

22° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 3 al 6 de noviembre de 2020

Directivas de Relatoría para la presentación de trabajos

Autoridades Comité Ejecutivo

Presidente: Dr. C.P. Gustavo E. Diez

Vicepresidente: Dra. C.P. Cecilia Goldemberg

Secretaria: Dra. C.P. Carolina Calello

COMISION N° 1

“Aspectos esenciales a reformular en el actual Sistema Tributario para incentivar la inversión”

Autoridades

Presidente: Dr. C.P. Bernardo Arias

Relatora: Dra. C.P. Adriana E. Piano

Secretaria: Dra. C.P. Patricia Lange

1 INTRODUCCION

En su 22º edición, el Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina organizado por el Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, convoca a profesionales del sector privado, público, funcionarios y magistrados que se desarrollan en el ámbito fiscal a un encuentro de cuatro jornadas para el estudio y análisis de cuestiones de alta relevancia y actualidad en la materia.

Este año, el Simposio tiene lugar en un momento muy especial para Argentina y el mundo. El 11/03/2020, la Organización Mundial de la Salud (OMS), declaró el brote del nuevo coronavirus como una pandemia, afectando hasta ese momento a 110 países.

A seis meses, esas cifras han crecido ampliamente, superando las 900.000 muertes con más de 27,8 millones de casos en todo el mundo, afectando a casi la totalidad de los países de diferentes continentes, habiendo llegado en este momento el foco principal de la pandemia a nuestra región y a nuestro país.

La pandemia generada por el COVID-19 ha castigado la economía del mundo, son pocos los países y empresas que han mostrado signos de supervivencia o buen manejo económico ante el mencionado virus. Al frágil nivel de inversiones en el país, la pandemia agudiza el negativo ambiente pre-existente en el campo de las mismas. Las problemáticas que perciben los inversores se manifiestan en la falta de apoyos para las empresas, en la debilidad o ausencia de las políticas públicas a largo plazo, el tipo de cambio, la salida de capital invertido, entre otras cuestiones.

En nuestro país la pandemia, deja a su vez, en evidencia la falta de mecanismos automáticos en la legislación impositiva que brinden un alivio o un amparo a los contribuyentes ante situaciones de emergencia o fuerza mayor.

Asimismo, nuestro país se encuentra en un entorno económico de alta incertidumbre, por lo que resulta fundamental el análisis y discusión de los aspectos esenciales a reformular en el actual sistema tributario para incentivar la inversión.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires ha tomado una posición colaborativa y de diálogo con la Subsecretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía de la Nación, donde se presentaron los lineamientos o factores clave que hay que tener en cuenta en la próxima reforma del sistema tributario.

Resulta importante reconocer la necesidad de incentivos para todo tipo de inversiones independientemente del tamaño de éstas y de los sujetos involucrados, entendiendo la complementariedad e interrelación que existe entre pequeñas, medianas y grandes empresas.

El diseño de las políticas públicas debería considerar la equidad horizontal del sistema. Los beneficios otorgados a las industrias de capital intensivo, regímenes de fomento al desarrollo de energías renovables, régimen de promoción de la economía del conocimiento, entre otras, suponen un crecimiento económico, generando beneficios no solo al inversor sino a la economía en su conjunto.

Mas allá de las cuestiones relacionadas con la pandemia del Covid-19 que ha repercutido de manera especial en nuestra economía, se suman cuestiones más estructurales como los recurrentes procesos inflacionarios que nuestro país viene enfrentando durante las últimas décadas, las altas tasas de intereses financieros, entre otros.

La falta de aplicación o aplicación parcial de mecanismos que permitan reconocer los efectos de la inflación a efectos fiscales, entre otros, provocan un desaliento a la inversión,

desvirtúan el principio de capacidad contributiva y desestructuran el funcionamiento integral del impuesto. Por tal motivo, es necesario reflexionar y aportar ideas sobre mecanismos que permitan generar mejores condiciones.

Existe a su vez y se identifica entre los contribuyentes, una mayor preocupación que tiene que ver más con saber cuánto tienen que pagar más que con pagar menos. En otras palabras, lo que exigen es mayor certidumbre, previsibilidad y estabilidad.

El incremento de las tasas de imposición en el impuesto sobre bienes personales como así también los proyectos sobre nuevos tributos que graven el patrimonio han generado inquietudes en las personas humanas respecto a la posibilidad de radicarse en otros países.

