



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

Ciudad de Mar del Plata, 16, 17 y 18 de noviembre de 2016

**“JORNADAS PARA LA REFORMA TRIBUTARIA – Propuestas para la comisión
bicameral para la reforma tributaria Ley 27.260”**

INFORME DE RELATORIA - COMISIÓN 2

AUTORIDADES:

Presidente: Dr. Mario Volman

Relator: Dr. Sebastián M. Domínguez

Secretaria: Dra. Claudia M. Cerchiara

TEMARIO:

Propuestas para la comisión bicameral de reforma tributaria creada por la Ley 27.260 en relación a los siguientes tributos y regímenes:

- 1) Impuesto al valor agregado.
- 2) Regímenes simplificados.
- 3) Impuestos Internos.
- 4) Impuesto sobre los débitos y créditos.
- 5) Costo de las contribuciones patronales con destino a los regímenes de la seguridad social.

DIRECTIVAS DEL RELATOR

Como todos los años, el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires nos convoca a las Jornadas Tributarias en la Ciudad de Mar del Plata, en su edición cuadragésimo sexta. Estas Jornadas tienen un arraigo en el ámbito tributario que ha quedado demostrado con su permanencia en el tiempo, tanto por

la calidad y experiencia de sus participantes como por las conclusiones y recomendaciones que aportan.

En esta oportunidad, las jornadas se dedicarán a analizar, debatir y concluir sobre propuestas de reformas tributarias a presentar ante la Comisión Bicameral para la reforma tributaria creada por la Ley 27.260 (B.O. 22.07.16).

Dicha Comisión Bicameral tendrá como objeto analizar y evaluar las propuestas de reforma del sistema tributario nacional que elabore y remita el Poder Ejecutivo Nacional, con los siguientes objetivos principales:

- a) Fortalecer la equidad de la presión tributaria.
- b) Profundizar su progresividad.
- c) Simplificar su estructura y administración.
- d) Fortalecer la complementariedad y coordinación federal.
- e) Propender al establecimiento gradual de las reformas, dotando de mayor previsibilidad a la acción del Estado en la materia en función de reducir los grados de incertidumbre del contribuyente.

Con la finalidad de orientar los diferentes aspectos a analizar en las presentes Jornadas, hemos elaborado un listado enunciativo de temas que entendemos importante investigarlos, desarrollarlos, debatirlos y concluir con las recomendaciones que se estimen convenientes. Este listado no es excluyente sino que los autores que entiendan conveniente proponer otras reformas respecto de los impuestos y regímenes objeto de esta comisión, tienen la libertad de hacerlo.

I. LA NECESIDAD DE UNA REFORMA TRIBUTARIA.

La última reforma tributaria significativa en nuestro país data del año 1998 cuando, mediante la Ley 25.063, el Congreso Nacional introdujo diversas modificaciones al impuesto al valor agregado, a las ganancias, sobre los bienes personales, en el régimen de recursos de la seguridad social, en el código aduanero y creó el impuesto a la ganancia mínima presunta y el impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial.

Con posterioridad, en el año 2001, se creó el impuesto sobre los débitos y créditos a través de la Ley 25.413, cuya redacción ha sido imperfecta.

Las modificaciones tributarias, la falta de reformas y de adecuación de parámetros que deben ser tomados en cuenta para la liquidación de diversos impuestos en una economía inflacionaria entendemos que profundizó las inequidades y, en determinados casos, afectó también principios constitucionales.

Las reformas no han sido integrales y en búsqueda de los objetivos que deben tener los sistemas tributarios sino más bien orientadas a un aumento de la recaudación ante situaciones económicas de permanente crisis.

Y esto ha sucedido no sólo a nivel nacional sino también a nivel provincial como municipal. Los gobiernos subnacionales han incrementado las alícuotas del impuesto sobre los ingresos brutos, tributo altamente regresivo y distorsivo, como así también se han elevado las tasas municipales ya sea por incremento de alícuotas o por modificaciones en las bases imponibles que deben considerarse para su liquidación.

En este contexto, lo largo de los años, se ha venido sosteniendo desde los distintos ámbitos profesionales que resulta necesaria una profunda revisión y reforma de nuestro sistema tributario.

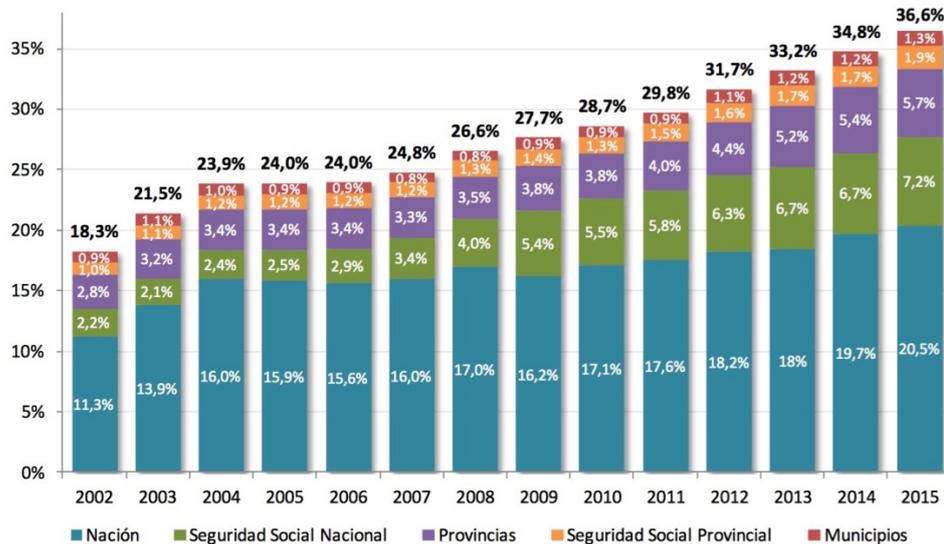
En definitiva, luego de más de una década, hemos llegado a un récord histórico de presión tributaria global. El Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF) indica¹ que en el período 2002-2015 la presión tributaria argentina, en términos porcentuales, se ha duplicado.

