



**COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS**

Viamonte 1582 / 1592 C1055ABD - C.A.B.A. – República Argentina

Teléfonos: (54 11) 4371-1406 y 5219-0031 (rot.); 4371-1418/5573/8831

Fax: (54 11) 4372-0242 – Email: colegio@cgce.org – Página Web: www.cgce.org

**XLVI Jornadas Tributarias  
Colegio de Graduados en Ciencias Económicas  
Mar del Plata 16, 17 y 18 de noviembre de 2016**

**COMISIÓN N°1:**

**“JORNADAS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA” Propuestas para la  
Comisión Bicameral para la Reforma Tributaria Ley 27.260.**

**Autoridades:**

Presidente: Dr. Felix Rolando

Secretario: Dr. Jorge Arosteguy

Relatora: Dra. Fabiana Iglesias Araujo

**Panelistas:**

Dr. Luis Omar Fernandez

Dr. Jorge Gebhardt

Dr. Angel Schindel

Dr. Ruben Malvitano

**Trabajos Presentados:**

*“Equidad y amortizaciones: la presunción prohibida” – Autor Dr. Ivan Sasovsky*

*“Una nueva visión sobre sistemas tributarios eficientes y sustentables” - Autores: Dr. Daniel G. Pérez y Dra. Adriana G. Braidot*

*“Estudio de evaluación para una reforma tributaria conveniente. En especial referencia al impuesto a la renta y al patrimonio” - Autor: Dr. Alberto Marcelo Bello*

**VISTO:**

Los trabajos presentados. La exposición de los panelistas. Los aportes en la discusión efectuados por los asistentes a la Comisión durante el desarrollo de las Jornadas. Las recomendaciones emanadas de anteriores Jornadas Tributarias de este Colegio de Graduados, y

**CONSIDERANDO:**

**Con relación a la normativa del impuesto a las ganancias:**

1.

Que en los considerandos de la comisión 1 de las XXIV Jornadas Tributarias del CGCE (1992) se destacaba que “la doctrina ha aceptado pacíficamente que el impuesto a la renta aplicado a las personas físicas es el que más respeta el principio de equidad por ser un impuesto personal, global y progresivo basado en el concepto de capacidad contributiva”.

Que en dichas Jornadas Tributarias se concluyó que se debe reafirmar el principio consagrado de capacidad contributiva a través de los principios explicitados en la Constitución Nacional de

igualdad, proporcionalidad y equidad según lo ha interpretado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, recomendándose “reafirmar la necesidad de que la legislación tributaria respete los principios de equidad y capacidad contributiva”.

Que actualmente se admite que las personas humanas deduzcan sumas fijas por cónyuge, hijos y otras cargas de familia, como también se establecen deducciones fijas por otros conceptos, tales como seguro de vida y gastos de sepelio, entre otros.

Que los conceptos deducibles se fijan por vía legal, partiendo de la inteligencia que estas deducciones mejoran la equidad del tributo al reconocer, por ejemplo, la diferencia en la capacidad contributiva entre quienes tienen o no económicamente hijos a su cargo.

Que con relación a la cuantificación de las deducciones personales, los montos son establecidos a través de decretos del poder ejecutivo y podemos observar su desactualización; al punto de tornarlas prácticamente insignificantes; provocando la inequidad que el legislador quiso evitar.

Que la actualización de estos importes debe realizarse en aras de mejorar la captación de la capacidad contributiva “renta”.

2.

Que para la determinación del impuesto, tanto las personas humanas como las sucesiones indivisas, someten la renta neta sujeta a impuesto a la alícuota establecida en el artículo 90 de la ley, y que, la progresividad del tributo está dada por la medida de esos escalones.

Que consideramos inequitativa la rigidez que implica que la escala en estudio, establecida por vía legal, no prevea una modalidad de actualización permanente<sup>1</sup>.

Que la ausencia de adecuación por inflación de los tramos de la escala del artículo 90, implicó un deslizamiento hacia los escalones más altos tanto de asalariados y jubilados como también de profesionales, rentistas y similares.

3.

Que la aplicación del artículo 25 LIG se encuentra suspendida en virtud de lo establecido por el artículo 39 de la Ley 24.073<sup>2</sup>, que aquél prevé que los importes a que se refieren los artículos 22 y 81, inciso b), los tramos de la escala prevista en el artículo 90, y la actualización prevista por el artículo 23 de la ley, serán actualizados anualmente mediante la aplicación del coeficiente que fije la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA sobre la base de los datos que deberá suministrar el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS.

