

## **Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS). Principales aspectos. Régimen de Percepción**

**Olano, María de los Ángeles  
Montezanti, Santiago L.**

**I. Creación y reglamentación.— II. Hecho imponible.— III. Alicuotas y base imponible.— IV. Sujetos pasibles del impuesto y agentes de percepción.— V. Determinación de la percepción.— VI. Exenciones.**

### **I. Creación y reglamentación**

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

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

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

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

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

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

### **II. Hecho imponible**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **III. Alícuotas y base imponible**

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

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

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

### **IV. Sujetos pasibles del impuesto y agentes de percepción**

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

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

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

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

- i) Entidades autorizadas a operar en cambios;
- ii) Entidades que efectúen cobros de tarjetas;
- iii) Agencias de viajes y turismo;
- iv) Empresas de transporte.

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

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

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

Las percepciones practicadas entre el 23/12/2019 —entrada en vigencia de la ley 27.541— y el día 07/01/2020, podrán ingresarse en término hasta el día 20/01/2020.

La RG establece en su art. 12 que en caso de omisión de percepción —en forma total o parcial— los sujetos pasibles del impuesto deberán ingresarlo a través de una autoperccepción hasta el día 25 del mes siguiente a aquel en que debió haberse practicado la aludida percepción, mediante volante electrónico de pago (VEP) y en los términos de la resolución General 1778. De esta suerte, en caso de no haberse percibido con anterioridad a la

emisión de la RG precisamente por ausencia de la normativa que tornara operativo el régimen, igualmente deberá ingresarse el impuesto por parte del sujeto pasivo por deuda propia.

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

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

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

### V. Determinación de la percepción

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

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

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

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

Art 6 Inciso	Tipo de Operación	Condiciones
a)	Compra de divisas (art. 35 inc. a L. 27.541)	La percepción se calculará sobre el importe en pesos utilizado en el momento de la adquisición de la moneda extranjera
b)	Compra de bienes y servicios en el exterior, extracciones en el exterior y compras a distancia en moneda extranjera (art. 35 inc. b), L. 27.541) y pagos de servicios prestados a residentes por sujetos no residentes en moneda extranjera (art. 35 inc. c). L. 27.541) siempre y cuando los pagos se realicen mediante tarjetas de débito y prepagas	La percepción se calculará sobre el importe en pesos necesario para la adquisición del bien o servicio calculado al tipo de cambio del día anterior al de efectuado el débito en cuenta
c)	En caso de que las mismas operaciones sean canceladas mediante tarjeta de crédito	La percepción se calculará sobre el importe en pesos abonado al momento de cancelar total o parcialmente el resumen o liquidación, calculado al tipo de cambio de la emisión del resumen o liquidación
d)	Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de turismo del país y adquisición de servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país (en la medida en que deba accederse al MULC y no se	La percepción se calculará sobre el monto en pesos abonado al momento de cancelar la adquisición

	trate de transporte terrestre a países limítrofes), canceladas en efectiva	
d)	En el mismo caso que el anterior pero si la cancelación es mediante tarjeta de débito, prepaga o crédito.	En caso de que el precio se facture en moneda local, la percepción deberá incluirse en el precio. En caso de que se facture en moneda extranjera serán aplicables los inc. b) y c).

## VI. Exenciones

La Ley prevé exenciones de carácter subjetivo y objetivo.

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

Por su parte, las exenciones objetivas se refieren a:

- i) Gastos referidos a prestaciones de salud, compra de medicamentos, adquisición de libros, utilización de plataformas educativas y software con fines educativos;
- ii) Gastos asociados a proyectos de investigación efectuados por investigadores que se desempeñen en el ámbito del Estado Nacional, provincial, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Municipios;
- iii) Adquisición en el exterior de materiales de equipamiento y demás bienes destinados a la lucha contra el fuego y la protección civil de la población por parte de entidades reconocidas por el Sistema Nacional de Bomberos Voluntarios.

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

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