

## COLABORACIÓN TÉCNICA

# AMnistía FISCAL

### 1. INTRODUCCIÓN

El Gobierno elegido para regir los destinos de la Nación a partir del pasado 10 de diciembre ha adelantado su intención de implementar una amnistía fiscal.

Frente al anuncio, este Consejo Profesional ha considerado necesario efectuar un aporte y, para ello, convocó a una Comisión integrada al efecto por:

Dr. CPN Juan Carlos Peña (Coordinador)

Dr. LA Zenón Biagosch

Dr. Abogado Francisco J. D'Albora (h)

Dr. CPN Andrés Edelstein

Dra. CPN María Teresa Gómez

Dr. CPN Luis Guillermón

Dr. CPN Jorge Jalfin

Dra. Abogada Marta E. Nercellas

Dr. CPN Eduardo Perelli

Dr. CPN Darío Rajmilovich

Dr. CPN Eduardo Vázquez

La amnistía a dictarse, si bien no es la primera que se habilita en nuestro país, tendría características diferentes a las anteriores y se inscribiría en un contexto también distinto. Estas diferencias resultarían de una serie de razones vinculadas con la situación política, económica y financiera que atraviesa la República sumadas a otras razones que derivan de modificaciones operadas en el campo internacional.

No puede soslayarse lo controversial que siempre resulta el lanzamiento de un régimen de regularización de este tipo, que naturalmente debe tener carácter excepcional, duración limitada en el tiempo y acotarse su empleo a contextos o circunstancias extraordinarias, todo lo cual exige el uso sumamente criterioso de esta herramienta para evitar que la misma se convierta en una señal perniciosa y afecte negativamente la conducta de los contribuyentes cumplidores, con el consiguiente efecto futuro sobre la recaudación fiscal. En este sentido, poco puede argumentarse con respecto a la injusticia que toda amnistía fiscal conlleva, aunque debe sopesarse el hecho que el propio régimen procura reducir la misma injusticia a futuro, incorporando una nueva masa de contribuyentes que antes operaban fuera del sistema, beneficiando también de esta manera a los cumplidores, que deberían ver aliviada su carga, y a la sociedad en su conjunto por el uso de los recursos y la mayor tasa de inversión. Por los motivos expuestos, en la medida que los ingresos tributarios lo permitan, sería interesante al mismo tiempo evaluar algún estímulo especial para aquellos contribuyentes que han venido cumpliendo regularmente con sus obligaciones fiscales.

### **1.1. EXISTENCIA DE UNA MASA IMPORTANTE DE RECURSOS DE ARGENTINOS EXCLUIDOS DEL SISTEMA**

En la Argentina se conocen múltiples evidencias de la existencia de una masa relevante de fondos no declarados en el exterior – o bien, ocultos en el país – pertenecientes a argentinos. Su magnitud ha sido estimada por varios procedimientos que hacen suponer que supera los 200.000 millones de dólares<sup>1</sup> que representarían algo aproximado al 50% del Producto Bruto Interno anual. Su situación hace que no solo eludan sus consecuencias fiscales sino que, en buena medida, no cumplan función alguna relacionada con las necesidades financieras locales (públicas o privadas).

Las razones de su existencia son, seguramente múltiples, pero nadie duda que, una actitud tendiente a evitar la imposición y la inestabilidad política junto con la falta de seguridad jurídica que ha caracterizado a nuestro país en los últimos setenta años, ocupan un lugar preponderante.

A todas estas razones se ha sumado la existencia de un sistema tributario injusto que, no solo ha cobijado situaciones carentes de equidad, sino que ha dado muestras reiteradas acerca de la posibilidad de creación y proliferación de nuevos avasallamientos tributarios.

---

<sup>1</sup> Un estudio realizado por Tax Justice Network (TJN), una ONG con sede en Londres, ha estimado para 2011 que las sumas rondarían los US\$ 400.000 (Henry, James S.: "The price of offshore revisited – New estimates for missing global private wealth, income, inequality and lost taxes" – Tax Justice Network – julio de 2012).

Difícil resulta persuadir al ciudadano que exponga su riqueza a tratamientos aberrantes como los que derivan de la coexistencia de una inflación del 30% anual y la ausencia de mecanismos fiscales para neutralizar sus efectos. El funcionamiento del sistema sin ajuste por inflación produce imposición a la renta cuando esta no existe.

La imposición patrimonial resultante de aplicar la alícuota del 1,25% sobre activos, mientras la tasa de interés en el mundo y la de retorno sobre inversiones merodea magnitudes similares o inferiores, constituye una verdadera expropiación.

A estos casos, que son solo ejemplos ya que la lista de las injusticias fiscales es mucho más extensa, se han sumado atropellos y amenazas contra el patrimonio que, sin duda, han constituido un estímulo al ocultamiento.

Simultáneamente, el nuevo Gobierno hereda una situación económica financiera muy comprometida en el corto plazo. La disminución de reservas, el deterioro de la balanza de pagos, el déficit fiscal, el atraso de las tarifas de los servicios públicos, el nivel de inflación, la falta de crédito externo y el encarecimiento del interno, conforman un problema cuya solución se vería sensiblemente facilitada si esa masa de recursos excluidos del sistema fuera incorporado al mismo y, para que ello ocurra, una amplia amnistía es uno de los elementos necesarios.

A esa particular coyuntura se suma un elemento que adecuadamente publicitado debería servir para persuadir a los ciudadanos de la necesidad de corregir su actual situación fiscal.

Nos referimos a los cambios operados en los últimos años en la actitud de los Estados para luchar contra la evasión fiscal.

En efecto, a principios de 2010 la OCDE señaló que los estándares internacionales sobre transparencia e intercambio de información habían sido aceptados universalmente, por cuanto los últimos países de alguna manera renuentes a apoyarlos (Austria, Bélgica, Luxemburgo, Suiza y algunos otros países no miembros) eliminaron su reserva al artículo 26 del Modelo de Convenio de ese Organismo, y decidieron modificar su legislación a fin de permitir el citado intercambio. De la misma manera, también se comprometieron a adoptar los estándares los paraísos fiscales no cooperativos.

En ese contexto, la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, que fuera creada en 1988 por la OCDE y el Consejo Europeo, fue revisada en el mismo año para alinearla a los nuevos estándares internacionales y posibilitar su alcance a países no miembros, lo cual permitió que Argentina fuera, en el año 2012, el primer país sudamericano en adherir al acuerdo.