Asimismo, la caída de la actividad económica ha llevado a una ruptura en la cadena de pagos que ha afectado mayormente a las pymes. Los inconvenientes y demoras en el inicio de los juicios ejecutivos, los pedidos de quiebra y los juicios ordinarios por reclamos de facturas, entre los más destacados, aumentan la inestabilidad.

Desde el punto de vista fiscal el tratamiento de los malos créditos se encuentra previsto en la legislación del impuesto a las ganancias una vez cumplidos ciertos requisitos, pero no ocurre lo mismo en el caso del impuesto al valor agregado.

En este contexto, resulta necesario el análisis de las normas vigentes en nuestro actual sistema tributario y contribuir con el aporte de ideas que permitan incluir mecanismos o sistemas que contemplen la incobrabilidad en materia fiscal.

En tal sentido y siendo este Simposio un ámbito donde se analizan los temas con rigor científico proponemos contribuir a la mejora de ciertos aspectos tributarios formales y sustanciales a partir del análisis desde el punto de vista académico y/o práctico y propuestas constructivas, a efectos de aportar a la comunidad las conclusiones que surjan de las ponencias de los panelistas, de los trabajos y colaboraciones técnicas que resulten presentados y del debate de los participantes de la Comisión.

2 DIRECTIVAS DE RELATORIA

En el marco de la amplia libertad académica que caracterizará a este Simposio, se exponen a continuación las Directivas de Relatoría de la Comisión N.º 1, sin perjuicio de dejar a salvo el derecho de los panelistas y autores de trabajos de incorporar cuestiones no previstas que resulten de interés y relevancia para la temática seleccionada.

A efectos de poder ordenar y presentar de una manera sistemática el resultado de los distintos trabajos y luego poder realizar un análisis, se incluyen en cada uno de los temas una serie de preguntas que se invita a responder a la luz de la problemática que presenta la legislación tributaria en nuestro país y sobre la cual se identifican aspectos esenciales a reformular, sin que exista obligación de contestar todas ellas.

Nuestro actual sistema tributario tiene inconvenientes graves y una reforma fiscal es un fenómeno complejo, ya que se trata de un sistema existente que debe seguir funcionando y tiene importantes efectos en su transición, tal como los que venimos observando luego del dictado de la reforma del sistema tributario argentino introducida a través de la Ley 27.430 que fuera publicada a fines del año 2017.

El propósito de este trabajo es incorporar nuevos aportes que, partiendo del análisis de la legislación vigente, permita identificar la problemática actual y explicar conceptos e ideas que podrían derivar en lineamientos a ser tenidos en cuenta en futuras reformas de nuestro actual sistema tributario.

En ese camino resultaría de utilidad contar también con el análisis de mecanismos que han adoptado otros países y si fuera posible, aportar datos de su impacto en la economía y en la recaudación.

Dada la amplitud de este tema, hemos decidido para este 22° Simposio sobre Legislación Tributaria, detenernos y focalizar sobre tres aspectos que consideramos de relevancia en el contexto actual, teniendo en cuenta las principales inquietudes que observamos se plantean en el seno de las empresas y en la preocupación de los individuos en general:

- **Tributación vinculada a la inversión:** Sistema de quebrantos, Amortizaciones y Créditos Fiscales.
- **Residencia fiscal:** Implicancias, consecuencias y requisitos vinculados con la Residencia Fiscal. Sistema de “*exit tax*”.
- **Sistemas de incobrabilidad** en el impuesto al valor agregado.

Los siguientes puntos expresan una breve descripción de los aspectos que deberían ser analizados en cada temática en las colaboraciones a ser presentadas con motivo de este Simposio.

3 TRIBUTACION VINCULADA A LA INVERSION

Los fundamentos del proyecto de reforma al Sistema Tributario Argentino, que finalmente fue sancionada como la ley 27.430, reconocieron que el estímulo a la inversión, así como la introducción de medidas que reducen los costos fiscales, genera las condiciones adecuadas para el crecimiento de las empresas locales -lo que se traduce en el corto plazo en la creación de nuevos puestos de trabajo y el crecimiento de los salarios reales- y una dinamización del comercio exterior al recuperar competitividad.

Si bien dicha reforma eliminó algunas de las distorsiones existentes, para otorgar mayor certeza y previsibilidad a las inversiones, tanto nacionales como extranjeras, no es menos cierto que la implementación gradual de varias de sus medidas - necesaria para asegurar la estabilidad fiscal - entre otros factores, dificultaron la generación de condiciones que estimulen la inversión.

El mecanismo de ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias, resulta de aplicación para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018 en la medida que la inflación acumulada en el ejercicio fiscal supere ciertos parámetros establecidos por la ley 27.430 con las modificaciones establecidas por las leyes 27.468 y 27.541.