Que debe analizarse en el actual contexto socio económico si la derogación del artículo 39 de la ley 24.073 resulta suficiente a fin de la adecuación de estos valores o si, adicionalmente, debe proponerse un mecanismo distinto al establecido por el artículo 25 de la ley a fin de lograr una adecuada actualización de las deducciones personales y de los tramos establecidos por el ya mencionado artículo 90.

---

<sup>1</sup> Recordemos que la última actualización fue la incorporada por la [Ley N° 25.239](#), Título I, art.1°, inciso o). – con vigencia a partir del 31/12/99 y efecto desde el 1/1/2000.

<sup>2</sup> A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (ley 22.415 y sus modificaciones).

El PODER EJECUTIVO NACIONAL en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior

Que los ajustes de las deducciones aplicables al trabajo personal, como de los valores que determinan los tramos de imposición del artículo 90, no sólo responden a elementales razones de equidad, sino que también contribuyen a acentuar la progresividad del tributo, ya que siempre resultan más significativas para los perceptores de rentas más bajas.

4.

Que la imposibilidad de aplicar el ajuste por inflación impositivo, conlleva a tributar sobre valores irreales, gravando resultados meramente nominales, encontrándose afectados los principios constitucionales de capacidad contributiva, razonabilidad, equidad, no confiscatoriedad y el derecho de propiedad.

Que aunque la jurisprudencia de la corte aún no lo ha receptado, la doctrina cuestiona la constitucionalidad de la ley 25.561 y del decreto 214/2002 en cuanto a la prohibición de aplicar el ajuste por inflación en la determinación del Impuesto.

Que desde el punto de vista impositivo, el mantenimiento de la moneda nominal como moneda de cuenta implica desatender el principio de igualdad consagrado por la Constitución Nacional.

5.

Que existe inequidad en el tratamiento tributario, entre los sujetos cuyas rentas responden a los incisos a), b) y c) del artículo 79 en relación con aquellos otros, que, obteniendo también rentas de su trabajo personal, encuadran en los restantes incisos del mismo artículo, dado que si bien la escala de alícuotas a utilizar es la misma, las deducciones admitidas para estos últimos son mucho menores.

Que en las *XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el CGCE (1997)* se recomendó establecer en forma homogénea el tratamiento de la deducción especial de ciertas rentas ganadas de tercera y de cuarta categoría, nivelándolas con la de empleados en relación de dependencia;

Que en las *XXXI Jornadas Tributarias (2001)* se propuso eliminar el tratamiento diferencial existente en la actualidad entre el otorgado a las personas físicas cuyo ingreso proviene del trabajo en relación de dependencia, jubilaciones y pensiones y el otorgado a los trabajadores dependientes.

6.

Que algunas leyes, acordadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación e incluso Convenciones Colectivas de Trabajo establecen que ciertas rentas queden fuera del ámbito de tributación; en algunos casos, su totalidad y en otros parte de las remuneraciones que encuadran en esas normas, cuestión que resulta cuestionable a la luz del principio de igualdad establecido en la Constitución de la Nación Argentina.

7.

Que las *XXVII Jornadas Tributarias organizadas por el CGCE (1997)* recomendaron otorgar preeminencia a la adopción de medidas que faciliten a los pequeños y medianos contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones Tributarias.

Que la LIG aplica una alícuota proporcional para todos los sujetos comprendidos por el artículo 69; con relación a este tema y teniendo especialmente en cuenta la sanción de la Ley 27.264<sup>3</sup>, se ha analizado integrar la renta en cabeza de las personas humanas, a fin de mejorar la captación de la capacidad contributiva.

---

<sup>3</sup> De beneficios tributarios para las micro, pequeñas y medianas empresas

Que disminuyendo la imposición a las personas jurídicas y aumentando la imposición a las personas humanas, que se encuentran sometidas a la progresividad del artículo 90, se mejora la captación de la capacidad contributiva y se beneficia a las PYME.

Que con el objeto de buscar mayor equidad, progresividad y ampliación de la base de imposición, con relación a los dividendos y utilidades distribuidos, puede pensarse en alcanzar con el impuesto a las sociedades de capital en la etapa de generación de los beneficios, y luego gravar en cabeza de los accionistas o socios, su distribución; en dinero o en especies, excluyendo la distribución en acciones de la misma sociedad o dividendos en acciones, ya que no modifican el patrimonio del socio o accionista.

