



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, Mar del Plata 16, 17 y 18 de Noviembre de 2016

Informe de relatoría - Comisión Nº 1

“JORNADAS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA”

Propuestas para la Comisión Bicameral para la Reforma Tributaria Ley 27.260.

El propósito de las presentes jornadas es elaborar un informe que será elevado por el Colegio de Graduados de Ciencias Económicas a la *Comisión Bicameral para la Reforma Tributaria* creada por ley 27.260.

Por lo tanto, el presente informe debe tenerse como una guía de ordenamiento, pero todas las colaboraciones que contengan las propuestas a las que refiere el artículo 78 de la ley de marras, serán tenidas en cuenta.

Es importante señalar que proponemos a los autores de trabajos, no limitarse a analizar críticamente la normativa vigente, sino; por el contrario, esperamos que puedan ahondar en la naturaleza de determinadas instituciones tendientes a determinar cuál debería ser la manifestación de riqueza a captar por los distintos tributos que abordaremos en la comisión I, a fin de construir una propuesta basada en esos fundamentos, es nuestra intención que el trabajo final, no resulte solamente una crítica por contraste con la legislación positiva existente.

Proponemos analizar con relación a la naturaleza de los tributos, la correcta captación de capacidad contributiva y las instituciones del derecho tributario que deben aplicar a su respecto, buscando el beneficio tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo de la obligación tributaria, persiguiendo el objetivo de un sistema tributario sano y equilibrado.

1. GANANCIAS

1.1. PROPUESTAS PARA FORTALECER LA EQUIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Comenzaremos con el Impuesto a las Ganancias, y a su respecto evaluaremos propuestas para fortalecer la equidad de la presión tributaria generada por este tributo, al respecto sugerimos tener en cuenta los siguientes temas:

1.1.1. RENTAS DE CUARTA CATEGORIA, TOPES Y DEDECCIONES CUYOS MONTOS SE FIJAN LEGALMENTE

1.1.1.a) El impuesto a las ganancias y las rentas gravadas por los incisos a); b), y c) del artículo 79 de la LIG, a su respecto, la resolución general (AFIP) 2437, sus modificatorias y complementarias, establece montos mínimos que resultan no imponibles, nos preguntamos si se puede mejorar la equidad tributaria global a través de algún mecanismo que modifique la actual forma de establecer estos montos.

Proponemos el análisis de qué significan esos montos mínimos, y por qué se encuentran fuera del ámbito de aplicación del tributo. Y desde esta inteligencia encontrar la cuantificación y forma de actualización permanente más adecuada.

Si recordamos que la aplicación del artículo 25 LIG se encuentra suspendida en virtud de lo establecido por el artículo 39 de la Ley 24.073¹, pero que aquél prevé que los importes a que se refieren los artículos 22 y 81, inciso b), y los tramos de la escala prevista en el artículo 90, 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.

El coeficiente de actualización a aplicar se calculará teniendo en cuenta la variación producida en los índices de precios al por mayor, nivel general, relacionando el promedio de los índices mensuales correspondientes al respectivo año fiscal con el promedio de los índices mensuales correspondientes al año fiscal inmediato anterior.

Los importes a que se refiere el artículo 23 serán fijados anualmente considerando la suma de los respectivos importes mensuales actualizados. Estos importes mensuales se obtendrán actualizando cada mes el importe correspondiente al mes inmediato anterior, comenzando por el mes de enero sobre la base del mes de diciembre del año fiscal anterior, de acuerdo con la variación ocurrida en el índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS.

¹ 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

Nos preguntamos si, la derogación del artículo 39 de la ley 24.073 es 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 LIG recién transcrito en particular teniendo en cuenta si:

1.1.1.b) En cuanto a la tributación de las personas humanas en general, las deducciones que admite el artículo 23 de la LIG contempla la totalidad de las situaciones que deberían ser contempladas, de igual modo que nos cuestionamos acerca de la forma de establecer el monto deducible en cada caso y si debería existir un mecanismo de actualización permanente diferente al establecido por el artículo 25.

