

XLVIII JORNADAS TRIBUTARIAS

CIUDAD DE MAR DEL PLATA, 21, 22 Y 23 DE NOVIEMBRE DE 2018

COMISIÓN Nº 1: ASPECTOS CONTROVERTIDOS A LA LUZ DE LA REFORMA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Presidente: Dr. Pablo Sergio Varela

Relator: Dr. Julián A. Martin

DIRECTIVAS DE RELATORÍA

La reforma fiscal introducida por la ley 27430 y complementada con el Decreto 279/18, conjuntamente con el dictado de la Ley 27440 arts. 1y sigtes relacionados con factura de crédito electrónica, art. 127 sobre fondos comunes de inversión, y art. 205 en adelante, la RG AFIP 4227 constituyen el nuevo marco fiscal aplicable. Son numerosos los cambios introducidos en el impuesto a las ganancias.

El lector evaluara del presente relato el marco general de los temas modificados. Sin embargo, el objeto de estas líneas consiste en brindar el marco de aquellos respecto de los cuales se pretende su análisis por los panelistas y por los autores de trabajos en estas Jornadas Tributarias.

1. Nuevo objeto del impuesto. La ley de impuesto a las Ganancias modifica y extiende el alcance de su objeto en su nuevo art. 2º de su plexo.

Se disponen 5 apartados estableciendo el objeto del impuesto.

Sin embargo, sabemos que dichos apartados se aplican, salvo que la ganancia esté comprendida en alguna de estas cuatro categorías taxativamente definidas en su texto.

Primera categoría (renta del suelo): conceptuada en los arts. 41 y 139 de la ley.

Segunda categoría (renta de capitales): conceptuada en los arts. 45 y 140 de la ley. los dividendos tienen el tratamiento de los arts. 46, incorporado a su continuación, 64, 140, 141 y sigtes.

Tercera categoría (beneficios empresariales): conceptuada en los arts. 49 y 146 de la ley IG. los arts. 69 y 70 del reglamento establecen la forma de determinación de la ganancia neta, según que los responsables lleven o no sistemas contables que permitan confeccionar balances comerciales.

Cuarta categoría (ingresos del trabajo personal en relación de dependencia y otras rentas): definida en los arts. 79, 160 y 161 de la ley.

Así, se observa que el anterior inc. 3 del art. 2 se ha desdoblado sustancialmente en dos apartados, aunque se prevén más supuestos que la ley anterior, ampliando de este modo su alcance.

Por su parte, el apartado 5 se aplica cuando el inmueble se hubiera adquirido desde el 1/1/2018; si se trata de herencia, legado o donación, el causante o donante lo debió haber adquirido con posterioridad a esa fecha (art. 86, inc. a, de la ley n° 27.430). En consonancia con ello, no rige el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas humanas para la enajenación de los bienes adquiridos desde el 1/1/2018. A diferencia del ITI el gravamen aplica a la venta de inmuebles ubicados en el país y en el exterior.

Por otra parte, se halla exento el resultado derivado de la enajenación de la casa-habitación (art. 20, inc. o), cualquiera sea la fecha de su adquisición.

Los autores de trabajo deberán analizar:

a) situación de la venta de inmuebles por personas físicas realizadas bajo la forma de un desarrollo inmobiliario, asumiendo que existen más de 50 lotes. Se pretende clarificar si la operación se sujeta a imposición a la alícuota del 15% sobre el resultado de la venta, o en su caso el 35% del resultado del desarrollo económico, como si fuera una empresa.

b) la forma de imposición de la enajenación de bitcoins, considerando que dicha información no se encuentra documentada ni realizada dentro de regímenes financieros institucionalizados.

2. Modificaciones en las operaciones de financiamiento realizadas entre empresas vinculadas locales y con el exterior.

Con relación al financiamiento por compañías locales se incluyen dentro de la nueva limitación a la deducción de intereses por deuda financiera (no comercial) con compañías vinculadas locales, como también los financiamientos provenientes de entidades vinculadas del exterior o de entidades domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación

Se cambia el tope fiscal para deducir los intereses por deuda financiera, considerándose el mayor de los siguientes límites: el 30% del EBITDA contable y un porcentaje a determinar por la reglamentación.

Los excedentes de la capacidad no aplicable y de los intereses no deducibles pueden trasladarse a ejercicios futuros, con topes en el plazo de su prescripción.

Es decir, se prevé la traslación de la capacidad no utilizada (excedentes) de intereses hasta 3 ejercicios posteriores, siempre que la deducción por el importe neto de los intereses efectivamente abonados esté por debajo del máximo permitido.

Por otro lado, los intereses no deducidos se pueden deducir en los 5 ejercicios fiscales siguientes sujetos al mecanismo de limitación previsto.