De acuerdo a su estudio, la evolución de la carga tributaria consolidada (nación, seguridad social nacional, provincias, seguridad nacional provincial y municipios) se incrementó desde 18,30% en 2002 al 36,6% en 2015 y es exhibido a través de este gráfico:

¹ Informe Económico 349 del 18 de enero de 2016

Gráfico N°1. Evolución de la carga tributaria consolidada.

Recaudación desagregada por nivel de gobierno, en porcentaje del PIB.

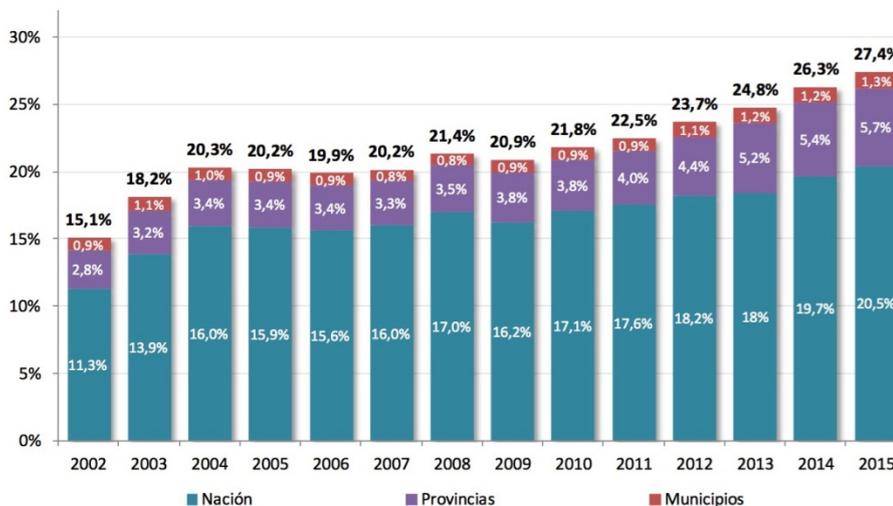


Fuente: IARAF en base a MECON, DNCFP y estimaciones propias.

Y al considerar la carga tributaria consolidada, excluyendo a la seguridad social, el incremento fue desde 15,10% al 27,4%, y es exhibido a través de este gráfico:

Gráfico N°2 Evolución de la Carga tributaria consolidada (sin seguridad social).

Recaudación desagregada por nivel de gobierno, en porcentaje del PIB.



Fuente: IARAF en base a MECON, DNCFP y estimaciones propias.

No caben dudas de que se debe realizar una profunda reforma al sistema tributario. Sin embargo, no debe perderse de vista que las modificaciones no deben ser sólo expresiones de teóricas e ideales sino que deben estudiarse en el marco actual de la situación económica-financiera del país.

Recientemente, el Gobierno Nacional ha indicado² *“En términos acumulados, el resultado primario del ejercicio fiscal 2015 fue deficitario en \$291,66 mil millones, reflejando un deterioro de \$123,25 mil millones con respecto ejercicio 2014. En términos del PIB, el déficit primario de 2015 se elevó a un estimado de 5,4%, presentando un incremento anual de 1,6 puntos porcentuales. El incremento del déficit primario reflejó un crecimiento de los recursos primarios en \$286,58 mil millones (31,6% a/a) que resultó inferior a la suba del gasto primario en \$409,86 mil millones (38,1% a/a). De esta manera, los recursos primarios crecieron a 22,2% del PIB (un aumento de 1,7 puntos porcentuales) mientras que los gastos primarios crecieron a 27,7% del PIB (un aumento de 3,3 puntos porcentuales).”*

Es decir, la situación actual es compleja, motivo por el cual deberán analizarse las reformas que se propongan en ese contexto, de presión tributaria récord y déficit fiscal. En ese sentido, se podría estudiar si resulta conveniente que las modificaciones sean de aplicación inmediata o de aplicación gradual. Incluso, podrían proponerse que determinados cambios entren en vigencia una vez que se alcance determinada meta u objetivo.

Podemos tomar de ejemplo de aplicación gradual de una reforma tributaria a la dispuesta por la Ley 27.260 en relación al Impuesto sobre los Bienes Personales.

La ley dispone un mínimo no imponible que se incrementa nominalmente de 2016 a 2018 y siguientes y una alícuota decreciente que va del 0,75% aplicable en 2016 al 0,25% a partir de 2018 y siguientes

En el estudio, no debe dejarse de lado el análisis de la recaudación y el impacto de la reforma tributaria integral.

