



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA
PLATA**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

TEMA

**DECRETO 814/01 | ANÁLISIS
INTEGRAL IMPOSITIVO Y PREVISIONAL**

AUTOR: NORBERTO GERMÁN LOVERO

DIRECTOR: MARCELO DEL MORO

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	2
CONSIDERACIONES PRELIMINARES	4
ALÍCUOTA DE LAS CONTRIBUCIONES PATRONALES	5
· Encuadramiento en los incisos del Artículo 2	11
· Determinación de la actividad principal	18
· Monto de ventas para considerar un empleador como PYME	20
· Aplicación de la Ley Penal Tributaria	35
· El caso de los establecimientos educativos privados	37
CÓMPUTO COMO CRÉDITO FISCAL EN EL IVA	45
· Porcentajes por Zonas	51
· Definición de zonas geográficas. El “tercer cinturón” y el “Gran Buenos Aires”	55
· Situación de empleadores con dependientes en distintas zonas geográficas	56
· Cómputo extemporáneo del crédito fiscal	57
· Análisis de la prescripción	65
CONCLUSIONES	70
ANEXO	73
BIBLIOGRAFÍA	80

INTRODUCCIÓN

Resulta interesante que un Decreto con más de 15 años de antigüedad y tan sólo nueve artículos, mantenga la actualidad que detenta el 814/01, publicado en el Boletín Oficial el 22/06/2001; y la importancia que se desprende del mismo tanto en el ámbito impositivo, como el laboral y de la seguridad social.

Sobre todo en el plano impositivo, muchas veces sus disposiciones se ven diluidas debido a que algunas de las ventajas que propone no son aplicables en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, haciendo honor al dicho que reza: “Dios está en todas partes, pero atiende en Buenos Aires”.

Nos proponemos mediante este trabajo hacer un análisis de la norma, sus implicancias en el plano impositivo, laboral y previsional; explicando su alcance para las PYMES, las ventajas que propone y metodología de aplicación práctica, así como las opciones en cuanto a su aplicación retroactiva en los casos en que no se haya hecho uso de los beneficios que dispone, con el consiguiente análisis de la prescripción.

Es de destacar que el mismo, que establece las alícuotas correspondientes a las contribuciones patronales que se devengan a partir del 1/7/2001 y determina el cómputo como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de ciertos porcentajes, deroga el resto de las normas que establecían reducciones de contribuciones a la seguridad social hasta la fecha de su entrada en vigencia. Sin embargo, y no obstante las normas que se sucedieron luego estableciendo beneficios de reducciones en las cargas sociales (ley 25.877, ley 26.476, ley 26.940 actualmente vigente), el propio Decreto 814 se encarga de aclarar que sigue vigente la reducción de contribuciones dispuesta por la ley 25.250¹.

¹ No se analizan las alternativas por no ser el objeto de este trabajo. Para un análisis completo de todas las normas que establecieron reducciones a las cargas sociales se recomienda el artículo del Dr. Pablo A. Figueredo: “Reducción de contribuciones patronales. Distintos regímenes vigentes”. Liquidación de Sueldos, Septiembre 2016, Ed. Errepar.

El beneficio establecido por la ley 25.250², se refiere a la disminución de las contribuciones a las que accede el empleador, al producir un incremento neto en su nómina de trabajadores contratados por tiempo indeterminado, en relación con cada nuevo trabajador que incremente la dotación. La disminución representa un tercio (1/3) de la contribución vigente, y en el caso de que se contraten hombres y mujeres de hasta 24 años o de 45 años o más, se eleva al 50%.

Esta última ley era aplicable - en cuanto a las reducciones - para las incorporaciones que se sucedieron durante el período que va de abril de 2000 a marzo de 2004, ambos inclusive, y que cumplieran con los requisitos dispuestos por la misma. Es decir, actualmente se podría gozar del beneficio de reducción de contribuciones para aquellas empresas que incorporaron personal en las fechas citadas, y siguen teniendo ese personal en relación de dependencia; o incluso usufructuar de tales reducciones por períodos no prescriptos, por relaciones laborales extintas pero que cuadraran en lo preceptuado por la citada norma durante algún período, según veremos en el apartado en el que se trata la *prescripción*.

Dicho esto, la norma que analizamos en su momento - y en lo atinente a la reducción de contribuciones, de acuerdo a lo dispuesto en sus considerandos - surgió como una herramienta para apuntalar el crecimiento, la competitividad y el aumento del empleo. En particular apelando a la política tributaria como recurso para lograr mayor productividad, a través de la disminución de las contribuciones sobre la nómina salarial.

Sin detenernos en las particularidades del régimen instaurado por el Decreto en cuanto a reducciones en las contribuciones, vales alimentarios, y demás aspectos ya derogados de la norma. Nos abocaremos al análisis de las cuestiones vigentes del mismo y su aplicación práctica.

² Derogada por artículo 1 de la ley 25.877, desde el 28/03/04.

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Antes de adentrarnos en cada uno de los temas específicos vinculados al Decreto, cabe hacer un breve desarrollo del marco en el que se encuentra inserto, y las generalidades del mismo para su adecuada comprensión e integración con los distintos ámbitos que afecta (laboral, previsional e impositivo).

Ya mencionamos que surge en el año 2001, en el marco de una serie de medidas tendientes a la reducción de las cargas sociales, y como un objetivo prioritario de la política económica nacional de establecer las bases para el crecimiento sostenido, la competitividad y el aumento del empleo.

Entre los objetivos buscados por la norma se cuentan la reducción de los costos de producción para el logro de una mayor productividad de la economía, a través de la disminución de la presión sobre la nómina salarial.

Hasta el momento del dictado del Decreto se habían establecido, mediante normas que en su mayoría fueran luego derogadas, una serie de Planes de Competitividad y Generación de Empleo Sectoriales con el mismo objetivo de encauzar el crecimiento y productividad de la economía (por ejemplo el Decreto 730/01, ya derogado).

Con el Decreto 814/01 se establece una diferenciación de las empresas comprendidas en sectores alcanzados por los Planes de Competitividad y Generación de Empleo, con respecto a las pertenecientes a sectores que aún no habían accedido a este tipo de planes.

Surge entonces como una medida para ordenar las reducciones establecidas en las normas predecesoras, simplificar encuadramientos de empleadores, las liquidaciones y tareas de control y fiscalización sobre las contribuciones patronales.

Analizaremos el Decreto 814/01 y sus normas complementarias, en cuanto a sus dos aspectos relevantes desde el ámbito que nos ocupa: a) *La determinación de alícuotas con*

destino a las contribuciones de la seguridad social; y b) La posibilidad del cómputo como crédito fiscal en el IVA, del monto que resulte de aplicar a las bases imponibles los puntos porcentuales que para cada supuesto se indican en el Anexo I del propio Decreto.

ALÍCUOTA DE LAS CONTRIBUCIONES PATRONALES

Como primera medida, la norma establece en su artículo 2 las alícuotas aplicables a las remuneraciones con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social regidos por las leyes **19.032** (Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, INSSJP), **24.013** (Fondo Nacional de Empleo), **24.241** (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, SIJP), y **24.714** (Régimen de Asignaciones Familiares), pertenecientes al sector privado.

En realidad lo que hace el Decreto 814/01 es unificar las alícuotas definidas hasta ese momento por el **Decreto 2284/91**, fijando una alícuota única del 16% sobre la nómina salarial con destino a los subsistemas antes mencionados.

Esta alícuota de 16% sustituye la vigente hasta el 30/06/01 por aplicación del mencionado Decreto 2284/91. Este último Decreto es el que crea además el **Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS)**, que reúne a su cargo las funciones de las cajas de seguridad social que se encontraban vigentes hasta ese momento, es decir, reemplaza a la *Caja de Subsidios Familiares para Empleados de Comercio (CASFEC)*, la *Caja de Subsidios Familiares para el Personal de la Industria (CASFPI)*, la *Caja de Subsidios Familiares para el Personal de la Estiba, Actividades Marítimas, Fluviales y de la Industria Naval (CASFPEMAR)* y al *Instituto Nacional de Previsión Social (INPS)*, así como el sistema de prestaciones de desempleo. Además instituye la **CUSS (Contribución Unificada de la Seguridad Social)**, percibida y fiscalizada por el SUSS.

En el **artículo 87 del Decreto 2284/91** mencionado se definen los aportes y contribuciones que comprende la CUSS:

a) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, con destino al *Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones*.

b) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino al *Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados*.

c) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino a *la Administración Nacional del Seguro de Salud* (ANSSAL, hoy Fondo Solidario de Redistribución, FSR).

d) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores que pudieren establecerse con destino a la constitución del *Fondo Nacional de Empleo*.

e) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino al *Régimen Nacional de Obras Sociales*.

f) Las contribuciones de los empleadores, con destino a las Cajas de Subsidios y *Asignaciones Familiares*.

Luego se publica el Decreto 2741/91, que crea la **Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS)** facultándola para administrar y controlar la recaudación de los fondos correspondientes a los regímenes nacionales de jubilaciones y pensiones, subsidios y asignaciones familiares y Fondo Nacional de Empleo, así como la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones derivadas de los mismos.

Posteriormente mediante el **Decreto 507/93** y el **2102/93**, se transfieren las facultades de aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la

seguridad social a la Dirección General Impositiva (DGI), quedando las facultades a su cargo desde el 01/04/93.

Dicho esto, y volviendo a las disposiciones del Decreto 814/01 que estamos analizando, la asignación de los porcentajes de contribuciones a los que aludimos, se ve modificada con la entrada en vigencia del mismo, mostrándose en el siguiente cuadro cuál era la situación hasta esa fecha para los subsistemas que nos ocupan, y cómo queda conformada dicha alícuota a partir del 1º de julio de 2001.

Contribución	Hasta el 30/06/01	Desde el 01/07/01
Ley 24.241 (SIPA)	16%	16%
Ley 19.032 (INSSJP)	2%	
Ley 24.013 (FNE)	1,5%	
Ley 24.714 (AAFF)	7,5%	
Totales	27%	16%

Se proyecta por ende una considerable reducción en las contribuciones patronales respecto de las vigentes a ese momento, aplicable desde julio de 2001 inclusive en adelante.

En su redacción original, la norma sólo contemplaba el establecimiento de una alícuota única. Luego, mediante el artículo 9 de la **ley 25.453** (B.O. 31/07/01), se modificó el Decreto 814, y se discriminó la misma en función del tipo de empleador, estableciendo que las contribuciones patronales sobre la nómina salarial previstas en los incisos a), b), d) y f) del artículo 87 del Decreto 2.284/91 (quedan fuera de la misma los aportes y contribuciones con destino al ex ANSSAL y a Obras Sociales) que se devenguen a partir del mes de agosto de 2001 pasan a ser:

“a) 20% para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios con excepción de los comprendidos en las leyes 23.551, 23.660, 23.661 y 24.467.

b) 16% para los restantes empleadores no incluidos en el inciso anterior. Asimismo será de aplicación a las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la ley 22.016 y sus modificatorias.”³

Sin embargo los cambios no terminan aquí, en tanto los porcentajes de contribuciones actualmente aplicables no son los que surgen del texto original del Decreto, sino que fueron modificados mediante el artículo 80 de la ley de presupuesto, **25.565** (B.O.: 21/3/2002), que determinó un incremento de un (1) punto sobre las alícuotas unificadas del 20% y 16% originales, las cuales fueron elevadas al 21% y 17%, respectivamente.

Tal incremento fue consecuencia del aumento en un punto porcentual de la alícuota de contribución patronal destinada al financiamiento del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP), que pasó de 0,5% al 1,5% actual.

La ley 25.565 también incrementó en un punto porcentual las contribuciones patronales con destino a las obras sociales, retornando al porcentaje de 6%, como lo había determinado originalmente la ley 23.660, de obras sociales.

Estos incrementos comenzaron a ser aplicables para las remuneraciones correspondientes al mes de marzo de 2002, rigiendo a los 8 días posteriores a la publicación de la ley, esto es, el 30/03/02. Así lo determinó la AFIP, en resolución conjunta con el Instituto Nacional de Recursos de la Seguridad Social (INARSS) en su momento, mediante resolución general 1.245-4/02 del 3/4/02, aclarando el procedimiento para la determinación

³ Texto D. 814/01 según art. 9° de la Ley N° 25.453 B.O. 31/07/2001

e ingreso de los incrementos, y estableciendo que resultarían de aplicación para las remuneraciones devengadas a partir del 1º de marzo de 2002.

Finalmente, y pasando en limpio las modificaciones normativas, las alícuotas son las siguientes:

- a) 21% para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios con excepción de:
 - 1. Asociaciones sindicales (ley 23.551)
 - 2. Obras sociales (leyes 23.660 y 23.661)
 - 3. PYMES (ley 24.467)
- b) 17 % para el resto de los empleadores incluyendo las sociedades del estado o con participación estatal (ley 22.016).

Es decir, las empresas cuya actividad principal no sea la locación y prestación de servicios, las PYME (independientemente de la actividad principal), las asociaciones sindicales, las entidades establecidas en la ley de obras sociales y las sociedades estatales o con participación estatal, tributan las cargas sociales a la alícuota del 17%.

El resto de los empleadores lo hacen a la alícuota máxima del 21%.

Con lo cual, el esquema – para dejar más clara la determinación de la alícuota aplicable a cada grupo de empleadores – es el siguiente:

Alícuota del 17%	Alícuota del 21%
<ul style="list-style-type: none">· Empleadores cuya actividad principal NO sea locación o prestación de servicios· PYMES· Asociaciones Sindicales	Resto de los empleadores

· Obras Sociales	
· Sociedades del estado o con participación estatal	

La realidad es que el hecho de que la alícuota resulte aplicable de manera proporcional entre los distintos subsistemas a los cuales debe contribuir el empleador, no surge del propio Decreto, que se limita a establecer una alícuota única, y no la forma de distribución de la misma entre los subsistemas.

El ya mencionado **Decreto 2.284/01** (que como dijimos crea el SUSS y la CUSS), establece que las sumas ingresadas en concepto de CUSS, así como sus accesorios en calidad de recargos, intereses, actualización y multas, serán registradas y distribuidas en la proporción que corresponda a cada uno de los regímenes, organismos o fondos enumerados.

Lo que no está fijado en norma alguna es cómo se atribuye dicha alícuota única entre los distintos subsistemas.

Tal cuestión fue solucionada a través de la **resolución 1.053 (AFIP)** del 31/07/01, que aprueba el programa aplicativo SIJP versión 16.0, con el que distribuye esta alícuota entre los componentes, siendo las alícuotas que surgen del aplicativo para cada subsistema las siguientes:

Subsistema	Norma aplicable	Porcentaje	
		Art. 2 inc. b)	Art. 2 inc. a)
Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA)	Ley 24.241	10,17 %	12,71 %
Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP) – PAMI (Programa de Asistencia Médica Integral)	Ley 19.032	1,5 %	1,62 %
Régimen de Asignaciones Familiares (AAFF)	Ley 24.714	4,44 %	5,56 %
Fondo Nacional de Empleo (FNE)	Ley 24.013	0,89 %	1,11 %

Totales	17 %	21 %
----------------	-------------	-------------

La distribución, si bien debiera haberse plasmado explícitamente en alguna norma legal, mantiene la reasignación de fondos establecida por el Decreto 197/97, con el incremento ya comentado en la contribución al PAMI (INSSJP) en el 1%.

Encuadramiento en los incisos del Artículo 2

La primera cuestión de controversia que se suscita entorno al Decreto 814, es la referida a la conceptualización de las actividades comprendidas en el inciso a) del artículo 2.

El texto del inciso a) es claro respecto a que comprende a *“los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios”*. Y lo que hace es excluir, no obstante constituir empleadores cuya actividad a prima facie es de *“servicios”*, a:

- Entidades sindicales
- Obras Sociales
- Mutuales

Asimismo, el propio inciso, también excluye de la aplicación de la alícuota del 21% a las PYME, aquí independientemente de su condición de empresa cuya actividad sea la *locación o prestación de servicios*.

Es decir, si la PYME tiene como actividad principal la locación y/o prestación de servicios, queda fuera del ámbito de aplicación de la alícuota del 21%. Y de cualquier forma, si tuviera otra, ya independientemente de la actividad que ejerza (industrial, comercial, agropecuaria), quedaría comprendida en las disposiciones del residual inciso b) de la norma bajo análisis.

El que viene a sumar inconvenientes de interpretación es el **Decreto 1.009/01** (BO: 14/8/01) – con aplicación para las contribuciones patronales devengadas a partir del 1º de agosto de 2001 – que surgió para reglamentar y definir los sujetos encuadrados en el inciso a) del artículo 2º del Decreto 814/01, es decir, quienes tributan el 21%, diciendo:

“A efectos de lo establecido en el artículo 2º del Decreto N° 814 de fecha 20 de junio de 2001, modificado por la ley 25.453, resultan comprendidos en el inciso a) del primer párrafo de la referida norma, aquellos empleadores cuya actividad principal encuadre en el sector ‘SERVICIOS’ o en el sector ‘COMERCIO’ de acuerdo con lo dispuesto en la resolución de la SECRETARIA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE ECONOMÍA N° 24 de fecha 15 de febrero de 2001, y su modificatoria, siempre que sus ventas totales anuales, calculadas en función de lo previsto en la citada resolución, superen, en todos los casos, los CUARENTA Y OCHO MILLONES DE PESOS (\$ 48.000.000).”⁴

De los considerandos del Decreto 1.009/01 se desprende la necesidad, respecto de lo dispuesto en el artículo 2º del Decreto 814, de definir con precisión los sujetos que resultan comprendidos en el inciso a) de su primer párrafo. Ello en el entendimiento que las locaciones y prestaciones de servicios a que hace referencia la norma, implican una actividad cuya naturaleza hace que resulte necesario otorgarle un tratamiento unificado con el sector comercial.

Con lo cual, queda asimilado a partir de la vigencia del Decreto 1.009 la actividad de servicios con la comercial, para considerarse ambas en conjunto o indistintamente, según veremos seguidamente, a los efectos de categorizar en base a los montos de ventas máximos para la consideración como PYME.