Aún cumplido dicho requisito, el monto del ajuste por inflación se imputará al balance fiscal por sextos (para el primer ejercicio de aplicación se estableció el cómputo por tercios).

Una consecuencia inevitable de la imputación parcial del ajuste por inflación es que, pese a la reforma legal que restableció el ajuste, se continúen gravando ganancias ficticias, con la posibilidad de que la incidencia del impuesto a las ganancias, aun siendo liquidado sobre la ganancia impositiva ajustada configure un supuesto de confiscatoriedad.

La reforma introducida por la ley 27.430 modificó a su vez, el artículo 93 de ley del impuesto a las ganancias estableciendo que las actualizaciones previstas en la misma se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24073. No obstante, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, 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 al consumidor nivel general (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Con anterioridad a la reforma citada, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya había reconocido que más allá de cualquier prohibición legal, cuando se demuestre a través de una pericia contable que, de no aplicarse el ajuste, la alícuota efectiva a ingresar en concepto de impuesto a las ganancias insume una porción sustancial de la renta, excediendo cualquier límite razonable de imposición, el mecanismo del ajuste por inflación se torna aplicable.

A partir del caso “Candy S.A.” se generaron discusiones respecto del alcance de dicha sentencia. Una posición es que el hecho de encuadrar en los parámetros de ese caso dispara la aplicación del ajuste por inflación regulado en el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias pero que, de ningún modo lo hace extensivo a otros mecanismos de actualización previstos en la ley del impuesto tales como la actualización de las amortizaciones de los bienes de uso, de los costos computables en el caso de venta de bienes y de los quebrantos impositivos.

Por el contrario, otra postura se inclina por la aplicación sistemática e integral del ajuste por inflación que comprendería, no solo del ajuste estático y dinámico previsto en el Título VI de la ley para los activos y pasivos monetarios, sino también para el resto de las actualizaciones previstas en la ley de ganancias. Esto incluiría la actualización de los quebrantos establecida en artículo 25 y las actualizaciones previstas en los artículos: 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, respecto de adquisiciones o inversiones realizadas con anterioridad a la vigencia de la reforma.

Más allá de estas cuestiones derivadas de la aplicación del ajuste por inflación impositivo, el contexto actual demanda nuevas herramientas y el aporte de ideas que permitan alcanzar aquellos objetivos. En tal sentido proponemos analizar algunos factores que consideramos claves ante un escenario económico que de alta incertidumbre.

3.1 Sistema de Quebrantos

La ley de impuesto a las ganancias en su artículo 25 define el sistema aplicable para la compensación de quebrantos con ganancias.

El quebranto impositivo no absorbido con ganancias gravadas del mismo período podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes, computado de acuerdo con las normas del C.C.y Co. Trascorrido ese plazo no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aun reste en ejercicios sucesivos.

A su vez dicho artículo establece que se considerarán como de naturaleza específica los quebrantos provenientes de:

- la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales - incluidas cuotas-parte de fondos comunes de inversión y certificados de participación en fideicomisos

financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga

- la realización de las actividades a las que alude el segundo párrafo del artículo 73.
- los quebrantos generados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura.

Estos quebrantos de naturaleza específica sólo podrán computarse contra las utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años inmediatos siguientes - computados de acuerdo con lo dispuesto en el C.C.y Co.

Por su parte el artículo 131 de la ley, define que, para establecer la ganancia neta de fuente extranjera, se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, considerando a tal efecto los resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero y los provenientes de los establecimientos permanentes indicados en el artículo 125.

Si dicha compensación diera como resultado una pérdida la misma podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes. Transcurrido el último de esos años, el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna.

Por el contrario, si de dicha compensación, surgiera una ganancia neta de fuente extranjera, recién se computarán contra la misma las pérdidas de fuente argentina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25. Es decir que en este caso, se posibilita la compensación de quebrantos de fuente argentina con ganancias de fuente extranjera.

Tanto el artículo 25 como el 131 establecen que los quebrantos se actualizarán teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, operada entre el mes de cierre del ejercicio en que se originaron y el mes de cierre de ejercicio fiscal que se liquida.

Tal como fuera mencionado, luego de la reforma realizada por la ley 27.430 surgieron distintas posiciones de la doctrina en relación con la procedencia de la actualización en materia de quebrantos.

Más allá de las cuestiones relacionadas con la actualización, otro punto importante a considerar es la incidencia del tratamiento de los quebrantos a la luz del principio de capacidad contributiva, ya que una inadecuada medición de la capacidad contributiva podría conducir a exigir un tributo falto de razonabilidad.