² <http://www.economia.gob.ar/wp-content/uploads/2016/03/Prensa-Caja-anual-2015-FINAL2.pdf>

A modo de ejemplo, podemos observar la recaudación a nivel nacional del año 2015 (en miles de pesos) publicada por la AFIP:³

RECAUDACION POR IMPUESTO, RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y ADUANAS

AÑO 2015 Miles de pesos

CONCEPTO	TOTAL
TOTAL GENERAL	1.691.149.508
IMPUESTOS 1/	1.024.569.793
IVA Bruto 2/	438.499.641
Pagos directos y retenciones - Impositivo	316.336.366
Pagos directos y retenciones - Aduanero	122.163.275
IVA Neto de Devoluciones	433.076.241
Ganancias	381.463.223
Pagos directos y retenciones - Impositivo	363.332.262
Retenciones - Aduanero	18.130.961
Cuentas Corrientes	97.479.599
Combustibles líquidos y GNC	56.478.261
Combustibles líquidos (excepto gas oil, diesel oil y kerosene)	25.453.579
GNC y otros combustibles (gas oil, diesel oil y kerosene)	9.025.654
Impuesto al gas oil	19.822.730
Fondo hídrico de Infraestructura	1.990.296
Recargo consumo de gas	186.001
Internos	31.014.776
Tabacos	19.497.062
Resto	11.517.714
Adicional de emergencia sobre cigarrillos	2.940.433
Bienes personales	18.210.432
Ganancia mínima presunta	2.513.379
Monotributo - Recursos Impositivos	5.624.126
Resto	4.600.324
Impuesto a los servicios de comunicación audiovisual - Ley 26.522	1.724.499
Impuesto a la transferencia de inmuebles	1.256.493

³ <http://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/default.asp#recaSerAnu>

Fdo. p/ Educación y Prom. Cooperativa	327.378
Impuesto a los premios de juegos de azar	555.145
Impuesto s/las entradas cinematográficas y s/los videos	298.571
Otros 3/	438.238
Devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos (-)	14.254.400
Devoluciones	5.423.400
Reintegros fiscales	8.831.000
SEGURIDAD SOCIAL	544.491.257
Contribuciones 4/	242.282.753
Aportes	161.262.923
Obras sociales	81.752.622
Riesgos del trabajo	47.774.807
Monotributo - Recursos de la Seguridad Social	11.089.589
Seguro colectivo de vida	328.562
Facilidades de Pago pendientes de distribución 5/	1.306.239
RECURSOS ADUANEROS 6/	120.782.219
Comercio Exterior	111.453.034
Derechos a la Exportación	75.939.277
Derechos a la Importación	34.821.672
Estadística de Importación	690.644
Factor de convergencia neto	1.441
Tasas Aduaneras	35.195
Ingresos brutos	8.757.150
Resto	536.840
RECURSOS TRIBUTARIOS 7/	1.537.948.361

1/ Recaudación neta de Devoluciones y Reintegros Fiscales

2/ Recaudación bruta, sin restar Devoluciones y Reintegros Fiscales

3/ Incluye: Sellos, Tasas judiciales, Fondo Solidario de Redistribución y otros menores

4/ Incluye Facilidades de Pago y Agentes de Retención

5/ Incluye Decretos N° 93/00, 963/95, 1053/96, 938/97, 1384/01, 338/02, Ley 25.865 y , R.G. 1966 y 1967/05 (Mis Facilidades) y Ley 26.476, pendientes de distribución por concepto.

6/ No incluye recaudación por Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado, Internos y Combustibles

7/ Netos de Tasas aduaneras, Otras rec. aduaneras, Resto de rec. aduaneros, Obras soc., Ag. de ret. obras soc. e Imp. a los Sellos.

Por otro lado, no debemos olvidar que nuestra Constitución Nacional tiene un mandato que no se ha cumplido. En la reforma de 1994 se dispuso que dentro del término de 1 año, se debía sancionar una nueva ley de coparticipación.

En consecuencia, entendemos que la reforma debe ser amplia e integral, no limitándose solo a los tributos sino a la distribución de los mismos entre los distintos niveles de gobierno (nación, provincias y municipios) y que también, por otro lado, debe analizarse la cuantía y eficiencia del gasto público.

Creemos conveniente que luego de la reforma que se proponga al sistema tributario, tal como nos enseñó el Prof. Enrique Reig⁴, el mismo cumpla con los siguientes objetivos:

- 1) Justicia y Equidad. El conjunto de tributos debería ser justo y equitativo, tanto desde el punto de vista horizontal (tratando igual a los iguales) como vertical (discriminando a los que más tienen de los menos favorecidos).
- 2) Estabilidad. El sistema tributario debe ser estable, donde sus elementos esenciales se mantengan a lo largo del tiempo y no se efectúen modificaciones ante cada cambio de gobierno.
- 3) Neutralidad. El sistema tributario debe ser neutral desde el punto de vista económico, promoviendo la eficacia de la economía y su crecimiento en lugar de dañarla. Se deben evitar la tributos carentes de neutralidad denominados “distorsivos”, salvo que tengan como objetivo su utilización como instrumentos de política económica y coyuntural.
- 4) Suficiencia. Es importante que con el rendimiento de los tributos, se puedan solventar las funciones y servicios públicos necesarios para cubrir las necesidades públicas que la población requiere del Estado.
- 5) Elasticidad. Es relevante que se puedan obtener mayores recursos en caso de que crezcan las dificultades o necesidades sin que sea forzoso crear nuevos tributos.

⁴ REIG, Enrique, “Sistemática Tributaria”, Revista Derecho Fiscal, To XIX, pág. 417

- 6) Simplicidad. Los tributos deben ser comprensibles y sencillos de aplicar, tanto por parte de la Administración como de los contribuyentes.
- 7) Certeza. La simplicidad se puede lograr sólo si el sistema tributario está compuesto por normas precisas y claras, con la aplicación de una correcta técnica jurídica. Las contradicciones, reenvíos e incoherencias con el resto del ordenamiento son perniciosas.