⁴ Artículo 1º, Decreto 1009/01

Para pasar el limpio, a los fines de encuadrar en el inciso a) del artículo 2 del Decreto, los requisitos son dos (2), que se deben verificar en forma conjunta:

- 1) La **actividad principal**⁵ de la empresa debe encuadrar en el sector *servicios o el sector comercio*
- 2) Las **ventas totales** anuales deben superar los *48 millones de pesos*⁶.

Volveremos sobre el punto 2 en el siguiente apartado, ya que resulta ser uno de los temas más controvertidos del Decreto en análisis y requiere un detallado y pormenorizado desarrollo, a la luz de las sucesivas normas modificatorias y la jurisprudencia.

Cabe aclarar que la definición de pequeña y mediana empresa del Decreto no considera el parámetro cantidad de empleados que establece el artículo 83 de la ley PYME, **24.467** (no más de cuarenta empleados para considerarla PYME), – tema que retomaremos más adelante en el análisis – tomando como referencia *sólo* el monto de facturación establecido por la **resolución 24/01 de la SPyME**.

Es decir, que en síntesis, de acuerdo con la reglamentación del artículo 2, y a mayor abundamiento, quedan comprendidos en el inciso a) de dicho artículo los empleadores cuya actividad principal corresponda al *sector comercio o servicios*, en la medida que sus ventas totales anuales superen la suma de 48 millones de pesos, sin ser condición, en cambio, contar con una determinada cantidad máxima de empleados para quedar encuadrados en esa categoría.

Esto implica que las empresas de *servicios*, como se dijo anteriormente, y según lo dispuesto por el mentado Decreto 1.009/01, deberían verificar también el límite dispuesto por la resolución 24/01 de la SPyME para las empresas del sector *comercio*.

⁵ Desarrollamos el concepto de “actividad principal” en el apartado siguiente.

⁶ Veremos más adelante que este monto es la referencia para el año 2001, y hasta el dictado de la nueva resolución de la SPyME

La resolución 24/01 de la SPyME lo que hizo fue definir, en virtud de lo dispuesto por el artículo 1° del Título I de la Ley N° 25.300, cuándo las empresas serán consideradas como Micro, Pequeñas y Medianas, determinando un nivel máximo de valor de las ventas totales anuales originalmente, según el siguiente cuadro:

TAMAÑO/SECTOR	AGROPECUARIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	COMERCIO	SERVICIOS
MICROEMPRESA	\$ 150.000	\$ 500.000	\$ 1.000.000	\$ 250.000
PEQUEÑA EMPRESA	\$ 1.000.000	\$ 3.000.000	\$ 6.000.000	\$ 1.800.000
MEDIANA EMPRESA	\$ 6.000.000	\$ 24.000.000	\$ 48.000.000	\$ 12.000.000

Recientemente, la **Resolución 39/16** de la hoy **Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa (SEPYME)**, sustituyó gran parte del articulado de la original Resolución 24/01⁷.

Actualmente, con los cambios introducidos – principalmente por la **Resolución 103/17**⁸ – se consideran Micro, Pequeñas y Medianas Empresas aquellas cuyas ventas totales anuales, expresadas en pesos, no superen los valores establecidos en el cuadro que se detalla a continuación:

CONSTRUCCIÓN	SERVICIOS	COMERCIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	AGRO-PECUARIO	TAMAÑO
\$ 4.700.000	\$ 3.500.000	\$ 12.500.000	\$ 10.500.000	\$ 3.000.000	Micro
\$ 30.000.000	\$ 21.000.000	\$ 75.000.000	\$ 64.000.000	\$ 19.000.000	Pequeña
\$ 240.000.000	\$ 175.000.000	\$ 630.000.000	\$ 520.000.000	\$ 145.000.000	Mediana Tramo 1

⁷ Mencionamos como principal norma vinculada la R. 39/16, pero son vastos los antecedentes normativos de la R. 24/01 emanados de la propia SEPYME. El artículo 1° fue sustituido por Disposición 147/06, luego sustituido por Resolución 21/10, R. 50/13, R. 357/15, R. 11/06, y por último la 103/17. El artículo 2 fue modificado por la R. 22/01 y luego sustituido por R. 50/13 (que a su vez incorporó el artículo 2 Bis); el artículo 3 fue modificado en reiteradas oportunidades por diversas normas: Disposición 147/06, R. 50/13 (que incorporó el 3 Bis, luego derogado por la R. 11/16) y R. 11/16; por último el artículo 4 fue modificado por Disposición 147/06, R. 50/13 y R. 11/06.

⁸ Resolución de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa con vigencia a partir del 01/04/17.

\$ 360.000.000	\$ 250.000.000	\$ 900.000.000	\$ 760.000.000	\$ 230.000.000	Mediana Tramo 2
----------------	----------------	-----------------------	----------------	----------------	--------------------

Por lo expresado arriba, una empresa dedicada a *servicios*, aunque esté asociada por la actividad a un monto máximo – definido en el cuadro como último tramo – para ser considerada PYME, a los efectos del Decreto 814/01, tributará según el inciso b) del artículo 2 en la medida que no supere el monto designado como tope para la actividad “*comercio*”, que resulta ser el parámetro de referencia elegido por la norma⁹.

Se entiende – luego del dictado de la mencionada Resolución 39/16 (que sustituyera el texto original del artículo 2) – por **ventas totales anuales**, el monto de las ventas que surja del promedio de los últimos tres (3) ejercicios comerciales o años fiscales.

El monto de las ventas totales anuales será acreditado por la empresa mediante la **declaración jurada de ventas** presentada a través del servicio denominado “*PYMES Solicitud de Categorización y/o Beneficios Fiscales*” disponible en el sitio web de la AFIP.

Se excluye del cálculo, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Interno que pudiera corresponder, y se deducirá hasta el cincuenta por ciento (50%) del monto de las exportaciones.

Para los casos de *empresas cuya antigüedad sea menor que la requerida*, las ventas totales anuales se determinarán promediando la información de los ejercicios comerciales o años fiscales completos. En su defecto, se considerará el proporcional de ventas acumuladas desde el inicio de actividades hasta la fecha de solicitud, sumando las ventas correspondientes a los períodos fiscales mensuales vencidos.

La SEPYME puede requerir a la empresa que acredite el valor de las ventas mediante la presentación de los últimos tres (3) balances, o una declaración jurada de ventas para

⁹ Nos referimos en este caso al Decreto 814/01, en su juego armónico con el D. 1009/01 y R. (SEPYME) 24/01.

cada uno de los tres (3) últimos ejercicios comerciales o años fiscales. En cualquiera de los casos, firmados por Contador Público y certificados por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la jurisdicción que corresponda. Además, podrá requerir cualquier información y documentación que considere pertinente a los efectos de evaluar tal categorización y/o corroborar la información brindada por la misma.

Para determinar el *sector de actividad* al cual pertenece una empresa, de acuerdo a los parámetros establecidos, se adopta el **Clasificador de Actividades Económicas (CLAE)** - Formulario N° 883” de la AFIP, según el cuadro siguiente:

Sector	Sección
Agropecuario	A - Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca
Industria y Minería	B - Explotación de minas y canteras
	C - Industria manufacturera
	J - Información y comunicaciones, solo las actividades 591110, 591120, 602320, 631200; 620100, 620200, 620300, 620900
Servicios	D - Electricidad, gas, vapor y aire acondicionado
	E - Suministro de agua, cloacas, gestión de residuos y recuperación de materiales
	H - Servicio de transporte y almacenamiento
	I - Servicio de alojamiento y servicio de comida
	J - Información y comunicaciones (excluyendo las actividades Detalladas en el Sector "Industria y Minería")
	L - Servicios inmobiliarios
	M - Servicios profesionales, científicos y técnicos
	N - Actividades administrativas y servicios de apoyo (incluye alquiler de vehículos y maquinaria sin personal)
	P - Enseñanza
	Q - Salud humana y servicios sociales
	R - Servicios artísticos, culturales, deportivos y de esparcimiento (excluyendo la actividad 920 "Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas")
S - Servicios de asociaciones y servicios personales	

Construcción	F - Construcción
Comercio	G - Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas

No serán consideradas Micro, Pequeñas o Medianas las empresas que realicen las actividades de las siguientes secciones:

K	Intermediación financiera y servicios de seguros
T	Servicios de hogares privados que contratan servicio doméstico
U	Servicios de organizaciones y órganos extraterritoriales
O	Administración pública, defensa y seguridad social obligatoria
R 920	Servicios relacionados con juegos de azar y apuestas

Tampoco se consideran Micro, Pequeñas y Medianas Empresas las que, independientemente de contar con las condiciones dispuestas, sean *controladas por o vinculadas a otras empresa/s o grupo/s económico/s nacionales o extranjeros* que no reúnan tales requisitos.

Se considera que una empresa se encuentra:

- a) Controlada: cuando participe/n, en forma directa o por intermedio de otra sociedad a su vez controlada, en más del cincuenta por ciento (50%) del capital de la primera.
- b) Vinculada: se considera vinculadas a otra/s empresa/s o grupo/s económico/s cuando esta/s participe/n en más del diez por ciento (10%) del capital de la primera.

Cuando una empresa esté *controlada* por otra, se debe **considerar el valor promedio de las ventas totales anuales de todo el grupo económico**. Para dicho cálculo se considerará la sumatoria de las ventas totales anuales que surjan de las declaraciones

juradas de cada una de las empresas que integran el grupo, en el sector de actividad que resulte ser el principal, de conformidad con el artículo 2 de la presente resolución; o en su defecto, los montos de las ventas totales anuales que surjan de los Estados Contables consolidados del grupo económico.

Cuando una empresa esté *vinculada* a otra/s empresa/s, deberá analizarse en forma individual, separada e independiente de cada una de ellas. En caso que, al menos una (1) de las empresas no cumpla con los mismos, ninguna será considerada Micro, Pequeña o Mediana.

En los casos en los que una empresa presente ventas por más de una actividad y al menos en una de ellas supere los límites establecidos, no será considerada Micro, Pequeña o Mediana a los efectos de lo dispuesto por la propia resolución 24/01 y en función de la definición genérica de MiPYME hoy vigente (no así para lo determinado por el Decreto 814 en su artículo 2, como venimos mencionando).

A su vez, para el caso especial de aquellas **empresas que brindan servicios eventuales** como actividad principal, lo que deber hacerse es considerar la alícuota de contribuciones patronales correspondiente a la empresa usuaria del servicio eventual. Así, se debe gravar la contribución patronal con la alícuota del 17% en el caso de que el personal de empresas encuadre en el inciso b), y con el 21% cuando el usuario estuviera tributando a dicha alícuota.

Determinación de la actividad principal

La que vino a echar luz acerca de la definición de lo que se entiende por “actividad principal”, y así dilucidar definitivamente los requisitos a cumplir por los empleadores a los fines de determinar la alícuota para el cálculo de las contribuciones patronales, fue la **resolución general (AFIP) 1.095**, del 18/09/01.

Esta RG estableció que se considerarán comprendidos en el inciso a) del artículo 2° del Decreto 814/01 los empleadores que cumplan, en forma conjunta, sólo con los siguientes requisitos:

“a) Que la actividad principal sea el comercio, o la prestación o locación de servicios, en cuyo caso se entenderá por actividad principal, la que represente respecto del total de la facturación bruta -neta de impuestos-, la de mayor porcentaje en el último ejercicio comercial o año calendario, de acuerdo con el último balance o información contable equivalente adecuadamente documentada, y

b) Que la facturación bruta total -neta de impuestos-, correspondiente al promedio de los 3 (tres) últimos ejercicios comerciales o años calendario, a partir del último balance o información contable equivalente adecuadamente documentada, haya sido superior a \$ 48.000.000 (cuarenta y ocho millones de pesos), cualquiera sea la cantidad de personal dependiente.”

Ya hemos abordado lo referente a los límites de facturación desde el punto de vista de su cálculo, y la asociación a las actividades definidas por las SPyME en su resolución 24/01. En el próximo apartado nos dedicamos a desentrañar el monto a computar para considerar la categorización como PYME. Pero en este punto queremos detenernos en la conceptualización de lo que se da en llamar “actividad principal”.

Resulta claro del texto citado precedentemente, que en el caso de empleadores que cuenten con dos o más actividades en forma conjunta en la empresa, a los fines de definir cuál debe considerarse como principal, prima **aquella cuyo porcentaje de facturación respecto del total facturado por la firma, sea el mayor.**

Se tomará para ello el último balance comercial para aquellas sociedades que tengan obligación de llevar contabilidad, y la información de las ventas del período fiscal anual para aquellas empresas que no llevan registros contables.

De todas formas, se deberá estar a los datos informados en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas en cada posición, donde se determina en definitiva la facturación bruta por actividad¹⁰.

En caso de empleadores cuya antigüedad sea menor a la requerida para efectuar los cálculos previstos se deberá anualizar el total de los montos facturados hasta la fecha en que se realiza la evaluación.

Monto de ventas para considerar un empleador como PYME

En este punto se suscitaron los conflictos más resonantes, ya que la AFIP pretendía, a efectos de encuadrar a los empleadores en el inciso a) o b) del artículo 2º del Decreto 814/01, que se considerara como parámetro categorizador “fijo” de una empresa como PYME, el dispuesto por el Decreto 1.009/01 antes comentado, es decir **\$ 48.000.000**.

La génesis de la controversia suscitada, en torno a la determinación del monto a considerar para definir el concepto de PYME, hay que buscarla en principio en la ley 24.467 del año 1995. El Decreto 814 en su artículo 2 inciso a) eligió la definición de esta ley para categorizar a los empleadores en el propio inciso a) o en el b) del mencionado artículo.

La ley 24.467, que nada tiene que ver con la recientemente dictada ley de fomento para las PYMES (27.264), establece en su artículo 83 de la Sección I (Definición de Pequeña Empresa), Título III (Relaciones de Trabajo), qué se entiende por pequeña empresa.

En este sentido se incluye en dicha definición toda empresa que cumpla las siguientes condiciones concomitantemente:

- a) Su plantel no supere los cuarenta (40) trabajadores.

¹⁰ Lógicamente no se hace referencia al Monotributo por el hecho que de tratarse de un empleador adherido al régimen simplificado para pequeños contribuyentes no estaríamos analizando la alternativa de su exclusión como PYME.

- b) Tenga una facturación anual inferior a la cantidad que para cada actividad o sector fije la Comisión Especial de Seguimiento del artículo 104 de la propia ley¹¹.

La **Resolución (MTSS - CESRLPE)¹² 1/95** fija los montos de facturación anual, sin IVA, a los fines del artículo 83 inciso b) de la ley 24467, estableciéndolo en los valores que se muestran a continuación para cada sector definido:

- a) Sector rural: \$ 2.500.000
- b) Sector industrial: \$ 5.000.000
- c) Sector comercio: \$ 3.000.000
- d) Sector servicios: \$ 4.000.000

Luego mediante el Decreto 146/99 se determinó que *“la negociación colectiva de ámbito superior al de empresa podrá establecer que el plantel de la pequeña empresa, para cada una de las ramas o sectores de la actividad, supere los 40 (cuarenta) trabajadores a condición de no exceder, en ningún caso, la cantidad de 80 (ochenta)”*.

Ahora bien, como dijimos, el Decreto 814/01 prescinde del parámetro “cantidad de empleados” determinados por la ley 24.467, considerando sólo el monto de facturación definido para categorizar como PYME.

Pero debemos recordar que el Decreto 1.009/01 fue el que en definitiva aclaró el tema relativo al monto, al disponer que quedaban comprendidos en el inciso a) del artículo 2, no sólo los empleadores cuya actividad principal fueran los servicios, sino también comercio,

¹¹ En realidad la Comisión a la que hace referencia el artículo 83, no se encuentra definida en el artículo 104, tal cual expresa la norma, sino en el artículo 105: “ARTICULO 105: Créase una Comisión Especial de Seguimiento encargada de: a) Evaluar el impacto del Título III de esta ley sobre el empleo, el mercado de trabajo, y la negociación colectiva; b) Elaborar un informe anual acerca de la evolución de los tres factores del inciso anterior en el ámbito de la pequeña empresa; c) Determinar el monto de la facturación anual a los efectos previstos en el artículo 83 de esta ley.

¹² Comisión Especial de Seguimiento Régimen Laboral de la Pequeña Empresa, en los términos del artículo 105 de la Ley 24.467.

determinando el encuadre según la resolución (SPyME) 24/01, siempre que las ventas totales anuales superen los 48 millones, como ya analizáramos.

El propio **Decreto 1.009/01** establece entre sus considerandos por un lado que “*de acuerdo a lo establecido en el mismo inciso a) del citado artículo 2° del Decreto N° 814/2001, modificado por la Ley N° 25.453, quedan excluidos de sus disposiciones aquellos empleadores cuya actividad económica encuadre en las disposiciones de la Ley N° 24.467*” y que “*resulta procedente aplicar a tales fines las disposiciones de la Resolución de la SECRETARIA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE ECONOMIA N° 24 de fecha 15 de febrero de 2001*”.

De esta forma, el conjunto de empleadores a los que les resulta aplicable la alícuota del 17%, de acuerdo al inciso b) del artículo 2, es mayor al que resultaría de aplicar los parámetros establecidos por la resolución 1/95 antes citada.

Ya habíamos comentado cuando tratamos lo referente a la actividad principal, lo que se desprende de los considerandos del Decreto 1.009, en cuanto a que las locaciones y prestaciones de servicios, a que hace referencia la ley 25.453, implican una actividad cuya naturaleza hace que resulte necesario otorgarle un tratamiento unificado con el sector comercial.

Y habíamos concluido también que a tal fin se dispone en forma expresa que la actividad principal sea no sólo el sector servicios, sino también el sector comercio, unificando el parámetro para resultar comprendido en la resolución 24/01 en \$ 48.000.000.

La **resolución (AFIP) 1.095** antes citada confirma esta postura, en tanto en su artículo 2 ya citado afirma que sólo se debe cumplir con los requisitos de que la actividad principal sea comercio o la prestación o locación de servicios, y que la facturación bruta total definida en los términos de la norma no supere la suma de \$ 48 millones, correspondientes

al año 2001. Pero en ningún momento hace mención a la cantidad de empleados como factor determinante de la categorización aludida.