8.

Que a fin de contemplar el diseño de un sistema tributario eficiente y sustentable deben considerarse todas las variables necesarias que permitan lograr una estructura equitativa y viable, teniendo en cuenta el gasto público y la forma de financiarlo, a su vez, debe abandonarse definitivamente la utilización de impuestos que solo generan distorsión y magra recaudación.

9.

Que debe analizarse si resulta equitativo limitar la vigencia de los quebrantos computables no absorbidos, teniendo especialmente en cuenta que las administraciones fiscales cuentan con los elementos jurídicos y técnicos que permiten su verificación.

10.

Que teniendo en cuenta que la ley 25.063 incorporó el primer artículo sin número a continuación del 69, que dispone que cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1,2,3,6 y 7 de sus incisos a) y b), distribuyan dividendos o utilidades en dinero o en especie que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales del propio impuesto, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha del pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo el 35% sobre el referido excedente.

Que la capacidad contributiva que alcanza este tributo está integrada por las exenciones del propio impuesto, solo que por vía indirecta.

11.

Que se ha generalizado el uso de herramientas tendientes a evitar abusos y a generar un mejor cumplimiento de determinadas obligaciones; lo que ha alejado, en el proceso determinativo, la base de imposición de la noción de ganancia neta real que, en definitiva, es la magnitud de capacidad contributiva que se debería alcanzar con este tributo.

Que deben neutralizarse los efectos no deseados en la determinación del impuesto y, para ello, la base sobre la que se calcula el tributo debe ser la renta real, efectiva y actual del contribuyente.

12.

Que los procedimientos presuntivos son característicos de la temática jurídica, y ponen en evidencia su naturaleza artificiosa; las presunciones se aplican generalmente a hechos jurídicos, y convierten en derecho lo que no es más que una suposición, aunque la misma se funde en la experiencia de otros hechos.

13. y 14.

Que la modificación del Código Vélez Sarsfield, dejó una cantidad de cuestiones que requieren la adecuación normativa a fin de lograr el objetivo establecido por el inciso c) del artículo 77 de la Ley 27.260, "Simplificar su estructura y administración", refiriéndonos, claro está, a un nuevo sistema tributario nacional.

Que el Código Civil y Comercial unificado recepta la figura de matrimonio Igualitario que había sido establecida por la ley 26.618, sin que se hubiera adecuado al efecto la normativa impositiva.

15.

Que la ausencia de definiciones precisas en relación con varios conceptos de la normativa aplicable para la determinación del tributo, genera problemas de interpretación, ya sea respecto de la imputación al año fiscal de las ganancias y gastos, como en cuanto al cálculo y al cómputo de ciertas deducciones, entre otros casos.

Que muchas veces, las controversias interpretativas, han sido objeto de jurisprudencia contradictoria, agravando aún más la inseguridad jurídica de los contribuyentes que desean determinar en forma correcta y completa su obligación tributaria.

16.

Que la elaboración de un proyecto de reforma tributaria requiere de un estudio pormenorizado de los efectos económicos, políticos y sociales que pudieran generar las modificaciones propuestas.

Que en este sentido, puede resultar valioso el análisis de la legislación comparada, así como la experiencia de otros países que han aplicado diversos regímenes fiscales, sin perder de vista el contexto actual de nuestro país.

#### **Con relación a la normativa del impuesto a la ganancia mínima presunta:**

17.

Que en las *XLIV Jornadas Tributarias (2014)* se recomendó derogar el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Que este gravamen está derogado por imperio de la Ley 27.260 a partir de los ejercicios comerciales que se inicien a partir del 1 de enero de 2019; y para las PYME a partir de los ejercicios que inicien a partir del 1 de enero de 2017 de conformidad con la Ley 27.264.

18.

Que cuestionamos la legalidad de un tributo que grave una ganancia mínima, sea ésta existente o inexistente.

Que la iniquidad de la previsión establecida en este tributo por la cual, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias de las diversas explotaciones, supuso que sobre la base de sus activos, éstas obtienen una renta tal que se determine un impuesto a las ganancias equivalente al 1% del valor de los mismos, se pone en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido.

Que se ha demostrado en sede judicial que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin, no respeta el principio de razonabilidad, resultando, por lo tanto, constitucionalmente inválidas las presunciones bajo análisis a fin de crear obligaciones tributarias.