En la actualidad, se admite que las personas humanas deduzcan un total anual por cónyuge, hijo y otras cargas. Los montos de las mismas son establecidos a través de decretos, en tanto los conceptos por los que se admite la deducción surgen de la ley emanada del congreso. Partiendo de la inteligencia que estas deducciones son la consecuencia de comprender que un sujeto que obtiene rentas gravas y posee cargas de familia posee menor capacidad contributiva que otro sujeto que obtiene igual renta pero sin cargas de familia; nos preguntamos si los montos de deducción admitidos son correctos, si se encuentran contempladas todas las situaciones especiales que deberían estar contempladas en esta causal (menor capacidad contributiva) y si puede establecerse algún sistema de deducciones que mejore la equidad del tributo en función de la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes.

1.1.1.c) En esta misma línea de situaciones fácticas; y dado que el artículo 90 establece la escala aplicable a las personas humanas y sucesiones indivisas, que determinará el quantum a abonar sobre las ganancias netas sujetas a impuesto. Cuestionamos la equidad de esta escala, la rigidez que implica que la misma sea establecida por vía legal y la ausencia de una modalidad de actualización permanente de la misma². Nos preguntamos, entonces, cuál sería la alternativa superadora de la actual forma de determinar el tributo.

1.1.1.d) La LIG contiene otros montos vinculados a la determinación tributaria que se encuentran fijados en el texto legal, tales como:

- monto exento establecido en el inciso j) del artículo 20; derechos de autor
- deducción admitida por artículo 22; gastos de sepelio
- deducción admitida por artículo 81 inciso b)
- tope a deducción establecida por artículo 88 inciso l)

² 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.

- tope a cómputo de intereses por créditos hipotecarios del 3er. párrafo del inciso a) del artículo 81.

Nos preguntamos si la vía legal es la correcta para establecerlos ó si en cambio la ley debería determinar un mecanismo para su actualización. En este último caso cuál sería la forma correcta de hacerlo.

1.1.1.e) Deducción por Servicio Doméstico

El título VI de la Ley 26.063 admite que los dadores de trabajo a personas que se desempeñen como empleados domésticos podrán deducir por los conceptos contraprestación a dichos trabajadores y contribuciones patronales, del artículo 21 de la ley 25.239 un importe equivalente a la sumatoria de dichos conceptos por un trabajador en el año, siendo el máximo a deducir por los conceptos anteriormente indicados la suma equivalente a la de la ganancia no imponible anual, definida en el inciso a) del artículo 23 de la ley del gravamen.

Teniendo en cuenta que, a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias, aquellos sujetos que prestan servicio dentro de la vida doméstica no importen para el dador de trabajo lucro o beneficio económico, nos preguntamos en primer lugar si esta deducción responde al espíritu del Impuesto y su admisión abona a cuantificar correctamente la manifestación de capacidad contributiva que persigue el impuesto bajo análisis.

En caso que la pregunta contenida en el párrafo anterior resulte afirmativa, nos cuestionamos sobre el acierto de establecer como máximo admitido de esta deducción el importe establecido en el inciso a) del artículo 23 de LIG.

1.1.2 OTRAS RENTAS

En cuanto a la equidad del tributo y como segundo punto de este informe, nos preguntamos si las exenciones contenidas actualmente en la LIG aportan a la misma, tomemos algunos ejemplos:

- Artículo 20 inciso h) para las personas humanas, los intereses originados por los ciertos depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras.
- Artículo 20 inciso k) las ganancias obtenidas por personas humanas, derivadas de títulos, acciones, cédulas, letras, obligaciones y demás valores emitidos o que se

emitan en el futuro por entidades oficiales cuando exista una ley general o especial que así lo disponga o cuando lo resuelva el PODER EJECUTIVO.

- Artículo 20 inciso w) para las personas humanas, dado que para las empresas está siempre alcanzada, la ganancia por la compraventa de acciones que coticen en mercados regulados por la Comisión Nacional de Valores (CNV).
- La acordada 20/1996³ por la cual el más alto tribunal, dejó sin efecto la derogación operada en 1995 a exención en el impuesto a las Ganancias de los sueldos de los magistrados del Poder Judicial y los integrantes de la Corte Suprema de Justicia y declaró la inaplicabilidad de la derogación, es decir consideró inconstitucional la ley 24631 que gravó los sueldos de los jueces. En caso de considerarlo inequitativo, cuál sería la propuesta para su modificación?
- La ley 27.260 en cuanto deroga el régimen de imposición cedular a los dividendos distribuidos por entidades locales y percibidos tanto por personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país, como por beneficiarios del exterior.