Asimismo, resulta conveniente analizar los cambios que se propongan a la luz de diversos principios constitucionales como el principio de legalidad, de seguridad jurídica, de capacidad contributiva, de no retroactividad, de justicia, de no confiscatoriedad, entre otros.

Para finalizar, otro de los aspectos que recomendamos estudiar es si es conveniente contemplar tratamientos diferenciados en los impuestos y regímenes según las características particulares de los contribuyentes, tal como surge de la ley de fomento de las PYMEs sancionada por el Congreso que lleva el N°27.264 (B.O. 01/08/2016)

Se ha indicado que las PYMEs generan alrededor del 80% del empleo en la Argentina. En consecuencia, puede resultar conveniente establecer medidas para favorecer su desarrollo y promover la creación de nuevas compañías.

II. LAS REFORMAS A PROPONER

Los autores de trabajos deberán estudiar, analizar y proponer modificaciones en relación a los siguientes impuestos y regímenes: 1) Impuesto al valor agregado; 2) Regímenes simplificados; 3) Impuestos Internos; 4) Impuesto sobre los débitos y créditos; y 5) costo de las contribuciones patronales con destino a los regímenes de la seguridad social.

II.1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El impuesto al valor agregado en nuestro país es uno de los pilares de la recaudación tributaria. En 2015 la recaudación del IVA neto de devoluciones fue de \$ 433.076.241.000 sobre un total de recaudación de impuestos de \$ 1.024.569.793.000 es decir, el 42,27%, tal como surge de la información brindada por la AFIP detallada más arriba.

Si bien es de tipo regresivo, se aplica en la mayoría de los países debido a que es un tributo que genera una importante recaudación y no es muy compleja su fiscalización.

Podemos indicar que más allá de esa regresividad, se podría dotar al sistema tributario de diferentes características para que el mismo aun cuando tenga un basamento importante en el IVA, mantenga características progresivas.

En el caso de las personas de escasos recursos puede suceder que aun cuando todas sus operaciones de compras, locaciones y prestaciones contratadas estén gravadas con el IVA al consumir todos sus ingresos, para ellos el sistema tributario sea progresivo si reciben bienes y servicios del estado en exceso a lo que contribuyen.

A continuación detallamos un listado de temas que pueden ser analizados por los autores a los efectos de proponer reformas al impuesto al valor agregado:

1) OBJETO:

- a. Tratamiento de la cesión onerosa de bienes intangibles y derechos.
- b. Tratamiento de los servicios prestados total o parcialmente en el país por parte de sujetos del exterior sin establecimiento permanente.
- c. La definición de servicios prestados en el país con utilización o explotación efectiva en el exterior. Analizar no tratarlo con un hecho fuera del objeto y brindarle en la Ley el tratamiento previsto en el Art. 43.
- d. La definición de territorialidad para los servicios, intangibles y derechos.
- e. El tratamiento de las operaciones realizadas por medios electrónicos. La posibilidad de recaudar a través de los medios de pago que se utilicen con el objetivo de captar capacidad contributiva local.
- f. La incorporación de las disposiciones del Art.5 del DR a la ley contemplando, entre otros aspectos, la situación actual de gravabilidad de los alquileres y la diferenciación efectuada a los consorcios.
- g. Condominios de construcción integrados por personas físicas y asignación de los créditos fiscales.
- h. El tratamiento tributario de las monedas criptográficas como el Bitcoin entre otras.

- i. Contemplar un tratamiento para los derecho de superficie contemplados en el nuevo Código Civil y Comercial.
- j. Para no afectar el principio de neutralidad, analizar la conveniencia de extender el objeto de importación de servicios a todos los casos sin importar la condición ante el IVA del prestatario como así tampoco su vinculación con la actividad gravada.
- k. Definición del concepto de utilización o explotación efectiva tanto para los servicios prestados en el país como para las importaciones de servicios.
- l. La teoría de la unicidad del hecho imponible complejo.
- m. La derogación del Art. 10 del DR respecto de los intereses vinculados a operaciones exentas y/o no alcanzadas a raíz del fallo de la CSJN⁵.
- n. Otros

2) SUJETOS:

- a. La definición y encuadramiento de las empresas constructoras.
- b. El encuadramiento de las operaciones realizadas por Fideicomisos de diferentes tipos.
- c. La definición del “acto de comercio” contemplado en el inciso a) del Art. 4 a la luz de los cambios que se introdujeron en la legislación de fondo.
- d. La derogación de lo dispuesto en el primer párrafo del Art. 6 debido a la derogación del código de comercio.
- e. Otros

3) NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

- a. El nacimiento de la obligación tributaria por lo percibido.
- b. La conveniencia de incorporar lo dispuesto por el DR para el caso de servicios continuos al texto legal.
- c. La eliminación o no de la disposición que hace nacer la obligación tributaria con la seña o anticipo que congela precio y la necesidad de una reglamentación al respecto. En caso de mantenerla, analizar su relación con el segundo párrafo del Art. 6 de la Ley y la conveniencia de incluir a los pagos totales en sus disposiciones.

⁵ Chryse S.A., CSJN, 04/04/2006 y Angulo, Jose Pedro y Otros, CSJN, 28/09/2010.