Por lo tanto, siendo el importe facturado el dato a tomar al momento del dictado del Decreto – como ya lo habíamos adelantado anteriormente – se considera por aplicación del Decreto, que remite a la resolución 24/01 vigente a ese momento, que un empleador resulta incluido como empresa PYME cuando sus ventas totales anuales expresadas en pesos no superen los 48 millones.

Es decir, y para clarificar, se elige el nivel máximo de valor de las ventas totales anuales, excluido el impuesto al valor agregado y el impuesto interno que pudiera corresponder, expresado en pesos, para el tamaño de empresa “mediana” correspondiente al sector “comercio”.

Este monto, definido originalmente por la resolución 24/01 de la SPyME, fue actualizado paulatinamente por sendas resoluciones posteriores de la propia Secretaría (de acuerdo a los diferentes denominaciones que ha ido adquiriendo a lo largo del tiempo)¹³.

Según Resolución SPyME 24/01, aplicable desde el 29/01/01 al 07/11/02, los montos en pesos (\$) son los que se muestran en el siguiente cuadro:

Tamaño/Sector	Agropecuario	Industria y Minería	Comercio	Servicios
Microempresa	150.000	500.000	1.000.000	250.000
Pequeña empresa	1.000.000	3.000.000	6.000.000	1.800.000

¹³ R. (SPyME) 24/01 - BO: 20/2/01, con aplicación desde el 29/02/01 hasta el 07/11/02; R. (SPyMEyDR) 675/02 - BO: 30/10/02, aplicable del 8/11/02 hasta el 25/10/06; Disp. (SsPyMEyDR) 147/06 - BO: 25/10/06, de aplicación desde el 26/10/06 hasta el 19/8/10; R. (SPyMEyDR) 21/10 - BO: 19/8/10, aplicable desde el 20/8/10 hasta el 30/4/13; R. (SPyMEyDR) 50/13 - BO: 30/4/13, desde el 1/5/13 hasta el 1/7/15; R. (SEyPyME) 11/16 - BO: 18/3/16, desde el 19/3/16 hasta el 31/3/17; y finalmente la actual R. (SEyPYME) 103-E/2017 - BO: 31/3/17, con aplicación a partir del 01/04/17.

Mediana empresa	6.000.000	24.000.000	48.000.000	12.000.000
-----------------	-----------	------------	------------	------------

De acuerdo a Resolución de la SPyMEyDR 675/02, desde el 8/11/02 hasta el 25/10/06:

Tamaño/Sector	Agropecuario	Industria y Minería	Comercio	Servicios
MICROEMPRESA	270.000	900.000	1.800.000	450.000
PEQUEÑA EMPRESA	1.800.000	5.400.000	10.800.000	3.240.000
MEDIANA EMPRESA	10.800.000	43.200.000	86.400.000	21.600.000

Según Disposición de la SsPyMEyDR 147/06, desde el 26/10/06 hasta el 19/8/10:

Sector Tamaño	Agropecuario	Industria y minería	Comercio	Servicios	Construcción
Microempresa	456.000	1.250.000	1.850.000	467.500	480.000
Pequeña Empresa	3.040.000	7.500.000	11.100.000	3.366.000	3.000.000
Mediana Empresa	18.240.000	60.000.000	88.800.000	22.440.000	24.000.000

Por Resolución SPyMEyDR 21/10, desde el 20/8/10 hasta el 30/4/13:

Sector					
Tamaño	Agropecuario	Industria y Minería	Comercio	Servicios	Construcción
Micro Empresa	610.000	1.800.000	2.400.000	590.000	760.000

Pequeña Empresa	4.100.000	10.300.000	14.000.000	4.300.000	4.800.000
Mediana Empresa	24.100.000	82.200.000	111.900.000	28.300.000	37.700.000

Por Resolución de la SPyMeyDR 50/13, desde el 1/5/13 hasta el 1/7/15:

Sector				
Agropecuario	Industria y minería	Comercio	Servicios	Construcción
54.000.000	183.000.000	250.000.000	63.000.000	84.000.000

Por Resolución de la SPyMeyDR 357/15, desde el 2/7/15 hasta el 18/3/16

Sector				
Agropecuario	Industria y Minería	Comercio	Servicios	Construcción
82.000.000	270.000.000	343.000.000	91.000.000	134.000.000

Por Resolución de la SPyMeyDR 11/16, desde el 19/3/16 hasta el 31/3/17:

CATEGORÍA/SECTOR	AGRO-PECUARIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	COMERCIO	SERVICIOS	CONSTRUCCIÓN
Micro	2.000.000	7.500.000	9.000.000	2.500.000	3.500.000
Pequeña	13.000.000	45.500.000	55.000.000	15.000.000	22.500.000
Mediana t Tramo 1	100.000.000	360.000.000	450.000.000	125.000.000	180.000.000
Mediana Tramo 2	160.000.000	540.000.000	650.000.000	180.000.000	270.000.000

Y desde el 01/04/17, por Resolución (SEyPYME) 103-E/2017, los montos que ya adelantáramos anteriormente:

CONSTRUCCIÓN	SERVICIOS	COMERCIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	AGRO-PECUARIO	TAMAÑO
--------------	-----------	----------	---------------------	---------------	--------

4.700.000	3.500.000	12.500.000	10.500.000	3.000.000	Micro
30.000.000	21.000.000	75.000.000	64.000.000	19.000.000	Pequeña
240.000.000	175.000.000	630.000.000	520.000.000	145.000.000	Mediana Tramo 1
360.000.000	250.000.000	900.000.000	760.000.000	230.000.000	Mediana Tramo 2

Con lo cual, actualmente el límite de facturación para considerar a un empleador como PYME, y por ende encuadrar en las previsiones del inciso b) del artículo 2 del Decreto 814, asciende a la suma de \$ 900.000.000.

No obstante ello, y como introdujéramos al inicio del presente apartado, la AFIP durante un tiempo insistió en considerar el parámetro de 48 millones de manera estática.

En particular, el hecho de recurrir a un valor fijo de facturación, con prescindencia de la resolución 24/01, comenzó a mostrarse con el dictado de la resolución 675/02 antes citada, que elevó los 48 millones de pesos a la suma de ochenta y seis millones cuatrocientos mil pesos (\$ 86.400.000), cifra que, conforme al tratamiento unificado establecido por el Decreto 1.009/01, es aplicable también al sector servicios.

De hecho, en la reunión de la **Comisión de Enlace FACPCE/FAGCE – AFIP del 13 de octubre de 2005**, se consultó al organismo fiscal el tratamiento a dispensar a las contribuciones patronales de los empleadores cuya facturación excediera de 48 millones, pero fuera inferior a los 86,4 millones dispuestos por la resolución 675/02.

La AFIP se limitó a responder que “...*estos efectos, la resolución (SPME) 675/2002 no modifica el tope de cuarenta y ocho millones de pesos (\$ 48.000.000)*¹⁴, establecido por el Decreto 1009/2001”.

¹⁴ El resaltado es nuestro

El argumento entonces, para sostener esta postura por parte del fisco, era que la fijación del monto fue establecida por el Decreto 1009/01 ya tratado y la resolución 1095/01 también analizada, y no fue actualizada ni incrementada con posterioridad por la propia administración ni por el poder ejecutivo, por lo que no podía interpretarse que mediante las disposiciones de la Secretaría PYME citadas se modificara en forma alguna aquel monto.

Así lo sostuvo ante la justicia, en los casos en que los contribuyentes discutieron las determinaciones del fisco en el sentido de hacer tributar a la alícuota máxima del 21% dispuesta por el inciso a) del artículo 2 del Decreto, en el entendimiento que se había superado el monto de 48 millones para poder permanecer como PYME en el inciso b) de dicho artículo.

La AFIP decidió sostener su interpretación, reclamando el 4% diferencial producto de tributar a la alícuota del 21%, en vez del 17% aplicado por los empleadores, a los que fiscalizó e intimó a rectificar y declarar las contribuciones patronales en este sentido.

Así, las **actuaciones de AFIP (DI ALIR) 1.043/06 y 1.048/06** establecen que *“los empleadores comprendidos en los sectores comercio y servicios, cuyas ventas totales anuales superen el límite de \$ 48.000.000 fijado por el Decreto 1.009/2001 -todo ello según las precisiones de la RG (AFIP) 1.095- corresponde que tributen por la alícuota del 21% prevista por el inciso a) del artículo 2 del Decreto 814/2001, con independencia de que puedan revestir el carácter de PyME en el marco de la resolución (SPyME) 24/2001 y sus modificaciones”*.

La realidad es que a su vez, la **ley 25.300** de fomento para la micro, pequeña y mediana empresa, que complementa a la 24.467, establece que *“la Autoridad de Aplicación deberá definir las características de las empresas que serán consideradas Micro, Pequeñas y Medianas, contemplando, cuando así se justificare, las especificidades propias de los distintos sectores y regiones y con base en alguno, algunos o todos los siguientes atributos*

de las mismas o sus equivalentes, personal ocupado, valor de las ventas y valor de los activos aplicados al proceso productivo”.

Esta norma a su vez designa a la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa (SPyME) como autoridad de aplicación de la ley, y dispone que la misma es quien debe *“...definir las características de las empresas que serán consideradas micro, pequeñas y medianas...”*

Además establece que *“la Autoridad de Aplicación revisará anualmente la definición de Micro, Pequeña y Mediana Empresa a fin de actualizar los parámetros y especificidades contempladas en la definición adoptada”*, y por el **Decreto 146/99** antes mencionado *“la Comisión Especial de Seguimiento, a fin de evaluar la procedencia de la modificación del monto de la facturación anual previsto en el inciso b) del artículo 83 de la ley 24.467, deberá reunirse una vez al año”* siendo la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente de la Presidencia de la Nación, el Organismo de Consulta de tal Comisión.

Asimismo, la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa quedó erigida como autoridad de aplicación con las atribuciones de la ley 24.467, a partir del Decreto 943/97, modificadorio del Decreto 660/96.

El **Decreto 943/97** establece en su artículo 3º que *“la SECRETARIA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA de la PRESIDENCIA DE LA NACION será la Autoridad de Aplicación de los Títulos I y II de la Ley Nº 24.467, dejándose establecido que toda mención al MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS efectuada en las normas reglamentarias y complementarias a dicha ley, deberá entenderse referida a la citada Secretaría”*.

Luego, al remitirnos a la propia ley 24.467, su artículo 2, que forma parte de la Sección II del Título I, denominada “Definición de PYMES”, dispone: *“Encomiéndase a la Autoridad de Aplicación definir las características de las empresas que serán consideradas PyMEs,*

teniendo en cuenta las peculiaridades de cada región del país, y los diversos sectores de la economía en que se desempeñan sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 83”.

Ya el **Decreto 908/95**, en cumplimiento del mandato legal estableció en su artículo 1º que *“...la Autoridad de Aplicación de los Títulos I y II de la ley 24467 será el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos a través de la Secretaría de Industria. Las competencias a que se refieren los artículos 2º y 3º de este Decreto sólo podrán ser ejercidas por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”.*

Posteriormente el mencionado Decreto 943/97 en su artículo 17 modificó esta última norma al establecer: *“Modifícase el artículo 1º del Decreto 908/95 a los efectos de establecer como Autoridad de Aplicación de la Ley N° 24.467 a la SECRETARIA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA transfiriéndole las competencias asignadas en el articulado del citado Decreto y que fueran atribuidas originalmente al MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS”.*

No existen dudas acerca de que es la SPyME (hoy SEPYME) la encargada y responsable de definir qué empresas serán consideradas PYMES, y toda interpretación contraria a esta argumentación, que se respalda por otro lado en la normativa citada, carece de fundamento y resulta a todas luces caprichosa y alejada de la realidad.

Más allá de la irracionalidad de pretender mantener en el monto original de 48 millones de pesos el parámetro del Decreto 814, resulta ilógico también que una empresa categorizara como PYME para determinados efectos, y no para las consideraciones de la conceptualización del artículo 2.

Sin entrar a realizar un análisis pormenorizado de las distintas causas y hechos controvertidos tratados en las diferentes instancias en las que se dirimió el asunto, con una considerable cantidad de contribuyentes a los que se les efectuó el reclamo y decidieron llevarlo a la justicia; nos remitimos a exponer las causas resonantes en las que la justicia

determinó la improcedencia de tales reclamos, y que obligaron a la administración a revisar su postura, revertir la misma y desistir de seguir insistiendo en los procesos posteriores con este criterio.

Uno de los primeros antecedentes lo constituye el fallo de la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social, en la causa “**Vía Bariloche S.A. c/ AFIP-DGI s/impugnación de deuda**”, de fecha 22/02/12.

En esta causa surge de autos que el organismo fiscal determinó deuda al apelante, en concepto de diferencias en torno del pago de las contribuciones patronales referentes a los períodos fiscales 1/05 a 12/07. Para ello, tuvo en cuenta que la firma en cuestión no encuadraba, en el lapso referido, como PYME en los términos previstos por la ley 24.467, a los fines de ingresar un alícuota reducida del 17 %, de conformidad con lo previsto por el Decreto 814/01 y la ley 25.565.

El problema que se suscita en autos, radica en que en el año 2002, la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, dictó la **resolución 675/02**, mediante la cual actualizó los montos a los fines de la configuración del carácter de una empresa como PYME, estableciendo el monto máximo en la suma de \$ 86.400.000 para la actividad comercio.

Al respecto opinó el *Doctor Emilio Lisandro Fernández* (opinión a la que adhirió el Doctor Juan Carlos Poclava Lafuente):

“El beneficio de reducción de porcentaje de contribuciones patronales derivados del Decreto 814/01 se complementa con el Decreto 1009/01 que estableció la definición de Pymes, por remisión a la Resolución N° 24/2001, que a través de su art. 1° dispuso que serían consideradas micro, pequeñas y medianas empresas aquellas cuyas ventas totales expresadas en pesos no superen los valores por ella establecidos. Dichos montos, a posteriori, fueron actualizados en virtud de la Resolución 675/02 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional.

Siendo que el fundamento para elevar el tope fue la devaluación acaecida en nuestro país en diciembre de 2001, como es de público conocimiento, surge que el organismo actuante debió actualizar la R.G. 1095 en similar medida para adecuarla a una nueva definición cuantitativa de Pyme pero no invocar una norma desactualizada para quitar el beneficio a empresas encuadradas como Pymes en la actividad comercial.

En virtud de lo anterior toda vez que según resulta de los valores que surgen de las actuaciones y que no merecieran observaciones de parte de AFIP (ver términos del Dictamen de fs. 172/178) las ventas totales anuales de la impugnante para el período 01/2005 a 12/2007 arrojó un monto inferior al límite fijado por la Resolución 675/2002 para la tipificada como mediana empresa con actividad comercial, por lo que Vía Bariloche SA resulta alcanzada por el beneficio de reducción de contribuciones patronales derivado del Decreto 814/2001.”

Lo antes expresado viene a coincidir con el criterio adoptado por la jurisprudencia de esta misma Cámara, en este caso de la Sala III, del 11/05/09, en la causa “**Codimat S.A. c/ AFIP-DGI s/Impugnación de deuda**” y el Dictamen N° 25486/09 del Sr. Representante del Ministerio Público a cargo de la Fiscalía N° 2).

En el fallo Codimat, la empresa adujo que el valor de las "ventas totales anuales" para el ejercicio comercial comprendido entre setiembre de 2004 y agosto de 2005, arrojó un monto de \$ 60.377.966,97, no existiendo dudas de que corresponde encuadrarla como mediana empresa, en actividad comercial, en los términos del artículo 1 de la resolución (SPMEDR) 675/2002 y, consecuentemente, alcanzada por el beneficio de reducción del porcentaje de contribuciones patronales derivado del Decreto 814/2001.

En este sentido los jueces hicieron suyo y adhirieron al Dictamen número 25.486 del 27/3/2009 del Sr. Fiscal Subrogante a cargo de la Fiscalía N° 2, *Doctor Eduardo Miragaya*, que, con claridad meridiana, expresó:

“Como ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 3 de marzo de 1992 (ED 146-321): "es regla de interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de los preceptos de manera que armonicen con el resto del orden jurídico y con las garantías de la Constitución Nacional, propósito que no puede ser obviado por los jueces".

En el caso sub examine, el Organismo Recaudador determina deuda al contribuyente CODIMAT SA, considerando que en el período setiembre de 2004 a setiembre de 2005, la empleadora debió calcular las contribuciones de su masa salarial de acuerdo al artículo 2, inciso a) del Decreto 814/2001 -21%- en virtud de que sus "ventas totales anuales" -según R. (SPyME) 24/2001- superaban el monto de \$ 48.000.000.

Pero la fiscalización de la Administración Federal de Ingresos Públicos, debió aplicar en su inspección para los períodos analizados, la legislación positiva vigente aplicable a los mismos, esto es artículo 1 Decreto 1009/2001; artículo 2 del Decreto 814 de fecha 20 de junio de 2001, modificado por la ley 25453; Decreto 814/2001, su modificación, y complementarios; resolución 24/2001 y su modificatoria (SPyME) 675/2002.”

Por último, creemos conveniente traer a colación un fallo de la sala restante de la Cámara Federal de la Seguridad Social, donde encontramos como antecedente la causa **“Fundación Galicia Saude c/AFIP s/impugnación de deuda”**, Sala I, del 22/10/15¹⁵.

En esta causa se desarrolla una fundamentación totalmente contundente y clara del espíritu de las normas en juego, resumiendo la opinión que venimos vertiendo a lo largo del trabajo con relación a este punto y a la que adherimos, al disponer:

¹⁵ Otros fallos de la misma Cámara: Panatel SA c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda, CFSS, Sala I, 22/10/12; Microómnibus Norte SA c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda, CFSS, Sala I, 23/02/15; Empresa Argentina de Servicios Públicos SATA c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda, CFSS, Sala I 23/02/15.

