Quedan comprendidos en esta liberación los socios administradores y gerentes, directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de las sociedades contempladas en la Ley General de Sociedades N° 19.550 (texto ordenado en 1984 y sus modificaciones), General de Sociedades, y cargos equivalentes en cooperativas, fideicomisos y sucesiones indivisas, fondos comunes de inversión, y profesionales certificantes de los balances respectivos.

“La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal.”

También de la condonación de impuestos: “Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes declarados en el presente régimen, de acuerdo con las siguientes disposiciones:

1. Impuestos a las Ganancias, Impuesto a las salidas no documentadas (conforme el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas e Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto de los bienes regularizados y sobre los fondos que hubieran utilizado para la adquisición de estos bienes.

2. Impuesto Internos e Impuesto al Valor Agregado que puedan aplicar sobre las operaciones que originaron los fondos con los que el bien regularizado fue adquirido o sobre los fondos en efectivo que sean regularizados.

3. Impuestos sobre los Bienes Personales, el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia establecido por la Ley N° 27.605 y la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias y/o bienes declarados.”

Asimismo, genera una especie de bloqueo fiscal al disponer: “Los sujetos que regularicen bienes que poseyeran a la Fecha de Regularización, sumados a los que declaren en las respectivas declaraciones juradas de los ejercicios finalizados hasta el 31 de diciembre de 2022, inclusive, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad al 31 de diciembre de 2022 y no lo hubieren declarado.

En el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que fuera de propiedad de los mencionados sujetos a la Fecha de Regularización y que no hubiera sido declarado mediante el presente Régimen de Regularización de Activos ni con anterioridad, se privará al sujeto que realiza la regularización de los beneficios indicados en el inciso d) precedente, sin que resulten afectados los beneficios de los incisos a), b) y c) del presente que refieren a los bienes regularizados mediante el presente régimen.

La reglamentación establecerá el umbral mínimo que permitirá dar por decaído los beneficios del inciso d) de este artículo cuando se detectaran bienes no declarados ni regularizados bajo el presente régimen que eran de propiedad del contribuyente a la Fecha de Regularización. Dicho umbral no podrá ser inferior al 10%, ni superior

al 25%, del total de los bienes regularizados por el contribuyente bajo el presente régimen.” Extiende los beneficios a los socios (art. 157).

La sección III

Efectúa modificaciones al Impuesto sobre los Bienes Personales innovando con una propuesta de pago anticipado de los 5 años siguientes del mismo y con un efecto también de bloqueo fiscal a futuro lo que resulta de interés para aquellos que incrementen su patrimonio en futuros períodos. En ese caso el impuesto se calcula con la Base de Cálculo al 31/12/23 y con la alícuota del 0,75%. En el caso de Responsables Sustitutos la alícuota será del 0,5%. Establece la estabilidad Fiscal.

Considero que resulta irrazonable y seguramente será objeto de la fe de erratas lo dispuesto en el art. 177 puesto que de persistir nadie procederá a adelantar el pago y además es contradictorio si lo adelanta la exigencia del interés a favor del Fisco. Ya que debería ser a la inversa. La norma dispone: “Monto del pago. Para determinar el pago a realizar bajo el REIBP, al monto resultante de aplicar la alícuota prevista en el artículo 175 sobre la base imponible determinada bajo las reglas del artículo 172, deberá adicionarse un interés compensatorio equivalente al 125% de la tasa de interés que aplica el Banco de la Nación Argentina para plazos fijos a 30 días por el período transcurrido entre el 1 de enero de 2024 y el día anterior al efectivo pago de los montos indicados en los artículos 176 y 177.”

Asimismo, para dicho Impuesto se unifican las alícuotas para los Bienes del País y del Exterior desde el período fiscal 2023. Se establece una reducción gradual de las alícuotas hasta el 2027 (último año de vigencia del impuesto conforme las

disposiciones vigentes). Las nuevas alícuotas oscilarán entre 0,5% y 1,5%, para finalmente quedar en el 0,5%.

Otras Secciones

En las secciones siguientes efectúa modificaciones en Impuestos Internos aumentando alícuotas o agregando supuestos en materia de cigarrillos.

Deroga el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas del 1,5% que alcanza a las ventas de inmuebles realizados por Personas Humanas, que fueron adquiridos con anterioridad al 1/1/18.

Incorpora por ley los Derechos de exportación y la suba de los mismos y nuevos supuestos alcanzados. Se generalizan al 15%. Soja y Subproductos de la Soja (Harina y Aceite) 33%, el 8% para el complejo Vitivinícola y el Aceite Esencial de Limón y el Energético y Minero 8%.

Establece la alícuota del 0% para los Complejos exportadores de las Economías Regionales: Olivícolas, Arroceros, Cueros Bovinos, Lácteos, Frutícola, Hortícola, Porotos, Lentejas, Avena, Papa, Ajo, Garbanzos, Miel, Azúcar, Yerba Mate, Té, Equinos y Lana. También para los proyectos de Grandes Inversiones.

Asimismo, incorpora la exigencia de Transparencia fiscal lo que resulta alentador en base al derecho de toda persona a la debida información pública. De esta forma será sabedora de los impuestos que paga con cada operación de consumo que realiza.

Incrementa el Impuesto País, en cuanto a las Importaciones, se incrementa el pago del 7,5% al 17,5%.

Resulta de gran importancia citar la regulación que postula en el Anexo II del Proyecto referido al Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones ya que establece un régimen de estabilidad fiscal a 30 años incluso con alcance a tributos locales y crea nuevos sujetos tributarios entre otras cuestiones.

Gabriela Inés Tozzini
Vicepresidenta IDEL FACA
Sección de Derecho Tributario
Presidenta del Instituto de Derecho Tributario
y Aduanero Colegio de Abogados de Rosario