La existencia de los quebrantos a nivel fiscal tiene conexión con el principio de realidad económica, que se traduce en una medición dinámica de la capacidad contributiva. En otras palabras, no debería estar limitada a un período temporal dado, ya que debería perseguir un fin de “justicia en la imposición” (pagar el tributo en su justa medida).

La doctrina se ha expresado en varias oportunidades en relación con el tema de quebrantos, para el profesor Dr. Vicente O. Díaz “los quebrantos no son un hecho estático sino dinámico en su aplicación, pero de nacimiento cierto al momento de su generación, y olvidar que la marcha de un negocio puede ser escindida para no considerar sus quebrantos pasados, importa tanto como el ataque directo al derecho de propiedad del contribuyente”.

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Maleic S.A.” se ha expresado en el sentido que “...el legislador, al establecer la posibilidad de compensar resultados positivos y negativos de distintos períodos fiscales, atiende a la continuidad del giro económico, cuyos resultados trascienden al lapso fijado por conveniencias contables para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso (cfr. Fallos: 324:1481, consid. 13 y sus citas), con la finalidad de evitar injusticias derivadas de las variaciones cíclicas que se operan en los negocios y ‘estar más cerca de la realidad económica’ (exposición de motivos del D. 18229/1943, modificatorio de la L. 11682 del impuesto a los réditos, directo antecedente de la L. 20628 que instituyó el impuesto a las ganancias)”.

Proponemos por lo tanto abordar este tema, considerando entre otros, los siguientes interrogantes:

- ¿Cuáles son los aspectos por considerar en materia de quebrantos a la luz del principio de capacidad contributiva?
- ¿Qué medidas deberían tomarse en relación con la actualización de los quebrantos?
- ¿Cuáles serían los plazos temporales más adecuados a considerar teniendo como premisa el estímulo a las inversiones?
- ¿Bajo que circunstancias resultaría conveniente extender el plazo para el cómputo de quebrantos?
- En el caso de quebrantos de naturaleza específica ¿Cuáles serían los fundamentos por los cuales podría modificarse esa situación?
- ¿Se podría considerar la aplicación del concepto de “loss carry-back”?
- ¿Qué mecanismos de compensación de quebrantos existen en la legislación comparada?

3.2 Sistema de Amortizaciones

La ley del impuesto a las ganancias establece en su artículo 86 inciso f) la deducción de las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso.

La reforma introducida por la ley 27.430 a este artículo, fue la que incorporó el concepto de “obsolescencia” considerado por la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como un factor para tener en cuenta para el cálculo de la vida útil probable de un bien, a los fines de cubrir la disminución gradual de su valor mediante la deducción prevista en el citado inciso del artículo 86.

A su vez, los fundamentos del proyecto de reforma de esa ley argumentaron que existen ciertos rubros o partidas cuyas implicancias impositivas se producen en ejercicios fiscales futuros, en algunos casos luego de transcurrido un prolongado período (por ejemplo, las amortizaciones computables de los bienes muebles e inmuebles afectados a la actividad, el costo de esos bienes u otros en caso de producirse su enajenación, etc.).

Para estos supuestos, se consideró que aún en un contexto de inflación baja o moderada como la que experimentan la mayoría de los países, puede producir efectos de significación en la determinación del resultado impositivo.

Por tal motivo y con el fin de fomentar nuevas inversiones y el desarrollo de las actividades económicas, la ley 27.430 permitió la aplicación del mecanismo de actualización a que hace referencia el artículo 93 de la ley del impuesto, respecto de las adquisiciones o

inversiones de diversos bienes efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018.

Con el mismo propósito, la ley 27.430 instrumentó un régimen optativo que permitió a los contribuyentes actualizar, excepcionalmente y por única vez, el valor residual fiscal de determinados bienes afectados a la generación de ganancia gravada de fuente argentina.

Básicamente este régimen permitió la revaluación de los bienes para adquisiciones o inversiones realizadas en ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1° de enero de 2018 mediante el pago de un impuesto especial.

Asimismo, se contempló que los bienes revaluados de acuerdo con este régimen serán actualizados conforme lo establecido en el segundo párrafo del artículo 93 de la ley de impuesto a las ganancias, debiéndose considerar a tales efectos los valores de los bienes que surjan como consecuencia del mencionado revalúo, y como fecha de inicio de las actualizaciones respectivas el 1 de enero de 2018 o el primer día del ejercicio fiscal siguiente al período de la opción, según corresponda.