“De todo lo expuesto, se deduce que si bien no fue dispuesto explícitamente por norma alguna, la modificación dispuesta por la resolución 675/02 indudablemente ha tenido incidencia en el Decreto 1009/01 -y consecuentemente en el 814/01-, ya que resolver lo contrario, implicaría convalidar la existencia de disposiciones contrapuestas, situación ésta que no puede suponerse. En otras palabras, el concepto de pequeña y mediana empresa debe resultar único para todo el andamiaje jurídico, ya que lo opuesto generaría graves contradicciones, y consecuentemente, una clara inestabilidad jurídica para los contribuyentes.

En otro orden de cosas, efectuando una interpretación literal del art. 1 del Decreto 1.009/01 observamos que el PEN, en oportunidad de redactar la citada disposición, tuvo en cuenta las modificaciones a la resolución 24/01 de la SPYME.

Efectivamente, se observa que la misma dispone que a los efectos de lo establecido en el art. 2 del Decreto 814/01, resultan comprendido en el inciso a) del primer párrafo de la referida norma, aquellos empleadores cuya actividad principal encuadre en el sector ‘Servicios’ o en el sector ‘Comercio’ de acuerdo a lo ‘...en la resolución 24 de fecha 15 de febrero de 2.001, y su modificatoria...”

Indudablemente, la norma bajo análisis utiliza el término ‘modificatoria’ en singular, por el simple hecho que la fecha en que se dictó el Decreto 1009/01 -13/08/2001-, la resolución 24 de la SPYME solo había sufrido una única modificación instrumentada el 26 de abril de 2001 -resolución 22/01-. Sin embargo ello no obsta a que efectuando una adecuada y armónica interpretación de las normas, permita considerar a las posteriores modificaciones a los fines del Decreto 1.009/01, y consecuentemente 814/01.

En este sentido, cabe agregar que las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones

tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia' (conf. C.S.J.N., sent. del 10.03.92, 'Camarero, Juan C.'; C.N.A.Cont.Adm.Fed., Sala I, sent. del 06.08.98, 'Y.P.F. Bidas-Chauvco -Tierra del Fuego c/ D.G.I.'; ídem, Sala III, sent. del 03.05.01, 'Fundación Pérez Companc c/ E.N. - D.G.I.' y sent. del 08.09.05, 'Cartoon S.A. c/ D.G.I.'). En este entendimiento, el Decreto 814/01 se dictó a fin que las pequeñas y medianas empresas se vieran favorecidas con una reducción en sus contribuciones patronales, por lo que efectuar interpretaciones con el fin de restringir el número de beneficiarios, resulta claramente contrario al espíritu de la ley.

En definitiva, la interpretación efectuada por el organismo fiscal de la normativa que considera aplicable -esto es Decretos 814/01, 1009/01 la Resolución General AFIP 1095/01- en la resolución que en estos autos se recurre resulta desacertada, ya que sólo recepta ambos Decretos a fin de reglar la conducta que deben adoptar los contribuyentes para el ingreso de las contribuciones, correspondiendo que aplique además de la normativa citada el art. 1 de la Resolución 675/02 -derogado por la Disposición 147/2006 (SPYME) y Resolución 21/2010 (SPYME), que sustituye el art. 1 de la Resolución N° 24/01, en cuanto al valor de ventas anuales. Ello así, toda vez que la circunstancia que la Resolución 1095/01 AFIP mencione el importe desactualizado, no resulta óbice para que el beneficio se extienda a partir de la vigencia de las citadas resoluciones.”

Con buen tino la AFIP ha decidido, luego de los reveses recibidos en las tres salas que componen la Cámara Federal de la Seguridad Social – órgano competente en la materia – desistir de reclamar diferencias por contribuciones de la seguridad social derivadas de la aplicación del monto de facturación fijo de 48 millones; instruyendo a sus asesores legales para no avanzar en este sentido en aras de evitar un dispendio innecesario de recursos públicos, al intentar sostener una postura arbitraria y carente de fundamentos lógicos.

Para concluir con este punto, y en función de un antecedente jurisprudencial más reciente, en la **causa DEFIBA Servicios Portuarios S. A. c/AFIP s/acción meramente declarativa**¹⁶, la caracterización de una empresa como PYME de acuerdo a su facturación está dada no sólo por el Decreto 814/01, sino por las sendas resoluciones y disposiciones de la SPyME que paulatinamente fueron actualizando el monto de facturación.

Se considera que categorizar una PYME sobre la base del monto de facturación establecido en el año 2001, implica un claro desconocimiento de las disposiciones dictadas con posterioridad por la SPyME, además de no reconocer el proceso inflacionario atravesado. Y resolver en contrario implicaría convalidar la existencia de disposiciones contrapuestas y aprobar la aplicación de una normativa desactualizada.

Aplicación de la Ley Penal Tributaria

Una cuestión interesante a analizar es la posibilidad de que el hecho de tributar a una alícuota inferior a la que corresponde, en función de la facturación del empleador, configure per se una causal de aplicación del régimen penal tributario en tanto la existencia de evasión provisional.

Al respecto, nos parece muy claro un antecedente emanado de la justicia en la causa **“Adecco Recursos Humanos Argentina SA s/infracción L. 24769. Incidente de apelación deducido por la parte querellante”**, Sala B de la Cámara Nacional Penal Económica, del 18/09/12.

Ya en primera instancia la jueza consideró que *“...si bien...durante los períodos fiscales junio/2005 a diciembre/2005, ADECCO RECURSOS HUMANOS S.A. debía aplicar la alícuota del 21% establecida por el inciso “a” del artículo 2º del Decreto 814/01 en la medida que su promedio de ventas trienales superaba los \$..., lo cierto es que ello por sí solo no constituye el despliegue de una maniobra ardidosa o engañosa susceptible de ser*

¹⁶ DEFIBA Servicios Portuarios SA c/AFIP s/acción meramente declarativa - Juzg. Fed. Seg. Soc. - Nº 5 - 17/02/2016

encuadrada en las previsiones del art. 7º y 8º de la ley Nº 24.769...En el caso no se verifica ocultación o engaño alguno pues en las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente en el impuesto a las Ganancias quedaron exteriorizados los datos necesarios para determinar las obligaciones previsionales objeto de la denuncia. En definitiva el fisco contaba con la información necesaria, aportada por el propio contribuyente, para determinar correctamente las obligaciones previsionales cuya evasión denunció..."

El artículo 7 de la ley 24.769 reprime con pena de prisión al obligado, que *"mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid engaño evadiere parcial o totalmente al fisco el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social."*

La instancia anterior también opinó que: *"como regla general, puede afirmarse que el 'ardid o engaño' idóneo o suficiente para hacer incurrir en error al organismo recaudador, que se requiere por el art. 7 de la ley 24.769, en principio sólo estaría relacionado con aquellos datos que el organismo recaudador desconoce, y que, en consecuencia, necesita que sean declarados con veracidad por los empleadores."*

La Cámara reforzó el concepto al decir que *"la manifestación de la contribuyente, por las declaraciones juradas correspondientes a las contribuciones patronales del Régimen Nacional de la Seguridad Social por los períodos cuestionados, de encontrarse comprendida en el inc. b), en lugar del inciso a) del art. 2 del Decreto Nº 814/01, con la consecuente utilización de una alícuota inferior a la correspondiente, no habría constituido un ardid idóneo o suficiente para hacer incurrir en error al organismo recaudador, como se requiere por el art. 7 de la ley 24.769, pues al momento de la presentación de las declaraciones juradas cuestionadas, la A.F.I.P.-D.G.I. conocía el valor de las ventas totales anuales de ADECCO RECURSOS HUMANOS ARGENTINA S.A. y, en consecuencia, la alícuota que*

correspondía aplicar para el cálculo de las contribuciones patronales que se encontraba obligada a ingresar”

Confirmando lo decidido en primera instancia, y de acuerdo a antecedentes en el mismo sentido en la causa Sitra S.A. s/ Ley 24.769 del 21/8/08, se expresa:

“Que, en este sentido, con relación al engaño y al ardid en los delitos tributarios, se ha señalado: "...la omisión o acción ardidosa son en realidad modos de evasión, que buscan engañar en punto a la realidad del hecho imponible. Este engaño es relevante de cara a los deberes o incumbencias de información - veracidad- que recaen en los ciudadanos frente al fisco... no hay pues error, sino desinformación, y a este último respecto cobra virtualidad el engaño, ya que el deber es comunicar la realidad o verdad...El disvalor de acto debe ser entonces relacionado con el desconocimiento de la administración. Sólo serán relevantes los supuestos donde el órgano recaudador queda en la ignorancia en virtud de ese comportamiento desaprobado. Si, por el contrario, el organismo conoce efectivamente el hecho imponible...el resultado...es imputable a la propia administración y no al obligado. La infracción del deber de tributar en ese supuesto no se ha logrado por el engaño, pues éste ha sido inessential en términos penales. Ciertamente se ha incumplido el pago, pero como el legislador ha reclamado que la infracción se desenvuelva a través de una determinada modalidad -fraude, engaño, ardid, simulación-, su no vinculación en términos de imputación neutraliza la aplicación del tipo penal...”

Aparece patente la improcedencia en estos casos de la aplicación de la Ley Penal Tributaria, por los argumentos citados cuyos antecedentes ha confirmado la justicia en reiteradas oportunidades¹⁷.

El caso de los establecimientos educativos privados

¹⁷ En el mismo sentido fallos: Maco Transportadora de Caudales SA s/infracción L. 24769, Cám. Nac. Penal Ec., Sala A, 24/02/12; Compañía Naviera Horama SA s/L. 24769. Incidente de apelación, Cám. Nac. Penal Ec., Sala B, 05/09/13

En el caso de los establecimientos educativos, y su relación con las contribuciones a la seguridad social, se requiere un abordaje previo para permitir conocer las distintas situaciones particulares de la actividad, y así determinar su tratamiento específico.

En principio, uno de los inconvenientes con los que contamos es que conviven distintos trabajadores dentro de un establecimiento educativo privado, a los que les pueden ser aplicables normativas diferentes.

El Estatuto para el personal de los establecimientos de enseñanza privada, **ley 13.047**, clasifica a este tipo de empleadores, y de ella se desprende que existen varias formas de organización de los institutos:

- a) Institutos incorporados a la enseñanza oficial;
- b) Establecimientos libres;
- c) Establecimientos no incorporados.

Actualmente se podrían diferenciar básicamente dos grupos en los que nos interesa marcar la distinción respecto al tratamiento en materia de seguridad social: a) *Establecimientos incorporados a enseñanza oficial*, y b) *Establecimientos no incorporados a la enseñanza oficial*.

Dentro del primer grupo, es decir, de los ***institutos incorporados a enseñanza oficial*** se cuentan:

- Personal de planta: aquel que dicta cursos o asignaturas de planes oficiales u ocupa un cargo de planta aprobado y supervisado por el organismo de contralor estatal (DIPRGE en provincia de Buenos Aires, o el organismo que corresponda en el resto de las jurisdicciones). Este personal percibe la misma remuneración que los docentes de escuelas estatales, y se rige por el Estatuto del Docente de la jurisdicción y la ley de contrato de trabajo (LCT), 20.744.

- Personal fuera de planta: es el personal dicta asignaturas complementarias a los planes de estudio oficiales o que no está incorporado en la planta funcional autorizada de la institución. Se rige por la LCT, el Estatuto de docentes, y las disposiciones del Consejo Gremial de Enseñanza Privada (CGEP).

Los ***institutos no incorporados a la enseñanza oficial o academias*** (institutos que dictan cursos de oficios, idiomas, computación, etc.), no forman parte del sistema oficial educativo ni de los planes de estudio oficiales. Tampoco están sometidos a control del organismo de contralor, y no otorgan títulos oficiales de enseñanza.

En estos últimos no se manifiestan diferencias entre el personal afectado. Todo el personal se encuentra regulado por la LCT, el estatuto de la ley 13.047 y las disposiciones del CGEP.

Ya definidos los tipos de establecimientos privados de enseñanza y los dependientes que se cuentan en cada tipo de institución, veremos las particularidades respecto del Decreto 814/01, y para ello tomaremos el caso específico de docentes en la provincia de Buenos Aires, en particular ubicados en la ciudad de La Plata (a fin de completar el análisis posteriormente en este mismo punto). En esta jurisdicción, los docentes de planta funcional de los institutos incorporados a la enseñanza oficial, efectúan los aportes y contribuciones previsionales de la misma forma que los docentes públicos de la provincia.

Es decir, se aporta y contribuye al ***Instituto de Previsión Social de la provincia de Buenos Aires (IPS)***, de la misma forma que lo hace la provincia para los docentes de escuelas provinciales del estado, en virtud del Decreto Ley 9.650/80, siendo el aporte de cada empleado del 16% de su remuneración bruta, y la contribución al IPS del 12%.

En muchos casos los sueldos del personal de planta funcional de los institutos incorporados se encuentran subvencionados, por lo que el estado provincial realiza las

liquidaciones (a través de las denominadas planillas “mecanizadas”), e ingresa los aportes del docente y las contribuciones patronales al IPS.

En el caso de los establecimientos educativos privados no subvencionados por el estado, el empleador confecciona la declaración jurada denominada Dipregep 20, y declara e ingresa los aportes y contribuciones con los mismos porcentajes antes aludidos.

La distinción respecto de las contribuciones se produce para el personal fuera de planta, es decir, los que se encuentran fuera de la planta orgánica funcional (POF), y por ende no contribuyen al IPS, sino que lo hacen al sistema previsional nacional (SIPA) y los distintos subsistemas que componen el SUSS.

Por estos empleados, y en virtud de las suspensiones de la aplicación del Decreto 814/01, los establecimientos pueden seguir gozando de los beneficios de reducciones de contribuciones patronales establecidas por los Decretos 2.609/93, 1.520/98 y 176/99, en principio todos derogados – como ya mencionáramos al comienzo de este trabajo – por el citado Decreto 814/01.

El **Decreto 1.520/98** establece una reducción de la contribución patronal con destino al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, instituida por el artículo 11 de la ley 24.241, de aplicación para las remuneraciones que se devenguen a partir del 1º de abril, 1º de agosto y 1º de diciembre de 1999.

Luego, la reducción a partir del 1º de diciembre de 1999 fue dejada sin efecto por el **Decreto 176/99**, que sin embargo aclaró mantenía su plena vigencia el Anexo III del Decreto 1.520/98, que establece las reducciones a partir del 1º de agosto de 1999.

El artículo 11 de la ley 24.241 es el que establece los porcentajes de aportes y contribuciones a la seguridad social, definiendo que el aporte personal de los trabajadores

en relación de dependencia es del 11%¹⁸ y la contribución a cargo de los empleadores del 16%¹⁹.

Como ya analizáramos, hoy las contribuciones ascienden al 21%, estableciéndose una reducción en los casos del inciso b) del artículo 2 del Decreto 814, ya tratada y desarrollada completamente.

Desde el dictado del Decreto 814/01, se fue suspendiendo anualmente – mediante distintas normas que detallamos a continuación – la aplicación del mismo a este tipo de establecimientos, por lo que los porcentajes de contribuciones a considerar para los empleados fuera de planta son inferiores a los vigentes.

Volviendo al punto del Decreto 1.520/98, este dispone la disminución de las contribuciones a cargo de los empleadores sobre la nómina de salarios con destino al Sistema Único de la Seguridad Social, las que quedaron fijadas en las alícuotas que, para

¹⁸ Mediante el D. 1387/01 (B.O.: 2/11/2001), dispuso la disminución al 5% del aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia por el término de un año, contado desde el 2/11/2001. Mediante el D. 1676/01 (B.O.: 20/12/2001), se dispuso que a partir de las remuneraciones devengadas desde el 1/1/2002, los trabajadores afiliados al régimen de capitalización continuarán ingresando el aporte personal del 5%, y los trabajadores afiliados al sistema de reparto ingresarán un aporte personal del 11%. Mediante el D. 2203/2002 (BO: 1/11/2002) se dispuso la prórroga hasta el 28/2/2003 de la reducción establecida por el D. 1387/2001, disponiéndose el restablecimiento gradual de la alícuota del 11% a razón de dos puntos porcentuales a aplicar el 1/3/2003, el 1/7/2003 y el 1/10/2003. Posteriormente, mediante el D. 390/2003 se suspendió hasta el 1/7/2004 y el 1/10/2004 el restablecimiento de los dos puntos porcentuales dispuesto por el D. 2203/2002, originalmente previstos por dicha norma para el 1/7/2003 y el 1/10/2003 respectivamente, siendo prorrogada dicha suspensión nuevamente por el D. 809/2004, hasta el 1/7/2005 y hasta el 1/10/2005 respectivamente. Mediante el D. 392/2003 (BO: 15/7/2003) se dispuso la reducción gradual de la asignación no remuneratoria a partir del 1/7/2003, en los términos y condiciones establecidos por el artículo 1 del mencionado Decreto. Mediante el D. 788/2005 (BO: 11/7/2005) se dispuso la prórroga de esta suspensión para el 1/7/2006 y el 1/10/2006 respectivamente. Quedan excluidos de la prórroga mencionada los aportes personales correspondientes al personal comprendido en las leyes 22731, 22929 y 24016 y sus respectivas modificatorias, y los funcionarios y magistrados comprendidos en la ley 24018

¹⁹ Como ya mencionáramos, mediante el D. 814/01 (B.O.: 22/6/2001) se estableció una alícuota única del 16% o del 20% -según el caso- para las contribuciones patronales con destino a los subsistemas de la seguridad social, regidos por las L. 19032 (I.N.S.S.J.P.), 24013 (Fondo Nacional de Empleo), 24241 (S.I.J.P.) y 24714 (Régimen de Asignaciones Familiares), que se aplicará a partir de las remuneraciones devengadas- desde el 1/7/2001 (16%) y el 1/8/2001 (16% y 20%), respectivamente. Mediante la L. 25585, se dispuso el incremento en un 1% sobre la alícuota unificada dispuesta por el D. 814/01, pasando del 16% al 17% y del 20% al 21%, respectivamente. Dicho incremento se destina al financiamiento del I.N.S.S.J.P. de acuerdo con la R.G.C. (A.F.I.P. - I.N.A.R.S.S.) 1247-4/02, dicho incremento rige para las remuneraciones devengadas a partir del 1/3/2002

las distintas áreas y regiones que se categorizan en el Anexo I del Decreto y se detallan en los Anexos II, III y IV, según fueren los distintos períodos alcanzados con el beneficio.