Se dispone también no aplicar la limitación mencionada cuando se pruebe que el contribuyente prestamista tributo el impuesto, entre otras situaciones previstas en la ley IG.

Por último, a los fines de no afectar actividades que genuinamente requieren un alto nivel de endeudamiento, se propicia no aplicar las limitaciones respecto de cierto tipo de entidades o situaciones (tal el caso de las entidades financieras Ley N° 21.526, fideicomisos financieros, cías de leasing.) conforme reza el último párrafo del art. 81 inc.) del plexo legal.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Qué ocurre si la declaración jurada del impuesto a las ganancias del acreedor prestamista local arroja ganancia fiscal, pero existe quebranto impositivo de ejercicio anterior, que absorbe parcialmente la ganancia fiscal.
- b) Qué ocurre si el acreedor domiciliado en el exterior está sujeto a imposición a la misma alícuota corporativa argentina, o mayor, pero existe convenio firmado para evitar la doble imposición por lo cual la tributación sobre los intereses, se limita al tope fijado en el respectivo CDI.

3. Jurisdicciones no cooperantes, jurisdicciones de baja o nula tributación” (artículos incorporados a continuación del art. 15 de la ley).

Se considera jurisdicción no cooperante a aquella que no tenga vigente con nuestro país un acuerdo- internacional que prevea el intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información, en línea con los estándares internacionales de transparencia a los que se ha comprometido la Argentina, o bien que teniendo vigente un acuerdo con los alcances antes definidos, no cumplan efectivamente con tal intercambio.

Por su parte, se propone como criterio para calificar una jurisdicción, territorio o régimen como de baja o nula tributación, la contemplación en la legislación foránea de una alícuota de imposición a la renta corporativa inferior al 60% de la que resulte vigente en nuestro país.

Se prevé que el PEN dispondrá las jurisdicciones que efectivamente aplican el intercambio de información.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Situación de aquellos países que tienen firmado con Argentina CDI con cláusulas de intercambio amplias pero que la alícuota corporativa es inferior al 60% de la alícuota corporativa argentina, caso de Brasil que tiene una alícuota corporativa del 15%. El análisis consiste en fundamentar si los requisitos son excluyentes o deben cumplirse con todos ellos para no generar el castigo impositivo que prevé la ley del IG.

4. Venta indirecta de acciones y bienes en el país.

Se introducen regulaciones respecto de la venta indirecta de bienes en nuestro país, por parte de residentes en el exterior, a través de entes del exterior.

La norma fiscal dispone cumplir los siguientes requisitos para que exista fuente argentina:

- Enajenación indirecta de bienes situados en el territorio nacional.

- Se consideran ganancias de fuente argentina las obtenidas por;

- a) sujetos no residentes en el país

- b)provenientes de la enajenación de acciones, cuotas, participaciones sociales, títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o cualquier otro derecho representativo del capital o patrimonio de una persona jurídica, fondo, fideicomiso o figura equivalente, establecimiento permanente, patrimonio de afectación o cualquier otra entidad, que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada en el exterior,

- c)cundo se cumplan determinadas condiciones (participaciones directas o indirectas en los últimos 12 meses superior al 30%, sobre acciones ,entidades, o bienes en el exterior, y no menor al 10% en acciones u otras formas de participación o tenencia en la Argentina)

No tributan operaciones realizadas dentro del grupo económico

El esquema de tributación resultaría el siguiente:

A) Los beneficiarios del exterior de países cooperantes, tributan a opción, la renta real 15% sobre resultado o el 90% (13.5%) sobre valor venta

B) Los beneficiarios del exterior de países no cooperantes tienen mayor alícuota 31,50%

La disposición se aplica para compras realizadas a partir del 1.1.18.

La responsabilidad de pago del impuesto la tiene el representante del contribuyente del exterior, en el país

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Límite de empresas a nivel vertical a tener en cuenta, para considerar que la venta indirecta genera fuente argentina.
- b) A qué fecha deben considerarse los límites mencionados, ya sea al cierre de ejercicio de la empresa local, o al momento de enajenación de la empresa del exterior
- c) Qué ocurre si hubo cambios en los límites mencionados en forma indirecta (30% en el exterior) pero no afectó el 10% de tenencia en el país durante el lapso de los últimos 12 meses mencionados, por ejemplo, en el caso de venderse la tenencia de empresas del exterior, pero a la vez se realizan aportes de capital por otras compañías pertenecientes a un accionista indirecto, que mantienen el porcentaje requerido.