Que el impuesto a la ganancia mínima presunta es complementario del impuesto a las ganancias y que, por tal motivo, el artículo 13 de LIGMP prevé el cómputo de pagos a cuenta recíprocos entre ambos gravámenes.

Que, en ese sentido, el artículo citado establece que cuando en un período corresponda el ingreso del impuesto a la ganancia mínima presunta, éste podrá ser computado como pago a cuenta del impuesto a las ganancias en los 10 períodos fiscales siguientes, en la medida en que este último gravamen supere al impuesto a la ganancia mínima presunta y con el tope de la diferencia que exista entre ambos tributos.

Que, a raíz de la derogación del impuesto a la ganancia mínima presunta, se torna necesario que el legislador otorgue un tratamiento a los saldos de dicho gravamen que a la fecha en que ésta surta efectos no hayan podido ser computados contra el impuesto a las ganancias y para los cuales no se hubiera cumplido el plazo que la ley prevé para su utilización.

#### **Con relación a la normativa del impuesto sobre los bienes personales:**

19. y 20.

Que las XX Jornadas Tributarias organizadas por el CGCE (1990) recomendaron se adecúe inmediatamente en el Impuesto sobre los Bienes Personales en cuanto al mínimo exento y a las escalas del gravamen.

Que este tributo se caracteriza por su baja recaudación y por gravar únicamente los activos sin considerar los pasivos, en líneas generales.

Que la Ley 27.260 ha incorporado importantes modificaciones en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Que la utilización de este impuesto como premio a ciertos contribuyentes denominados "cumplidores", afecta principios constitucionales como la capacidad contributiva, la igualdad y la generalidad.

### **Con relación al impuesto a la trasmisión gratuita de bienes:**

21.

Que el impuesto vigente en Provincia de Buenos Aires, que alcanza a las hijuelas y donaciones, tiene serias falencias, en especial en materia de imposición sobre bienes existentes en otras jurisdicciones y otras normas que fácilmente podrán invalidarse por inconstitucionales, como ocurriera cuando el tributo se aplicó a mediados del siglo pasado.

Que la Ley de Coparticipación prohíbe expresamente a las provincias gravar en sus jurisdicciones con impuestos análogos a los Nacionales, teniendo en cuenta, adicionalmente que estamos analizando la creación de un impuesto directo que por imperio del artículo 75 de la Constitución de la Nación Argentina sólo se podrá fijar por tiempo determinado, y deberá, además reunir los otros requisitos establecidos por el punto 2 del mencionado artículo en cuanto a que su aplicación por parte del Estado Nacional solo se admitirá *siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan*.

Que su incorporación como impuesto Nacional, cercena las potestades tributarias subnacionales, impidiéndoles una de las pocas fuentes de las que aún disponen a fin de mejorar su correspondencia fiscal, y en todo caso, haciéndoles llegar un porcentaje de lo recaudado por este tributo en forma de cuota de coparticipación en vez de permitirles una mayor autonomía tributaria.

Las XLVI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires:

RECOMIENDAN:

### **Con relación a la normativa del impuesto a las ganancias:**

1. Reformular los montos correspondientes a las deducciones personales previstos en el artículo 23 de la ley, como así también los restantes parámetros cuantitativos cuyos importes se fijan legalmente.
2. Redefinir la escala del artículo 90 de la LIG, a fin de incorporar tramos, atenuando las alícuotas en los inferiores, y acentuando la progresividad en los superiores.
3. Contemplar la actualización permanente de los importes y tramos mencionados en los puntos 1 y 2 de las presentes recomendaciones, mediante la utilización de un índice que mida adecuadamente la pérdida de poder adquisitivo, que se aplique cualquiera sea el nivel de inflación que se verifique.
4. Reimplementar el régimen de ajuste por inflación previsto por el Título VI de la Ley, con independencia de su magnitud, como así también restablecer la actualización de los importes previstos en el artículo 25, utilizando a tal efecto el índice referido en el punto 3 de las presentes recomendaciones.

5. Eliminar la discriminación existente entre las rentas del empleo en relación de dependencia y las provenientes del trabajo autónomo, a fin de determinar la carga tributaria.

6. Dejar sin efecto todo tratamiento que resulte más benévolo para las retribuciones provenientes de determinadas actividades, tales como sueldos percibidos por miembros del poder judicial, legisladores, actividades petroleras, o cualquier otro.