1.1.3 OTROS TEMAS DE EQUIDAD

- Nos cuestionamos sobre la constitucionalidad de la ley 25.561 y del decreto 214/2002 y, por ende, su inaplicabilidad en cuanto establece la prohibición del ajuste por inflación computable en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias.
- Nos preguntamos si resulta equitativo limitar la vigencia de quebrantos computables no absorbidos.
- Se observa, una situación que importa a nuestro entender la necesidad de análisis, entre los sujetos cuyas rentas responden a los incisos a), b) y c) del artículo 79 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 éstos últimos son mucho menores.
- A raíz de la diferencia que la LIG realiza entre quienes obtienen sus rentas como empleados bajo relación de dependencia, sujetos que cuentan, adicionalmente con protección de la seguridad social en detrimento de aquellos sujetos que siendo autónomos, no contando con estos beneficios, se ven obligados a pagar mayor impuesto ante la misma renta ganada y suponiendo las mismas deducciones personales, proponemos reflexionar sobre la razonabilidad de esta diferencia y si la

³ Dictada el 11 de abril de 1996

misma responde a alguna causal que encuentre su justificación en la capacidad contributiva perseguida.

1.2 PROPUESTAS PARA PROFUNDIZAR LA PROGRESIVIDAD

Este tributo busca ser proporcional para las personas jurídicas y progresivas para las personas humanas.

“... en el caso del impuesto a la renta global de las personas físicas, es su neutralidad, de dejar invariadas en su aplicación y caeteris paribus, las posiciones relativas de los contribuyentes entre sí, esta característica del impuesto proporcional a la renta no se extiende al impuesto proporcional al patrimonio, ni al impuesto proporcional a las ventas, ni a otros impuestos proporcionales.

En cuanto al tema de la igualdad, como postulado fundamental de la justicia en materia tributaria; encontramos que el impuesto proporcional a la renta no satisface dicho postulado porque no tiene en cuenta la curva descendente de la utilidad marginal del ingreso personal – admitiendo como hipótesis la comparabilidad de las utilidades marginales de sujetos diferentes, admisión esta que cuesta aceptar, salvo en forma hipotética o bien como axioma – a los efectos de avanzar en la especulación teórica; sin detenernos ante el no breidge de las apreciaciones intersubjetivas de las utilidades marginales⁴.

En cuanto a la progresividad, llamada continua, “este método de progresión consiste en establecer sumas de impuestos crecientes por cada monto imponible creciente. Es, en realidad, un método de progresión por clase o categorías, en el que la amplitud de cada clase está reducida al mínimo. Por cada peso de diferencia de monto imponible corresponde un monto creciente de impuesto.

En la práctica, la aplicación de este método presupone el redondeamiento de los montos imponibles, por exceso o por defecto, a variaciones mínimas de diez como cien o mil unidades monetarias y la confección de una tabla de montos imponibles y correspondientes impuestos.

En la mayor parte de los casos, la alícuota creciente del impuesto progresivo se mantiene hasta llegar a un porcentaje tope, a partir del cual deja de crecer y el impuesto se vuelve proporcional. Caso contrario, el impuesto se volverá igual o mayor que el monto imponible, lo que generalmente se trata de evitar por considerarlo inequitativo o inconveniente en los impuestos a la renta o al patrimonio⁵⁻⁶

⁴ Véase Robbins, Lionel, interpersonal comparisons of utility economic journal, volume 48 Nro. 4, paginas 635 a 641. Diciembre de 1938. Citado por Musgrave “Teoría de la hacienda pública”, trad española pagina 113, quien acepta esta hipótesis de trabajo.

⁵ Así lo afirma Kaldor, N., “Anexpenditure tax”, sit, paginas 49, 238 y 241; véase también Musgrave, op. Cit; pag. 170

⁶ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Ed. Cangallo –Argentina 1983- paginas 294 a 298

1.2.1. Retomamos entonces las reflexiones sobre la necesidad de corregir las tablas contenidas en el artículo 90 de la LIG, si lo que se busca es que el impuesto a la renta en la argentina resulte progresivo para las personas humanas, a la vez que proponemos analizar cuál es la forma de aplicación de un sistema de progresión continua que no desaliente la obtención de ingresos gravados, ante determinados “saltos” en los niveles de renta.