5. Imputación.Rendimientos .Vencimiento menores y mayores al año

Los dividendos de acciones o utilidades distribuidas por los sujetos del art. 69 y los intereses o rendimientos de títulos, bonos, cuotapartes de fondos comunes de inversión y demás valores se imputarán en el ejercicio en que hayan sido: (i) puestos a disposición o pagados, lo que ocurra primero; o (ii) capitalizados, siempre que los valores prevean pagos de intereses o rendimientos en plazos de hasta un año.

Respecto de valores que prevean plazos de pago superiores a unaño, la imputación se realizará de acuerdo con su devengamiento en función del tiempo (art. 18, inc. a, de la ley).

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Cambio legal en el criterio de imputación para personas humanas, para las rentas de segunda categoría, percibido. Si tal disposición puede considerarse violatoria del principio de legalidad para rentas de segunda categoría, o es una excepción al principio del percibido dispuesto expresamente por la ley IG.

6. Quebrantos específicos

Se establecen nuevas disposiciones para aquellos quebrantos derivados del impuesto cedular.

Para los sujetos del art. 49, incs. a), b), c), d), e), y en su último párrafo (sociedades, fideicomisos, empresas unipersonales, ciertos auxiliares de comercio), se consideran de naturaleza específica los quebrantos provenientes de enajenación de valores, cuotas, participaciones sociales, etc., y de la realización de actividades del segundo párrafo del art. 69 (art. 19 de la ley).

También se disponen como quebrantos específicos aquellos provenientes de ventas de títulos valores tales como bonos privados o públicos. Por lo cual la ganancia por revalúo de los mismos debo reconocerla al cierre de cada año conforme el art.97 de la ley, no obstante de existir una pérdida la misma no puede aplicarse contra ganancias generales de la actividad del contribuyente sino contra ganancias de la misma índole.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

a) La situación de contribuyentes vinculados a la actividad financiera (bancos) cuyas principales inversiones son en tales títulos valores, por lo cual la generación de quebrantos específicos puede motivar una pérdida financiera o económica, creando una situación no prevista al dictarse la ley, pudiendo generar un efecto confiscatorio.

b) Inconsistencias entre el reconocimiento de resultados conforme el artículo 97 de la ley del IG, y los quebrantos generados con los mismos valores, por lo cual la falta de previsión legal al respecto genera efectos no deseados, y de que manera puede discutirse tal situación desde el punto de vista constitucional.

c) Posibilidad de actualizar los quebrantos impositivos acumulados existentes al 31.12.17.

7. Eliminación y modificación de exenciones. Aplicación Mínimo No Imponible.

Se han limitado algunas exenciones como, por ejemplo, las de los intereses del inc. h) del art. 20 de la ley, que se circunscribe a los “originados por depósitos en caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro, efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras normado por la Ley 21.526 y sus modificaciones.

Se eliminaron las exenciones por los rendimientos de obligaciones negociables, fondos comunes de inversiones y fideicomisos financieros. No obstante se mantienen las exenciones en el IVA.

Se prevé que el resultado impositivo se considerará computando como costo impositivo el valor de mercado del stock de tales inversiones al 31.12.17, de manera de no gravar el resultado generado con anterioridad a la reforma fiscal.

Cuando las personas humanas y las sucesiones indivisas residentes en el país, obtengan las ganancias a que se refieren el primer artículo agregado sin número a continuación del art. 90 y los incs. a) y b) del primer párrafo del cuarto artículo agregado sin número a continuación del art. 90, en tanto se trate de ganancias de fuente argentina, podrá efectuarse una deducción especial por un monto equivalente a la suma a la que alude el inc. a) del art. 23 (ganancias no imponibles: \$ 66.917,91 para 2018), por período fiscal y que se proporcionará de acuerdo a la renta atribuible a cada uno de esos conceptos.

El cómputo de este importe no podrá dar lugar a quebranto y tampoco podrá considerarse en períodos fiscales posteriores, de existir, el remanente no utilizado (penúltimo artículo incorporado a continuación del art. 90 de la ley).

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Forma de computar el mínimo no imponible cuando se perciban rendimientos por intereses o determinadas ventas de valores, mes a mes, teniendo en cuenta la imposibilidad del sujeto pagador de conocer la situación fiscal del inversor.

8. Artículo 20 inciso w de la LIG.

En lo que atañe a las ganancias por venta o enajenación de valores, se adecua la exención contenida en el inciso w) del art. 20 de la ley del impuesto, por lo que quedarán exentas las ganancias derivadas de la compraventa de acciones con cotización que se negocien en bolsas y mercados de valores locales, así como las provenientes de operaciones de oferta pública de acciones (opa) realizadas de conformidad con las disposiciones de la Comisión nacional de Valores.

La exención se extiende al caso de fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del art. 1 de la ley n°24.083, cuyos activos estén integrados mayoritariamente por acciones, en el porcentaje que fijará la reglamentación.