También en 2010 y con el fin de combatir el fraude fiscal de ciudadanos o residentes de los Estados Unidos de América se aprobó en dicho país la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), que le impone a las entidades financieras que operan en otros países la obligación de identificar a los clientes estadounidenses y proporcionar información sobre sus cuentas a la autoridad fiscal norteamericana (IRS), con o sin reciprocidad, so pena de soportar una retención del 30% sobre ciertos pagos y otras sanciones. Luego de algunas demoras en su implementación, la normativa FATCA comenzó a operar el 1° de julio de 2014.

En setiembre del 2013, impulsados por la inminente implementación de FATCA, los líderes del G-20 invitaron a la OCDE a desarrollar un nuevo estándar para el intercambio automático de información financiera, el cual fue aprobado por el Consejo de dicha entidad el 15 de julio de 2014. Posteriormente, en octubre de ese mismo año, más de 50 jurisdicciones suscribieron el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras. Las jurisdicciones se comprometieron a iniciar el intercambio de información sobre nuevas cuentas abiertas a partir del 1° de enero de 2016 y ciertas cuentas preexistentes en setiembre de 2017 o setiembre de 2018 (según se trate de los denominados *early adopters*, entre los que se encuentra Argentina, o de los restantes países, respectivamente).

Como puede advertirse, existe actualmente una firme voluntad política de la comunidad internacional en combatir la evasión tributaria trasfronteriza a través de la transparencia y cooperación entre los estados, constituyendo el intercambio de información la herramienta principal que se ha seleccionado para hacer frente a este fenómeno.

Nuestro país ha sido uno de los países que mayor protagonismo tuvo en este proceso hacia una mayor transparencia fiscal internacional. A la fecha, la AFIP tiene posibilidades concretas de solicitar datos de contribuyentes a más de 70 jurisdicciones con las cuales nos vinculan acuerdos bilaterales o multilaterales, y es de esperar que este nuevo paradigma se consolide en el futuro cercano con la eventual celebración de un acuerdo con los Estados Unidos de América en el contexto comentado de FATCA, un nivel mayor de colaboración entre las administraciones tributarias y especialmente la inminente puesta en marcha del intercambio automático de información financiera impulsado por la OCDE.

En este contexto, el escaso tiempo que resta para que el intercambio automático de información financiera entre los países sea una realidad, presenta una oportunidad única para que los contribuyentes regularicen voluntariamente su situación.

Una campaña de difusión que concientice adecuadamente respecto de la creciente dificultad en la utilización de recursos financieros no declarados, así como la posibilidad

cierta y concreta de que los mismos resulten detectados a la luz de los mecanismos de intercambio de información, constituiría un fuerte estímulo a la regularización.

## 1.2. LEGISLACIÓN COMPARADA - RECENTES PROGRAMAS DE REGULARIZACIÓN

Por los motivos recién expuestos, varios países han introducido en los últimos tiempos amnistías fiscales o programas especiales de diversa naturaleza, aunque el denominador común que encontramos es la posibilidad de regularizar la situación tributaria respecto de bienes o derechos no declarados por los contribuyentes.

En este sentido, podemos mencionar el caso de España, donde en el año 2012 y a través del Real Decreto-ley 12/2012 se estableció para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, la posibilidad de presentar una declaración tributaria especial con el objeto de regularizar su situación fiscal, previéndose una imposición única del 10% del valor de adquisición de los bienes en cuestión.

En **América Latina**, pueden citarse los regímenes recientemente implementados en Chile y Colombia. En el primer caso, la Ley N° 20.780, publicada en el mes de septiembre de 2014, estableció, a partir del 1 de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre del mismo año, un sistema voluntario y extraordinario de declaración de cierta clase de bienes o rentas que se encuentren o hayan obtenido en el extranjero, que habiendo estado sujetos a impuestos en el país, no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos correspondientes, a fin de que, cumpliéndose los requisitos legales, se pague por ellos el impuesto único y sustitutivo que la misma disposición establece, del 8% sobre el valor declarado de los bienes. En el caso de Colombia, la Ley 1739 de diciembre de 2014, prevé un impuesto de carácter temporal "impuesto complementario de normalización tributaria" que regirá por los años 2015, 2016 y 2017 (10% para 2015, 11.5% para 2016 y 13% para 2017), debiendo ser abonado por aquellos contribuyentes del impuesto a la riqueza que hayan omitido activos o incluido pasivos inexistentes en su declaración de renta y complementarios.

### **Brasil**

En Brasil, la Ley 13.254/2015 publicada el 14 de enero del corriente año en el Diario Oficial de la Unión, instituyó el Régimen Especial de Regularización Cambial y Tributaria (RERCT) para regularizar fondos y activos en el extranjero que no hubieran sido previamente reportados a las autoridades brasileñas.

La medida, que forma parte del ajuste fiscal para equilibrar las cuentas federales, fija un único impuesto para la legalización de activos mantenidos en el extranjero por residentes brasileños hasta el 31 de diciembre de 2014. El plazo para la adhesión al régimen es de 210 días, pudiendo ser declarado todo tipo de bienes tales como depósitos mantenidos en cuentas del exterior, inversiones, préstamos, pensiones, acciones, inmuebles, automóviles, aviones y barcos particulares.

El impuesto único será aplicado sobre el valor del patrimonio regularizado, mediante la aplicación de una tasa del 15%, además de una penalización de otro 15%, totalizando así una carga del 30%. La adhesión supone la exención de todos los impuestos federales y demás sanciones aplicadas por otros organismos reguladores (Banco Central de Brasil – BACEN – y Comisión de Valores Mobiliarios de Brasil – CVM –), incluyendo la amnistía por los crímenes derivados del mantenimiento de fondos en el extranjero y evasión fiscal, que pudieran derivarse de los hechos imponibles aplicables con relación al patrimonio regularizado.