Más allá de todo lo anterior, bajo el título de “incentivos a la inversión” se encuentran los regímenes de deducciones por inversión como los de depreciación acelerada.

Se entiende por “deducciones por inversión”, aquellas que permiten al contribuyente deducir de la renta gravable, una parte del costo de bienes de capital en el momento de la compra, además de la amortización normal, siendo la parte del costo deducible una fracción que varía de cerca de cero hasta la unidad o más.

Se entiende por “depreciación acelerada”, cualquier método que permite al contribuyente descontar las deducciones por depreciación con anticipación al tiempo en que de otro modo serían computables.

Las características de estas medidas son muy similares. La depreciación acelerada tiene similitud con un préstamo sin interés, ya que el reembolso del impuesto pagado de menos por la deducción del primer año, lo efectúa el contribuyente en los años siguientes al permitírsele la menor deducción de las amortizaciones, lo cual es válido suponiendo la invariabilidad de las tasas del tributo.

Según un estudio realizado décadas atrás por la “*Royal Commission on the taxation of profits and incomes*” (Londres, 1955), se señaló que en el caso de la deducción por inversión el impuesto futuro no se ve alterado, por cuanto significa una franquicia otorgada al contribuyente, reduciéndole sin cargo alguno futuro, el impuesto en el año de la inversión, por vía del cómputo de una parte de ésta (que va de un 10% a un 100%) en el año en que la inversión tiene lugar. La reducción de la carga tributaria para los contribuyentes que realicen este tipo de inversiones no encuentra compensación de ingresos futuros a recibir por el fisco de esos mismos contribuyentes. Por ello para que el erario pueda obtener los mismos recursos impositivos, esa deducción debe ser compensada con mayores cargas impositivas para la generalidad de los contribuyentes.

Esta diferencia provoca que cuando el propósito de la medida es la solución del problema financiero del equipamiento, sea más aconsejable la depreciación acelerada y que en cambio, cuando dado el estado en que se encuentra la economía deban agregarse estímulos adicionales a la inversión, el camino de las deducciones por inversión sea el más apropiado.

Nuestro país ha aplicado tanto el régimen de deducciones por inversión como el de depreciación acelerada, en regímenes especiales de incentivo a la industria.

Entre los incentivos más recientes se encuentra el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento, Ley 27.506, cuyo objetivo es promocionar actividades económicas que apliquen el uso del conocimiento y la digitalización de la información apoyado en los avances de la ciencia y de las tecnologías, a la obtención de bienes, prestación de servicios y/o mejoras de procesos.

El contexto actual nos obliga a revisar los mecanismos existentes analizando sus ventajas y desventajas, las cuales deberían ser consideradas tanto en la modificación de los regímenes vigentes como en la creación de nuevos incentivos de manera de lograr los objetivos perseguidos en pos de optimizar los resultados para la economía en general.

Proponemos por lo tanto abordar este tema, considerando entre otros, los siguientes interrogantes:

- ¿Cuáles son los regímenes vigentes que establecen la posibilidad de computar las amortizaciones en forma acelerada? ¿Qué ventajas y desventajas presentan?
- ¿Cuáles son los regímenes vigentes que establecen deducciones por inversión? ¿Qué ventajas y desventajas presentan?
- ¿Qué mecanismos de amortización existen en la legislación comparada?
- En relación con el ajuste por inflación impositivo ¿Qué posibilidades existen para la aplicación de la actualización prevista en el artículo 93 de la ley de impuesto a las ganancias en los casos en que no se optó por el régimen de revalúo impositivo previsto en la ley 27.430?
- En relación con la falta de actualización de los montos fijos dispuestos en la ley para la amortización de los automóviles, ¿Qué medidas podrían aplicarse para que resulte un incentivo a la adquisición y/o renovación de este tipo de bienes afectados a la actividad productora?
- ¿Cuáles serían los aspectos a mejorar en el actual régimen de venta y reemplazo previsto en el artículo 71 de la ley de impuesto a las ganancias?

3.3 Créditos fiscales

La realización de inversiones implica necesariamente la adquisición de bienes y servicios, lo cual trae aparejado también la incorporación y acumulación de diversos créditos fiscales. Mas allá de la magnitud y el tamaño de la inversión, el volumen de los mencionados créditos fiscales, la velocidad de la recuperabilidad de estos y la actualización nominal y efectiva de ellos presentará relevante incidencia en el momento que se efectúe el análisis de invertir.