Serán beneficiarios de la dispensa tanto las personas humanas residentes en el país como los sujetos del exterior que residan en y que los fondos invertidos provengan de “jurisdicciones cooperantes”, según lo que al respecto establece la ley del impuesto.

Tales beneficios se extienden a las rentas obtenidas por tales beneficiarios del exterior respecto de rendimientos provenientes de títulos públicos (no incluye lebacks, si letes y nobacs) , ADR, obligaciones negociables, fideicomisos financieros, cuotas partes de fondos comunes de inversión. Ello en tanto sean cooperantes, no residan en paraísos fiscales o los fondos no provengan de tales jurisdicciones BONT.

Esta exención no se ve afectada por la transferencia de ingresos a fiscos extranjeros.

Valen destacar los requisitos para eximir resultados de fondos comunes de inversión que contengan acciones u otros valores, conforme dispone el Dto. 279 de 2018.

El artículo 5 de dicho Dto dispone tales requisitos.

Finalmente , y a efectos de orientar al lector sobre normas de otros organismos de contralor que inciden sobre el tema en cuestión, se menciona la RG N° 662 de 2016 de la CNV que dispone:

“Art. 2°.- Los valores negociables cuya colocación esté también prevista en otro país se considerarán colocados por oferta pública, no obstante lo establecido por las leyes o reglamentaciones de los respectivos países y aun cuando la oferta sea sólo para inversores calificados, cuando dicha colocación se realice dando cumplimiento a las disposiciones de este Capítulo.

Si la oferta es efectuada en los términos de la Ley N° 26.831 se considerará pública, sin perjuicio de la denominación y/o calificación otorgada por la legislación extranjera”.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Situación de enajenación de ADR por personas físicas argentinas, aún considerando que la opinión de AFIP en espacio consultivo con CPCECABA se expidió por la tributación. Ello teniendo en cuenta que las disposiciones de la CNV permiten considerar que las operaciones de venta de títulos valores en el exterior en tanto cumplan los mismos requisitos que si se hubieran negociado en el país se encuentran bajo el contralor de la CNV. Por ende si la operación a los fines de la CNV, que es la autoridad de contralor al respecto, permite interpretar que tales transacciones se asimilan a operaciones realizadas en el país, se produce una discordancia entre la autoridad de aplicación, CNV, y AFIP que interpreto la tributación por el sólo hecho que la transacción, venta, de los ADR, se realiza en mercados de valores del exterior.

9. Personas humanas. Nuevas alícuotas.

Para las personas humanas y las sucesiones indivisas se distingue el impuesto progresivo (art. 90 de la ley) del impuesto cedular (artículos incorporados a continuación del art. 90 de la ley). No obstante, en el art. 90 de la ley se prevé el impuesto proporcional del 15% para las ganancias de ventas de títulos, acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, así como por la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles.

El impuesto cedular, para rentas de fuente argentina, para personas humanas y sucesiones indivisas recae sobre el rendimiento o venta producto de la colocación de capital en valores en el país:

- 5% cuando no hay cláusula de ajuste,
- 15% cuando hay cláusula de ajuste o se trate de moneda extranjera.

La alícuota del 15% para rendimientos o ganancias de capital provenientes de instrumentos en moneda extranjera o con cláusula de ajuste (uva, cer) y otras rentas financieras, no alcanza a las diferencias de cambio y las actualizaciones sobre el capital.

En el caso de rendimientos o ganancias de capital provenientes de instrumentos de renta fija en moneda nacional sin cláusula de ajuste, se dispone la alícuota del 5%. no obstante, se faculta al poder ejecutivo nacional para elevarla conforme las condiciones económicas imperantes, no pudiendo exceder del 15%.

En el caso de enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del art. 1° de la ley n° 24.083 y sus modificaciones, que (i) cotizan en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión nacional de Valores que no cumplen los requisitos a que hace referencia el inc. w) del art. 20 de esta ley, o que (ii) no cotizan en las referidas bolsas o mercados de valores se aplica el 15% (cuarto artículo incorporado a continuación del art. 90 de la ley).

Se establece que los quebrantos generados por tales operaciones son de afectación a los mismos resultados

La definición de demás valores se encuentra dispuesta en la ley de mercado de capitales, pero no en leyes fiscales. El proyecto de decreto reglamentario efectúa una definición escueta al respecto.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Si las operaciones con instrumentos financieros derivados encuadran en la definición de “demás valores”. En tal caso, la alícuota aplicable.