## México

En tiempos recientes México ha mantenido una posición muy activa en cuanto al intercambio de información entre gobiernos, especialmente en relación con el régimen impulsado por los Estados Unidos de América, FATCA, y el Acuerdo sobre Intercambio de Información Uniforme de la OCDE. En línea con dicha tendencia de revelación total de activos en el extranjero y consistente con la posición de la OCDE sobre la revelación de información voluntaria, el paquete de reforma fiscal para el 2016 introdujo un esquema temporal para la repatriación de capitales con fuertes elementos de control y supervisión fiscal (apartado de Disposiciones Transitorias, Fracción XIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

La amnistía permite a las personas físicas y morales que hayan obtenido ingresos provenientes de inversiones directas o indirectas mantenidas en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2014, pagar los impuestos correspondientes sobre las mismas con el beneficio de no tener que considerar los recargos y multas que deberían aplicar. Para poder gozar de este beneficio, los contribuyentes deben cumplir una serie de condiciones, entre las que se encuentran: retornar los capitales al territorio nacional en un plazo no mayor a 6 meses, es decir, hasta el 30 de junio de 2016, pagar el impuesto sobre la renta omitido dentro de los 15 días siguientes a aquel en el que se hayan repatriado los capitales, contar con documentación probatoria, y retornar los capitales mediante operaciones realizadas entre instituciones de crédito o casas de bolsa del país y del extranjero.

Los beneficios del régimen consisten en la liberación de multas y recargos, así como también la eliminación del riesgo de ciertas responsabilidades penales vinculadas al pasado incumplimiento.

Como puede advertirse, una diferencia sustancial del régimen mexicano tiene que ver con la exigencia de repatriar tanto capital como rendimientos, y mantener dichos montos invertidos en México por al menos 3 años en determinados destinos o instrumentos, entre los que se encuentran las acciones y bonos emitidos por sociedades mexicanas.

Además de los ejemplos citados, otras jurisdicciones también han utilizado este tipo de herramientas, tal el caso de EE.UU. Australia, Canadá, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Holanda, Portugal, Rusia, Sudáfrica, Turquía y Reino Unido, solo para mencionar algunas de las más significativas.

### **1.3. HACIA UN NUEVO ORDEN**

Resulta evidente que se reúnen elementos suficientes para conformar una situación distinta de las anteriores. Hoy la Argentina necesita más que nunca de esos fondos y, los que los poseen tienen nuevas y buenas razones para regularizar su situación.

Sin embargo, si a las motivaciones citadas, el Gobierno pudiera sumar elementos de juicio que permitan vislumbrar un futuro distinto con más seguridad jurídica y respeto por principios elementales de justicia y equidad, el éxito de la “amnistía” sería seguramente mayor.

Para ello, el mayor aporte estará constituido, sin duda, por una conducta invariablemente respetuosa de esos principios. Asimismo, en el corto plazo, el horizonte se ampliaría si el nuevo gobierno acompaña la sanción de la amnistía con una reforma impositiva que elimine los obstáculos más importantes y otorgue garantías acerca del mantenimiento del nuevo régimen.

Para facilitar la remoción de las injusticias y crear un marco fiscal razonable puede ser de suma utilidad recurrir al trabajo elaborado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el año 2011, actualizado en 2015<sup>2</sup>.

Simultáneamente, si alguna de las propuestas del Consejo implican un sacrificio fiscal en términos de recaudación superior a las posibilidades inmediatas, la reforma puede sancionarse con diferimientos en el tiempo, así por ejemplo, la alícuota máxima del impuesto sobre los bienes personales podría reducirse del 1,25% al 0,50% en un lapso de

<sup>2</sup> “Bases y Lineamientos Generales para una futura Reforma Tributaria”, Segunda Edición Ampliada y Actualizada, EDICON.

dos o tres años con una escala decreciente. En ese sentido, si bien la propuesta de reforma del sistema tributario citada en el párrafo anterior admitió un nivel de imposición del 0,75%, esta alícuota aparece como exagerada cuando se intenta atraer capitales hasta ahora excluidos de la tributación.

Un estímulo adicional en dirección a lograr una adecuada respuesta a la propuesta regularizadora podría obtenerse disponiendo un agravamiento de las sanciones aplicables a las inconductas que, habiendo podido incorporarse al mecanismo excepcional creado, no lo hayan hecho. Para ello bastaría con considerar la omisión como un agravante de conducta que justificaría la aplicación del nivel máximo de las sanciones.

Frente a las razones que hacen aconsejable el dictado de un régimen excepcional que, porque no decirlo, favorece al evasor dispuesto a incorporar los fondos que posee en el exterior al proceso de desarrollo nacional, cabe admitir la posibilidad de otorgar algún alivio fiscal al cumplidor dispuesto también a sumar sus ahorros declarados y ubicados en el exterior al mismo proceso pero que, por la forma en que los tiene dispuestos, su incorporación al país disparan un absurdo impuesto a las ganancias sobre las meras diferencias de cambio. La posibilidad de actualización inflacionaria de los mismos evitaría esa injustificada imposición, mitigaría la injusticia derivada de recibir un trato más gravoso que el que no los declaró y sumaría más recursos al proceso de repatriación.

#### **1.4. UN ASPECTO INSOSLAYABLE: EL ORIGEN DE LOS FONDOS**

Conocidas son las restricciones existentes hoy en el mundo tendientes a evitar la circulación de fondos originados en actividades delictivas y la relación existente entre ellos y los originados en la evasión fiscal.

De ahí que la proliferación de estos mecanismos excepcionales de regularización llevó a que los foros multilaterales con competencias específicas en estas materias, tal es el caso del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), impusieran condiciones para poder llevar a cabo estos procesos.

En ese sentido dicho organismo establece los recaudos a adoptar para no hacer un uso abusivo de este tipo de herramientas y que estos procesos alcancen sólo a aquellos activos que, aún sin estar declarados, tengan origen en una actividad legal.

Los mismos se encuentran detallados en su documento denominado “Voluntary Tax Compliance Programmes”, publicado en el año 2012, el cual promueve básicamente la adopción de recaudos que aseguren la plena implementación de la normativa sobre prevención y control del lavado de dinero.

El objetivo es evitar un mal uso de estas herramientas para que no se filtre dinero proveniente de la comisión de delitos graves. En síntesis se puede exteriorizar activos no declarados, pero de origen legal.

Ahora bien, la particularidad de nuestro país y su actual coyuntura conduce a sostener que el sistema a instrumentar, amén de tener un natural objetivo recaudatorio, tenga dentro de sus propósitos principales efectuar un aporte importante al problema de la escasez de divisas intentando aumentar la oferta de moneda extranjera a fin de recomponer el nivel de reservas internacionales.

Esto conduce a producir una repatriación de capitales o a la inversión de los mismos en activos o productos financieros requiriendo, en ese caso, una necesaria intervención del sistema financiero para llevar a cabo dichas acciones. Aquí será la banca la que, amén de promocionar la adhesión a este sistema, deberá aplicar los recaudados necesarios para verificar que los activos provienen del beneficio obtenido por la realización de una actividad lícita.