A lo largo de últimos años, variada ha resultado la normativa en cuanto a incentivos fiscales basados en la aplicación o el otorgamiento de créditos fiscales vinculados a la inversión, tanto como medio para reducir el costo de ésta, como para permitir el pago con ellos de otros tributos. Ejemplo de ello resulta la Ley de Fomento para Pymes, la ley de Recuperación Productiva, leyes especiales al incentivo de ciertas actividades, etc. Todas ellas han previsto alguna medida tendiente a atenuar o permitir mitigar el costo que implican los costos fiscales directos producto de una inversión.

Puntualmente y dado que la materia fiscal es la que nos involucra en términos particulares, resulta esencial analizar el estado de los costos fiscales de las mismas, sin dejar de lado en dicho estudio los efectos productivos, financieros y sociales de las mismas.

Al particular paisaje descripto debemos agregar el efecto de la inflación, el cual afecta en forma directa el peso relativo y valor de los créditos fiscales, alterando también el futuro de las inversiones a largo plazo.

Debido a la diversidad de sistemas y leyes vinculadas a la inversión, nos interesa puntualmente analizar el impacto de la inflación, en los créditos fiscales generales (crédito fiscal del impuesto al valor agregado, saldos a favor de impuestos internos por compras, etc.) y en los distintos créditos fiscales puntuales producto de cualquier inversión sin una distinción particular. Tanto nos involucra los créditos fiscales puros, como aquellos que surgieran de bonos, de certificados de pago del Estado, o como producto de una medida de blanqueo o corrección impositiva.

La presente coyuntura nos interpela a examinar y discutir los mecanismos y sistemas existentes que tienen impacto sobre los créditos fiscales, en ambientes económicos como el actual, con la presencia de factores, como la inflación, las pérdidas de las empresas, y la falta de financiamiento.

Proponemos por lo tanto abordar este tema, considerando entre otros, los siguientes interrogantes:

- ¿Posee la legislación tributaria vigente un sistema de protección y actualización de los créditos fiscales productos de una inversión?
- ¿Resultan suficientes los mecanismos de aplicación y compensación de créditos fiscales para recuperar los mismos tanto en su magnitud como en su tiempo?
- ¿Requiere la legislación tributaria un sistema más sencillo y eficiente en cuanto a la actualización, vigencia e imputación de los créditos fiscales producto de las inversiones?

4 RESIDENCIA FISCAL

A los fines de definir el criterio de vinculación territorial para alcanzar impositivamente a una determinada renta, la ley de impuesto a las ganancias establece dos categorías de sujetos: los “residentes” y los “no residentes”.

Los “residentes” tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en la Argentina y/o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal en nuestro país originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior, mientras que los “no residentes” tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina a través de una retención con carácter de pago único y definitivo.

La definición del carácter de residente argentino tiene importancia para determinar que normas se aplican para medir la renta y calcular el impuesto como así también para la aplicación o no de las exenciones establecidas en el artículo 26 de la ley del impuesto a las ganancias.

Por su parte en el caso de las personas humanas, el nexo vinculante de “residencia” también resulta relevante en relación con el impuesto sobre bienes personales ya que a partir del dictado de la ley 27.541, para la determinación del impuesto se sustituye el criterio de “domicilio” por el de “residencia” con efecto para los ejercicios fiscales 2019 y siguientes.

El incremento de las tasas de imposición en el impuesto sobre bienes personales y los proyectos sobre la creación de otros tributos que graven el patrimonio, han motivado inquietudes en los individuos, incrementado el interés por conocer las consecuencias que podrían derivarse de una radicación en un país extranjero.

Por otro lado, los acuerdos de movilidad internacional son cada vez más frecuentes en el proceso de globalización económica y transnacionalización de las actividades no existiendo

homogeneidad entre las normas que regulan los criterios existentes en materia impositiva, migratoria, laboral y previsional.

La movilidad internacional supone tanto el traslado de personas que se trasladan a nuestro país para desempeñar funciones técnicas, ejecutivas como así también de personas que pasan a desarrollar tareas en el exterior, ya sea dentro del mismo grupo económico al que pertenece la empresa local como así también por ofertas laborales recibidas desde el exterior.

Esta circunstancia genera preocupación en las empresas y empleados respecto de las consecuencias impositivas, laborales y previsionales que suponen dichos movimientos.

Por tal motivo, el objetivo de los trabajos y las ponencias debería centralizarse en el análisis del concepto de residencia desde la perspectiva de la legislación tributaria relacionando en la medida de lo posible las consecuencias derivadas en el ámbito laboral y previsional.