10. Inversiones por personas humanas en bonos.

A efectos de posibilitar que el tributo recaiga sobre el rendimiento obtenido por el inversor y desincentivar operaciones de arbitraje entre títulos que pudieran producirse por cuestiones estrictamente referidas a la aplicación del impuesto, se establecen diversas disposiciones que regulan el tratamiento de los importes pagados por debajo o por encima del valor nominal residual del instrumento, al suscribirlo o adquirirlo, en ciertos casos de aplicación opcional para el contribuyente.

Esta medida, perjudica a la persona física que deberá declarar la renta conforme su devengamiento y no la percepción del rédito. Por lo cual se genera una anticipación del impuesto, y el inversor podrá no contar con los fondos para abonar el mismo por no haber percibido las ganancias de la inversión realizada.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Situaciones que motivan un cambio del criterio del percibido al devengado alterando el principio de imputación de rentas para segunda categoría

11. Imposición sobre dividendos.

En línea con la reducción de la alícuota del impuesto corporativo, al 30% y 25%, se prevé la aplicación de un impuesto adicional al momento de la distribución de dividendos o utilidades, con una retención a la alícuota del 7% y 13% respectivamente, que en cada tramo completa el 35% de carga conjunta total entre el accionista o socio y la empresa.

La gravabilidad de los dividendos: (art. 46 y artículo incorporado a continuación del art. 46 de la ley) se aplica 7% (para años fiscales 2018 y 2019) y 13% (para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1/1/2020; conf. tercer artículo incorporado a continuación del art. 90 de la ley y art. 86, inc. e. de la ley n° 27.430), que deberá ser retenido por las entidades pagadoras. Si la entidad pagadora resultó alcanzada por la alícuota del 35%, “no corresponderá el ingreso del impuesto o la retención respecto de los dividendos o utilidades, según corresponda” (artículo incorporado a continuación del art. 118 de la ley).

Los dividendos se mantienen como no computables para sujetos empresa, si bien el proyecto de reglamento prevé el prorrateo de intereses cuando se obtengan, ganancias gravadas, exentas y no gravadas.

Se considera que los dividendos son no computables pues tributaron en cabeza de la empresa que los pago, por lo cual no encuadran en la definición de renta no gravada, y tampoco procedería el prorrateo de intereses, como tampoco de gastos.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) La posibilidad de deducir intereses y gastos relacionados con tales dividendos, considerando la numerosa jurisprudencia al respecto, la opinión de la Procuradora de la CSJN del año 2014, y finalmente la redacción de la ley del revalúo impositivo al disponer la posibilidad de revaluar bienes (entre ellos acciones) destinados a producir ganancias gravadas, lo cual cambia radicalmente la situación vigente a la fecha. Fundamente ello debidamente.

12. Actualizaciones.

Las actualizaciones previstas en la ley se practicarán conforme lo establecido en el art. 39 de la ley n° 24.073. Sin perjuicio de ello, “las actualizaciones previstas en los arts. 58 a 62, 67, 75, 83 y 84, y en los arts. 4° y 5° agregados a continuación del art. 90, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios internos al por mayor (IPIM) que suministre el instituto nacional de estadísticas y censos (INDEC), conforme las tablas que a esos fines elabore la AFIP (art. 89 de la ley). es decir, se prevé la actualización de los costos.

Se observa una falta de homogeneidad en los índices de actualización contenidos en la Ley de IG:

- RIPTE: es el índice utilizado para actualizar las deducciones del art. 23 y de la escala del art. 90.
- IPIM: resultará de aplicación para las actualizaciones previstas en el art. 89 y para el Axl impositivo en caso de aplicarse.
- IPC: será el índice a utilizar en el caso de la conversión de la UVT a pesos.

El impacto en el caso de bienes adquiridos o inversiones realizadas en los ejercicios que se inician a partir del 1/1/18 será el siguiente:

-Las normas de actualización resultan aplicables para el cálculo de las amortizaciones impositivas de bienes inmuebles y de los bienes muebles.

-También resultan aplicables para el cálculo de deducción por agotamiento de minas, canteras y bosques.

-De igual manera tendrán incidencia en los supuestos de venta y reemplazo y enajenación de bienes muebles amortizables e inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, locación o arrendamiento o cesiones onerosas de usufructo, uso, etc. (Art. 67 de la LIG)

-En relación con las personas humanas, las actualizaciones tendrán efecto también para el cálculo de los resultados por la enajenación de acciones, otros valores (Art. 90.4 de la LIG) y en la enajenación de o de la transferencia de derechos sobre inmuebles (Art. 90.5 de la LIG).

Complementando lo anterior, existe la posibilidad de efectuar el revalúo impositivo de los bienes adquiridos con anterioridad a la reforma. Los mismos podrán revaluarse conforme determinados factores de corrección y considerando como límite el valor de mercado, para lo cual deberán tenerse en cuenta aspectos financieros que permitan comparar el impuesto pagado por el revalúo en el año 2019 con el valor presente (estimando la inflación de años futuros) de las mayores amortizaciones de los bienes o mayores costos computables en caso de su enajenación.