- d. Analizar si las disposiciones del Art 19 respecto a los contratos celebrados a ensayo o prueba debería incorporarse a la ley o eliminarse de la reglamentación.
- e. Definición legal del concepto de productos primarios y condiciones para encuadrar en la disposición de “precio a fijar”.
- f. Otros

4) EXENCIONES

- a. La eliminación de las exenciones excepto las de servicios de salud y de educación, reemplazándolas por: i) la instrumentación de la devolución del IVA en forma personalizada cuando se pretenda disminuir la regresividad del impuesto y ii) gravabilidad con alícuotas diferenciales inferiores.
- b. En cuanto a las exportaciones, analizar la alternativa de gravarlas a tasa 0% en lugar de eximir las y darle el tratamiento de devolución, acreditación y/o transferencia vía el Art. 43.
- c. El caso de las exenciones intermedias que generan piramidación.
- d. Otros

5) BASE IMPONIBLE

- a. La base imponible cuando el prestatario se hace cargo del impuesto a las ganancias del prestador.
- b. Otros

6) CRÉDITO FISCAL

- a. La eliminación de las presunciones de no vinculación a la actividad gravada previstas en el Art. 12 o admitir la prueba en contrario.
- b. Definición del concepto “similares” respecto de la presunción vinculada a los automóviles.
- c. Impugnación de créditos fiscales por el sólo hecho de que el proveedor, locador o prestador de servicios esté incluido en la base “APOC” del Fisco.
- d. Compatibilización entre el Art. 34 de la Ley de Procedimiento Fiscal y la disposición de la Ley Antievasión 25.345. Fallo Mera, Miguel Angel, CSJN, 19/03/2014, respecto de la admisión de la prueba en contrario.
- e. Momento del cómputo del crédito fiscal por importaciones de servicios.

f. Otros

7) TRATAMIENTOS ESPECIALES

- a. Régimen de exportaciones,
- b. Régimen de concesión de explotación.
- c. Otros

8) ALICUOTAS

- a. La incorporación de la alícuota del 0%. Este tratamiento podría aplicarse a las exportaciones y para cualquier otra actividad que hoy se exime y no se quiera que sufra la incidencia del IVA que pasa a ser un costo.
- b. La conveniencia de establecer una alícuota única que podría ser igual a la actual o diferente. La alícuota del 21% es de las más altas de los países de latinoamérica pero no sucede lo mismo respecto de los países de la OCDE, tal como se detalla a continuación:

Alícuotas en países miembros de la OCDE⁶, se detallan a continuación con las notas que pueden consultarse por país⁷.

ALICUOTAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

	Año de Implementación	Alícuota General	Alícuotas Reducidas	Alícuotas específicas por regiones
		2016		
Australia	2000	10,0	0,0	-
Austria*	1973	20,0	10.0/13.0	19,00
Belgium	1971	21,0	0.0/6.0/12.0	-
Canada*	1991	5,0	0,0	13.0/14.0/15.0
Chile	1975	19,0	-	-
Czech Republic	1993	21,0	10.0/15.0	-
Denmark	1967	25,0	0,0	-
Estonia	1991	20,0	0.0/9.0	-
Finland	1994	24,0	0.0/10.0/14.0	-
France*	1968	20,0	2.1/5.5/10.0	0.9/2.1/10.0/13.0 & 1.05/1.75/2.1/8.5

⁶ <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm#VATTables>

⁷ <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/Table-2.A2.1-VAT-GST-Rates-2016-country-notes.pdf>

Germany	1968	19,0	7,0	-
Greece*	1987	23,0	6.0/13.0	4.0/ 9.0/16.0
Hungary	1988	27,0	5.0/18.0	-
Iceland	1990	24,0	0.0/11.0	-
Ireland	1972	23,0	0.0/4.8/9.0/13.5	-
Israel*	1976	17,0	0,0	0,0
Italy	1973	22,0	4.0/5.0/10.0	-
Japan	1989	8,0	-	-
Korea	1977	10,0	0	-
Latvia	1995	21,0	0.0/12.0	-
Luxembourg	1970	17,0	3.0/8.0/14.0	-
Mexico	1980	16,0	0,0	-
Netherlands	1969	21,0	6	-
New Zealand	1986	15,0	0,0	-
Norway	1970	25,0	0.0/10.0/15.0	-
Poland	1993	23,0	5.0/8.0	-
Portugal*	1986	23,0	6.0/13.0	4.0/9.0/18.0 & 5.0/12.0/22.0
Slovak Republic	1993	20,0	10	-
Slovenia	1999	22,0	9,5	-
				0.0/2.75/3.0/7.0/9.5/13.5/20.0 &
Spain*	1986	21,0	4.0/10.0	0.5/10.0
Sweden	1969	25,0	0.0/6.0/12.0	-
Switzerland	1995	8,0	0.0/2.5/3.8	-
Turkey	1985	18,0	1.0/8.0	-
United Kingdom	1973	20,0	0.0/5.0	-
Unweighted average		19,2		

Asimismo, se pueden analizar las alícuotas aplicables en los países de latinoamérica⁸:

⁸ <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas.html>

IVA - Alícuotas generales, reducidas e incrementadas

En porcentajes

		2015			
		Generales	Reducidas	Incrementadas	
Bolivia	Por dentro (Incluida en el precio)	13,00	-	-	
	Por fuera (Excluida del precio)	14,94	-	-	
Brasil		17,00	4.00, 7.00 y 12.00	25,00	
Chile		19,00	-	-	
Colombia		16,00	5,00	-	
Costa Rica		13,00	5.00 y 10.00	-	
Ecuador		12,00	-	-	
El Salvador		13,00	-	-	
Guatemala		12,00	-	-	
Honduras		15,00	-	18,00	
México		16,00	-	-	
Nicaragua		15,00	7,00	-	
Panamá		7,00	-	10.00 y 15.00	
Paraguay		10,00	5.00 y 2.00	-	
Perú	Total	18,00	-	-	
	IVA en beneficio del gobierno central (IGV)	16,00	-	-	
	Sobretasa en beneficio de los municipios (IPM)	2,00	-	-	
República Dominicana		18,00	13,00	-	
Uruguay	IVA	Efectiva (incluyendo COFIS)	22,00	10,00	-
		Nominal	22,00	10,00	-
	COFIS		-	-	-
Venezuela		12,00	8,00	27,00	

Fuente: CIAT, IBFD, Legislación de los países

9) SALDOS A FAVOR:

- a. Regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta en el marco de los principios constitucionales aplicables.
- b. Posibilidades de utilización de los saldos a favor.
- c. Saldos a favor producto de actividades gravadas a alícuotas diferenciales menores a la general.