Teniendo en cuenta que la configuración o no de la condición de residente acarrea consecuencias sobre la imposición en el impuesto a las ganancias y sobre bienes personales, merece particular atención el análisis de las condiciones particulares que deben darse para que se verifique la pérdida de condición de residencia fiscal en Argentina

La diversidad de los criterios utilizados por los distintos países para la adjudicación de la condición de residentes podría derivar en situaciones de “doble residencia”, en tal sentido resulta indispensable analizar cómo funcionan las reglas de desempate desde el punto de vista de la legislación argentina como así también de los Convenios para Evitar la doble imposición internacional suscriptos por Argentina y si las mismas resultan suficientes en su aplicación práctica.

Proponemos por lo tanto abordar este tema, considerando entre otros, los siguientes interrogantes:

4.1 Implicancias y consecuencias de la residencia fiscal

- ¿Cuáles son las consecuencias de la aplicación de las normas de residencia en la legislación argentina para las personas humanas?
- ¿Cómo se relacionan estas normas con las vigentes en materia migratoria, laboral y previsional?
- ¿Cuáles son los aspectos que requieren modificaciones para que resulte un sistema homogéneo que permita obtener mayor claridad y certeza en la implementación práctica de contratos o acuerdos de movilidad internacional del personal?
- ¿Cuáles son las experiencias en otros países en relación con la aplicación del “*exit tax*”?

4.2 Requisitos vinculados a la residencia fiscal

- ¿Cuáles son las consecuencias que acarrea la pérdida de la condición de residente basada en la obtención de la residencia permanente en el extranjero de conformidad con lo dispuesto por las pertinentes leyes migratorias del país que se trate, teniendo en cuenta que un mismo sujeto puede ser considerado no residente según las normas en materia de migraciones y residente desde el punto de vista tributario?
- ¿Qué aspectos requieren normas reglamentarias que permitan dar mayor claridad a la excepción de la adquisición de la residencia argentina por permanencia mayor a doce meses de una persona humana de nacionalidad extranjera por motivos que no impliquen la intención de permanecer?

- ¿Qué aspectos deberían tenerse en cuenta en la reglamentación a la excepción a la pérdida de la residencia argentina a aquellos residentes que se ausenten del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual?
- ¿Qué otros aspectos relacionados con la pérdida o adquisición de la condición de residente argentino requieren modificaciones legales, aclaraciones o normas reglamentarias?
- ¿Cuáles son las consecuencias tributarias en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre bienes una vez producida la pérdida de condición de residente?
- ¿Qué cuestiones formales deberían ser modificadas en relación con la forma de acreditación de la pérdida de condición de residente y la cancelación de la inscripción en los distintos impuestos?
- ¿Cómo se aplican las normas para dirimir situaciones de doble residencia en la legislación local y que efectos producen?
- ¿Cómo se aplican las normas para dirimir situaciones de doble residencia en el marco de los acuerdos de doble imposición suscriptos por la República Argentina?

5 SISTEMAS DE INCOBRABILIDAD EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Desde un punto de vista teórico, el impuesto al valor agregado se caracteriza por su neutralidad, a través de su traslación entre las distintas etapas de la cadena de comercialización o de la prestación hasta la incidencia final en el consumidor final. Esta ventaja se diluye cuando se incorpora un segmento exento o no gravado, porque produce un incremento de la base imponible en la siguiente etapa por la incorporación del impuesto dentro de la base de imposición hacia adelante.

La estructura de la ley del impuesto al valor agregado en Argentina imposibilita el cómputo de las incobrabilidades, por lo cual se rompe con el requisito teórico de traslación e incidencia en el consumidor final, quedando la responsabilidad financiera en quien resulta perjudicado por la incobrabilidad sin realizar ninguna otra consideración en el sentido de la existencia o no del cómputo como crédito fiscal del impuesto contenido en la factura que no se está cancelando.

No obstante, la incobrabilidad es abordada en otro impuesto nacional como lo es la ley de impuesto a las ganancias que admite la deducción en concepto de castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo para los sujetos que obtienen ganancias de tercera categoría.

A su vez, a nivel provincial, la mayoría de los Códigos Fiscales de las distintas jurisdicciones admiten la deducción de la proporción de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida que hubieran integrado la base imponible en cualquiera de los períodos no prescriptos, en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Podemos decir que, en materia del impuesto al valor agregado, la incobrabilidad se manifiesta en dos situaciones y con características diferentes, por un lado la incobrabilidad por el mero hecho de la falta de pago por la venta de un bien o por la locación y/o prestación de un servicio, que coloca al acreedor en la imposibilidad de computar el crédito fiscal por el monto no percibido y por otro lado la incobrabilidad como consecuencia de una “quita concursal” originada en la homologación de un acuerdo preventivo regulado por la ley 24.522 de Concursos y Quiebras.