El revalúo impositivo intenta dar una solución parcial para inversiones realizadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley (30/12/2017). No obstante quedan desamparados las empresas con cierres de ejercicio de enero/18 a noviembre/18.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Aspectos no considerados en la actualización de valores
- b) Cuando procedería la aplicación del revalúo impositivo. Argumentación fundada.

13. Ajuste por inflación.

Se prevé el ajuste por inflación para los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del art. 49 (art. 94 de la ley), que resulta aplicable en el ejercicio fiscal en el cual “se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del art. 89, acumulado en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al ciento por ciento (100%)” (art. 95 de la ley). Estas disposiciones “tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer y segundo ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso de que la variación acumulada de ese índice de precios, calculada desde el inicio del primero de ellos y hasta el cierre de cada ejercicio, supere un tercio (1/3) o dos tercios (2/3), respectivamente, del porcentaje indicado en el párrafo anterior” (art. 95 de la ley).

Estas disposiciones son independientes de la actualización de costos. Es decir, que si procede la aplicación del ajuste por inflación, dentro del procedimiento de la determinación de la pérdida o ganancia por inflación por exposición de la posición neta de activos monetarios mayores a los pasivos monetarios, o viceversa, respectivamente, la actualización de costos se realizara conforme las disposiciones que prevé la ley para determinar el ajuste por inflación impositivo. Adicionalmente, procederá la determinación de las amortizaciones actualizadas de los bienes de uso.

Se conoce a la fecha el proyecto de modificación de la ley IG por el cual el porcentaje requerido en el primer año del 33% pase al 40%.

Vale destacar, que de impedirse aplicar el Axl, por las normas analizadas, existe suficiente jurisprudencia favorable al contribuyente cuando se produce la confiscatoriedad probada ante la justicia:

Para que se configure un supuesto de confiscatoriedad, debe existir una desproporción de tal magnitud que permita concluir que la ganancia no es representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley pretende gravar. Hallamos diversa jurisprudencia en dicha línea.

C.S.J.N. 29/05/2018: ORBIS MERTIG SAN LUIS SA

- C.S.J.N. 15/11/2016: FAVACARD SA
- C.S.J.N. 25/10/2016: Recurso Queja Nº 3 - M.ROYO SA
- C.S.J.N. 04/08/2016: FAVA HNOS SA
- C.S.J.N. 11/08/2015: Consolidar Administradora de Riesgo del Trabajo art. SA
- C.S.J.N. 24/02/2015: Natufarma SA
- C.S.J.N. 04/11/2014: Alubia S.A.

- C.S.J.N. 02/10/2012: ESTANCIAS ARGENTINAS EL HORNERO SA
- C.S.J.N. 03/07/2009: CANDY S.A.
- C.S.J.N. 30/06/2005 SANTIAGO DUGAN TROCELLO SRL

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Vías legales para cuestionar el cambio en la ley del IG modificando el porcentaje del 33% dispuesto por ley 27430.
- b) Situaciones no resueltas por el Ajuste por Inflación, por ejemplo rentas de fuente extranjera, pues las mismas no estaban gravadas al momento de disponerse las normas en cuestión.

14. Presunciones de dividendos

Se introducen una serie de presunciones a los efectos de evitar situaciones que encubran distribuciones de dividendos o utilidades, en línea con la legislación de otros países que aplican esquemas de integración entre la tributación de las empresas y sus accionistas o socios. es decir, conceptos que implicaban retiros de utilidades encubiertos por ejemplo bajo la figura de honorarios, se los recharacteriza, , y se los considera dividendo, por lo cual la implicancia fiscal máxima será entre sociedad y accionista del 35%.

Se asimila a dividendos y utilidades de empresas de capital (hasta el límite de utilidades no distribuidas):

–Retiros de los socios.

–Cuando los socios tienen el uso o goce de inmuebles (8% del valor de plaza).

–Cuando los socios tienen el uso o goce de los restantes bienes (20% del valor de plaza).

–Sueldos o remuneraciones de los socios cuando no pueda probarse la efectiva prestación del servicio.

-Ventas o compras de bienes a titulares por debajo o por encima de su valor de mercado. El dividendo ficto será la diferencia en defecto o en exceso, según corresponda.

-Otorgamiento de garantías a favor titulares: valor plaza bienes ejecutados hasta importe garantizado.

-Gastos realizados a favor titulares sin interés de la empresa.

-Honorarios pagados a titulares sin efectiva prestación o por sobre valor de mercado.