10) EN GENERAL:

- a. Establecer mecanismos automáticos de corrección de parámetros cuantitativos en las normas del impuesto con motivo del contexto inflacionario.
- b. Reformas en virtud de las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.
- c. Reformas en relación a las actividades agropecuarias y de la construcción.
- d. Todo análisis, sería conveniente realizarlo analizando el costo fiscal de las reformas que se propongan, el eventual reemplazo o no de los ingresos que recibe el Estado por otras formas de imposición, el impacto en la economía, entre otros efectos.

II.2. REGIMENES SIMPLIFICADOS

La creación de regímenes simplificados, se fundamenta básicamente en tres cuestiones:

1) La reducción de controles por parte de la administración tributaria; 2) La reducción de los gastos de liquidación para los contribuyentes; y 3) La reducción de la carga tributaria para los pequeños contribuyentes.

Existen diferentes formas de simplificar el sistema tributario para los pequeños contribuyentes. Para ello, pueden tenerse en cuenta los siguientes lineamientos:

- 1) Establecer un régimen simplificado -como el régimen del “monotributo” en nuestro país- que surja de una ley diferente a los impuestos vigentes.
- 2) Simplificar la liquidación de un impuesto existente a través de un mecanismo especial previsto dentro de la propia ley del gravamen, como la figura del “responsable no inscripto” que existió en el pasado en el IVA.

- 3) Determinar categorizaciones rígidas dentro del régimen por actividad o región del país.
- 4) Establecer categorizaciones flexibles que contemplen diversos parámetros a considerar para su encuadramiento, como superficie afectada a la actividad, ingresos brutos, etc.
- 5) Permitir el cómputo como pago a cuenta de otros impuestos y/o regímenes contra la obligación del régimen simplificado o no hacerlo.
- 6) Generar uno o más regímenes simplificados en el país determinando si son optativos u obligatorios para los contribuyentes en encuadren en los parámetros indicados.

En la actualidad está vigente el régimen simplificado para pequeños contribuyentes denominado “Monotributo”.

Este es un régimen opcional y simplificado para pequeños contribuyentes que consiste en un tributo integrado de cuota fija que comprende un impuesto integrado y una cotización previsional fija.

Su objetivo es simplificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas del impuesto a las ganancias, del impuesto al Valor Agregado, y de la seguridad social integrando al contribuyente al sistema tributario y previsional, y permitiéndole contar con obra social y una jubilación.

Entendemos que resulta conveniente el estudio de la conveniencia de mantener el régimen simplificado comentado, reformarlo y/o derogarlo, eventualmente sustituyéndolo por otro u otros.

Para ello, recomendamos analizar:

- 1) Efectos económicos del régimen simplificado para pequeños contribuyentes o para las modificaciones que se propongan.
- 2) Efectos en la recaudación del Fisco.
- 3) Conveniencia de establecer una actualización automática de los montos que se utilicen como parámetro para el encuadramiento en diversas categorías y para acceder al o los regímenes simplificados.

- 4) Conveniencia de simplificar la normativa para dar certeza a los contribuyentes, estableciendo las características de los regímenes por Ley sin delegación de facultades.
- 5) Analizar legislación comparada de diferentes países que aplican regímenes simplificados.
- 6) Conveniencia de dispensar de cumplir con determinadas registraciones contables a este tipo de contribuyentes.
- 7) Todo análisis, sería conveniente realizarlo analizando el costo fiscal de las reformas que se propongan, el eventual reemplazo o no de los ingresos que recibe el Estado por otras formas de imposición, el impacto en la economía, entre otros efectos.

II.3. IMPUESTOS INTERNOS

Los impuestos internos tienen como objeto gravar en forma selectiva determinados bienes y servicios porque posean características superfluas o suntuarios, porque son perjudiciales para la salud y/o el medio ambiente, porque con su recaudación se pretenda cubrir los costos de los problemas que ocasionan su consumo, etc.

A continuación detallamos un listado de temas que entendemos que se podrían analizar en el marco de la reforma tributaria:

- 1) Necesidad o no de adecuación de las normas del impuesto del impuesto con el objetivo de lograr una simplificación de las mismas y otorgar certeza a los tratamientos tributarios, tanto para los contribuyentes como para el Fisco.
- 2) Revisión general de los bienes y servicios alcanzados por el impuesto con el objeto de determinar si resulta conveniente eliminar de la imposición a algunos de éstos.
- 3) Incorporación de bienes y servicios que hoy no están alcanzados y que se recomiende incorporarlos a la imposición. Por ejemplo: otros bienes suntuarios, bienes cuyo consumo genere un impacto ambiental negativo, etc.
- 4) Impacto que produjo el aumento extraordinario de las tasas de imposición al consumo de determinados automóviles, motovehículos, lanchas, aeronaves, etc en los últimos años, con el objetivo de desalentar o no ese tipo de medidas.
- 5) Conveniencia de admitir como conceptos deducibles de las bases imponibles a las deducciones y bonificaciones, en todos los casos.