7. Implementar un sistema de integración parcial de la renta, aplicando sobre las ganancias de las sociedades una alícuota menor a la máxima que establezca la escala del artículo 90, verificándose la imposición en el accionista sobre la renta efectivamente percibida, pudiendo computar éste un crédito equivalente al impuesto abonado por la sociedad, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los dividendos a las rentas del preceptor.

8. Establecer un tratamiento particular a los efectos de gravar las ganancias de capital y las eventuales a una alícuota proporcional moderada, excluyéndose aquellas alcanzadas por un impuesto específico.

9. Eliminar la limitación temporal existente para el cómputo de los quebrantos en general; y la actual restricción para la compensación de los quebrantos específicos.

10. Derogar el régimen de retención previsto en el primer artículo sin número, incorporado a continuación del artículo 69, que fuera implementado por la Ley 25063, habitualmente denominado "Impuesto de Igualación".

11. Eliminar todas las normas contenidas en la actual normativa del impuesto que resultan ajenas al mecanismo de determinación de la base imponible, entre las cuales se distinguen aquellas:

A) cuyo objetivo se limita exclusivamente a evitar conductas abusivas por parte del contribuyente, pudiendo citar entre otras las restricciones a las siguientes deducciones:

- i) amortizaciones, pérdidas por desuso, alquileres y gastos de mantenimiento de automóviles;
- ii) gastos de representación
- iii) intereses en los casos identificados como de "capitalización exigua"
- iv) gastos de publicidad no difundidos a través de una señal nacional de radiodifusión

B) cuyo objetivo se limita a aplicar sanciones impropias, pudiendo citar entre otras las restricciones a las siguientes deducciones:

- i) gastos en cuyos pagos se omitió actuar como agente de retención (artículo 40 LIG)
- ii) honorarios de administradores en cabeza de las sociedades ante el incumplimiento de las obligaciones previsionales pertinentes.
- iii) deducción especial en los casos en que los contribuyentes no hubieren cumplido con el correspondiente pago de autónomos.

12. Limitar la utilización de presunciones y ficciones para la determinación de la base imponible del tributo.

13. Incorporar en la reforma que se propone las recomendaciones de la comisión 2, "Aspectos Impositivos de la reforma al Código Civil y Comercial de la Nación", de las XLV Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas en el año 2015, que se acompañan como anexo I del presente documento.

14. Incorporar en el texto legal la figura del matrimonio igualitario precisando la forma en que las rentas deben ser atribuidas a cada cónyuge.

15. Incorporar en la norma legal precisiones respecto a cuestiones que históricamente han generado controversias interpretativas, e incluso, en algunos casos, han sido objeto de jurisprudencia contradictoria, tales como:

- i) criterio de imputación del “*devengado*” a los efectos de evitar problemas de interpretación en la imputación al año fiscal de las ganancias y gastos.
- ii) Asistencia técnica recibida desde el exterior
- iii) Cálculo de amortizaciones impositivas
- iv) Venta y reemplazo
- v) Castigo a los malos créditos

16. Proponer la profundización del análisis de la reforma del impuesto a las ganancias de modo tal que se trate de un sistema sencillo, que contemple en forma cabal la progresividad del gravamen, pudiendo resultar útil estudiar la experiencia de otros países, como por ejemplo el denominado impuesto de tasa plana.

**Con relación a la normativa del impuesto a la ganancia mínima presunta:**

17. Reafirmar, atento a la ya aprobada derogación del impuesto que, más allá de casos específicos, las formas de imposición presuntas son indeseables, debido a que pretenden alcanzar una realidad compleja mediante un recurso sencillo que, por definición, es tosco y poco representativo de la capacidad contributiva.

18. Permitir que los saldos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta pendientes de utilización contra el Impuesto a las Ganancias, se conviertan en un crédito de libre disponibilidad, o, en su defecto, se permita deducirlos como gastos.

**Con relación a la normativa del impuesto sobre los bienes personales:**

19. Derogar el impuesto bajo análisis.

20. Proponer que, en caso de insistirse con la imposición al patrimonio personal, se tome en cuenta la experiencia del tributo vigente, y en tal sentido, se admita computar los pasivos y se prevea un mínimo exento suficientemente alto como para alcanzar sólo niveles elevados de capacidad contributiva.

**Con relación al impuesto a la transmisión gratuita de bienes:**

21. Desestimar la implementación de este impuesto a nivel Nacional, como alternativa a cualquier otra forma de imposición patrimonial.