Podemos leer: *El contribuyente, a no dudar, preferirá muchas veces no preocuparse por ganar ingresos adicionales que le serán esquilados. O, en todo caso, se encontrará fuertemente motivado para cometer pecados tributarios, acallando su conciencia con el argumento de la iniquidad que con él se pretende perpetrar*⁷.

Nos preguntamos si es un objetivo a cumplir, y en caso que la respuesta sea afirmativa cuál sería el método adecuado para lograr una mayor progresividad y un dinamismo en las tablas de marras.

1.2.2. En tanto, la LIG aplica 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 27.264⁸, proponemos analizar si la aplicación de una alícuota proporcional para estos sujetos, es lo más beneficios para el sistema tributario en su conjunto.

En caso que la respuesta a la pregunta contenida en el párrafo anterior fuera negativa, nos preguntamos cuál sería la alternativa superadora.

1.3 SIMPLIFICAR SU ESTRUCTURA Y ADMINISTRACIÓN

La modificación del Código Vélez Sarsfield, dejó una cantidad de cuestiones que requieren la adecuación normativa en la LIG a fin de lograr el objetivo establecido por el inciso c) del artículo 78 de la Ley 27.260

El presente informe incorpora seguidamente algunas cuestiones que, las XLV Jornadas Tributarias, organizadas por este Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, celebradas en Mar del Plata en diciembre de 2015 consideró debían ser modificadas.

⁷ García Garzón, Juan O. - El perverso artículo 23 bis de la Ley del Impuesto a las Ganancias - Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) – XXIV – Mayo 2003

⁸ De beneficios tributarios para las micro, pequeñas y medianas empresas

Es nuestro objetivo, que las presentes jornadas recepten las necesidades de adecuación planteadas el pasado año, y puedan elaborarse propuestas tendientes a adecuar la LIG. A ese efecto incorporamos en el presente informe la parte pertinente de los considerandos y de las conclusiones de la citada comisión:

1.3.1 En primer lugar el análisis realizado con relación a un tema que está pendiente de regulación fiscal, el derecho de superficie.

Se transcriben los considerandos a los que arribó la comisión

I. Constitución del derecho de superficie en el IG

A) Persona física no habitualita

No resulta válido asimilar la superficie a la locación, con el fin de justificar la sujeción al gravamen.

Tampoco encuadra en cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.

Si bien este inciso se refiere a derechos reales, no contemplaría expresamente al derecho de superficie.

No obstante lo manifestado, existen opiniones contrapuestas para quien "...la renta obtenida por el enajenante de la superficie constituye (de concretarse en cabeza de persona física) renta de la primera categoría por provenir de la constitución a favor de un tercero (el superficiario) de un derecho real...".

El tratamiento tributario cambia totalmente en función de si se asimila el derecho de superficie al usufructo, figura legislada fiscalmente, o no.

Tampoco es renta de segunda categoría pues los mismos se refieren a la transferencia definitiva de algunos de los derechos allí mencionados, en nuestro caso la superficie se transfiere temporalmente y no de manera definitiva.

Si el sujeto no es habitualita en las operaciones de compraventa, cambio o disposición de inmuebles, el inmueble sobre el cual se constituya el derecho real de superficie no será una fuente en términos impositivos y la ganancia obtenida no estará gravada.

Cabe analizar cómo debe evaluarse el requisito de la permanencia de la fuente: ¿permanencia a secas? ¿o acotada a un marco temporal?

Respecto de la constitución del derecho de superficie, una vez operada la transmisión, no podrá producirse una nueva constitución dentro del marco temporal definido por las partes. Por lo expuesto se entiende que la ganancia no reúne los requisitos para considerarse sujeta al gravamen.

Por la enajenación del derecho de superficie, valen los mismos comentarios.

b) Sociedad comercial

En este caso la conclusión asoma sin dificultades: por imperio de la "teoría del balance", cualquier resultado obtenido estará gravado. Por consiguiente, la ganancia producida por la constitución y/o enajenación del derecho de superficie y/o de la propiedad superficiaria estará sujeta a impuesto.

