



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Nota

Número:

Referencia: Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS). Ley N° 27.541, Título IV, Capítulo 6. Vigencia.

A: Claudia Balestrini (SSIP#MEC),

Con Copia A:

De mi mayor consideración:

Me dirijo a Ud. en atención a su Comunicación Oficial identificada como NO-2023-145700018-APN-SSIP#MEC, en la que consulta acerca de la fecha de finalización de la vigencia del Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS) establecido por el Capítulo 6 del Título IV de la Ley N° 27.541.

Al respecto, cabe recordar que, conforme al artículo 35 de la referida norma, el gravamen fue instaurado “...por el término de cinco (5) períodos fiscales a partir del día de entrada en vigencia de la (...) ley...”, esto es, a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina (cfr. artículo 87), lo que aconteció el 23 de diciembre de 2019.

De acuerdo con el artículo 44 de la ley en comentario, el impuesto resulta de aplicación “...a las operaciones, liquidaciones y pagos efectuados, de acuerdo al cronograma establecido en el artículo 35, con exclusión de las transacciones efectuadas con anterioridad a dicha fecha”.

Complementariamente, en el artículo 19 del Decreto N° 99/2019 se precisó que “El impuesto previsto en el Capítulo 6 del Título IV de la ley 27.541 resultará de aplicación a partir de la entrada en vigencia de esa ley, de conformidad con lo previsto en el artículo 87 de esa norma legal”.

Con relación al modo en que debe interpretarse el plazo consignado en el artículo 35 de la Ley N° 27.541 es oportuno mencionar que, en ocasión de su debate parlamentario en el seno de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, los señores diputados se detuvieron a analizar, por un lado, el momento a partir del cual debiera iniciarse su cómputo.

La inquietud se basó en el hecho de que, en el proyecto de ley sometido a su consideración, se había estipulado, tal como en la ley finalmente sancionada, que dicho plazo debía computarse “...a partir del día de entrada en vigencia de la presente ley”. Sin embargo, en el artículo que terminó numerándose como 44 en la ley sancionada, se había previsto que “*El impuesto (...) será de aplicación a las operaciones, liquidaciones y pagos efectuados a partir del día siguiente a la entrada en vigencia de la presente ley*”.

En esa oportunidad, el Sr. Diputado Pastori advirtió la contradicción al miembro informante de la mayoría, en los siguientes términos: “...por un lado se dice que es a partir del día de vigencia de la ley, y por otro lado que es a partir del día siguiente. Esto va a originar una confusión en el momento que tenga que empezar a aplicarse el impuesto, por lo que queremos pedir que se nos aclare cuál es la fecha de entrada en vigencia, porque hay dos artículos con dos fechas diferentes”.

Analizada que fuera la cuestión, el Sr. Diputado Heller propuso que la redacción del actual artículo 44 diga: “*Pagos efectuados de acuerdo al cronograma establecido en el artículo 32*” (numerado como 35 en la ley sancionada...”).

Por lo tanto, de los debates mantenidos en ocasión del trámite de la ley se desprende que la intención de los señores diputados ha sido que el término de “*cinco (5) períodos fiscales*”, se cuente desde el día de entrada en vigencia de la ley, esto es, desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial (la que, conforme el artículo 87 de la Ley N° 27.541, es el 23/12/2019), y no desde el día siguiente a ese.

Con ello asentado, cabe ahora referirse a la expresión “períodos fiscales” contenida en el mismo artículo 35 de la ley, a efectos de determinar el día en que finalizará el plazo allí indicado, es decir, cuál será el último día del quinto período fiscal en los términos de la norma bajo análisis.

Al respecto, corresponde advertir que la citada expresión resulta ajena a las características técnicas del “Impuesto PAIS”, ya que, a diferencia de otros tributos, no se encuentra previsto en la legislación que lo regula un lapso uniforme de tiempo en el que deban agruparse sucesiones de hechos producidos en distintos momentos (por ejemplo: mes, año) para determinar la obligación tributaria y en función al cual se pueda cuantificar una determinada cantidad de períodos fiscales a los fines señalados en esa norma.

En lo que hace al aspecto temporal del hecho imponible, la doctrina^[1] ha explicado que “*Según que los respectivos hechos imponibles se integren o no a lo largo del tiempo, podemos encontrarnos con impuestos instantáneos o con impuestos conjuntivos, completivos, continuados, periódicos o de formación continuada*”^[2]. Un impuesto instantáneo “...no requiere elemento integrador temporal alguno, anterior o posterior”. En cambio, un impuesto de formación continuada “...requiere que el período fiscal haya transcurrido hasta su finalización, pues en tanto ello no suceda pueden producirse hechos que modifiquen la cuantía de la obligación final.”. Es decir, que para este último grupo se torna necesario “...que se complete el período fiscal respectivo (mes, año o lo que fuere)”.

No obstante, también se ha señalado^[3] que “...no siempre las soluciones son iguales en los casos de impuestos de ‘verificación instantánea’”, ya que, para algunos de ellos, si bien se dispone expresamente “...el momento en que cada hecho imponible debe tenerse por perfeccionado (...), por razones de simplificación recaudatoria, la ley reúne todos los hechos imponibles en un solo momento, y es sólo desde ese momento en que considera nacida la pretensión fiscal”.