Comprende: mismas operaciones con cónyuge, conviviente, ascendientes y descendientes hasta segundo grado por consanguinidad o afinidad.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Efectos negativos que se producen en determinadas actividades económicas.
- b) Qué otras situaciones prácticas manifiestan un dividendo ficto y no se consideraron en la reforma fiscal.

15. Factura de crédito electrónica.

Por ley 27440 se disponen la utilización de la factura electrónica obligatoria cuando Pymes facturen a grandes empresas.

Se establecen los tratamientos impositivos de la negociación de tales facturas en los arts. 1 y sigtes.

Asimismo se disponen las normas aplicables a las retenciones de impuestos provinciales y nacionales en el art. 25 de dicha ley.

Se observa la injerencia del PEN en tributos locales, sin facultades.

Asimismo se establece que el momento de la retención será con la aceptación de la Factura cuando es clara la jurisprudencia de que la mera aceptación no implica “pago” a los fines fiscales.

A la fecha AFIP no emitió normas al respecto.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Interpretación de las disposiciones del art. 25 mencionado evaluando un caso práctico, y considerando que la retención del impuesto procede con la aceptación de la factura y no con el pago, por lo cual no existirán fondos disponibles a dicho momento.

16. Fondos comunes de inversión

El tratamiento de los fondos en general, salvo disposición específica está regulado en el art. 127 de dicha ley

Asimismo el Dto 279 de 2018 tanto en sus considerandos como en el texto legal dispone normas específicas sobre el tratamiento fiscal

17. Fideicomisos financieros y fondos comunes de inversión cerrados.

En cuanto al tratamiento de los fondos comunes de inversión cerrados y fideicomisos financieros se dispone por art. 205 de ley 27440 el tratamiento fiscal ya sea que se cumplan o no determinados requisitos relacionados con la colocación por oferta pública de los activos subyacentes y la localización de los mismos en el país o en el exterior.

Conforme tales disposiciones, no rige mas lo dispuesto por el art.70 del DR de la ley del impuesto a las ganancias para determinar el tratamiento impositivo de FCI y FF, siendo reemplazadas tales normas por el art 205.

Cuando los fideicomisos y fondos comunes de inversión no deban tributar el impuesto, el inversor perceptor de las ganancias que aquellos distribuyan deberá incorporar dichas ganancias en su propia declaración jurada, siendo de aplicación las normas generales de la ley para el tipo de ganancia que se trate, de no haber mediado tal vehículo.

Cuando se trate de beneficiarios del exterior, el fiduciario o la sociedad gerente, según corresponda, procederán a efectuar la retención en la medida de las ganancias distribuidas por el fideicomiso o fondo común de inversión, respectivamente, que resulten gravadas para dichos beneficiarios.

Esta disposición debe analizarse conjuntamente con el artículo 20, inciso w) de la ley de impuesto a las ganancias que no exime los rendimientos de los certificados de participación.

Los autores de trabajo deberán analizar, para los puntos 16 y 17, entre otros aspectos:

- a) Tratamiento fiscal para los FCI ABIERTOS y para los diferentes inversores locales o del exterior, según la composición de los activos subyacentes.
- b) Tratamiento fiscal para los FCI CERRADOS y Fideicomisos Financieros para los diferentes inversores locales o del exterior, según la composición de los activos subyacentes.
- c) Implicancias del impuesto sobre débitos y créditos bancarios frente a Fideicomisos Financieros colocados por oferta pública, evaluando las disposiciones del art.70 del DR IG y el nuevo art. 205 ley 27.440.

18. CONCEPTO DE OFERTA PÚBLICA

Vale analizar al respecto :

i) Disposiciones hasta el año 2015:

- DGI. Res. 470 CNV y 1738 AFIP (Actualmente derogada por AFIP)
- Probar genuinos esfuerzos de colocación más que resultados
- Demostrar en bookbuilding las propuestas de inversión y tasa de corte

ii) Disposiciones actuales:

- Resoluciones 664 (CNV) y 3872 (AFIP) terminó con la "competencia" de CNV y AFIP en materia de oferta pública. DEROGA RG 470 Y 1738
- CNV, RG 662 requisitos que deben cumplirse para la oferta pública.

A la fecha AFIP no emitió disposiciones sobre el concepto colocación por oferta pública.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Que disposiciones considerar a efectos de interpretar fiscalmente la aplicación del concepto oferta pública y permitir la aplicación de los diferentes beneficios fiscales previstos en la LIG.

19. Normas BEPS. “Base Erosion and Profit Shifting” .

Tales disposiciones dotan a los distintos Estados, de soluciones para limitar los “vacíos normativos” existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas “desaparezcan” o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica.