II. Extinción del derecho de superficie

*El artículo 2126 del CCC establece que, producida la extinción del derecho de superficie, el titular del derecho real sobre el suelo **debe indemnizar al superficiario**, excepto pacto en contrario.*

Tratándose de una indemnización y no de una retribución valen los siguientes comentarios.

a) Persona física no habitualita

-Superficiario

En cuanto a la indemnización por la extinción de la superficie, observamos que primero se extingue ésta y luego se produce el derecho al resarcimiento.

Lo mismo sucede en materia laboral, donde se concluyó por la CSJN en causa Negri que la retribución por desvinculación laboral esta no gravada, pues el resarcimiento opera luego de extinguida la relación laboral, considerando que la indemnización esta fuera del objeto del tributo.

-Superficiante

El titular del inmueble, que había actuado como superficiante, en caso de indemnizar al superficiario estará realizando una variación patrimonial permutativa, por lo que no tendrá un enriquecimiento a título gratuito.

Si no se hubiera convenido indemnización alguna, y el superficiante recibiera una construcción luego de extinguido el derecho real, no se estará ante una situación contemplada por la LIG como ganancia gravada, pues no será un caso del art. 41 inciso c) referido a "mejoras introducidas por los inquilinos".

No obstante, esta situación merece una adecuada regulación por el fisco para evitar asumir riesgos fiscales.

a) Sociedad comercial *Corresponde la aplicación de la teoría del balance, por lo que la indemnización que se perciba como superficiario se gravara en el ejercicio de la transferencia.*

Aquí también observamos que el titular del inmueble, que había actuado como superficiante, en caso de indemnizar al superficiario, estará realizando una variación patrimonial permutativa, por lo que no tendrá un enriquecimiento a título gratuito.

En caso de no haberse convenido indemnización alguna, sí se estará ante un enriquecimiento a título gratuito, el cual se encuentra alcanzado por el gravamen.

III. Amortizaciones

Durante la vigencia del derecho de superficie, se plantea la posibilidad de imputar al balance fiscal el costo de lo adquirido, ante lo cual observamos dos aristas de análisis: i) la amortización del derecho real de superficie y ii) la amortización del bien construido o adquirido sobre el cual un sujeto posee el dominio superficiario.

III.1. Amortización del derecho real de superficie por el superficiario

Considerando el artículo 88 inciso h) de la ley y 128 del reglamento, referido este último a que la amortización prevista por el inciso f) del artículo 81 de la ley, sólo procederá respecto de intangibles adquiridos cuya titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo, corresponde interpretar que es posible la amortización del derecho real en la vida del contrato.

Vale destacar un antecedente en favor de amortizar intangibles que se extinguen en el tiempo, en Dictamen 24/2008 (DAT).

III.2. Amortización del inmueble

Si un sujeto que adquiere un derecho de superficie sobre un inmueble, posteriormente construye sobre el mismo un edificio, o si directamente adquiere la propiedad superficiaria de una construcción pre-existente, estaremos ante el caso de dominio superficiario sobre un inmueble.

Consideramos que el inmueble en cuestión podrá ser objeto de amortización en la vida fiscal de dicho inmueble la cual deberá justificarse ante la AFIP en caso de plazos inferiores a 50 años.

1.3.2. DERECHO DE FAMILIA

Se transcriben, seguidamente, conclusiones de la comisión de marras, con temas pendientes de reglamentación en el IG:

*Que en materia de **derecho de familia** se observan nuevas figuras matrimoniales (comunidad de bienes, separación de bienes, convivencia) respecto de las cuales la normativa fiscal existente, impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, requiere una adecuación, a las nuevas formas matrimoniales, pues están referidas a un matrimonio entre hombre y mujer.*

En el régimen de separación de bienes cada uno declara sus bienes y sus rentas. En el régimen de comunidad de bienes, similar al matrimonio tradicional, la dificultad se plantea en los matrimonios igualitarios en definir quién es la mujer y quien el marido, para aplicar literalmente las disposiciones de los impuestos. En el régimen de convivencia no se considera la figura de matrimonio a los fines fiscales. Tampoco los convivientes podrán ser tratados como cargas de familia por no existir vínculo alguno.

En tal sentido pareciera que la interpretación de la AFIP en circular 8.2011 aparte de los temas mencionados, cubriría temporariamente el bache legal, pues se trata de una norma interpretativa y no de una ley.

