20º SIMPOSIO DE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS
AIRES
Octubre de 2018

COMISION N° 2: “Reforma del Impuesto a las Ganancias”

Subtemas a tratar: Renta Financiera, Fiscalización Internacional, Renta Corporativa, Inmuebles

DIRECTIVAS DEL RELATOR

I. INTRODUCCION

La interpretación y análisis de los numerosos y profundos cambios introducidos en la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) por la Ley de Reforma Tributaria de fines de 2017 (Ley N° 27.430) demandarán, a no dudarlo, importantes y prolongados en el tiempo esfuerzos, por parte de todos los actores involucrados en el proceso, esto es comenzando por el Poder Ejecutivo responsable por la reglamentación, la Administración Fiscal responsable, entre otros aspectos, de la interpretación “oficial”, los contribuyentes encargados de tomar las decisiones y de adaptar sus sistemas de información y los asesores fiscales.

Este Simposio conlleva, en consecuencia, una excelente oportunidad de hacer un importante aporte en el mencionado recorrido.

Dado que la labor es, como quedó dicho, muy extensa, y que todo largo camino comienza con un paso, la Comisión N° 2 del Simposio ha escogido una selección de temas a abordar a lo largo del limitado tiempo de trabajo disponible en el marco de este evento académico.

Los apartados que siguen tienen por objeto enumerar algunos de los aspectos a tratar por la Comisión, dentro del marco o alcance general antes prefijado, enumeración que por cierto no pretende agotar el amplísimo espectro de cuestiones que se abrieron (muchas de las cuales seguramente todavía no han sido aún puestas sobre la mesa), sino simplemente servir como guía para el analista.

II. OPERACIONES CON INMUEBLES

En el marco del nuevo objeto del impuesto regulado por el artículo 2º, inciso 5), de la ley del impuesto a las ganancias, se presentan importantes cuestiones para analizar y, en lo posible, definir.

En primer lugar aparece una posible clasificación general de las rentas provenientes de inmuebles, con la finalidad de deslindar conceptualmente aquellas que conforman las típicas rentas de la primera categoría, de aquellas que quedaron ahora encuadradas en la segunda y que constituyen ganancias de capital, e incluso de las que deben considerarse encuadradas en la tercera categoría.

Lo expresado apunta a dar al análisis de la reforma un sentido de integración con los restantes hechos imposables existentes, en la inteligencia de que ello contribuye a una mejor comprensión de la cuestión.

Surge así la problemática de si el nuevo inciso 5) del artículo 2º debe entenderse como “residual” respecto de las definiciones de objeto que le preceden, o si tiene una autonomía que lo torna punto de atracción con efectos en otros aspectos determinativos, tal como la tasa de impuesto aplicable a las ganancias de las que se trate.

La referencia legal incorporada al artículo 42 LIG, cuya nueva redacción apunta a considerar el valor locativo de mercado como pauta de imposición, requiere la elaboración de pautas prácticas para su aplicación concreta en los diferentes escenarios que se presentarán.

La ya aludida interacción de normativas de las diferentes categorías se pone de manifiesto en la definición de operaciones comprendidas especialmente en la tercera, conforme la nueva enunciación del inciso f) del artículo 49, cuyos alcances deberán precisarse; ellas son:

- las derivadas de loteos con fines de urbanización
- las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación
- y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios previsto en el mencionado código (antes no mencionadas expresamente).

Por otro lado, la creación del nuevo impuesto cedular trajo aparejadas una serie de cuestiones por analizar, entre las que pueden señalarse:

- 1) La actualización de los costos computables.
- 2) La segregación e imposición separada conforme el tratamiento general de la ley, de los componentes financieros derivados del diferimiento en las operaciones a plazo, conforme el tratamiento que tradicionalmente se ha dado a tales resultados. Sigue estando vigente el artículo 48 LIG (presunción que no admite prueba en contrario en los casos de venta de inmuebles), el que no ha sido modificado.
- 3) La deducción de los gastos (comisiones, honorarios, impuestos, tasas, etcétera) directa o indirectamente relacionados con las operaciones.
- 4) La aplicación supletoria de las disposiciones de los Títulos I y II de la ley, en todo aquello no específicamente regulado por el Capítulo II referido a impuesto cedular (séptimo artículo agregado a continuación del 90 LIG).

La creación de dicho impuesto cedula conlleva, asimismo, la problemática de definir qué operaciones quedan, por su naturaleza y/o regulación expresa en otras disposiciones, sujetas a la tasa progresiva del gravamen aplicable a las personas humanas.

El análisis del nuevo inciso 5) del artículo 2º LIG requiere asimismo contemplar que el mismo no estaría referido exclusivamente a la compraventa, sino además a los derechos reales (sobre inmuebles) enunciados en el artículo 1887 del CCyC.

En tal sentido y a partir de las pautas de adquisición de inmuebles que regula la propia ley del tributo, se plantea el interrogante de cómo encuadrar las cesiones de boletos de compraventa, en sus variantes anterior y posterior al otorgamiento de la posesión.

Por otra parte y siguiendo con el alcance de la expresión “derechos sobre inmuebles” empleada en la definición del objeto, cabe preguntarse si estaría referida a aquellos derechos relacionados con el uso, goce o titularidad del inmueble en sí mismo y no con el otorgamiento de una garantía respecto de un crédito, siendo este último el generador de renta y no el derecho real por sí solo, lo que conlleva establecer si, por ejemplo, en el caso de la cesión de

un crédito hipotecario, estaríamos en presencia de la cesión de un derecho sobre inmueble (gravado) o de un derecho crediticio garantizado por un derecho real de hipoteca (no gravado, salvo habitualidad desde luego).