En lo que hace al “Impuesto PAIS” en particular, debe tenerse en consideración que procede sobre ciertas operaciones, estando su pago a cargo del adquirente, locatario o prestatario, según el caso, pero no se ha previsto un “período fiscal” de imputación, sino que la obligación tributaria se cumple a través de percepciones que deben ser efectuadas obligatoriamente por ciertos sujetos, regulándose expresamente la oportunidad en la que, según el tipo de operación, deberán practicarse las referidas percepciones, o bien, en caso de no haberse practicado, el vencimiento de la obligación de abonar el impuesto por parte de los sujetos pasivos.

Esta particularidad también fue puesta de resalto en la Honorable Cámara de Diputados de la Nación en ocasión de tramitarse el entonces proyecto de ley que derivó en la Ley N° 27.541.

En efecto, el Sr. Diputado Pastori, observó que la expresión “*por el término de cinco períodos fiscales*”, incluida en el proyecto y que finalmente se mantuvo en el artículo 35 de la ley sancionada, “*...tiene un problema*”, advirtiendo que “*‘Período fiscal’ en abstracto no significa nada, ya que puede ser mensual, como en el caso del IVA, o anual, como en el caso del impuesto a las ganancias, o bien, como en este caso, que no es mensual ni anual.*

Este es un impuesto que en técnica legislativa se denomina ‘hecho imponible que se perfecciona en forma instantánea’. Cada vez que se compran divisas, por ejemplo, se perfecciona, sin que sea mensual o anual.

O sea que la expresión ‘cinco períodos fiscales’ es incorrecta”.

En tal virtud, el señor Diputado propuso reemplazar la referencia en cuestión por una fecha determinada, la cual no fue aceptada.

A su turno, el Sr. Diputado Menna también se refirió a “*...la inespecificidad de esos cinco ejercicios*”.

Considerando que la letra de la ley, por los motivos indicados, resulta imprecisa, del relevamiento de la propia norma legal, en oportunidad de legislar otros institutos, se advierte que ésta ha empleado una técnica a través de la cual la expresión “períodos fiscales” ha sido utilizada para referirse a “períodos anuales”^[4]; a mayor abundamiento, de su debate parlamentario se aprecia que, al hacerse hincapié en lo incierta que resultaba la manera en que quedaba establecida la vigencia del impuesto de que se trata, se aportaron como solución a ello propuestas tales como consignar una fecha exacta^[5], validando de esta forma, la naturaleza que reviste su hecho imponible.

Por lo tanto, esta área asesora considera que la expresión “períodos fiscales”, en el contexto señalado, se refiere a “años”.

Bajo la interpretación adoptada, cabría atender a las pautas que surgen del artículo 6° del Código Civil y Comercial de la Nación, en el que se establece el modo de contar los intervalos del derecho, disponiéndose, en lo que aquí interesa, que “*Los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha*” y que “*Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo.*”.

En síntesis, los lineamientos expuestos a lo largo de este apartado llevan a la conclusión de que la aplicación del “Impuesto PAIS” se extiende desde el 23/12/2019 hasta el 22/12/2024, ambas fechas inclusive.

Por último, es importante advertir que la referida conclusión encontraría también sustento en el Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional para el ejercicio 2024 oportunamente elevado por el Poder Ejecutivo de la Nación. En efecto, de las planillas del “Anexo Estadístico y Ubicación Geográfica”, obrantes en el sitio web de la Oficina Nacional de Presupuesto^[6], se desprende que la recaudación del “Impuesto PAIS” fue también estimada para el año 2024^[7]; en igual sentido, se indicó en el “Informe de Avance al Honorable Congreso

de la Nación” de fecha junio de 2023, que consta en el mismo sitio web^[8].

[1] “Tratado de Tributación”. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen 1. Director: Horacio A. García Belsunce. Ed. Astrea. C.A.B.A. 2023. Capítulo VI - Concepto y Especies de Tributos, por Ángel Schindel, p. 582.

[2] Cfr. nota al pie anterior. Cita: De Araujo Falção, El hecho generador, p. 99.

[3] “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Héctor B. Villegas. 5ª Ed., ampliada y actualizada. Pág. 280.

[4] Cfr. inciso c) del artículo 11 y artículos 27 (en el que también se alude a una cantidad de cinco) a 31, 46 y 47.

[5] Así, por ejemplo, cabe traer a colación los dichos del Sr. Diputado Pastori, quien al momento de debatir los alcances del actual artículo 35 propuso, en efecto, que debía consignarse una “fecha exacta” la que, en los hechos, implicaba un período mayor a un año.

[6] <https://www.economia.gob.ar/onp/presupuestos/2023>

[7] Cfr. los ingresos impositivos detallados en las Planillas N° 10 del Capítulo I - “Administración Nacional. Cálculo de Recursos por Rubro y por Carácter Institucional” -, N° 4 del Título II - “Composición de los Recursos por Rubros” y N° 5 B del Título III - “Instituciones de Seguridad Social. Composición de los Recursos por Rubros”.

[8] Cfr. apartado “5. Financiamiento del Presupuesto Nacional”, título “5.1 Estimación de los Recursos Tributarios”.

Sin otro particular saluda atte.