La persona por nacer es sujeto de impuestos, asimismo el padre deja de ser un responsable sustituto para tener la administración de los bienes. El menor de edad deberá inscribirse en AFIP e ingresar los impuestos que correspondan.

Por el lado de las personas por nacer no resulta clara la deducción como carga de familia si bien en base a una interpretación extensiva de las normas en vigor tanto del Código como de las leyes fiscales si correspondería la deducción.

Resulta necesario aclarar la deducción como carga de familia de los hijos hasta los 25 años teniendo en cuenta que los padres en base al Código deben la prestación alimentaria de los hijos hasta dicha edad, cuando el límite de edad previsto en la ley del impuesto a las ganancias para computar la deducción es de 24 años.

Establecer la necesidad de regular el tratamiento en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales de la sociedad conyugal y de las nuevas figuras familiares.

Proponemos que en las presentes jornadas se confeccionen lineamientos para aportar a la comisión creada por el artículo 77 de la ley 27.260 tendientes a regular los nuevos status vinculados al derecho de superficie, al derecho de familia.

1.4 IMPUESTO DE IGUALACIÓN

Teniendo en cuenta que la ley 25.063 incorporó a la LIG el artículo 69.1 que dispone que cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1,2,3,6 y 7 del inciso a) del artículo 69, así como también los indicados en el inciso b) del mismo artículo 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 de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo el 35% sobre el referido excedente.

Al respecto se nos generan los siguientes interrogantes

1.4.a Cuál es la capacidad contributiva que se busca gravar, en un primer análisis nos preguntamos si el objetivo perseguido con esta norma es gravar de las exenciones del propio impuesto por vía indirecta; y si esto es así, la razonabilidad de su aplicación.

1.4.b En caso que se considere apropiado continuar con la aplicación de este impuesto y dado que desde su aplicación a generado diversos problemas interpretativos, nos preguntamos cómo podría mejorarse la técnica de liquidación de este instituto.

2. Bienes Personales

La Ley 27.260 ha ingresado importantes modificaciones en este impuesto patrimonial. Proponemos iniciar su análisis revisando algunos aspectos económicos del mismo:

2.a ¿Es este un impuesto que ayude a atenuar la regresividad del sistema tributario?

Teniendo especialmente en cuenta que su forma de liquidación no permite, en líneas generales la deducción de los pasivos del sujeto alcanzado. Nos preguntamos si un impuesto que gravara el patrimonio neto, en vez del activo, no cumpliría mejor el objetivo de atenuar la regresividad del sistema tributario.

2.b ¿Cuáles son las principales críticas y las mayores virtudes que podemos realizar y destacar con relación a este impuesto patrimonial?

Teniendo especialmente en cuenta:

2.b.1 La forma dispar en que resultan valuados los inmuebles de conformidad a la jurisdicción donde se encuentran radicados y la mayor o menor actualización que las administraciones fiscales subnacionales tengan con relación la valuación fiscal de dichos bienes, comparada con el valor de mercado de los mismos, sumado esto a la falta de actualización de los valores de origen distorsionados por la inflación, nos preguntamos si existe alguna alternativa superadora a la actual forma de liquidación del gravamen, con relación a estos bienes .

2.b.2. La modificación de alícuota progresiva a proporcional introducida por el artículo 69 de la Ley 27.260

2.c Este tributo ha aportado en el año 2015 el 1,18 % de la recaudación tributaria total⁹, y es el elegido por la Ley 27.260 para “premiar” a los contribuyentes cumplidores, eximiéndolos de su pago por los períodos fiscales 2016 a 2018, ambos inclusive.

Tiende a desaparecer, en función de lo establecido por el artículo 69 de la Ley 27.260, nos preguntamos entonces sobre la conveniencia de su mantenimiento y su

⁹ Fuente; http://www.mecon.gov.ar/sip/rec_trib/4trim2015.pdf

efectivo y eficaz aporte al erario público (considerando los costos de recaudación y fiscalización del mismo).

2.d En la elección de este impuesto para premiar a los contribuyentes cumplidores se incluye a los responsables sustitutos previstos en la ley 23.966; a este respecto y teniendo en cuenta que el eximido del pago será el responsable sustituto aunque el sujeto en relación de quien se verificó el hecho imponible no cumpla con los requisitos establecidos por el título III de ley 27.260¹⁰.