- 6) Todo análisis, sería conveniente realizarlo analizando el costo fiscal de las reformas que se propongan, el eventual reemplazo o no de los ingresos que recibe el Estado por otras formas de imposición, el impacto en la economía, entre otros efectos.

II.4. IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CRÉDITOS

El impuesto sobre los débitos y créditos fue creado a través de la Ley 25.413 (B.O. 24/03/2001) cuando nuestro país atravesaba una profunda crisis económica, basándose en la Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera aplicado en Brasil. Su creación de carácter transitoria, se ha convertido en permanente como ha sucedido en muchas ocasiones a lo largo de nuestra historia.

Por otro lado, la Ley delega en el Poder Ejecutivo determinadas facultades que, entendemos, debería mantener el Poder Legislativo. Dentro de las mismas, encontramos: establecer la alícuota del impuesto hasta un límite, el “alcance definitivo” de los hechos gravados, exenciones totales o parciales y permitir el cómputo como pago a cuenta de otros impuestos y/o de las contribuciones patronales.

El impuesto genera una recaudación relevante para el Estado motivo por el cual, entendemos que todas las reformas que se propongan debe estar acompañada del análisis del costo fiscal, del eventual reemplazo o no de los ingresos que recibe el Estado por otras formas de imposición, el impacto en la actividad económica, etc.

En 2015 la recaudación del impuesto fue de \$ 97.479.599.000 sobre un total de recaudación de impuestos de \$ 1.024.569.793.000 es decir, el 9,51%, tal como surge de la información brindada por la AFIP detallada más arriba.

A los efectos de analizar la conveniencia de reformar el impuesto sobre los débitos y créditos, entendemos conveniente considerar diversas cuestiones que a continuación detallamos:

- 1) Amplitud del impuesto con pocas exenciones.
- 2) Simplicidad en la liquidación del impuesto y su recaudación.
- 3) Simplicidad en la fiscalización por parte del Fisco.
- 4) Conspiración contra la bancarización de la economía ya que quienes puedan, tratarán de evitar operar con cuentas bancarias. Esto podría favorecer el mercado informal.
- 5) Constitucionalidad de la delegación al Poder Ejecutivo para establecer la alícuota del impuesto hasta un límite, el “alcance definitivo” de los hechos gravados, exenciones totales o parciales y permitir el cómputo como pago a cuenta de otros impuestos y/o de las contribuciones patronales.
- 6) Definición legal acerca del sistema de pagos organizado.
- 7) Distorsión que puede generar en los precios relativos de los productos y servicios que se comercializan.
- 8) Afectación del principio de neutralidad. Por ejemplo, los sujetos pueden tender a la integración vertical para evitar etapas en la comercialización.
- 9) Imposibilidad de devolver el impuesto contenido en las exportaciones, haciendo las mismas menos competitivas en el exterior.
- 10) Efecto acumulación y piramidación.
- 11) Estudiar si es recomendable derogar en forma total el impuesto o si es conveniente mantenerlo.
- 12) Aumento, mantenimiento o disminución de las alícuotas tanto la general como las reducidas.
- 13) Conveniencia de permitir en forma total o parcial el cómputo en el IVA, ganancias, ganancia mínima presunta, régimen simplificado para pequeños contribuyentes y contribuciones patronales. Para los monotributistas se podría analizar un régimen de devolución del impuesto en forma automática.
- 14) Conveniencia de establecer clasificaciones de contribuyentes ya sea por su tamaño (PYMEs), por sus actividades, etc. dándoles tratamientos diferenciados frente a los pagos a cuenta u otras alternativas que se analicen.
- 15) Impacto de las reformas respecto de la coparticipación del impuesto como así también respecto de los impuestos en los que se permitiría computar el pago a cuenta.
- 16) Conveniencia de establecer las reformas en forma gradual, por etapas para producir un efecto de desfinanciamiento.

17) Ley Antievasión 25.345. Actualización del importe de \$ 1.000. Prueba en contrario. Fallo Mera, Miguel Angel, CSJN, 19/03/2014. Compatibilidad con los objetivos del impuesto sobre los débitos y créditos.

II.5. CONTRIBUCIONES PATRONALES

El sostenimiento de los diversos sistemas de la seguridad social es muy importante para la sociedad motivo por el cual las reformas que se propongan requieren un análisis profundo incorporando al derecho financiero y tributarios, entre otros.

Por ello, entendemos conveniente que se estudie el costo fiscal de las reformas que se propongan, el eventual reemplazo o no de los ingresos que recibe el Estado por otras formas de imposición, el impacto en los sistemas de la seguridad social, la economía, etc.

Más allá de las precauciones que se deben tomar al proponer reformas para que no se desfinancien los sistemas indicados, no debemos perder de vista que las contribuciones patronales representan un costo tributario muy relevante en los sujetos que cuentan con dependientes.

Y que ese costo, puede desalentar la incorporación de personal, como así también favorecer el empleo no registrado y/o a la inversión en bienes de capital, con la pérdida de neutralidad respectiva, entre otras consecuencias.