Asimismo se observa alguna posible interferencia en la disposición transitoria del artículo 86, inciso a) de la ley de reforma (normas de transición), que hace referencia a bienes adquiridos a partir del 1º de enero de 2018; dado que en algunos casos no hay adquisición del bien inmueble en su “totalidad”, sino de un derecho real “parcial”, cabría precisar si la expresión bienes adquiridos es comprensiva de “derechos reales adquiridos”.

En materia de vigencia de las nuevas normas debería asimismo aportarse precisiones para las situaciones que se encuentren en puntos de conflicto.

Finamente y teniendo en cuenta que las pautas de “habitualidad” seguirían siendo de relevancia para establecer el objeto del tributo en determinadas circunstancias, resultaría propio volver sobre la delineación de pautas generales para establecer su existencia.

III. RENTAS FINANCIERAS OBTENIDAS POR PERSONAS HUMANAS

Numerosas son las cuestiones que presenta el análisis del tratamiento de las rentas financieras obtenidas por las personas humanas.

Entre las primeras que aparecen se asoman:

- a) La sistematización del universo de situaciones comprendidas; y
- b) La cuestión del corte del devengamiento de tales rentas a fin de empalmarlas con el tratamiento vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

La cederidad del impuesto creado genera cuestiones a resolver en materia de asignación de deducciones y compensación de quebrantos.

En particular, la deducibilidad de los intereses de financiación obtenida para llevar a cabo las operaciones comprendidas en el impuesto ceder, plantea un serio interrogante sobre el que sería provechoso reflexionar.

Las operaciones de pase bursátil merecerían, por sus particularidades y tradicional tratamiento fiscal, una especial consideración.

Continuando con la operatoria bursátil, los alcances de la exención para los diferentes instrumentos según el mercado de operación amerita, una vez más, la debida atención del analista fiscal.

En materia de determinación de la renta de fuente extranjera, aparece en primer plano del análisis la normativa relativa a la moneda a emplear para la cuantificación de la renta, así como la problemática vinculada con la aplicación de normativa sobre inflación de la moneda extranjera.

IV. TRATAMIENTO DE LA RENTA CORPORATIVA

Este capítulo resulta de particular interés para el analista, debido a que presenta el desafío de abordar las cuestiones involucradas desde una doble óptica, es decir desde el impacto sufrido por el obligado directo, es decir la sociedad, como así también por el socio o accionista, indirectamente incidido.

El nuevo tratamiento brindado a los dividendos, en consonancia con la modificación escalonada de la tasa del gravamen y la derogación futura del denominado impuesto de igualación, atrae un abanico de situaciones por analizar.

Entre ellas se destaca, precisamente, la problemática creada por el agotamiento futuro de las utilidades sujetas al impuesto de igualación y su evolución con situaciones tributarias que se verifican con posterioridad a la fecha de corte, como podría ser el cobro de dividendos correspondientes a ejercicios comprendidos en el viejo régimen o el pago del impuesto a las ganancias en ejercicios posteriores, que obligan a establecer un mecanismo de imputación para modificar el tope no sujeto a impuesto de igualación.

La creación de figuras caratuladas como “dividendos fictos” y su interacción con la definición de operaciones generadoras de renta presunta, ameritan un análisis pormenorizado de los casos comprendidos, de modo de delimitar apropiadamente cada situación.

La nueva metodología impuesta por el artículo 81 para limitar la deducción de intereses por endeudamiento debería ser, igualmente, materia de evaluación por la Comisión; en particular, se observa como compleja la apreciación del ratio admitido a nivel del grupo económico, y si éste debe considerarse conformado a nivel global mundial.

Finalmente, las disposiciones en materia de ajuste por inflación impositivo plantean la oportunidad de un análisis crítico global, así como del análisis particular (por ej. la tasa de inflación anual que daría lugar a su aplicación).

V. TEMAS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

La Ley Nº 27.430 ha incursionado en numerosas y relevantes cuestiones atinentes a la fiscalidad internacional.

Es así que se modifica nuevamente el concepto de país de baja o nula tributación o no cooperante, debiendo relevarse los aspectos de aplicación práctica en la determinación tributaria, en que redundará tal cambio de paradigma.

Del mismo modo, la aparición de una definición de establecimiento permanente obliga a evaluar las diferentes situaciones que podrán observarse en la práctica y su adecuado encuadre.

Otro capítulo del análisis de la reforma debería abordar la problemática de precios de transferencia, materia en la cual se destaca la creación del régimen de determinación conjunta de precios de operaciones internacionales.

Finalmente, la instauración de normas denominadas de “transparencia” origina una serie de cuestiones a abordar, entre las cuales se incluyen:

- la forma de imputación de las ganancias;
- la atribución de las ganancias a las diferentes categorías o impuestos cedulares, en su caso;

- el tratamiento de los dividendos conformados por dichas rentas que se distribuyan;
- la forma de conversión a la moneda nacional;
- el tratamiento del crédito de impuesto.

Cabe aquí reiterar la advertencia efectuada en la introducción de estas Directivas, en cuanto a que la enumeración efectuada es meramente tentativa y no pretende excluir toda inquietud y aporte que la comunidad profesional quiera efectuar respecto de los temas marco comprendidos en esta Comisión.

VI. INVITACION

En nombre de todos los integrantes de esta Comisión Nº 2 invitamos a todos los estudiosos de la materia tributaria a hacer su aporte, en el marco de este 20º Simposio de Legislación Tributaria Argentina, para el análisis de tan importantes y variados temas, lo que contribuirá no solamente a nuestra propio enriquecimiento intelectual profesional, sino también a su difusión a la matrícula en general y a la comunidad de negocios, que sin duda tiene puestos sus ojos en nosotros para tan trascendente tarea.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, junio de 2018.

DR. CP CESAR MANUEL CAVALLI

Relator-Comisión Nº 2