- Proponemos analizar la razonabilidad de esta franquicia, en cabeza de un sujeto diferente a aquel en el que se verificó el hecho imponible, y a partir de este elemento replantearnos el verdadero roll que ocupa en el sistema tributario este responsable sustituto.

3. Ganancia Mínima Presunta

Este gravamen es 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 Pymes a partir de los ejercicios que inicien a partir del 1 de enero de 2017 por imperio de la Ley 27.264.

Proponemos partir para el tributo bajo análisis, Ganancia Mínima Presunta (GMP) del viejo debate sobre cuál es la manifestación de capacidad contributiva que busca alcanzar, en base a su compleja técnica de liquidación en cuanto a la posibilidad de cómputo cruzado como pago a cuenta, grava renta o patrimonio?

Por un lado, y de acuerdo con el debate parlamentario de su creación, podemos afirmar que Ley 25.063 encuentra la justificación para su implementación en la ficción¹¹ que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad comercial requiere para su mantenimiento en condiciones de competitividad, la generación de una renta que como mínimo cubra su mantenimiento.

Este impuesto, como ha sido concebido bajo la creencia que sólo castiga activos improductivos; siendo adicionalmente motivador para que los sujetos pasivos del mismo tomen decisiones tendientes a no mantener activos improductivos y generen actividad comercial para estos bienes.

¹⁰ Ver artículo 19 del Decreto Reglamentario de la Ley 27.260

¹¹ Decimos que existe una ficción, cuando en función de un hecho conocido se crea una valoración jurídica de existencia poco probable.

Tal es así que el mensaje 354 de elevación del Proyecto de Ley al Congreso, refería en forma directa a que el Poder Ejecutivo había propiciado la aprobación de este gravamen por su difícil elusión, su simple fiscalización y "...la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el impuesto a las ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo...".

Nos preguntamos entonces sobre la legalidad de un tributo que grave una ganancia mínima, sea esta existente o inexistente.

Apoyamos nuestras dudas en pronunciamientos judiciales muy relevantes, consideramos interesante recordar algunos considerandos de la causa "Hermitage S.A.", con sentencia de Corte del 15/6/2010. Recordemos que la misma se suscita a raíz de la presentación que realiza el contribuyente como consecuencia se verse obligado al pago de esa "ganancia mínima" cuando pudo demostrar que no solo tenía quebrantos impositivos los años anteriores sino que, no tenía expectativas de obtener ganancias en los próximos años debido a la importante inversión realizada que importaba tener un activo muy cuantioso con la planificación de muchos años por delante para amortizar la inversión en los que la sociedad no obtendría ganancias.

En esa causa la mayoría -integrada por los Ministros Lorenzetti, Fayt, Petracchi, Maqueda y Zaffaroni- consideró que quienes presentaron la propuesta de ley, sostuvieron que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima, cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario.

Han señalado que el tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas -sin consideración a particularidad alguna-. Y que el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.

La iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido. Y por lo tanto se concluyó que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso.

La disidencia, en la causa que estamos recordando, estuvo integrada por los votos de las Dras. Elena I. Highton de Nolasco, Carmen M. Argibay, quienes coincidieron en que el legislador instauró este tributo sobre la base de considerar que los activos afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, y estableció, por

lo tanto, una imposición sobre ellos que opera coordinadamente con el impuesto a las ganancias. Coincidieron con el Poder Ejecutivo en señalar que "...sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende".

Y destacaron que no parece correcto sostener que el único índice de capacidad contributiva sea la efectiva obtención de ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituye una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada en tanto la imposición no transgreda los límites constitucionalmente admisibles y, en particular, no se demuestre la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.

En base a este importante antecedente, a los considerandos de la mayoría y de la disidencia de en la causa Hermitage S.A. nos preguntamos:

3.a Cuál es la manifestación de capacidad contributiva que ha perseguido el impuesto GMP?

3.b Debería en el futuro ser reemplazado por un impuesto que gravara el activo, o el patrimonio neto de las empresas?

3.c En caso de considerar la conveniencia de un nuevo tributo patrimonial, de conformidad con la anterior pregunta, nos preguntamos cuáles deberían ser las principales características de ese impuesto a crearse.