De esta forma, el éxito del programa queda fuertemente condicionado por la posibilidad de establecer pautas claras y objetivas de actuación para lograr diferenciar el dinero de origen legal no declarado, del de origen ilegal. Solo así se logrará otorgar tranquilidad y bajar el riesgo tanto a los intermediarios financieros cuanto a los interesados en exteriorizar.

En ese sentido, resultaría aconsejable que el sujeto interesado en regularizar deba cumplimentar ciertos requisitos a fin de poder demostrar su capacidad de generación de dinero lícito. Por ejemplo podrían establecerse recaudos tales como tener que demostrar la realización de una actividad económica declarada durante un período de tiempo y un nivel aceptable de bancarización durante dicho lapso siendo que esto permitiría corroborar que la actividad en cuestión fue sujeta de control y aplicación de la normativa anti lavado.

Ahora bien, quien pretenda exteriorizar sumas no pudiendo reunir los requisitos recién citados, podrá recurrir a otros elementos de juicio para acreditar el origen de los fondos.

Estas prerrogativas podrían constituir un adecuado respaldo a efectos de cumplimentar los requisitos exigidos por los estándares internacionales.

En definitiva, de la presentación efectuada, así como de la documentación respaldatoria pertinente, deberá poder obtenerse razonablemente el origen y el historial posterior de los bienes exteriorizados.

## 2. LA AMNISTIA A DICTARSE

Una ley de amnistía, en las circunstancias que nos rodean, seguramente persigue:

- ✓ un objetivo recaudador tendiente a aliviar las finanzas públicas;
- ✓ la incorporación de una masa de recursos al sistema;
- ✓ la posibilidad de una oportunidad para que los contribuyentes puedan regularizar su situación fiscal.

Como sub producto se genera un alivio para los tribunales relacionado con las causas en trámite y para la administración fiscal al establecerse un nuevo punto de partida.

La amnistía que se dicte debe ser elaborada cuidadosamente considerando todas las situaciones susceptibles de merecer tratamiento. Para ello, el Consejo ha elaborado estas consideraciones sobre los aspectos básicos a tener presentes.

En las circunstancias, debiera tener un alcance amplio comprensivo de todos los tributos cuya recaudación está a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Su producido debiera coparticiparse entre las provincias que adhieran expresamente al sistema ya sea renunciando a utilizarlo como indicio de pretensiones fiscales propias o dictando normas similares también excepcionales de regularización.

Parece oportuno y conveniente extenderlo también a la normalización de situaciones derivadas de las relaciones laborales.

La amnistía podría basarse en un sistema que comprenda:

- ✓ una moratoria que permita regularizar los montos adeudados ya declarados o que se declaren en esta oportunidad;
- ✓ la exteriorización voluntaria de bienes omitidos ya sea que se encuentren en el país o en el exterior; y
- ✓ la posibilidad de normalizar también las relaciones laborales irregulares.

Una amnistía en materia tributaria y cambiaria extingue la acción penal, de conformidad con el art. 59, inc. 2º, Cód. Penal. Sólo puede ser declarada por ley (art. 75, inc. 20, CN) y hace cesar la condena con todos sus efectos, salvo las indemnizaciones debidas a particulares. Debe aclararse que incluye las infracciones administrativas en ambas materias. Además, que comprende la totalidad de los hechos cometidos antes de su dictado, hayan dado lugar o no a los correspondientes procesos penales o administrativos.

Con relación al delito de lavado de dinero, previsto y reprimido por el art. 303 CP y que admite a todos los ilícitos como origen de los bienes a los que se pretende dar apariencia de licitud, extinguida la acción penal por la amnistía tributaria y cambiaria, la utilización

del dinero objeto material de cualquiera de ambos ilícitos ya no cumplirá las exigencias típicas para configurar el delito de lavado de dinero.

La extinción de la acción penal por la ley de amnistía, opera a partir de su entada en vigencia. Por consiguiente, si subsistiesen por cualquier motivo deudas a favor de la administración (vg. caducidad del plan de facilidades de pago), deberán adoptarse los recaudos para garantizar en la forma que se estime conveniente el cobro total pero, bajo ningún punto de vista, puede suspenderse el efecto de la ley sobre la acción penal o supeditarse al cumplimiento final de la obligación de pago.

Deben cumplirse todos los recaudos y controles exigidos por GAFI y OCDE para evitar contingencias referidas al lavado de dinero.

Si la amnistía referida beneficia a una persona jurídica, la extinción de las acciones señaladas decretada en relación a ésta debe extenderse a todas y cada una de las personas físicas cuyas conductas previas pudieran ser cuestionadas.

Se considera arbitrario condicionar el acceso al régimen de exteriorización a la renuncia a la promoción de cualquier procedimiento administrativo o judicial que tenga por objeto el reclamo con fines impositivos de la aplicación de procedimientos de actualización de cualquier naturaleza, como tampoco se coincide en que sistemáticamente cada régimen de regularización deba necesariamente suspender el curso de la prescripción por un determinado periodo.

### **3. CARACTERISTICAS DE LOS INSTRUMENTOS A DICTAR**

#### **3.1. REGULARIZACION DE DEUDAS (MORATORIA)**

##### **- PAUTAS GENERALES**

Los contribuyentes y responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la AFIP, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de multas y demás sanciones (clausura) y exención parcial de intereses que se establece por el presente título.

Las obligaciones mencionadas deberán corresponder a períodos cerrados al 31/12/2015. Las sanciones deberán encontrarse en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial a la fecha de dictado de la ley que establezca la moratoria.

Respecto de los intereses podrán ingresar a la moratoria aquellos que estén, o no, intimados por la AFIP ya que la ley 11.683 establece que los mismos se devengarán sin necesidad de interpellación alguna.

El acogimiento previsto en el párrafo anterior podrá formularse, una única vez por cada contribuyente o responsable (Cada contribuyente o responsable podrá presentar UN UNICO PLAN DE REGULARIZACION), a partir del primer mes calendario posterior al de la publicación de la reglamentación del régimen en el Boletín Oficialy permanecerá vigente hasta el cuarto mes calendario posterior a la fecha de su publicación.