Cabe mencionar que el artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado establece que el crédito fiscal está compuesto por el gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen.

La norma expresada en el párrafo anterior ha sido objeto de controversias en materia interpretativa respecto de su aplicación a las “quitas concursales”, motivo por el cual resulta interesante abordar su análisis como así también las condiciones que deberían darse para su aplicación.

Asimismo, otra de las características del impuesto al valor agregado es su rigorismo formal por medio del cual no pueden computarse créditos fiscales sin la existencia del comprobante válido que lo respalda y debido a las circunstancias por las que atraviesan los acreedores, la verificación de la incobrabilidad se produce de hecho y luego de cerradas las posibilidades prácticas y legales a su disposición.

Por último, la ley de impuesto al valor agregado al establecer las condiciones para el perfeccionamiento del hecho imponible en materia de locación de inmuebles establece que cuando como consecuencia del incumplimiento en los pagos de la locación se hayan iniciado acciones judiciales tendientes a su cobro, los hechos imponibles de los períodos impagos posteriores a dicha acción se perfeccionarán con la percepción total o parcial del precio convenido en la locación.

Como se observa esta norma, incorporada en la ley a través del decreto 615/2001 con vigencia para los hechos imponibles que se perfeccionen a partir del 01/01/2001 es uno de los escasos mecanismos que, en la legislación actual, reconoce de alguna manera la incobrabilidad en el impuesto al valor agregado, siendo importante analizar si este sistema pudiese extenderse en su aplicación a otros hechos imponibles.

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente, el objetivo de los trabajos y las ponencias debería centralizarse en el análisis de esta problemática a la luz de la imposición a los consumos y de los efectos económicos y financieros que se producen a partir de esta situación, incluyendo la legislación comparada y cuales serían los sistemas que permitirían incorporar mecanismos que contemplen la incobrabilidad en el impuesto al valor agregado.

Proponemos por lo tanto abordar este tema, considerando entre otros, los siguientes interrogantes:

5.1 La incobrabilidad en el impuesto al valor agregado en la legislación actual

- ¿Cómo y de qué manera esta imposibilidad afecta el sistema financiero de las empresas?
- ¿Qué relación existe entre el concepto de “beneficio” y de “valor agregado” en relación con la incobrabilidad?
- ¿Cuáles fueron las razones por las cuales se eliminó la posibilidad de deducción de incobrables vigente en la ley de impuesto a las ventas antecesora de la ley de impuesto al valor agregado?
- ¿Cuál es el alcance del término “quitas” incluido en el inciso b) del artículo 12 de la ley de impuesto al valor agregado?
- ¿Cuáles son las ventajas y desventajas observadas en la aplicación de la norma establecida en el punto 8 del inciso b) del artículo 5 de la ley del impuesto al valor agregado? ¿Resultaría aconsejable su extensión a otros hechos imponibles?

5.2 Sistemas y mecanismos que podrían ser incorporados en nuestra legislación

- ¿Cuáles son los sistemas de incobrabilidad vigentes en la legislación de otros países?
- ¿La incorporación de un sistema de incobrabilidad en el IVA, alentaría la inversión y mejoraría las condiciones para el desarrollo de nuevos negocios? ¿En qué medida?
- ¿Cuáles serían los medios o las medidas más adecuadas para incorporar un sistema de incobrabilidad en la legislación actual?
- Desde el punto de vista formal: ¿Cuáles serían los requisitos para cumplir para que la incobrabilidad pueda ser receptada en la ley?

6 PALABRAS FINALES

Dentro del especial contexto en el que nos encontramos, creemos que debemos continuar propiciando el debate de ideas que nos permitan lograr un sistema tributario que sea equitativo, progresivo y propender hacia el desarrollo inclusivo que requiere nuestra sociedad.

Lo expuesto anteriormente, simplemente es el intento de un punto de partida para incentivar el análisis en materia de los **“Aspectos esenciales a reformular en el actual sistema tributario para incentivar la inversión”**. Queda abierta, por lo tanto, la invitación a colegas y otros profesionales que quieran asumir el desafío de realizar un aporte a la comunidad a través de su participación en esta Comisión N° 1.

Agradezco muy especialmente la colaboración de la Dr. Bernardo Arias, presidente de esta Comisión Nro. 1 y a la Dra. Patricia Lange, secretaria de ésta, en la preparación de las presentes directivas.