Este último Anexo IV fue el derogado por el Decreto 176/99, quedando aplicable lo dispuesto por el Anexo III.

Entonces, las distintas áreas y regiones que se categorizan, se detallan en el ANEXO que forma parte del presente, en base a lo determinado por el Anexo I del Decreto 1520/98²⁰:

Luego de determinar el área o región, se procede a definir el porcentaje de contribuciones a la seguridad aplicable, de acuerdo al siguiente cuadro, que surge del Anexo III citado, integrante del Decreto 1.520/98:

CATEGORIA	a)	b)	c)	d)	e)	TOTAL
1	7,81	5,25	1,05	0,59	5,00	19,70
2	7,25	4,87	0,97	0,55	5,00	18,64
3	6,70	4,50	0,90	0,51	5,00	17,61
4	6,14	4,12	0,82	0,47	5,00	16,55
5	5,58	3,75	0,75	0,42	5,00	15,50
6	5,02	3,37	0,67	0,38	5,00	14,44
7	4,46	3,00	0,60	0,34	5,00	13,40
8	3,91	2,62	0,52	0,30	5,00	12,35
9	3,35	2,25	0,45	0,25	5,00	11,30
10	2,79	1,87	0,37	0,21	5,00	10,24
11	2,23	1,50	0,30	0,17	5,00	9,20

²⁰ La clasificación que se desprende del cuadro provisto por el Decreto 1520/98 nos servirá en adelante para determinar los porcentajes de cómputo de crédito fiscal en IVA según veremos más adelante, donde volveremos a esta referencia.

A efectos de la aplicación del cuadro precedente, las referencias de cada uno de los subsistemas que componen la alícuota total de contribuciones patronales son las siguientes:

a) Régimen Nacional de Jubilados y Pensionados para Trabajadores en Relación de Dependencia

b) Ex Cajas de Subsidios Familiares

c) Fondo Nacional de Empleo

d) Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados

e) Régimen de Obras Sociales

Por lo expuesto, en el caso de establecimientos educativos privados – siguiendo el caso de los empleadores ubicados en la ciudad de La Plata, provincia de Buenos Aires (que corresponden a la categoría 2) – se tributará, en lo que aquí respecta y es objeto de análisis del trabajo, únicamente por los siguientes subsistemas de la seguridad social (además de obra social):

Concepto / Subsistema	Contribuciones patronales
Jubilación	7,25%
INSSJP	0,55%

No realizarán aportes al Fondo Nacional de Empleo (Ley 24.013), ni al régimen de Asignaciones Familiares (Ley 24.714).

El objetivo de sostener esta reducción para los docentes privados, radica en el hecho de compensar el incremento de costos derivado de la aplicación del Decreto 814/01, ya que, como veremos seguidamente, el Decreto permite computar como crédito fiscal en IVA un porcentaje de las contribuciones a la seguridad social.

En el caso de estas instituciones, las ventas se encuentran exentas, con lo cual se generaría una situación de inequidad respecto al resto de las actividades privadas, en tanto al no permitir este cómputo el costo sería mayor, logrando el efecto contrario al buscado, en términos de fomentar la educación y reducir los costos asociados a la misma en materia de cargas sociales.

En definitiva, la suspensión de la aplicación del Decreto 814/01 hace que los institutos incorporados a enseñanza oficial tributen las cargas sociales con las reducciones dispuestas por el ya mencionado Decreto 1.520/98, para todo su personal.

Como en el caso de la provincia de Buenos Aires – como comentáramos – los empleados de planta funcional hacen sus aportes y contribuciones al IPS, esta reducción sólo le es aplicable al personal fuera de planta de los establecimientos educativos, que contribuyen al régimen nacional mediante el SUSS.

Por ejemplo, y volviendo al caso planteado, para un establecimiento educativo privado de la ciudad de La Plata, provincia de Buenos Aires, a los empleados fuera de planta del mismo, se les aplicará como porcentaje de contribución el 7,8 %, en vez del 17% correspondiente a las alícuotas generales del SUSS.

A continuación, y para finalizar con este punto, detallamos las normas que determinan la suspensión del Decreto 814/01 y sus prórrogas hasta la actualidad, respecto de los empleadores titulares de establecimientos educacionales privados.

Norma	Detalle ²¹
-------	-----------------------

²¹ Por art. 1º del Decreto N°1034/2001 B.O. 17/8/2001, se suspende hasta el 31 de diciembre de 2001, inclusive, la aplicación de las disposiciones del presente Decreto, modificado por la Ley N° 25.453, respecto de los empleadores titulares de establecimientos educacionales privados cuyas actividades resulten comprendidas en la Ley N° 24.195 y sus modificaciones y en la Ley N° 24.521 y sus modificaciones. Por art. 1º del Decreto N° 284/2002 B.O. 13/02/2002, se da por prorrogada la vigencia del art. 1º del Decreto de referencia, desde el 1º de enero hasta el 1º de diciembre de 2002, ambas fechas inclusive y por art. 1º del Decreto N° 539/2003 B.O. 12/03/2003, se prorroga, desde el 1º de enero hasta el 31 de diciembre de 2003, ambas fechas inclusive. Por art. 1º del Decreto N° 1806/2004 B.O. 14/12/2004, se suspende desde el 1º de enero hasta el 31 de diciembre de 2004 inclusive. Por art. 1º del Decreto N° 986/2005 B.O. 24/8/2005 se suspende desde el 1º de enero de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006 inclusive. por art. 1º del Decreto N° 258/2017 B.O. 19/4/2017 se suspende desde el 1º de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2017 inclusive. Suspensiones

Decreto 1034/01	Art. 1 - Suspende hasta el 31 de diciembre de 2001 la aplicación de las disposiciones del Decreto 814/01
Decreto 284/02	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/02
Decreto 539/03	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/03
Decreto 1806/04	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/04
Decreto 986/05	Art. 1 – Se prorroga la suspensión del 1/1/05 al 31/12/06
Decreto 151/07	Art. 1 – Se prorroga la suspensión del 1/1/07 al 31/12/08
Decreto 108/09	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/10
Decreto 160/11	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/11
Decreto 201/12	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/12
Decreto 249/13	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/13
Decreto 351/14	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/14
Decreto 154/15	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/15
Decreto 275/16	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/16
Decreto 258/17	Art. 1 – Se prorroga la suspensión hasta el 31/12/17

CÓMPUTO COMO CRÉDITO FISCAL EN EL IVA

Hasta la vigencia del Decreto que analizamos se habían sucedido una serie de normas – en su mayoría Decretos – que establecían, como ya comentáramos, Convenios para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo, que redundaban en reducciones de las contribuciones a la seguridad social.

La ley 25.867, publicada el 21/01/04, derogó los Decretos que aprobaron estos convenios de competitividad, así como los beneficios dispuestos a través de los mismos²².

anteriores: art. 1° del Decreto N° 275/2016 B.O. 2/2/2016; art. 1° del Decreto N° 154/2015 B.O. 24/02/2015; art. 1° del Decreto N° 351/2014 B.O. 31/03/2014; art. 1° del Decreto N° 249/2013 B.O. 12/3/2013; art. 1° del Decreto N° 201/2012 B.O. 10/02/2012; art. 1° del Decreto N° 160/2011 B.O. 24/2/2011; art. 1° del Decreto N° 108/2009 B.O. 17/02/2009; art. 1° del Decreto N° 151/2007 B.O. 27/2/2007.

²² Esta ley derogó los Decretos 761/01, 929/01, 977/01, 1046/01, 1148/01, 1216/01, 1436 /01 y 1562/01, por los cuales se aprobaron los Convenios para Mejorar la Competitividad y la Generación de Empleo celebrados en el marco de la ley 25414. Asimismo derogó los Decretos 730/01, 732/01, 778/01, 1304/01, 935/01, 1054/01, 1185/01, artículos 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del Decreto 987/01 y artículos 5 y 6 del Decreto 1522/01.

El Decreto 814/01, tomando algunas de los beneficios establecidos por estas normas que lo precedieron, estableció mediante su artículo 4º la posibilidad de computar como crédito fiscal en el IVA, el monto que resulta de aplicar a las bases imponibles de las contribuciones patronales efectivamente abonadas, definidas en el artículo 2 del propio Decreto, los puntos porcentuales que se indican en el **Anexo I** que forma parte integrante del mismo.

El **artículo 4º del Decreto 814/01** establece el cómputo de las contribuciones patronales como crédito fiscal del IVA, sin hacer referencia a que pueden computarse como pago a cuenta de dicho impuesto. Por lo tanto ese porcentaje sobre las contribuciones patronales sólo puede ser utilizado en la determinación del IVA y en carácter de crédito fiscal, formando parte del cálculo para la determinación del *saldo técnico* del impuesto.

En cuanto al cómputo como crédito fiscal en IVA dispuesto en el artículo 4º mencionado, se establece además que el reconocimiento del carácter de crédito fiscal deberá ser de variada intensidad en las distintas áreas y regiones del país, y por ello se determinan porcentajes por zona que veremos seguidamente.

El Decreto 984/2001 incorporó el segundo párrafo del mencionado artículo 4, agregando que *“en el caso de los exportadores, las contribuciones que resulten computables como crédito fiscal del impuesto al valor agregado, de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior, tendrán el carácter de impuesto facturado a los fines de la aplicación del artículo 43 de la ley del tributo”*

Este artículo 43 de la ley de IVA tiene que ver con la acreditación, devolución o transferencia del mismo del crédito fiscal originado.

Pero antes de analizar las distintas alícuotas aplicables de acuerdo al Anexo I citado, una cuestión que surge es la referida al momento en que debe computarse la proporción de las contribuciones patronales jubilatorias como crédito fiscal en el IVA.

Del texto del propio Decreto se interpreta que se refiere a contribuciones *efectivamente pagadas*, es decir, que una vez abonadas las contribuciones patronales, constituirán crédito fiscal en ese momento, correspondiendo el cómputo en la declaración jurada del IVA de ese mismo mes.

Esta cuestión estuvo opinada, sobre todo por las resoluciones dictadas en referencia a la normativa que establecía beneficios de cómputo de crédito fiscal con anterioridad al Decreto que analizamos.

La situación fue zanjada con la resolución RG (AFIP) 1.069, del 16/08/01, que establece un cambio de criterio para el cómputo de las contribuciones patronales como crédito fiscal. Esta norma claramente dispone:

“A los fines del cómputo previsto en el artículo 4º del Decreto 814/01 ... los contribuyentes y responsables aplicarán los puntos porcentuales que para cada caso se indican en el Anexo I de dicha norma sobre las remuneraciones imponibles ... correspondientes al mes de devengamiento de las respectivas contribuciones patronales; a su resultado se lo imputará como crédito fiscal del impuesto al valor agregado del mismo período mensual devengado, en la medida en que fueran ingresadas hasta la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada del mencionado impuesto.”²³

En el supuesto que dicho ingreso se realice con posterioridad a la fecha indicada, el mismo se podrá computar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal en que se hubiera efectuado el pago de las contribuciones.

Si el importe de las contribuciones no fuera ingresado en su totalidad, deberá computarse exclusivamente el monto parcial efectivamente abonado.

²³ El subrayado es nuestro

Para la confección de la declaración jurada del impuesto al valor agregado, el cómputo como crédito fiscal se consignará en el campo "Contribuciones de seguridad social (D. 814/01)" de la carpeta "Crédito fiscal" de la pestaña "Compras" de la pantalla "Determinación de débitos, créditos e ingresos directos", del Programa Aplicativo "IVA - Versión 3.2".

De acuerdo a esta resolución, no quedan dudas respecto a las condiciones para la procedencia del cómputo como crédito fiscal en el IVA del porcentaje de contribuciones patronales correspondientes, y estas son:

- a) Que se aplique el porcentaje correspondiente a la base imponible de las contribuciones patronales;
- b) Que dicho porcentaje sea el vigente al momento del devengamiento de las cargas sociales que se consideran;
- c) Que se trate de contribuciones patronales correspondientes a un período anterior, o eventualmente el mismo período fiscal devengado para el IVA que se liquida, siempre que el pago sea efectuado antes del vencimiento dispuesto para la declaración jurada de IVA;
- d) Se computará en la medida de las contribuciones ingresadas (si no se paga la totalidad de las contribuciones devengadas, se computará en proporción a lo efectivamente pagado).

Como los puntos porcentuales determinados fueron calculados en función del incremento al 16% original, algunos autores sostenían que no debían computarse como crédito fiscal en IVA los porcentajes aplicados sobre el aumento del 4% en las contribuciones patronales, dispuesto por el artículo 9º del Título V de la ley 25.453 ya explicado, para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios.

Actualmente no se repara en tal distinción, y el porcentaje definido por cada zona se aplica al total de la base imponible definido para las contribuciones patronales, sin detracción alguna producto del incremento de los porcentajes de contribuciones sucedidos con posterioridad.

La siguiente cuestión que se plantea es la relativa a lo que se entiende por “pago” a los efectos de las normas tratadas. En concreto si, por ejemplo, se consideran pagadas las contribuciones patronales incluidas en un plan de pagos a la fecha de vencimiento de la declaración jurada de IVA.

Consideramos que la obligación se halla extinguida en la medida que el deudor cumpla con los términos de la regularización, es decir, que una vez cancelado el plan, el cómputo del crédito fiscal resulta procedente en el mes en que dicha circunstancia se produzca.

La otra cuestión que dio lugar a interpretaciones fue la referida al prorrateo del crédito fiscal producto de la aplicación del Decreto, en los casos de empleadores con concurrencia de actividades u operaciones gravadas o exentas en el IVA.

Cabe aclarar que el hecho de que los importes a computar se consideren crédito fiscal a los efectos de la determinación del impuesto, no implica que deban reunir los requisitos para su cómputo determinados en el artículo 12 de la ley de IVA.

La duda se planteó respecto a la necesidad de aplicar el procedimiento de prorrateo establecido en el artículo 13 de la citada norma, ya que no detentan la misma naturaleza de los créditos fiscales a los que alude el artículo 12.

Sí queda claro que el saldo a favor del contribuyente que pudiera producirse por la consideración de estos créditos fiscales en la determinación del IVA, debe tener el tratamiento previsto en el primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen.

El inciso c) del artículo 1° del Decreto 730/01 reafirma esta última postura cuando expresa que los saldos a favor que pudieren originarse como consecuencia del cómputo de los referidos créditos tendrán el tratamiento previsto en el primer párrafo del artículo 24 de la ley del tributo.

Con el dictado del **Decreto 1.350/01** se determina claramente la situación relativa al prorrateo del crédito fiscal para estos casos, expresando en su artículo 2 que: *“los importes de las contribuciones patronales que, de acuerdo con las disposiciones del artículo 4° del Decreto N° 814 del 20 de junio de 2001, y sus modificaciones, o en virtud de los convenios de competitividad celebrados o que se celebren en el futuro, sean susceptibles de ser computados como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, **estarán sujetos al procedimiento establecido por el artículo 13 de la ley del impuesto, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, cuando las remuneraciones que los originen se relacionen indistintamente con operaciones gravadas y con operaciones exentas o no gravadas.**”*

Asimismo, la norma establece que los montos de las referidas contribuciones patronales computados como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, en ningún caso serán deducibles a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias.

Si bien esto quedó plasmado a través de un Decreto, esta restricción no está plasmada en el Decreto 814/01, que en principio no limita el cómputo a la afectación a actividad gravada, esto reforzado por el hecho de que es un crédito fiscal “sui géneris”, en tanto no le son aplicables las disposiciones del artículo 12 de la ley de IVA, como comentáramos.

No obstante ello, la norma existe, y es confirmada – lógicamente – por la AFIP. La posición del organismo es ratificada a través del servicio “ABC - Consultas y respuestas frecuentes”, mediante la pregunta cuyo ID es 8300692, que dice: *“Si de acuerdo al Decreto*

Nº 814/01 computo como crédito fiscal las contribuciones patronales abonadas, ¿debo aplicar el prorrateo del art. 13 de la ley de IVA si poseo actividades gravadas y exentas”

La respuesta de la AFIP es concreta, y en el sentido ya expuesto anteriormente, coincidiendo con el Decreto 1350/01: *“Los importes de las contribuciones patronales que sean susceptibles de ser computados como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, estarán sujetos al procedimiento establecido por el art. 13 de la ley del impuesto, cuando las remuneraciones que los originen se relacionen indistintamente con operaciones gravadas y con operaciones exentas o no gravadas”.*

Porcentajes por Zonas

Antes de la vigencia del Decreto 814/01, el **Decreto 2.609/93**, al que deroga, disponía la disminución de las contribuciones a cargo de los empleadores sobre la nómina de salarios para las actividades, jurisdicciones y conceptos indicados en la propia norma; estableciendo porcentajes aplicables para las distintas áreas y regiones del país.

Si bien se deja sin efecto el régimen de reducción de contribuciones a la seguridad social por zonas dispuesto por el Decreto 2.609/93, se establece la posibilidad de computar determinados porcentajes de las contribuciones patronales pagadas como crédito fiscal en el IVA, como venimos desarrollando.

Los porcentajes se establecieron para cada jurisdicción tomando como base las alícuotas de reducción de contribuciones del Decreto 2.609/93 que se derogaba.

Estos porcentajes fueron luego reducidos en un punto y medio porcentual (1,5%) por aplicación del artículo 1° de la Ley Nº 25.723 (B.O. 17/01/03). En las zonas en las que los porcentajes, aplicables con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley, fueran inferiores al 1,5%, los contribuyentes y responsables no tendrán derecho al cómputo al que se refiere el artículo 4° del Decreto Nº 814/2001.