### ESPECIFICACIONES

a) Entendemos que la norma debería establecer un régimen de regularización de deudas tributarias que implique la eximición total o parcial de intereses, multas y cualquier otra sanción no firme, por infracciones relacionadas con los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En el caso de que **la eximición** de intereses sea parcial, el método debiera consistir en una reducción porcentual aplicable en todos los casos, ello en lugar de aplicarse un tope máximo que se muestra como una decisión sin justificación que, en todo caso, favorece injustificadamente a las deudas más antiguas.

b) La AFIP debería abstenerse de formular determinaciones de deuda, iniciación de sumarios y de labrar actas de infracción de la seguridad social por las mismas causas y los períodos correspondientes a los ajustes de impuestos y de la seguridad social que sean reformulados según este régimen.

c) El demandado deberá allanarse incondicionalmente y, en su caso, desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos.

d) A los sujetos que ingresen al régimen se les condonarán las sanciones no firmes que, por el impuesto motivo del ingreso, se encuentren en discusión administrativa, contencioso administrativa y judicial, procediéndose al archivo de las actuaciones.

Si la deuda se encontrará en **discusión judicial por juicio de ejecución fiscal** deberían ser levantadas las medidas cautelares dictadas en su contra.

e) Cada contribuyente o responsable podrá adherirse a un único plan, debiendo, por ello, consolidar las deudas impositivas y previsionales a una determinada fecha a fin de efectivizar una única presentación. Resultará necesario para la adhesión presentar las declaraciones juradas no presentadas, o las declaraciones juradas rectificativas que corresponda.

f) Dando por sentada la intención del régimen de incentivar la declaración de personal doméstico, se admite el ingreso de deudas por este concepto.

g) Se parte del supuesto que el régimen no alentara la reformulación de planes anteriores. Ello a fin de que la nueva Administración Tributaria no se vea perjudicada en la

proyección de fondos a ingresar. A todo evento y en caso de permitirse el acogimiento debería plantearse, para las reformulaciones, una primera cuota agravada respecto de aquellos que ingresan sin reformulación anterior alguna.

h) Exención total o parcial de los intereses previstos en el Art. 37 Ley 11683 y/o punitorios y/o los previstos en el art 168 de la Ley 11683. La condonación podrá ser mayor para los contribuyentes o responsables que se incorporen en forma más temprana.

### **ALCANCE**

Los contribuyentes y responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la AFIP, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de multas y demás sanciones (clausura) y exención parcial de intereses que se establezca.

También podrán hacerlo por las sanciones en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial a la fecha de vigencia del régimen. Respecto de los intereses podrán ingresarse aquellos que estén, o no, intimados por la AFIP.

Se consideran comprendidas en el presente régimen, aun cuando las mismas se encuentren en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, los siguientes conceptos:

- a) Todas las obligaciones tributarias nacionales, vencidas a la fecha que se establezca; incluyéndose las correspondientes a los monotributistas.
- b) Las deudas e infracciones aduaneras.
- c) Las deudas que por todo concepto surjan de declarar a los empleados domésticos.
- c) Las contribuciones parafiscales correspondientes a los recursos de la seguridad social.
- d) La parte no condonada de los intereses resarcitorios devengados por falta de ingreso de los conceptos mencionados en los incisos precedentes
- e) La parte no condonada de los intereses punitorios devengados por demandas o juicios ejecutivos en los casos mencionados en los incisos precedentes, iniciados por el Estado

### **- EXCLUSIONES**

**Quedan excluidos de pleno derecho los siguientes conceptos:**

- a) Los aportes y contribuciones con destino al sistema nacional de obras sociales por cualquier concepto, con excepción de los monotributistas y personal doméstico.

- b) Quedan excluidos los intereses por aportes retenidos al personal en relación de dependencia, y los intereses y multas por cuotas destinadas a las ART; salvo, en el caso de estas últimas, las correspondientes al personal doméstico, ya que a los fines de alentar su regularización podrán ser incluidos en el presente régimen.
- c) Las obligaciones incluidas en cualquier régimen anterior del cual haya derivado la extinción de la acción penal prevista en el art. 16 de la ley 24.769.
- d) Los pagos a cuenta de cualquier obligación impositiva, previsional o aduanera **no vencida** a la fecha que se establezca.
- f) Las costas y gastos causídicos derivados, o no, del presente régimen, las que podrán ser objeto de un sistema particular de pago.

**Quedan excluidos los siguientes sujetos:**

- a) Los declarados en estado de quiebra, respecto de los cuales no se haya dispuesto continuidad de la explotación,
- b) Los sujetos, personas físicas, con sentencia firme condenatoria, que haya sido dictada con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, con fundamento en las Leyes 23.771 y sus modificaciones o 24.769 y sus modificaciones, la ley 25.246; y la ley 26.683, **por el impuesto y período motivo de la sentencia.**
- c) Los sujetos, personas jurídicas —incluidas las cooperativas—, en las que, según corresponda, sus socios, administradores y directores, o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, posean sentencia firme condenatoria, que haya sido dictada con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, y cuyo fundamento condenatorio sea producto de las Leyes 23.771 (y modif.) o 24.769 (y modif.), la ley 25.246; la ley 26.683, y toda otra norma legal nacional, que reprima el Lavado de Activos de Origen Delictivo y el Financiamiento del Terrorismo. **La exclusión opera por el impuesto y período motivo de la sentencia.**
- d) Los que ejerzan o hayan ejercido la función pública, sus cónyuges y parientes en el primer grado de consanguinidad ascendente o descendente en referencia a cualquier beneficio que otorga el presente régimen.

**Entendemos que es de buena práctica excluir a los funcionarios públicos definiendo con precisión a quienes se señala y por qué períodos y el período señalado no es arbitrario, sino que fue decidido pensando el término que el Estado tiene para activar el *ius puniendi* si hubiera perpetrado alguna actividad ilícita.**

Esta exclusión ha sido invariablemente reproducida en todos los regímenes excepcionales anteriores, pero debe tenerse presente que, al comprender este régimen sólo ilícitos tributarios y cambiarios, carecería de sentido práctico excluirlos pues en su relación funcional, los sueldos que perciben incluyen las retenciones correspondientes, aspecto que minimiza su incidencia penal tributaria. A su vez, cualquier otro delito que hubiesen cometido quedaría fuera de la amnistía, que se limita a los tributarios y cambiarios.