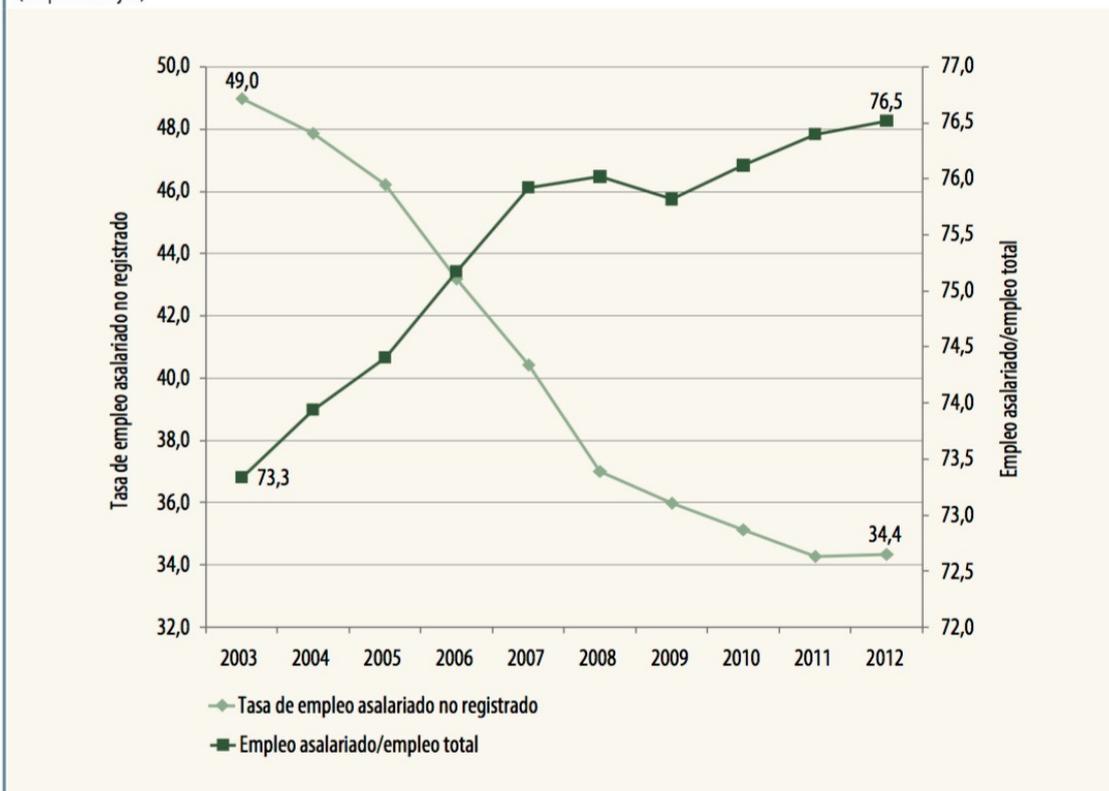
De acuerdo con una publicación de la OIT del año 2015⁹, el empleo informal en la Argentina bajo del 49% en 2003 al 34,4% en 2012 conforme el siguiente gráfico:

⁹ Caminos hacia la formalización laboral en Argentina, Organización Internacional del Trabajo 2015, Edición 2015

GRÁFICO 1

Evolución del empleo asalariado no registrado (ENR) y de la participación del empleo asalariado en el empleo total, 2003-2012

(en porcentajes)



Fuente: Bertranou y Casanova (2013) a partir de datos de la Encuesta Permanente de Hogares, INDEC.

Si bien ha habido una caída importante de la informalidad, aún sigue siendo muy relevante la misma con un 34,4% a 2012.

En consecuencia, entendemos que se podrían analizar diversas alternativas para atenuar el costo laboral y favorecer la contratación de personal y/o la regularización del empleo no registrado.

Con ese objetivo, se podría estudiar:

- 1) La conveniencia de que las medidas de atenuación sean generales y no sólo para determinados sujetos como las PYMES o para determinados tipos de contrato de diversas categorías (jóvenes, primer empleo, empleados de determinadas edades, género, etc.).

- 2) La necesidad de modificar las disposiciones del Decreto 814/2001 que establece diferentes categorías de empleadores a los que se le aplican diferentes alícuotas de contribuciones patronales en función de diferentes actividades, ingresos y demás características.
- 3) La adecuación de la normativa para que no surjan diversas interpretaciones, en el sentido de que la condición de PYME está definido por la legislación de fondo (Leyes 24467 y 25300) y por las reglamentaciones que surgen de la autoridad de aplicación. Sobre este punto, pueden analizarse las diferentes sentencias de la totalidad de las Salas de la Cámara Federal de la Seguridad Social que se han expresado en el mismo sentido¹⁰.
- 4) La integración de las contribuciones patronales con el impuesto al valor agregado permitiendo el cómputo total o parcial de las mismas como pago a cuenta de dicho impuesto. Como antecedente se pueden analizar los regímenes de competitividad que se crearon a inicios de la década pasada, el Art. 4 del Decreto 814/2001, entre otros. Asimismo, se podrá analizar la conveniencia de considerarlo impuesto facturado para el caso de sujetos comprendidos en el Art. 43 de la ley del impuesto, referido a exportadores, a los efectos de poder solicitar su devolución, acreditación o transferencia.
- 5) La integración del impuesto sobre los débitos y créditos con las contribuciones patronales, permitiendo el cómputo total o parcial del primero como pago a cuenta de las mismas.
- 6) Otros

Ante cualquier consulta o duda que puede presentárseles a los autores de trabajos, respecto del alcance de estas directivas, pueden tomar contacto por correo electrónico a: sdominguez@casalvecchi.com.ar

¹⁰ Entre otros: Codimat S.A., Sala III, 11/05/2009; Vía Bariloche S.A., Sala II, 22/02/2012; Fundación Galicia Saude c/AFIP s/impugnación de deuda, Sala I, 22/10/2015.