El instrumento multilateral IM desarrollado por más de 70 países y jurisdicciones permitirá la implementación de las medidas relacionadas con los tratados fiscales y BEPS. Su firma se realizó el 7/6/2017.

El instrumento multilateral pretende modificar tratados fiscales bilaterales, incluso legislaciones domésticas.

Una vez adherido el país al IM, los grupos multinacionales deberán estar obligados a preparar y presentar ante las autoridades fiscales un nuevo tipo de declaración anual: un informe país por país.

La obligación está a cargo de la última sociedad holding integrante del grupo económico, si bien cada Fisco del país donde se domicilia la sociedad operativa puede requerir copia del mismo. Lógicamente, pues el mismo influirá en el análisis del informe de precios de transferencia.

La finalidad es gravar a las ganancias, donde se produce la actividad económica y la creación de valor.

ACCIONES BEPS QUE INFLUYEN EN LOS TEMAS ANALIZADOS

- Acción 2: híbridos. Derivados
- Acción 3: reglas CFC.
- Acción 4: deducciones de intereses.
- Acción 5: prácticas fiscales nocivas.
- Acción 6: abuso de tratado.
- Acción 7: establecimiento permanente.
- Acciones 8-10: precios de transferencia.
- Acción 12: divulgación de la planificación fiscal agresiva.

Los autores de trabajo deberán analizar, entre otros aspectos:

- a) Casos donde se producirá la aplicación concreta de las acciones BEPS, y si las disposiciones del IG omiten como contrarrestar los efectos adversos.

20. OTROS TEMAS PARA DESARROLLAR POR LOS AUTORES DE TRABAJO

20.1-Imputación de rentas de fuente extranjera para el caso de entes sin personalidad fiscal, con personalidad fiscal, trusts o similares, y fondos comunes de inversión.

-Cambios ocurridos con relación al criterio anterior en la ley IG. Cuando aplica el percibido. Situación arts. 148 y 149 de la ley. Situación pagos a cuenta del exterior. Niveles de pagos a cuenta.

20.2-Definiciones de control para las tenencias en entidades del exterior.

-Requisitos de control, de actividad y de situación fiscal de la entidad del exterior

20.3-Rentas sujetas al régimen de transparencia fiscal

- El desarrollo de la Regla general aplicable en participaciones de sociedades del exterior cuando se cumplan requisitos de control, porcentajes de participación y tipo de actividad. Situación de -Rentas que en Argentina están exentas cuando las obtiene un sujeto domiciliado en el exterior. Situación de Rentas de actividades pasivas y de Rentas en el exterior que representan un gasto deducible para un argentino.
- Tratamiento de las Rentas obtenidas por CFC que no poseen los medios materiales y personales necesarios para realizar su actividad en el exterior.

20.4. Conversión y ajuste por inflación.

Incompatibilidad del sistema de conversión para rentas previstas en el artículo 158 Ley IG con la ausencia de ajuste por inflación impositivo para inversiones en el exterior

20.5. Salidas no documentadas

-Nueva redacción ley 27430 aplicable a salidas no documentadas y facturas apócrifas (no dice falsas como ley penal tributaria).

-Cambio de posición respecto del fallo Red Hotelera Iberoamericana (falta individualización del prestador- no es multa ni sanción).

-Consecuencias en ley penal tributaria al ser evasión agravada. No deducción del gasto. Pago del 35%. Impugnación del crédito fiscal IVA.

20.6. Mutuo versus aporte de capital.

-Análisis posición AFIP (contrato con fecha cierta, pagos de intereses, devolución de capital, capacidad económica del prestador, origen de los fondos, Resolución General 25 de 2004 (IGJ).

-Posibles consecuencias de impugnar el mutuo: a) incremento patrimonial no justificado, no deduciendo intereses, ganancias gravadas, ventas omitidas b) salidas no documentadas si se hicieron los pagos y no está acreditado el aportante de los fondos. c) aporte de capital, impugnando la deducción de cargos financieros.

20.7. Casos en los cuales resulta aplicable el art.73. Disposiciones de fondos.

-Jurisprudencia CSJN Fiat Concord y Akapol, Aplicación residual del art 73, y su enlace con dividendos fictos.

20.8. Impuesto al dividendo (13% o 7%)

-En ausencia del ajuste por inflación contable (salvo ejercicios iniciados a partir 1.7.18) se abona sobre la revaluación inflacionaria del capital. Propuestas a efectuar.

20.9. La NO REFORMA FISCAL

Se invita a quienes presenten trabajos a que analicen aquellos aspectos que no fueron considerados en la reforma fiscal, evaluando, asimismo, las consecuencias de no haberse dispuesto norma alguna al respecto.

JULIAN MARTIN, Julio 2018.