El concepto de funcionario público expresamente definido por el art. 77 del Código Penal, tiene una amplitud excesiva para el objetivo propuesto: "todo el que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente". Por ello se debería conceptualizar dicho término determinando que el sujeto excluido (*y los parientes afines o consanguíneos hasta el grado que se decida*) es aquel que ejerza o haya ejercido un cargo público con capacidad decisoria o manejo de fondos. **Esta exclusión se extendería mientras no hayan transcurrido 12 años desde el momento en que abandonó el cargo.**

#### PAUTAS EN MATERIA DE CONDONACION DE SANCIONES

Para la condonación de sanciones no firmes tanto de impuestos como de recursos de la seguridad social; léase en discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial se solicitará el allanamiento incondicional por parte del contribuyente, así como el desistimiento y renuncia a toda acción y derechos de repetición

La formalización debiera incluir la presentación de un formulario en la dependencia de la cual se haya recibido la última notificación, por ejemplo el TFN o la Justicia Contencioso Administrativa o bien los juzgados de ejecución fiscal.

Si la discusión fuera en la Justicia de Ejecución Fiscal el efecto de la adhesión al régimen será el archivo de las actuaciones y el levantamiento de las medidas cautelares impuestas.

El beneficio de la condonación de sanciones debería operar en los tres casos que se indican:

a) Con anterioridad a la fecha en que se produzca el acogimiento al régimen, deberá haberse cumplido la respectiva obligación formal de presentación de las declaraciones juradas rectificativas u originales e inmediatamente adherir al régimen por el monto reclamado por el Fisco, con el simultáneo allanamiento incondicional por parte del contribuyente y el desistimiento y renuncia de acciones y derechos de repetición. En este caso deberán pagarse las costas del juicio hasta el grado de avance de la causa;

b) Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones materiales vencidas y cumplidas con anterioridad a la entrada en vigencia del régimen (pago espontáneo, o

pago requerimiento del impuesto por determinación de oficio y litis solo trabada por discusión de la multa), las sanciones quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes. Ello por aplicación del criterio de la ley penal más benigna. En este caso deberán pagarse las costas del juicio hasta el grado de avance de la causa;

c) Las multas formales (38; 38 bis; 39; 39 bis, 40) se condonan en la medida que el deber formal se regularice dentro del plazo que se establezca (operará cuando se encuentre subsanado el acto y omisión imputado, a la fecha del acogimiento al régimen). La condonación de multas y demás sanciones por incumplimiento de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas, procedería de pleno derecho siempre que las mismas se subsanen dentro del plazo que se establezca (presentar declaraciones juradas comunes, informativas, cambio de domicilio, hipótesis de multa y clausura, etc). Si el incumplimiento formal fuera de una naturaleza que no pudiera ser subsanado, igual procedería la condonación.

La generalidad se dará con la discusión de los supuestos del artículo 40 (multa y clausura) que una gran parte se encontrará en discusión en la justicia penal económica. Al igual que en los otros dos supuestos deberán pagarse las costas del juicio hasta el grado de avance de la causa.

En todos los supuestos de condonación de multas (formales o materiales) con deuda cancelada o con deuda que se ingresa en el régimen de moratoria, quedará a cargo del contribuyente informar a la AFIP la solicitud de condonación conjuntamente con la presentación del formulario de adhesión al régimen; o aunque no se adhiriera al régimen por haber pagado antes el capital y los intereses o se tratara de una multa formal, igualmente quedará a cargo del contribuyente informar a la AFIP a través de la presentación de un F 206 en el cual se detallen los datos de la condonación solicitada.

### **3.2. EXTERIORIZACION DE FONDOS Y BIENES EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR**

#### **- ALCANCE**

La exteriorización deberá necesariamente estar referida a una fecha pasada (v.g. 31/12/2015), considerándose conveniente no efectuar una mención taxativa de cada uno de los impuestos que hubieran dejado de abonarse con motivo de la exteriorización de los activos sino mencionar que quedan amparados en la exteriorización el conjunto de los tributos de nivel nacional y, en su caso, los tributos de nivel provincial o municipal que dispongan las legislaturas de aquellas jurisdicciones provinciales –incluida la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- que adhieran expresamente a la ley.

### - **Supuestos incluidos en el régimen**

Quedan incluidos en el régimen de exteriorización los fondos y los bienes en el país o en el exterior.

En el caso de fondos es necesario identificar las cuentas o depósitos registrados en el banco o demás intermediarios financieros, y los respectivos saldos a la fecha de corte de la exteriorización. En el caso de disponibilidades en efectivo, es necesario requerir su depósito en entidades financieras del país o la adquisición de títulos públicos que disponga la reglamentación, y su mantenimiento durante el tiempo que se determine.

Para el resto de los bienes, debe efectuarse un adecuado detalle y respaldo de su existencia. Si los bienes fueran registrables es necesario consignar los datos de registro que permitan verificar su existencia y titularidad. En el caso de los no registrables y de los fungibles, será necesario consignar los datos que permitan su individualización y cumplimenten las exigencias que se establezcan para acreditar su existencia. En el caso de los bienes de cambio, de uso y aportes de capital en empresas, se recomienda la inclusión de estos tipos de activos con estrictas normas reglamentarias que permitan una adecuada identificación y valorización con el objeto de poder fiscalizar su existencia y movimientos posteriores.

### - **Formas de imputar la base exteriorizada en el ámbito de cada gravamen incluido**

Si bien a los efectos de flexibilizar el régimen sería ventajoso no imputar específicamente los impuestos que hubieran dejado de abonarse con motivo de la exteriorización, desde el punto de vista de una adecuada compatibilización con la normativa de lavado de activos resultaría ventajoso imputar la base de exteriorización a los ejercicios fiscales correspondientes al origen de los fondos. Por tal motivo, las normas a dictar deberán establecer el mecanismo de imputación de las sumas exteriorizadas convirtiéndolas a materia imponible de los tributos liberados.

### - **Obligaciones excluidas**

Se encuentran excluidos de la exteriorización, pudiendo adherirse al régimen de regularización de deudas las siguientes obligaciones:

- a) Declaraciones juradas originales o rectificativas de los tributos objeto del régimen, presentadas por los contribuyentes o responsables espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Pùblicos, con anterioridad a la fecha de acogimiento al presente régimen.

- b) Determinaciones de oficio efectuadas por el citado Organismo, firmes o no a la fecha de acogimiento al régimen.
- c) Toda obligación emergente como agentes de retención y/o percepción de los tributos objetos del régimen.
- d) Los consumos y disposiciones de bienes o fondos, pasivos no documentados debidamente, y los ajustes técnicos por los tributos objeto del régimen.
- e) Las salidas no documentadas.