Se exceptuó de la reducción (de ese 1,5% mencionado) a todas las zonas en las que los porcentajes aplicables fueran superiores al siete por ciento (7%). Es decir, que aquellas zonas que tuvieran, antes de la entrada en vigencia de la ley 25.723, un porcentaje de reducción por encima del 7%, mantienen el porcentaje, sin detracción alguna.

Por lo tanto, los porcentajes del Anexo I, quedaron establecidos como se muestra a continuación desde enero de 2003, en tanto las disposiciones de la ley mencionada entraron en vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial, surtiendo efectos para las contribuciones patronales sobre la nómina salarial abonadas a partir del mes siguiente al de dicha publicación, es decir, las pagadas en el mes de febrero de 2003 mencionado.

CÓDIGO ZONAL	JURISDICCIÓN	% DE RECONOCIMIENTO DE IVA APLICABLE	
		DESDE EL 01/02/03	DESDE EL 01/07/01 HASTA 31/01/03
1	Ciudad Aut. de Buenos Aires	-	1,30%
2	Gran Buenos Aires	-	1,30%
3	Tercer Cinturón del GBA	0,85%	2,35%
4	Resto de Buenos Aires	1,90%	3,40%
5	Bs. As. - Patagones	2,95%	4,45%
6	Bs. As. - Carmen de Patagones	4,00%	5,50%
7	Córdoba - Cruz del Eje	5,05%	6,55%
8	Bs. As. - Villarino	2,95%	4,45%
9	Gran Catamarca	7,60%	7,60%
10	Resto de Catamarca	8,65%	8,65%
11	Ciudad de Corrientes	9,70%	9,70%
12	Formosa - Ciudad de Formosa	10,75%	10,75%
13	Córdoba - Sobremonte	7,60%	7,60%
14	Resto del Chaco	11,80%	11,80%
15	Córdoba - Río Seco	7,60%	7,60%
16	Córdoba - Tulumba	7,60%	7,60%
17	Córdoba - Minas	5,05%	6,55%
18	Córdoba - Pocho	5,05%	6,55%

19	Córdoba - San Alberto	5,05%	6,55%
20	Córdoba - San Javier	5,05%	6,55%
21	Gran Córdoba	1,90%	3,40%
22	Resto de Córdoba	2,95%	4,45%
23	Corrientes - Esquina	7,60%	7,60%
24	Corrientes - Sauce	7,60%	7,60%
25	Corrientes - Curuzú Cuatiá	7,60%	7,60%
26	Corrientes - Monte Caseros	7,60%	7,60%
27	Resto de Corrientes	9,70%	9,70%
28	Gran Resistencia	9,70%	9,70%
29	Chubut - Rawson Trelew	7,60%	7,60%
30	Resto del Chubut	8,65%	8,65%
31	Entre Ríos - Federación	7,60%	7,60%
32	Entre Ríos - Feliciano	7,60%	7,60%
33	Entre Ríos - Paraná	2,95%	4,45%
34	Resto de Entre Ríos	4,00%	5,50%
35	Jujuy - Ciudad de Jujuy	9,70%	9,70%
36	Resto de Jujuy	10,75%	10,75%
37	La Pampa - Chicalco	5,05%	6,55%
38	La Pampa - Chalileo	5,05%	6,55%
39	La Pampa - Puelen	5,05%	6,55%
40	La Pampa - Limay Mahuida	5,05%	6,55%
41	La Pampa - Curaco	5,05%	6,55%
42	La Pampa - Lihuel Cauel	5,05%	6,55%
43	La Pampa - Santa Rosa y Toayl	2,95%	4,45%
44	Resto de La Pampa	4,00%	5,50%
45	Ciudad de La Rioja	7,60%	7,60%
46	Resto de La Rioja	8,65%	8,65%
47	Gran Mendoza	4,00%	5,50%
48	Resto de Mendoza	5,05%	6,55%
49	Misiones - Posadas	9,70%	9,70%
50	Resto de Misiones	10,75%	10,75%
51	Ciudad Neuquén/Plotier	4,00%	5,50%
52	Neuquén - Centenario	4,00%	5,50%
53	Neuquén -Cutralcó	8,65%	8,65%

54	Neuquén - Plaza Huincul	8,65%	8,65%
55	Resto de Neuquén	5,05%	6,55%
56	Río Negro Sur hasta paralelo 42	8,65%	8,65%
57	Río Negro - Viedma	4,00%	5,50%
58	Río Negro - Alto Valle	4,00%	5,50%
59	Resto de Río Negro	5,05%	6,55%
60	Gran Salta	9,70%	9,70%
61	Resto de Salta	10,75%	10,75%
62	Gran San Juan	5,05%	6,55%
63	Resto de San Juan	7,60%	7,60%
64	Ciudad de San Luis	4,00%	5,50%
65	Resto de San Luis	5,05%	6,55%
66	Santa Cruz - Caleta Olivia	8,65%	8,65%
67	Santa Cruz - Río Gallegos	8,65%	8,65%
68	Resto de Santa Cruz	9,70%	9,70%
69	Santa Fe - General Obligado	7,60%	7,60%
70	Santa Fe - San Javier	7,60%	7,60%
71	Santa Fe y Santo Tomé	2,95%	4,45%
72	Santa Fe - 9 de Julio	7,60%	7,60%
73	Santa Fe - Vera	7,60%	7,60%
74	Resto de Santa Fe	2,95%	4,45%
75	Ciudad de Sgo. del Estero y La Banda	10,75%	10,75%
76	Sgo. del Estero - Ojo de Agua	7,60%	7,60%
77	Sgo. del Estero - Quebrachos	7,60%	7,60%
78	Sgo. del Estero - Rivadavia	7,60%	7,60%
79	Tierra del Fuego - Río Grande	8,65%	8,65%
80	Tierra del Fuego - Ushuaia	8,65%	8,65%
81	Resto de Tierra del Fuego	9,70%	9,70%
82	Gran Tucumán	7,60%	7,60%
83	Resto de Tucumán	8,65%	8,65%

Como comentáramos anteriormente, las disposiciones del Decreto 814/01 tienen vigencia a partir del 1º de julio de 2001, por lo que los porcentajes determinados según el Anexo I del mismo resultan de aplicación para las contribuciones devengadas a partir de esa fecha en adelante.

Como consecuencia de la posibilidad de efectuar el cómputo como crédito fiscal en el IVA, se receptó en los aplicativos para la determinación del impuesto esta modificación normativa, habilitando un campo al efecto, donde el contribuyente debe consignar el importe obtenido de la aplicación de la alícuota correspondiente.

Definición de zonas geográficas. El “tercer cinturón” y el “Gran Buenos Aires”

En cuanto a este punto, seremos breves, ya que el objetivo es clarificar el tratamiento de las alícuotas a considerar para el caso de zonas que a prima facie no se encuentran adecuadamente detalladas en el texto del Decreto 814/01, y así poder determinar cabalmente el porcentaje aplicable.

En particular, en lo referente al denominado “**Tercer Cinturón**” aludido en el Decreto, no existe en la norma referencia de las localidades que comprende. No obstante ello, debemos remitirnos al **Decreto 1.520/98** que sí desagrega las localidades y conglomerados comprendidos.

Por lo expresado, del Anexo I Decreto 1.520 citado, se desprende que las localidades comprendidas en el tercer cinturón son las siguientes:

- La Plata
- Berisso
- Ensenada
- Pilar
- General Rodríguez
- Escobar

- Marcos Paz
- San Vicente
- Cañuelas

Asimismo, el “**Gran Buenos Aires**” comprende las localidades de: Almirante Brown, Avellaneda, Berazategui, Esteban Echeverría, Florencio Varela, General San Martín, General Sarmiento, La Matanza, Lanús, Lomas de Zamora, Merlo, Moreno, Morón, Quilmes, San Fernando, San Isidro, Tigre, Tres de Febrero y Vicente López.

En cuanto al “**Resto de Buenos Aires**”, la definición de los partidos y localidades incluidas se determina por exclusión, es decir, quedan involucradas las zonas de la provincia no incorporadas en las dos anteriores (Gran Buenos Aires y Tercer Cinturón) y dentro de Patagones, Carmen de Patagones y Villarino.

Situación de empleadores con dependientes en distintas zonas geográficas

No es inusual que muchas empresas cuenten con personal en diferentes establecimientos, a su vez ubicados en distintas zonas del país.

En estos casos se plantea la metodología a utilizar para computar el crédito fiscal en el IVA, en tanto las alícuotas aplicables a cada zona difieren unas de otras, así como el personal afectado y la retribución bruta de los mismos, que resulta ser la base imponible a considerar para la aplicación del porcentaje respectivo.

La solución es determinar la masa salarial que resulte ser la base para la determinación de las cargas sociales, pero para cada zona. Es decir, deben sumarse las remuneraciones brutas con destino a contribuciones patronales por cada zona, y luego a cada una de estas bases así determinadas se le aplicará la alícuota correspondiente, en función de lo dispuesto en el Anexo I del Decreto 814/01.

Suponiendo una empresa con 2 dependientes en la ciudad de La Plata, provincia de Buenos Aires, cuya remuneración bruta asciende a \$ 15.000 cada uno. Y otros dos dependientes que prestan servicios a las órdenes de la empresa pero en un establecimiento ubicado en la ciudad de Jujuy, cuyo sueldo bruto mensual asciende a la suma de \$ 18.000 por cada uno.

Se deberá computar como crédito fiscal en el IVA del mes correspondiente el importe que resulte de aplicar a los \$ 30.000 la alícuota del 0,85%, sumado al monto que surja de aplicar a los \$ 36.000 la alícuota del 9,70%. Por ende, se tomará como crédito fiscal en el IVA la suma total de \$ 4.047.

Cómputo extemporáneo del crédito fiscal

Ya analizamos las disposiciones del **Decreto 1.069/01**, que realiza aclaraciones en relación con el cómputo del crédito fiscal en el IVA.

Reiteramos aquí que el mismo determina que *“...en el supuesto que dicho ingreso se realice con posterioridad a la fecha indicada, el mismo se podrá computar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal en que se hubiera efectuado el pago de las contribuciones.”*

Según lo preceptuado por el Decreto, y haciendo una interpretación literal de la letra del mismo, no habría inconveniente alguno para computar en una declaración jurada de IVA posterior a la correspondiente al período devengado de cargas sociales, el crédito fiscal vinculado (según artículo 4º del Decreto 814), en la medida que se pague con posterioridad a la fecha del vencimiento. La ausencia del pago impide en principio computarlo en la declaración jurada cuyo vencimiento opere en el mismo período.

Tengamos en cuenta algo que ya analizáramos, pero que no está demás remarcar en este punto. Las declaraciones juradas de cargas sociales comienzan a vencer, según la

terminación de la CUIT (en función de su dígito verificador) a partir del día 7 o posterior – si resulta ser inhábil – del mes inmediato siguiente al del devengamiento de los haberes mensuales. Es decir, las cargas sociales por los sueldos del mes de mayo, vencen a partir del 07/06 siguiente en función de la terminación de la CUIT.

Las declaraciones juradas determinativas del IVA del mismo mes de mayo, comienzan a vencer a partir del día 18/06, con posterioridad a los vencimientos de las contribuciones de la seguridad social. Esto permite que se puedan efectivizar las prescripciones del Decreto, al computar como crédito fiscal el importe que surja de aplicar a las remuneraciones del mes de mayo las alícuotas correspondientes de la declaración jurada. Y en la medida que el empleador proceda al pago de tales contribuciones, podrá hacer uso del crédito e imputarlo en la declaración jurada de IVA que vence con posterioridad.

En el caso que al vencimiento de la declaración jurada de IVA no se encuentren pagas las contribuciones patronales, el contribuyente no podrá hacer uso del monto como crédito fiscal.

Aclárese que la obligación es respecto al pago de las contribuciones, por lo que entendemos que de no haber abonado el resto de los conceptos que componen la declaración jurada del SUSS (aportes y contribuciones de obra social, ART, seguro de vida obligatorio, e incluso aportes a la seguridad social), corresponde dicho cómputo, no obstante las acciones que puedan llevar adelante los organismos pertinentes por el resto de los conceptos impagos.

El punto es qué ocurre si se omitió computar como crédito fiscal los montos resultantes de aplicar estos criterios durante uno o varios períodos fiscales. ¿Puedo hacerlo en declaraciones juradas de IVA posteriores?

La respuesta es sí. Siempre que:

- Las contribuciones correspondan períodos cuyo devengamiento es anterior a la declaración jurada de IVA en la que se pretende hacer uso del beneficio
- Las contribuciones patronales hayan sido abonadas con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada de IVA a la que se pretende imputar tales importes.
- Si el importe de las contribuciones no fuera ingresado en su totalidad, deberá computarse exclusivamente el monto parcial efectivamente abonado.

En base a lo expuesto, no quedan dudas que el crédito fiscal derivado del Decreto 814/01 reúne idénticas características en su esencia que el crédito fiscal al que alude el artículo 12 de la ley del gravamen – aunque no deban darse todo los requisitos indicados en el mismo para dar lugar a la procedencia de su cómputo – y por ello recibe similar tratamiento desde el punto de vista técnico.

Veamos entonces cómo podemos instrumentar el cómputo de tales beneficios no declarados oportunamente.

Sabemos que artículo 13 de la ley de procedimiento tributario (ley 11.683) hace responsable al declarante por el gravamen exteriorizado, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma.

Para poder acceder a la rectificación “en menos” y así pretender reducir el monto declarado oportunamente, se debería iniciar el proceso de repetición establecido en el artículo 81 de la citada ley, como lo confirma la **Instrucción general (DGI) 158/76**.

El fisco a través del **Dictamen (DAL - DGI) 23/93**, sostuvo que *"no pueden ser aceptadas declaraciones juradas rectificativas en menos del impuesto liquidado, en las que se pretenda modificar la base del impuesto sobre la base de errores conceptuales, o bien de errores de cálculo intencionales, considerando que las mismas deben ser tomadas como*

reclamos de repetición. Todo ello, sin perjuicio de que el Fisco requiera al contribuyente la explicación de los fundamentos de su pretensión, en orden a otorgarle tal carácter al reclamo".

Concluye además que sólo es procedente la declaración jurada rectificativa en menos cuando contengan errores de cálculo que "*...impliquen un error material que resulte de la simple y clara verificación de la declaración y/o de su compulsa con la letra de la ley, como por ejemplo los casos en los que se consignan alícuotas o porcentajes equivocados, pero dispuestos por las leyes en vigencia".*

No obstante la **Instrucción 158/76** antes citada establece que la norma del artículo 13 de la ley 11.683 "*consagra en general al principio de que el monto de impuesto que resulte de una declaración jurada no podrá ser reducido por declaraciones posteriores, salvo errores de cálculo cometidos en la declaración misma. En consecuencia, cualquier pretensión de reducción de dicho monto supone ya la acción de repetición que regula el artículo 74²⁴ de la misma ley".*

Pero, aclara la propia Instrucción, "*...el principio anterior no puede aplicarse cuando un Decreto del Poder Ejecutivo, dictado en función de una delegación legal, consagra un beneficio con carácter retroactivo, para cuya efectivización es indispensable rectificar la declaración jurada presentada con anterioridad a la publicación del mismo. En este caso, no puede entenderse que haya repetición de impuesto, sino una deducción con carácter retroactivo, autorizada por la ley o por un Decreto en esta fundada."*

En función de lo anteriormente expresado, no resulta correcto ni conveniente realizar las rectificativas en menos de las declaraciones juradas de IVA. La cuestión es que en teoría podríamos tomar el beneficio no computado oportunamente como crédito fiscal, pero no

²⁴ Hoy la referencia es al artículo 81, que contiene la acción y demanda de repetición.

podemos hacerlo a través de la rectificación en menos de las declaraciones juradas de IVA
¿Cómo hacemos entonces para aplicarlo técnicamente en la práctica?

La solución es recurrir a la “**teoría de las correcciones simétricas**”, enarbolada por Humberto P. Diez, que consiste en hacer uso de lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de la ley 11.683 que reza:

"Cuando, a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Administración Federal de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta hasta anular el tributo resultante de la determinación"

La **teoría de las correcciones simétricas** surge de la interpretación de la norma, y consiste en compensar ingresos efectuados en exceso con determinaciones de obligaciones futuras, sin necesidad de rectificar las declaraciones juradas.

Si bien no es aplicable a cualquier caso – por ejemplo, no pueden comprender la modificación del precio de ciertas operaciones reflejado en sus declaraciones juradas, sobre la base de una interpretación extensiva de un ajuste practicado en otras operaciones²⁵ – sí es útil en muchas otras circunstancias como ajustes de valuación de inventarios, imputación de malos créditos, diferencias de imputación de la renta en impuesto a las ganancias, así como el caso que nos ocupa, entre otros.

De acuerdo a esta teoría, el fisco se encuentra obligado, a instancias de una verificación o determinación impositiva, a compensar los gravámenes con el objeto de evitar la interposición innecesaria de recursos de repetición.

²⁵ Causa Alfred C. Toepfer International SA (TF 27014-I) c/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala I - 13/09/2016.

Consiste en un procedimiento que el fisco deberá aplicar en caso que compruebe que se dan los extremos establecidos en la norma antes citada, de manera obligatoria, tal cual lo establece el mentado artículo 81.

Entendemos que no existen impedimentos para hacer uso de la *teoría de las correcciones simétricas* en este caso, y así lo ha reafirmado la jurisprudencia al hacer hincapié en la finalidad del instituto a efectos de evitar acciones de repetición, con el consiguiente dispendio de tiempo y recursos tanto para el contribuyente como para el propio fisco²⁶; la obligatoriedad de actuar de oficio en estos casos en la búsqueda de la verdad material de los hechos²⁷; el hecho de no requerir, para la aplicación del penúltimo párrafo del artículo 81, la prescripción de la acción de repetición ante la existencia de créditos y deudas correspondientes a un mismo contribuyente²⁸; o la imperatividad de la aplicación de esta alternativa por parte del fisco²⁹.

La cuestión relativa a las correcciones simétricas ha sido debatida en las **Reuniones del Grupo de Enlace AFIP-DGI/Consejo** Profesional de Ciencias Económicas de CABA (CPCECABA).