3.d Dada su próxima derogación, nos preguntamos cuál debería ser el tratamiento fiscal a asignarle a los pagos a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta no absorbidos por el impuesto a las ganancias hasta la derogación del primero. Deberían mantener su vigencia como tales (pago a cuenta) durante los años restantes desde su derogación? Debería existir algún tope aplicable vinculado con el porcentaje de absorción o deberían poder computarse íntegramente contra la determinación del impuesto a las ganancias?

4. IMPUESTO A LA HERENCIA E IMPUESTO A LA TRASMICIÓN GRATUITA DE BIENES

4.1 La primera propuesta de esta relatoría es analizar si el primero de estos tributos no se encuentra contenido en el segundo, como un caso especial.

En cuanto a la posibilidad de que se establezca a nivel nacional un impuesto a la herencia sin gravar a su vez toda transmisión gratuita de bienes nos preguntamos si:

4.1.a No sería esta circunstancia el disparador para verificar con mayor asiduidad la donación en vida de padres a hijos con reserva de usufructo para los progenitores de los bienes donados, como forma de eludir este tributo¹²?

¹² Independientemente que el CCU desaliente la donación de inmuebles por no considerar perfecto el título (aunque se trate de donaciones de padres a hijos) por el término de 10 años; aunque ya se escuchan voces que señalan que la limitación no aplica en el caso de herederos forzosos. (ver Estudio de títulos de donaciones

4.1.b En caso de tener respuesta afirmativa la anterior pregunta nos preguntamos si este tiene sentido establecer un tributo de esta índole, con tanta facilidad para su elusión.

4.2 En cuanto al Impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes (ITGB)

Nos hemos cuestionado, ante la derogación del Impuesto GMP y a la futura pérdida de recaudación por las modificaciones en el Impuesto a los Bienes Personales, cuál será el tributo que se creará para suplir los ingresos fiscales que actualmente generan éstos. En los Estados Unidos, por ejemplo, no se grava el patrimonio pero existe un tributo que grava fuertemente la trasmisión de bienes por herencia. En la Argentina hasta 1976, también rigió un tributo de estas características, podemos verificar, cómo a partir de su derogación comenzaron a crearse diversos impuestos patrimoniales.

Varias son las cuestiones que se suscitan a partir de pensar en la incorporación de un tributo de esta naturaleza en el sistema fiscal nacional argentino.

4.2.1 En primer lugar recordar que existen impuestos análogos en algunos estados provinciales (Buenos Aires y Entre Ríos).

Y dado 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*.

Nos preguntamos si resulta, prima facie, razonable cercenar 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, hacerles llegar un porcentaje de lo recaudado por este tributo en forma de cuota de coparticipación en vez de permitirles una mayor autonomía tributaria.

4.2.2 En caso que la pregunta anterior resulte negativa, es decir, que se considere eficaz y eficiente la aplicación de un impuesto a la trasmisión gratuita de bienes a nivel nacional, nos preguntamos, y teniendo especialmente en cuenta que se trata de un impuesto directo, cuáles deberían ser los parámetros a tener en cuenta a fin de que este tributo fuera razonable y equitativo especialmente con relación a:

4.2.2.a Importes no imponibles a contemplar

4.2.2.b Si debería gravarse, en caso de una sucesión, el patrimonio que forma el acervo hereditario ó si debería gravarse la porción a recibir por cada heredero. En relación a la pregunta recién formulada y a las alícuotas a aplicar en caso de considerar que las mismas debieran ser progresivas.

4.2.2.c Si en el establecimiento de un impuesto de este tipo se deberían contemplar cuestiones personales tales como edad del contribuyente, rentas, patrimonio o cualquier otra cuestión que importe una diferenciación de los sujetos gravados con la finalidad de darle progresividad.

4.2.2.d Si resulta recomendable la existencia de alícuota progresivas.

4.2.2.e Nos preguntamos cuál sería el rango razonable de alícuotas para gravar los patrimonios que se transmitan a título gratuito y si deberían contemplarse distintas alícuotas para situaciones diferentes como ser donación a terceros vs. herencia.

4.2.2.f En el caso de herencias, nos preguntamos si sería razonable que un heredero se viera obligado a vender parte del patrimonio recibido de esta forma, o tuviera que tramitar un crédito para hacer frente a un impuesto de este tipo. Especialmente cuando el acervo hereditario no se encuentre formado por dinero en efectivo y/o saldos en cuentas bancarias.