#### **- Beneficios derivados de la adhesión al régimen**

Los sujetos que regularicen su situación conforme con el régimen, en la medida que ingresen el impuesto especial previsto, gozarán de los siguientes beneficios:

- a) No estarán obligados a declarar el origen de los fondos o ganancias con los que fueron adquiridos los bienes o constituidos los fondos exteriorizados.
- b) No estarán sujetos a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la Ley 11683 y por el artículo 27 del decreto 1344 reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, con respecto a los bienes y fondos exteriorizados.
- c) Quedarán liberados de toda acción civil, comercial, penal –incluidas las reguladas por las leyes 23771 y 24769-, administrativa y profesional, que pudieran corresponder por las transgresiones tributarias regularizadas y por aquéllas que tuvieron origen en las mismas. Quedan comprendidos en esta liberación los demás responsables de los ilícitos y los socios administradores, directores, gerentes, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia, fiduciarios de fideicomisos de la ley 24441, sociedades gerentes y depositarias de fondos comunes de inversión de la ley 24073 y cargos equivalentes de cooperativas y agrupamientos empresarios u otros entes que no constituyan personas jurídicas ni sujetos de derecho.

Asimismo, quedarán liberados de responsabilidad los profesionales certificantes de los correspondientes estados contables, con excepción de las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran resultado perjudicados mediante dichas transgresiones.

- d) Los funcionarios o empleados estatales que tomen conocimiento de la existencia de bienes o fondos exteriorizados, como consecuencia directa de la presentación de la declaración de acogimiento al régimen o como resultado del ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización por parte del Organismo Fiscal, quedarán obligados a guardar

absoluta confidencialidad con relación a la información obtenida, siendo de aplicación el régimen de secreto fiscal previsto en el artículo 101 de la ley 11683, incluso respecto de las obligaciones de informar emanadas de lo normado en el inciso 15. del artículo 20 y en el inciso b. del artículo 21 de la Ley 25246, excepto que presuman fundadamente que los bienes o fondos exteriorizados tienen origen probable en delitos precedentes tipificados bajo el delito de lavado de activos, distintos de los que establecen las leyes 11.683, 24.769 y la ley penal cambiaria.

- e) El Organismo Recaudador no deberá formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23771 y 24769, con relación a las situaciones regularizadas de conformidad con el presente régimen.
- f) Para los contribuyentes o responsables no inscriptos, la exteriorización producirá los efectos previstos en el inciso a), "in fine", del artículo 56 de la Ley 11.683.

#### **- Período objeto de regularización bajo el régimen**

Se sugiere que el régimen permanezca abierto durante un plazo prudencial (p.ej. doce meses) pudiéndose aplicar tasas crecientes para el ingreso del impuesto especial, ello con el objeto de incentivar la adhesión ante la inminencia de la entrada en vigencia del primer intercambio de información entre Fiscos –*early adopters*– en materia de cuentas y depósitos financieros (que tal como fuera mencionado se espera para el 30/09/2017).

A fin de darle mayor rigurosidad a este régimen transitorio y de excepción, y al mismo tiempo incentivar el acogimiento al mismo, no sería aconsejable facultar al Poder Ejecutivo para disponer la prórroga de su vigencia.

#### **- Aspectos particulares relacionados con el impuesto a las ganancias**

Cabe tener en cuenta los siguientes aspectos particulares a efectos del impuesto a las ganancias:

- a) En la medida que la regularización genere una ganancia contable, la misma no estará sujeta al pago del impuesto a las ganancias.
- b) Las empresas, sociedades y fideicomisos comprendidos en los incisos b) y en el incorporado a continuación del inciso d) –respectivamente–, del artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias que exterioricen por el presente régimen fondos o bienes, podrán regularizar su situación y la de los respectivos dueños o titulares, socios o fiduciarios-beneficiarios, según corresponda a su participación o derecho.
- c) Los fondos o bienes exteriorizados cuya propiedad corresponda a los hijos menores de edad y cuya atribución en el impuesto a las ganancias corresponda a los padres o a

quienes ejerzan la patria potestad en virtud de las disposiciones contenidas en el art. 31 de la ley del impuesto a las ganancias, deberán ser considerados por estos últimos a los fines de la exteriorización.

d) En el caso que los bienes, en el país o en el exterior, se posean utilizando estructuras jurídicas (*sociedades, ciertas entidades o instrumentos propios de legislaciones extranjeras, tales como puede ser el supuesto de un trust, fundación o entidad de similares características*), debería permitirse la regularización de los bienes o patrimonio que los mismos detentan.

A tal fin, si el constituyente o fundador tuviera la potestad de recuperar los bienes (ejemplo: *trust revocable*), podría exigirse tal resolución como acto previo para la posterior exteriorización; de lo contrario, debería permitirse como excepción al principio general de exteriorización, que requiere la existencia de fondos o bienes que forman parte del patrimonio del contribuyente a la fecha de corte establecida, la posibilidad de declarar la existencia de la entidad, identificándose a los beneficiarios designados, el administrador, fiduciario o *trustee*, y la demás información exigida por la normativa vigente, aplicándose el impuesto especial previsto para el caso de mantenimiento de bienes en el exterior. En este supuesto se restringirá el computo de pasivos para las sociedades en el exterior, y el acogimiento deberá practicarse por costo o plaza, el mayor.

Habida cuenta que estas son las formas utilizadas en la mayoría de los casos para el mantenimiento de inversiones no declaradas en el exterior y en el país, el sistema de regularización debe prever expresamente una solución amplia que posibilite su exteriorización. Tal previsión debe incluir también el supuesto de reducción o disolución posterior de la estructura de forma tal que, esta circunstancia, no genere injustificada imposición.

### **-SUJETOS**

Podrán acogerse al régimen tanto las personas físicas, como las sucesiones indivisas y las personas jurídicas.

A fin de proteger de mejor manera la aplicación de las normas relativas a la prevención y combate de los delitos de lavado de activos, financiamiento del terrorismo y del crimen organizado, así como también evitar que el régimen pudiera servir para la exteriorización de bienes de terceros mediante la interposición de intermediarios o testaferros, sería conveniente que el mismo se aplique exclusivamente para contribuyentes debidamente inscriptos ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y con un plazo razonable de antigüedad revistiendo como tales o la inclusión de nuevos contribuyentes que puedan demostrar fehacientemente el origen de los fondos.