En la reunión de fecha 03/04/02 surgió lo siguiente:

“CPCECABA: En una verificación, la Dirección General Impositiva detecta un ajuste en el IVA a favor del Organismo Fiscal que, por aplicación de la ley 11683, corresponde compensar de oficio. Sin embargo, en la región sostienen que al no tener 'atribuciones' para efectuar tal compensación, debe iniciar el procedimiento de determinación de oficio correspondiente. ¿Cómo se resuelve en la práctica este tema?

²⁶ Fallo Siemens SACIFI, CNAF, Sala IV, 15/11/83

²⁷ Causa Concesionaria Vial Metropolitana S.A., TFN, sala B, 20/09/04. También Saiach Construcciones S.A. c/DGI, CNAF, Sala V, 23/08/11

²⁸ La Biznaga SAACIFyM, CSJN, 31/03/87. En igual sentido Instituto Movilizador de Fondos Cooperativos, TFN, Sala C, 11/02/98.

²⁹ Sistemas Prepagos S.R.L., TFN, Sala B, 27/12/02.

AFIP: Dicha compensación resulta de obligatoria realización por la Instrucción general (DGI) 12/1994. De todas maneras, se toma nota del tema y se volverá a analizar dicho instructivo para evaluar si se ha omitido algún procedimiento operativo."

En una reunión posterior, de fecha 08/05/02 se consultó:

"Compensación automática por correcciones simétricas.

CPCECABA: En una verificación la DGI detecta un ajuste en el IVA a favor del organismo fiscal que, por aplicación de la ley 11683, corresponde compensar de oficio. Sin embargo en la región sostienen que al no tener "atribuciones" para efectuar tal compensación, debe iniciar el procedimiento de determinación de oficio correspondiente. ¿Cómo se resuelve en la práctica este tema?

AFIP: Dicha compensación resulta de obligatoria realización por la IG 12/94. De todas maneras se toma nota del tema y se volverá a analizar dicho instructivo para evaluar si se ha omitido algún procedimiento operativo."

En otra reunión del 26/05/11, en el punto 2.1, el debate fue el siguiente:

"CPCECABA: Tomando en consideración la dd.jj. original presentada en el punto anterior, se concluye que en el importe del crédito fiscal (\$ 60.000) se han tomado \$ 8.000 de más, por corresponder al período fiscal inmediato posterior.

Dado que ese importe de \$ 8.000 ha incidido en el período fiscal inmediato posterior, al haberse determinado un impuesto en exceso, ¿corresponde interpretar la procedencia de la compensación de ajustes simétricos?

AFIP: La compensación por ajustes simétricos resulta aplicable en la medida en que exista un proceso de verificación iniciado por esta Administración que busque la verdad material de la situación fiscal verificada. El carácter distintivo de la compensación simétrica es la imperatividad de oficio.

De no darse esta situación, el contribuyente debe proceder a la rectificación de la declaración jurada en la cual se determinará un mayor impuesto que tendrá que ingresarse con más los intereses, en caso que se efectuara con posterioridad al vencimiento de la obligación.”

En contra de esta postura, y haciendo caso omiso a los vastos antecedentes al respecto, la AFIP, una vez más aquí sigue insistiendo con argumentaciones contrarias. Así lo manifiesta en el espacio **ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes**, a través de la consulta ID 646417, como sigue:

“Contribuyente: Una empresa que nunca consideró como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado el cómputo de las contribuciones patronales que autoriza el Decreto N° 814/2001, ¿puede computarlas en la próxima declaración jurada de ese impuesto?”

AFIP: El mencionado cómputo es improcedente ya que los porcentajes que corresponden sobre las remuneraciones relativas al mes de devengamiento de las respectivas contribuciones patronales, se deben imputar como crédito fiscal del impuesto al valor agregado del mismo período mensual devengado, en la medida en que fueran ingresadas hasta la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada del mencionado impuesto.”

La AFIP hace esta interpretación apoyándose en la literalidad del artículo 4° de la Resolución General 1069/01 citada en este trabajo anteriormente.

Insistimos en que no creemos ajustado a derecho y menos procedente que la Administración pretenda cercenar este cómputo, resultando plenamente aplicable lo expresado con respecto a la teoría de las correcciones simétricas, debiendo el fisco compensar los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, tal como manda la norma.

Análisis de la prescripción

Vinculado al tema tratado en el apartado anterior, debemos analizar al menos someramente la cuestión de la prescripción en materia previsional, para los casos en los que los contribuyentes pretendieran hacer uso del cómputo retroactivo de los créditos fiscales no tomados, producto de la no aplicación de las disposiciones antes mencionadas en los períodos no prescriptos en que hubiera correspondido.

Tal omisión pudo deberse al desconocimiento, o incluso el hecho de no haber procedido al pago de las contribuciones patronales determinadas a través de las declaraciones juradas F. 931 oportunamente.

Para ello es menester analizar la situación antes del dictado del actual Código Civil y Comercial (CCyC), y lo ocurrido con posterioridad a su entrada en vigencia, el 01/08/2015.

El **artículo 2.560 del nuevo CCyC** establece como término de prescripción genérico el plazo de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local.

Si bien parte de la doctrina sostiene que los recursos de la seguridad social han visto reducido el término de prescripción a los 5 años, entendemos que al tratarse de una ley específica, **Ley 14.236** (B.O. 16/10/53), se aplicaría el plazo previsto por la misma, es decir 10 años:

“Las acciones por cobro de contribuciones, aportes, multas y demás obligaciones emergentes de las leyes de previsión social prescribirán a los diez años. Las acciones que aún no hubieren prescripto, para la reclamación de aportes y contribuciones, se prescribirán a los diez años de la sanción de la presente ley.”³⁰

A su vez, el fisco ha intentado imponer el plazo de prescripción de 2 años, sobre todo luego de detectar un incremento en la cantidad de declaraciones rectificadas en menos –

³⁰ Texto según Art. 16, Ley 14.236, BO: 16/10/53

que en materia de seguridad social no tenían restricciones para su rectificación en este sentido – regulando la aplicación de las mismas a través de la resolución general 3093, e interpretando en el caso de las rectificativas en menos, producto de la aplicación de los beneficios de reducción de las contribuciones de la seguridad social que:

“Los pagos efectuados en concepto de contribuciones patronales sin hacer uso, oportunamente, del beneficio de reducción establecido por el artículo 2 de la ley 25250, constituyen pagos por error y no sin causa, quedando en consecuencia sujetos a la prescripción bienal prevista en el artículo 4030 del Código Civil ... por cuanto desde el punto de vista del contribuyente, el hacer uso o no del beneficio en cuestión resultaba facultativo, encontrándose por ello, en principio obligado a ingresar las contribuciones sin la reducción prevista en dicha norma, y por lo tanto, existiendo la obligación de ingreso de las contribuciones, así como la calidad de acreedor del organismo, habría mediado solamente un error en la cuantía del pago a ingresar, lo que equivale a sostener, que la obligación contaba con causa.”

Según calificada doctrina³¹, a la cual en parte adherimos, cuando el empleador, legítimamente habilitado por la ley para computar una reducción del tributo, incurre en un error de hecho o de derecho, lo que está provocando es un pago indebido y un consecuente enriquecimiento sin causa, con lo cual, el nuevo CCyC es claro al permitir las rectificativas.

No obstante ello, entiende que *“el artículo 2560 dice claramente que el término genérico opera siempre que no esté previsto otro en la legislación local. La ley 14236 es (debería estar considerada) como derecho común, con lo cual se debe aplicar el término genérico del artículo 2.560. En consecuencia ...tanto los poderes del Fisco como la acción de repetición en materia de tributos de la seguridad social, está enmarcada, en el derecho*

³¹ Dr. Pérez Daniel G., Dr. Etman Gustavo E.

*civil y por lo tanto resulta aplicable a su respecto el término prescriptivo general de cinco años previsto por el artículo 2560*³².

El artículo 2.560 dice que el término genérico opera siempre que no esté previsto otro en la legislación local. En todo caso, y como plazo mínimo, en caso de interpretar que la ley 14.236 es de derecho común y por ende no local, se aplicaría el plazo de cinco (5) años y no el de dos (2) años como antojadizamente pretende la AFIP.

Ahora, en caso de entender que el plazo de prescripción en materia previsional se vio reducido de 10 a 5 años, cabe analizar para qué casos y desde cuándo rige tal reducción eventualmente.

En función de que la principal reforma que introduce el nuevo Código, con relación a la prescripción, se refiere a los plazos, es de vital importancia tener en cuenta cuáles deberán aplicarse en los casos concretos.

A tal efecto, el Art. 2.537 sobre modificación de los plazos por ley posterior del CCyC establece que: *“Los plazos de prescripción en curso al momento de la entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la anterior. Sin embargo, si por esa se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior”*.

De acuerdo a lo propuesto por *Gustavo E. Etman*³³, la interpretación que debe realizarse del mencionado artículo fue claramente explicada por una de sus redactoras, la doctora Kemelmajer, quien indica las siguientes pautas para su aplicación:

³² EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL. EL ANÁLISIS RESPECTO DE LOS TRIBUTOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL, Pérez, Daniel G., Liquidación de Sueldos, Ed. Errepar

³³ LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA DE LOS TRIBUTOS LOCALES Y EL NUEVO CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN, Etman, Gustavo E., Doctrina Tributaria ERREPAR, Enero de 2016.

1. La regla general es que los plazos que están corriendo se rigen por la ley que estaba en vigencia cuando comenzaron a correr.

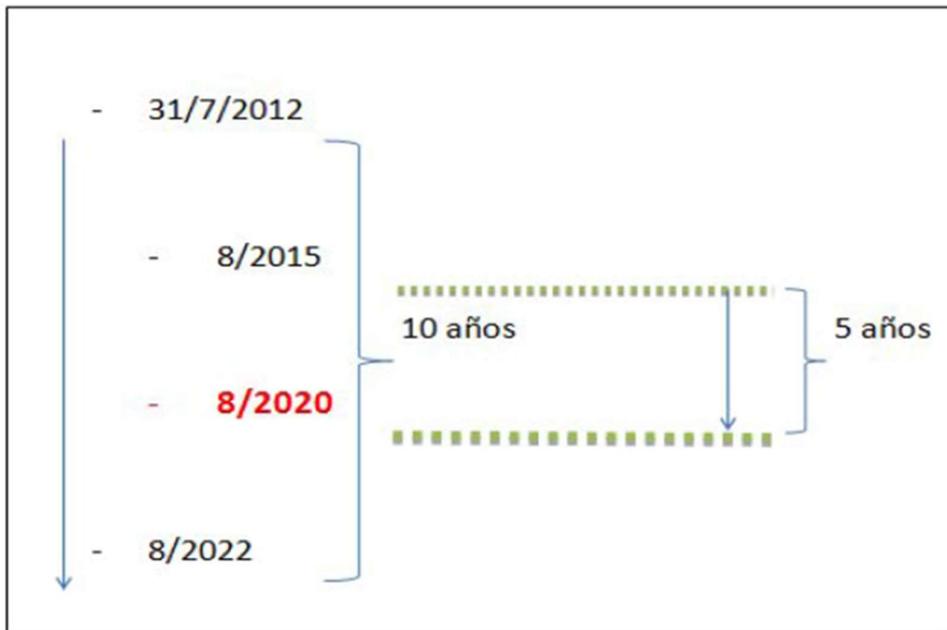
2. Primera excepción: los plazos que están corriendo se rigen por la nueva ley si esta establece plazos más breves, pero se computan a partir de su entrada en vigencia.

3. Segunda excepción: si los plazos de la vieja ley que están corriendo son más largos que los de la nueva ley, pero, si aplicando la nueva desde su entrada en vigencia, el cómputo final es más extenso que el de la vieja ley, se aplicará esta última.

Siguiendo la propuesta del citado autor³⁴, suponiendo el caso de una obligación que haya visto reducido el plazo de prescripción según la postura de aplicar el plazo menor, reduciéndolo de 10 a 5 años. Este propone el tratamiento a dispensar en el caso de que el plazo haya comenzado a computarse a partir del 31/7/12. Y se cuestiona ¿cuál es la ley aplicable? ¿Cuándo se cumple el plazo de prescripción?

En primer lugar advierte, la ley aplicable es la derogada, es decir, el plazo de 10 años. Sin embargo, y dado que el CCyC dispone un plazo menor, deberá aplicarse ésta y computarse desde su vigencia. Es decir, computarse un plazo de 5 años a partir del 1/8/15.

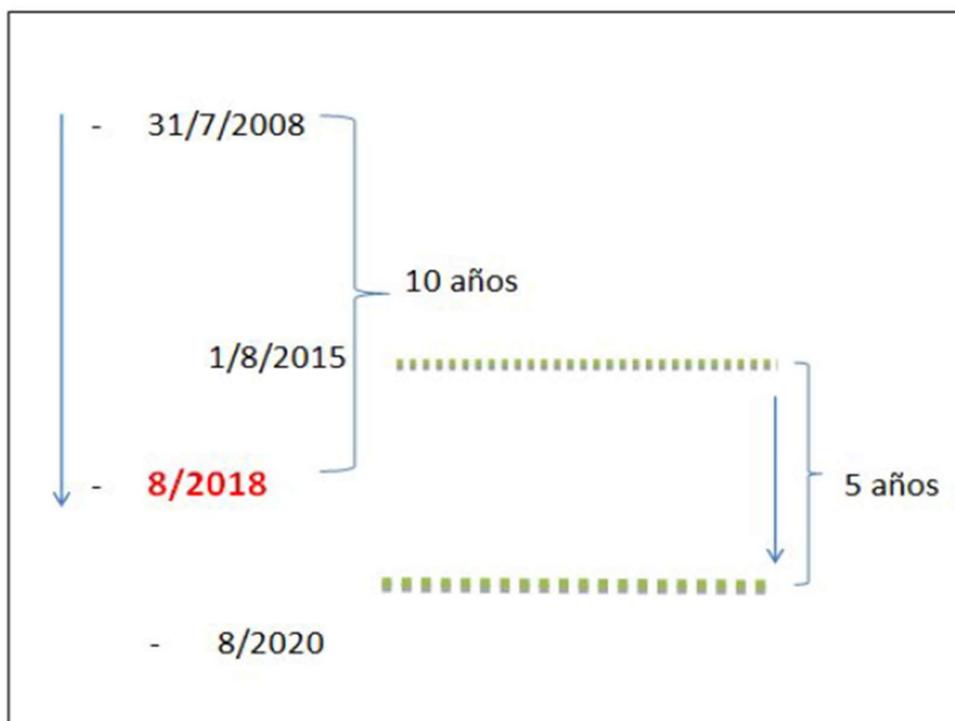
³⁴ Etman, Gustavo E.



Si el plazo comenzó a computarse a partir del 31/7/08, ¿Cuál es la ley aplicable?
 ¿Cuándo se cumple el plazo de prescripción?

Por más que la nueva ley establece plazos más cortos, seguirá rigiendo la anterior, atento a que el plazo de los 10 años se cumplirá con anterioridad al de los 5 años, computados a partir de la vigencia de la nueva.

En este caso la situación se grafica de la manera siguiente:



Nuestra posición, si bien respetamos las fundadas posturas de los prestigiosos autores citados, es que la prescripción en materia previsional a computar es la de 10 años, ya que existe una ley específica, y si bien el CCyC hace referencia a que tiene preminencia la “ley local”, no nos parece atinado apartarnos de lo que la ley nacional 14.236 dispone.

Se debe tener en cuenta incluso, que los plazos de prescripción fueron suspendidos durante 2 años por la ley 26.476 (blanqueo laboral anterior).

CONCLUSIONES

De todo el análisis efectuado a lo largo del presente trabajo, y centrándonos en sus ideas más relevantes, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- I. Las alícuotas establecidas por el Decreto 814/01 en su artículo 2 deben aplicarse considerando la definición que hace la SEPYME a lo largo de las varias resoluciones que fueron actualizando los montos. Lo que hace que la mayor parte de los empleadores encuadren en el inciso b) del mismo, cuyo límite de facturación actualmente es de \$ 900.000.000.

- II. Complementando el punto anterior, las empresas categorizan por el límite mencionado, independientemente de la actividad y el sector.
- III. En el caso de empleadores con dependientes en distintos establecimientos ubicados en zonas geográficas a las que les son aplicables alícuotas diferentes, deberán analizarse las bases imponibles de los trabajadores de cada zona separadamente, y aplicar la alícuota correspondiente en cada caso, en virtud de lo dispuesto por el Anexo I comentado, para luego proceder al cómputo como crédito fiscal del importe resultante.
- IV. En caso de que el contribuyente no haya aplicado correctamente la alícuota correspondiente para el tipo de empresa, en función del artículo 2 del Decreto, no le es aplicable a las determinaciones por diferencias en dichas alícuotas la ley penal tributaria.
- V. El Decreto 814/01 se encuentra suspendido desde su vigencia para establecimientos de educación privada, por lo que los porcentajes determinados a partir del mismo no les son aplicables a estas instituciones, rigiendo para ellas las alícuotas anteriores a su dictado.
- VI. El Decreto prevé el cómputo como crédito fiscal en el IVA de determinado porcentaje de las remuneraciones sujetas a contribuciones de la seguridad social, en la medida de su vinculación con actividad gravada, y por ende sujeto a prorrato, considerando los porcentajes de cada zona geográfica en que se desempeñan los dependientes.
- VII. El crédito fiscal no computado oportunamente en períodos anteriores por la no aplicación de los beneficios del Decreto, puede tomarse retroactivamente por los períodos no prescriptos.
- VIII. Nuestra postura es que puede efectuarse el cómputo extemporáneo de los créditos aludidos supra sin necesidad de rectificar las declaraciones juradas

determinativas del IVA, aplicando la denominada “teoría de las correcciones simétricas.”