En cuanto a las exclusiones, deberían contemplarse los supuestos usuales para estos regímenes de excepción, incluyendo el caso de los funcionarios públicos de acuerdo a lo comentado precedentemente en la referencia a los sujetos excluidos de la moratoria (3.1.).

- **IMPUESTO ESPECIAL**

El impuesto especial aplicable sobre los fondos y/o bienes exteriorizados podrá tener alícuotas diferenciales según distintos factores a considerar: fecha de acogimiento, tipo de bien, localización y utilización o aplicación.

Las alícuotas a utilizar resultarán de los propósitos perseguidos por el Gobierno, no obstante, resulta oportuno señalar que en consideración de algunas experiencias internacionales, la alícuota mayor del gravamen, aplicable para fondos o bienes en el extranjero que no se transfieran a nuestro país, no debería superar el 10%.

Para los fondos o bienes en el país, así como también para aquellos situados en el exterior que el contribuyente decida transferir al país, podría reducirse la alícuota de manera significativa, y en mayor medida si los fondos se destinaran a la suscripción de un título emitido por el Estado Nacional (preferentemente a ser emitido de forma no exclusiva para esta finalidad), o se inviertan de determinadas maneras (ejemplo: nuevas construcciones, adquisición de bienes de capital, aportes a sociedades, etc.).

El impuesto especial se aplicará sobre el valor en pesos de los bienes que se exterioricen a la fecha de corte que se establezca, de acuerdo a las normas de valuación del impuesto sobre los bienes personales (para el caso de contribuyentes personas físicas) o del impuesto a la ganancia mínima presunta (para los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley del impuesto a las ganancias).

**3.3. REGULARIZACION DE SITUACIONES LABORALES Y PREVISIONALES**

En tiempos de crisis las prestaciones del sistema previsional actúan como estabilizadores sociales y económicos, dado que no solo impiden que las personas caigan por debajo de la línea de pobreza sino que además limitan la contracción de la demanda global de bienes y servicios reduciendo los factores de recesión.

La caída de la masa salarial producto del desempleo, al igual que los procesos inflacionarios, afectan el equilibrio entre ingresos y egresos de los distintos subsistemas de la seguridad social y producen un serio deterioro de los recursos del sistema.

Por supuesto otra de las causas que afecta gravemente el sistema es el empleo no registrado y/o mal registrado. Según los datos suministrados por el Ministerio de Empleo Trabajo y Seguridad Social de la Nación, ascendió en el tercer trimestre del 2015 al 33,1%.

Entre las causas de incumplimiento no puede soslayarse la complejidad normativa que rige el sistema laboral y previsional de nuestro país, el que merece una pronta revisión que unifique y simplifique la profusa legislación vigente.

En materia de contratación laboral se impone la necesidad de innovar en modalidades de contratación orientadas a las pequeñas y mediana empresas, mientras que en el ámbito de la tributación previsional estimamos imperativo el rediseño del procedimiento determinativo y del marco sancionatorio, al igual que el estudio de un nuevo esquema de aportes y contribuciones promovido para las empresas de menor porte.

La existencia de regulaciones complejas y de sanciones elevadas ante su incumplimiento puede dar lugar al cierre de establecimientos con la consiguiente pérdida de su personal no registrado pero también de aquel debidamente registrado, al igual que en el caso de los trabajadores que laboran por cuenta propia puede inducirlos a ocultar la totalidad de su desempeño. La complejidad en esta materia atenta seriamente contra el trabajo declarado y ante ello las sanciones elevadas parecen contrarias a la justicia.

Un régimen de exteriorización de personal resulta admisible en la medida que sea acompañado de otras medidas de fondo que permitan advertir por parte del mercado laboral que se trata de una oportunidad de regularización seguida de un proceso de mejora y simplificación de la normativa legal aplicable.

### **Exteriorización de personal**

El último régimen de exteriorización de personal no registrado vigente en la República Argentina fue el instaurado por la Ley 26.476 publicada el 24 de diciembre de 2008.

Resulta oportuno efectuar una valoración del mismo con el propósito de capitalizar la experiencia y evitar sus errores.

Se coincide en que la exteriorización de personal debe alcanzar a las relaciones laborales que se regularicen espontáneamente y también a aquellas comprendidas en discusión administrativa a la fecha de acogimiento, con el objeto de reducir la sobre población de litigios en curso.

A diferencia de aquel, la exteriorización no debe condonar deuda en virtud del claro desfinanciamiento que ello implica para los diversos subsistemas de seguridad social, sino prever la eximición de sus intereses, la condonación de sanciones administrativas no

firmes que no hubieren sido canceladas previstas en la totalidad de los subsistemas de la seguridad social - Liberación de las infracciones, multas y sanciones de cualquier naturaleza, correspondientes a dicha regularización previstas en las Leyes 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, 17.250 y sus modificaciones, 22.161 y sus modificaciones, y sus modificaciones, 25.212, 25.191 y capítulo VII de la Ley 22.250 - y la condonación de delitos penales tributarios, ley 24769

Con el objeto de evitar los debates generados por el régimen anterior que dejó fuera de la condonación a las sanciones previstas por la Ley 24.013 en sus artículos 8, 9, y 10, sería conveniente prever expresamente su inclusión.

Se coincide en prever expresamente que las erogaciones realizadas que se vinculen con las relaciones laborales que se regularicen no serán consideradas ganancias netas, gasto ni ventas para una determinación tributaria.

Otro aspecto que no debe dejar de considerarse y que resultó omitido por el marco legal anterior es la condonación de las sanciones y de la responsabilidad solidaria del empleador ante la omisión de haber actuado como agente de retención del Impuesto a las Ganancias.

El régimen, al igual que su antecesor, no debe contener exclusiones subjetivas dependiendo de la magnitud del empleador y sus limitaciones deberán guardar armonía con las que se impongan para el régimen de regularización en su conjunto.

No debe condicionarse que la exteriorización contemple la totalidad del personal no registrado, ni limitar sus efectos en virtud de la determinación de deuda previsional en cualquiera de los períodos no prescriptos ni en un horizonte predeterminado, como tampoco someter sus beneficios al mantenimiento de una determinada nómina futura, tal como lo efectuara la ley anterior, dado que dichos factores actúan como un importante desincentivo a la exteriorización voluntaria.

**Buenos Aires, 30 de abril 2016.**