- IX. Sostenemos que a los efectos del punto anterior la prescripción es de 10 años, por los argumentos vertidos en el punto respectivo del trabajo.
- X. Si bien no hicimos demasiado hincapié en esta cuestión a lo largo del trabajo, por no considerar relevante efectuar un desarrollo puntual del asunto, se debe tener en cuenta – al momento de determinar el resultado en el Impuesto a las Ganancias del empleador – la menor incidencia producto del monto considerado como crédito fiscal en el IVA, y la consecuente disminución de las cargas sociales derivadas de dicho cómputo, asumiendo que los montos de las contribuciones patronales computados como crédito fiscal en el IVA, no serán deducibles a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias.

ANEXO

AGLOMERADOS URBANOS	CATEGORÍA DE DISMINUCIÓN
CAPITAL FEDERAL	1
PROVINCIA DE BUENOS AIRES	1
Gran Buenos Aires	
Tercer Cinturón del Gran Buenos Aires	
La Plata	2
Berisso	2
Ensenada	2
Pilar	2
General Rodríguez	2
Escobar	2
Marcos Paz	2
San Vicente	2
Cañuelas	2
Carmen de Patagones	5
CATAMARCA	
Gran Catamarca	7
CORDOBA	
Gran Córdoba	3
CORRIENTES	
Ciudad de Corrientes	9
CHACO	
Gran Resistencia	9
CHUBUT	
Rawson - Trelew	7
ENTRE RIOS	
Paraná	4

FORMOSA	
Ciudad de Formosa	10
JUJUY	
Ciudad de Jujuy	9
LA PAMPA	
Santa Rosa - Toay	4
LA RIOJA	
Ciudad de La Rioja	7
MENDOZA	
Gran Mendoza	5
MISIONES	
Posadas	9
NEUQUEN	
Ciudad de Neuquén - Plottier	5
Centenario	5
Cutral-Co	8
Plaza Huincul	8
RIO NEGRO	
Viedma	5
Alto Valle	5
Cinco Saltos	5
Contralmirante Cordero	5
Cipolletti	5
Allen	5
Coronel Juan J. Gómez	5
General Roca	5
Alejandro Stefenelli	5
Cervantes	5

Mainque	5
Ingeniero L. A. Huergo	5
General Enrique Godoy	5
Villa Regina	5
Chichinales	5
Fernández Oro	5
SALTA	
Gran Salta	9
SAN JUAN	
Gran San Juan	6
SAN LUIS	
Ciudad de San Luis	5
SANTA CRUZ	
Caleta Olivia	8
Río Gallegos	8
SANTA FE	
Santa Fe - Santo Tome	4
SANTIAGO DEL ESTERO	
Ciudad de Santiago del Estero - La Banda	10
TIERRA DEL FUEGO	
Río Grande	8
Ushuaia	8
TUCUMAN	
Gran Tucumán	7
PARA CADA PROVINCIA EXCEPTO LAS CORRESPONDIENTES A LAS CIUDADES CAPITALES y PROVINCIALES, AGLOMERADOS QUE SE DETALLAN ANTERIORMENTE	
PROVINCIA DE BUENOS AIRES	1
Gran Buenos Aires	1

Almirante Brown	1
Avellaneda	1
Berazategui	1
Esteban Echeverría	1
Florencio Varela	1
General San Martín	1
General Sarmiento	1
La Matanza	1
Lanús	1
Lomas de Zamora	1
Merlo	1
Moreno	1
Morón	1
Quilmes	1
San Fernando	1
San Isidro	1
Tigre	1
Tres de Febrero	1
Vicente López	1
La Plata	2
Berisso	2
Ensenada	2
Pilar	2
General Rodríguez	2
Escobar	2
Marcos Paz	2
San Vicente	2
Cañuelas	2

Patagones	4
Villarino	4
Resto partidos de Provincia de Buenos Aires	3
CATAMARCA	8
CORDOBA	
Sobremonte	7
Río Seco	7
Tulumba	7
Cruz del Eje	6
Minas	6
Pocho	6
San Alberto	6
San Javier	6
Resto de Departamentos de la Provincia de Córdoba	4
CORRIENTES	
Esquina	7
Sauce	7
Curuzú - Cuatiá	7
Monte Caseros	7
Resto de Departamentos de la Provincia de Corrientes	9
CHACO	11
CHUBUT	8
ENTRE RIOS	
Federación	7
Feliciano	7
Resto de los Departamentos de la Provincia de Entre Ríos	5

FORMOSA	11
JUJUY	10
LA PAMPA	
Chical - Co	6
Chalileo	6
Puelén	6
Limay - Mahuida	6
Curacó	6
Lihuel - Calel	6
Resto de Departamentos de la Provincia de La Pampa	5
LA RIOJA	8
MENDOZA	6
MISIONES	10
NEUQUEN	6
Toda la Provincia de Río Negro excepto el área demarcada sobre y al sur de la siguiente traza: de la frontera con la República de Chile hacia el hasta la localidad de El Bolsón y por el paralelo 42 y hasta la intersección con la ruta nacional 40, por la ruta nacional 40 hacia el norte hasta su intersección con la ruta provincial 6 hasta la localidad de Ingeniero Jacobacci; desde la localidad de Ingeniero Jacobacci hacia el noroeste por la ruta nacional 23 y hasta la localidad de Comallo incluida; desde la localidad de Ingeniero Jacobacci hacia el noreste por la ruta nacional 23 y hasta la ruta nacional 3; por la ruta nacional 3 hacia el sur hasta la localidad de Sierra Grande; desde la localidad de Sierra Grande hacia el este por la ruta provincial 5	6

hasta el Océano Atlántico incluyendo el Balneario El Salado	
Sobre y al sur del área delimitada precedentemente, hasta el límite con la Provincia del Chubut	8
SALTA	10
SAN JUAN	7
SAN LUIS	6
SANTA CRUZ	9
SANTA FE	
General Obligado	7
San Javier	7
9 de Julio	7
Vera	7
Resto de Departamentos de la provincia de Santa Fe	4
SANTIAGO DEL ESTERO	
Ojo de Agua	7
Quebrachos	7
Rivadavia	7
Resto de Departamentos de la Provincia de Santiago del Estero	11
TIERRA DEL FUEGO	9
TUCUMAN	8

BIBLIOGRAFÍA

- BENOLOL José, “Las contribuciones de la Seguridad Social y las PYMES”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo XII, Mayo 2008, Ed. Errepar.
- CALZETTA, Daniel A., “Planes de competitividad. Derogación de ciertos beneficios de contribuciones de la seguridad social. Derogación definitiva del cómputo como crédito fiscal en el iva. Exclusiones”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo VI, Junio 2003, Ed. Errepar.
- CARRICA Enrique E., “La reducción de la contribución previsional para la pequeña y mediana empresa. Estado actual de la jurisprudencia”, Doctrina Tributaria, Tomo XXXIV, Octubre 2013, Ed. Errepar.
- CAUBET, Amanda, “Trabajo y Seguridad Social”, Ed. La Ley, 2013.
- CELDEIRO, Ernesto, “Impuesto al Valor Agregado - Explicado y Comentado”, Ed. Errepar, 2016.
- COLLOSA, Alfredo – DUELLI, Javier – FRANCHI, Carlos, “Cómputo de contribuciones patronales como crédito de impuesto al valor agregado: algunas precisiones”, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo VII, Agosto 2001, Ed. Errepar.
- COMBA, Luis A., “Las PYMEs y las contribuciones de la seguridad social”, Consultor Tributario, Julio 2013, Ed. Errepar, 2013.
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CABA, CUADERNOS PROFESIONALES N° 51, “Sueldos y Jornales”, Fondo Editorial Consejo, 2010.
- CONDOLEO Roberto O., “El concepto de mediana empresa. La controversia generada por el Decreto 1009/2001”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo XIV, Septiembre 2010, Ed. Errepar.
- CURÁ, José María, “Código Civil Y Comercial Comentado”, Ed. La Ley, 2015.

- DALMASIO, Adalberto R., “Nuevo programa aplicativo en el impuesto al valor agregado. Análisis de la resolución general (AFIP) 1045”, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo VII, Agosto 2001, Ed. Errepar.
- DALMASIO, Adalberto R., “Cómputo como crédito fiscal del impuesto al valor agregado de las contribuciones patronales previsto en los Decretos 730/2001 y 814/01. Análisis del Decreto 1350/2001”, Práctica y Actualidad Tributaria, tomo VIII, Noviembre 2001, Ed. Errepar.
- DALMASIO, Adalberto R. – GAYÁ, Mario A., “Beneficios vigentes en determinados regímenes de competitividad”, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo IX, Mayo 2003, Ed. Errepar.
- DE DIEGO, Julián A., “Manual de Derecho Laboral para Empresas”, 5º Ed. ampliada y actualizada, Ed. Errepar, 2015.
- DE SOTO Raúl A., “IVA. Crédito Fiscal: Análisis de su computabilidad”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo XVII, Septiembre 2009, Ed. Errepar.
- DE SOTO Raúl A., “El Decreto 814/01 y el crédito fiscal en el IVA que generan las contribuciones sociales. Tratamiento del mismo”, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XIX, Noviembre 2011, Ed. Errepar.
- DIEZ, Humberto P., “Impuesto al Valor Agregado”, 2ª Edición, Ed. Errepar, 2001.
- DIEZ, Humberto P. - COTO Alberto - DIEZ Fernando, “El Ilícito en La Ley de Procedimiento Tributario Nacional”, Ed. Errepar, 2001.
- DIEZ Fernando – RUETTI Germán, “Procedimiento Tributario. Ley 11.683”, Ed. La Ley, 2016.
- FARAONI DE CATENA, Patricia, “Liquidando Sueldos y Jornales”, Ed. La Ley, 2007.
- FENOCHIETTO, Ricardo, “El Impuesto al Valor Agregado”, Ed. La Ley, 2007.
- FERNÁNDEZ MADRID, Juan Carlos – FERNÁNDEZ MADRID Santiago, “Práctica Laboral”, Ed. Errepar, 2013.

- FERRARO Leonardo P., “Docentes privados: contribuciones patronales”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo IX, Enero 2005, Ed. Errepar.
- FERRARO Leonardo P., “Docentes privados: novedades respecto de las contribuciones patronales”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo IX, Septiembre 2005, Ed. Errepar.
- FERRARO Leonardo P., “Los establecimientos educativos privados y las contribuciones patronales: novedades”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo XI, Mayo 2007, Ed. Errepar, 2007.
- FERRARO Leonardo P., “Reducción de contribuciones patronales. Distintos regímenes vigentes”, Liquidación de Sueldos, Septiembre 2016, Ed. Errepar
- FRANZONE María E., “Contribuciones patronales en los sectores de comercio y servicios. Categorización”, Práctica y Actualidad Laboral, Ed. Errepar, 2003.
- GRISOLIA, Julio A., “Manual de Derecho Laboral”, Ed. Abeledo Perrot, 2015.
- GROSSO Sheridan, Walmyr H., “Créditos fiscales de IVA provenientes de la seguridad social y su recupero en las exportaciones (Cuestiones inherentes al D. 814/2001)”, Doctrina Tributaria, Tomo XXVIII, Noviembre 2007, Ed. Errepar.
- JARACH Dino, “El hecho imponible”, Ed. Abeledo Perrot, 2015.
- LOBERA Elizabeth – YUNGER, Hernán, “Cómputo extemporáneo del crédito fiscal originado en el pago de contribuciones patronales (D. 814/2001)”, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XII, Septiembre 2006, Ed. Errepar.
- LODI FÉ, María Delia, “Jubilaciones y Pensiones”, Ed. Errepar, 2015.
- LODI FÉ, María Delia, “Cómputo como crédito fiscal del impuesto al valor agregado. Modificación de los puntos porcentuales. Ley 25723”, Doctrina Laboral, Tomo XVII, Marzo 2003, Ed. Errepar.

- LODI FÉ, María Delia, “Régimen de promoción de empleo. Reducción de las contribuciones patronales. Ley 25877”, Doctrina Laboral, Tomo XVIII, Septiembre 2004, Ed. Errepar.
- LORENZO Armando – CAVALLI César M., “Los créditos fiscales como base imponible de los impuestos patrimoniales”, Doctrina Tributaria, Tomo XXVII, Marzo 2006, Ed. Errepar.
- MARCHEVSKY Rubén A., “Impuesto al Valor Agregado – Análisis Integral”, Ed. Errepar, 2006.
- MONETTTO, Cristian M., “Reducción de contribuciones patronales. Cuestiones poco claras del Decreto 817/2004”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo VIII, Octubre 2004, Ed. Errepar.
- MONETTTO, Cristian M., “Contribuciones patronales. Montos de facturación del Decreto 814/2001. La postura de la AFIP”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo X, Marzo 2006, Ed. Errepar.
- MORRONE Fernando Luis, “Sistema Único de la Seguridad Social”, Ed. Aplicación Tributaria, 2012.
- OKLANDER Juan, “Ley del Impuesto al Valor Agregado. Comentada”, Ed. La Ley,
- OROZCO, Néstor R. y GRENABUENA Silvia, “Administración y Liquidación de Sueldos y Jornales”, Ed. Aplicación Tributaria, 2013.
- PERERA, Marina I., “Análisis preliminar del Decreto 814/01. La modificación al régimen de contribuciones patronales y el carácter de crédito fiscal en el impuesto al valor agregado”, Práctica y Actualidad Tributaria, Ed. Errepar, 2001.
- PERERA, Marina I., “Contribuciones patronales. Interpretaciones sobre el Decreto 814/01 y otra normativa relacionada”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo VII, Julio 2001, Ed. Errepar.

- PÉREZ Daniel G., “Procedimiento Tributario Recursos de la Seguridad Social”, Ed. Errepar, 2006.
- PÉREZ Daniel G., “Sociedades holdings, fundaciones y asociaciones. Alícuota contribución patronal. Encuadre dentro del Decreto 814/2001”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo VI, Mayo 2003, Ed. Errepar.
- PÉREZ Daniel G., “La reafirmación de ciertos criterios a través del fallo ‘Vía Bariloche’. Conflictos en torno a la aplicación del Decreto 814/2001”, Liquidación de Sueldos, Agosto 2012, Ed. Errepar.
- PÉREZ Daniel G., “Una definición muy concreta de la jurisprudencia en la aplicación del Decreto 814/01”, Liquidación de Sueldos, Abril 2015, Ed. Errepar.
- RAMÓN, Mónica P., “Las contribuciones patronales y su cómputo como crédito fiscal de IVA en los convenios de competitividad”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo IV, Octubre 2001, Ed. Errepar.
- RAMÓN, Mónica P., “Modificaciones de las alícuotas de seguridad social. Algunas inquietudes [RGC (AFIP - INARSS) 1247-4/02]”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo V, Abril 2002, Ed. Errepar.
- RODRIGUEZ MANCINI, Jorge (Coordinador) – BERMÚDEZ – CONFALONIERI, Código Civil y Comercial y su proyectación en el Derecho del Trabajo, Ed. La Ley, 2015
- SEGU, Gustavo, “Practica del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, T. I y II”, Ed. Errepar, 2008.
- SEGU, Gustavo, “Recursos de la seguridad social. Novedades introducidas por el 1676/01”, Práctica y Actualidad Laboral, Tomo V, Enero 2002, Ed. Errepar.
- SEGU, Gustavo, “Contribución unificada de la Seguridad Social y PYMES. Decreto 814/2001. Alícuotas aplicables a la luz del fallo ‘Codimat’”, Doctrina Laboral, Tomo XXIV, Abril 2010, Ed. Errepar.

- SCHIEL, Eduardo, "Curso de Derecho Laboral", Ed. Aplicación Tributaria, 2014.
- SCHIEL, Eduardo, "Guía práctica: Remuneraciones, Liquidaciones Finales, Indemnizaciones Laborales", Ed. Aplicación Tributaria, 2015.
- SIRENA, José L., "Pequeña y mediana empresa en el derecho laboral y de la seguridad social", *Práctica y Actualidad Laboral*, Tomo IX, Noviembre 2005, Ed. Errepar.
- SIRENA, José L., "Prórroga de la reducción parcial de las contribuciones patronales (D. 31/2006)", *Práctica y Actualidad Laboral*, Tomo X, Febrero 2006, Ed. Errepar.
- SIRENA, José L., "Seguridad social: DDJJ rectificativas con saldos a favor del Fisco (AFIP)", *Práctica y Actualidad Laboral*, Tomo X, Septiembre 2006, Ed. Errepar.
- SIRENA, José L., "Aplicativo SICOSS", Ed. Errepar, 2013.
- USERPATER, Mirta Noemí, "Guía de trámites de la seguridad social", Ed. Errepar, 2014.
- USERPATER, Mirta Noemí, "Guía Práctica del Liquidador de Sueldos", Ed. Errepar, 2016.
- VÁSQUEZ, Eduardo A., "Las contribuciones de seguridad social en las PyMES. ¿Ratio legis o interpretación literal?", *Consultor Tributario*, Junio 2010, Ed. Errepar.
- VÁSQUEZ, Eduardo A., "La Cámara Federal de la Seguridad Social convalida la contribución reducida para las pymes", *Consultor Tributario*, Enero 2013, Ed. Errepar.
- VÁSQUEZ, Eduardo A., "Los saldos a favor del contribuyente en el SUSS producto de declaraciones juradas rectificativas", *Consultor Tributario*, Junio 2011, Ed. Errepar.
- YERISE Mónica S., "Cómputo de contribuciones patronales como crédito fiscal en el IVA. Algunas cuestiones de interés. Decreto 814/2001", *Consultor Tributario*, Abril 2008, Ed. Errepar.
- ZUNINO, Ángel – Fanchin, Luis, "Régimen legal de los docentes privados", Ed. Lexis Nexis, 2008.

- “Contribuciones patronales de seguridad social. Alícuota reducida Decreto”, Consultor Tributario, Diciembre 2015, Ed. Errepar.
- “Ley de Impuesto al Valor Agregado”, Separatas, Ed. Errepar, 2017.
- “Código Civil y Comercial de la Nación. Aspectos Relevantes para Contadores”, Ed. Errepar, 2015.
- Descarga vía Internet de legislación nacional (Leyes, Decretos, resoluciones):
infoleg.mecon.gov.ar
- “Compendio de legislación: Leyes laborales y provisionales”, Ed. Errepar.
- EOL. Errepar On Line.