

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires

19° Simposio Tributario

6 al 8 de septiembre de 2017

Comisión N° 1: Tratamiento tributario de rentas y bienes en el exterior

Relator: CP Darío Rajmilovich

A. INTRODUCCIÓN

La Ley de Impuesto a las Ganancias (“LIG”) dispone el régimen de renta mundial en el Impuesto a las Ganancias (“IG”), y de patrimonio mundial en el Impuesto sobre los Bienes Personales (“IBP”).

Por otro lado, dicha legislación dispone el cómputo del crédito de impuestos extranjeros (Foreign Tax Credit, “FTC” en su acepción inglesa) por impuestos análogos sobre la renta y sobre el patrimonio o el conjunto de bienes, respectivamente, hasta el incremento de la obligación tributaria producto de la

incorporación de las rentas o el patrimonio / bienes, respectivamente (“el Límite de FTC”).

Asimismo, la legislación en cuestión establece como sistema de crédito el global u “overall limitation” por el cual el Límite de FTC se aplica en forma global por el conjunto de las rentas de fuente extranjera o de patrimonio / bienes situados en el exterior, respectivamente.

Por otro lado, la Ley N° 27.260 (B.O.: 22/07/2016) estableció en su Libro II, Título I el Régimen de Sinceramiento Fiscal (en adelante, “el Blanqueo”), el cual fuera extensivamente reglamentado mediante Decreto (PEN) N° 895/2016 y sus

modificatorias, Resolución General (AFIP) N° 3.919/2016 y sus modificatorias, y normas complementarias (“La Normativa Blanqueo”).

Con relación a las participaciones societarias en el exterior que los sujetos a cuyo nombre se presentó la exteriorización (en adelante, “los Declarantes”), la Normativa

Blanqueo prevé las siguientes posibilidades:

1. Declarante coincide con el titular de las acciones, cuotas o participaciones societarias (en adelante, “la Participación”) de sociedades del exterior (en adelante, “la Sociedad”)

- 1.1. Cuando el bien declarado es la Participación en la Sociedad

1.1.1. Cuando la Sociedad es sociedad por acciones

1.1.1.1. Según jurisdicción de constitución

1.1.1.1.1. Jurisdicción cooperante a los fines fiscales¹

1.1.1.1.2. Jurisdicción no cooperantes a los fines fiscales

1.1.1.2. Según naturaleza de la Sociedad

1.1.1.2.1. Sociedad de rentas pasivas²

¹ Decreto (PEN) N° 589/2013, art.2°, inc.a) y Resolución General (AFIP) N° 3.576/2013 y

sus modif.

1.1.1.2.2. Sociedad de rentas activas

1.1.2. Cuando la Sociedad es sociedad de personas

1.2. Cuando el bien declarado está constituido por los activos subyacentes cuyo

titular (en forma directa o indirecto) es la Sociedad

1.2.1. Inmuebles

1.2.2. Otros Bienes

² Segundo Artículo incorporado a continuación del Artículo 165.VI de la reglamentación de

la Ley de Impuesto a las Ganancias, conforme a Decreto (PEN) N° 895/2016, art.6°, primer y

segundo párrafos.

2. Cuando el Declarante no coincide con el titular de la Participación en la Sociedad

El Blanqueo genera efectos diferenciales sobre una misma posición fiscal

(atribución del bien para el Impuesto sobre los Bienes Personales (en adelante,

“IBP”) y de las rentas gravadas derivadas de tales bienes en el Impuesto a las

Ganancias (en adelante, “IG”)), provocando situaciones de discriminación fiscal en

pugna con el principio jurídico de igualdad y con el principio económico de equidad

interpersonal horizontal.

Algunas de las posibles situaciones de discriminación horizontal son las siguientes:

- Contribuyentes que declaran los bienes y/o las rentas bajo el Régimen General

vs. Declarantes del Blanqueo de la Participación en la Sociedad, respecto de:

- la valuación impositiva de los bienes en IBP (p.ej. en caso que existan inmuebles en el patrimonio de la Sociedad).

- Contribuyentes que declaran los bienes y/o las rentas bajo el Régimen General

vs. Declarantes del Blanqueo de la Participación en la Sociedad en el caso de

sociedad de rentas pasivas, respecto de:

- la valuación impositiva de los bienes en IBP con relación al cómputo de los pasivos existentes en la Sociedad

- Contribuyentes que declaran los bienes y/o las rentas bajo el Régimen General

vs. Declarantes del Blanqueo de los activos subyacentes de la Sociedad, respecto

de

- la valuación impositiva de los bienes en IBP en general

- la imputación de las rentas en el IG.

- Contribuyentes que declaran los bienes y/o las rentas bajo el Régimen General

vs. Declarantes del Blanqueo no coincidente con el titular de la Participación en

la Sociedad, respecto de:

- la atribución de los bienes en IBP (p.ej. a los fines de la aplicación del mínimo no imponible)

- la atribución de las rentas en el IG (p.ej. a los fines de la aplicación de la ganancia no imponible, las cargas de familia, la escala del impuesto, etc.)

A continuación se detallan las directivas para la presentación de los trabajos en el

marco de la Comisión 1 “Tratamiento tributario de rentas y bienes en el exterior”

B. DESARROLLO

A los fines de un ordenamiento sistemático de los distintos tópicos que integran el alcance de los temas objeto de las Directivas, se propone un desglose de los siguientes módulos ordenados temáticamente, yendo de los aspectos generales a los específicos, a saber:

B.1. EN GENERAL

Se requiere analizar la normativa que define el tratamiento impositivo de la Participación en Sociedades en IBP y de las rentas vinculadas en el IG bajo el Régimen General, en función de la siguiente clasificación:

a. Por tipo de Sociedad:

i. Sociedad por acciones

1. Constituida o radicada en jurisdicciones no cooperantes

2. Constituida o radicada en jurisdicciones cooperantes

ii. Sociedad de personas

b. Por tipo de renta

i. Distribución de dividendos o utilidades, y retiros a cuenta de

utilidades

ii. Dividendos de rescate y de liquidación

iii. Venta o disposición de la Participación

iv. Diferencias de cambio emergentes de las distintas formas de

renta

Se sugiere analizar los siguientes aspectos:

Impuesto a las Ganancias:

I. CLASIFICACIÓN DE SOCIEDADES A LOS FINES DEL IG

Pautas de diferenciación legal según la legislación de origen (país de constitución o radicación de la Sociedad), la legislación societaria argentina (criterio de analogía), o la Ley de Impuesto a las Ganancias y/o Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales –según corresponda.

II. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN Y CRÉDITOS DE IMPUESTO EXTRANJERO (FTC).

a) Criterio de imputación inmediata (devengado) en caso de sociedades de personas

- i. En caso de existencia de un impuesto análogo del IG en la jurisdicción de

origen

- ii. En caso de inexistencia de impuesto análogo del IG en la jurisdicción de origen

- iii. En caso de existencia de un impuesto análogo del IG pero asociado a un criterio de territorialidad (sistemas “off shore”) por lo cuales no se gravan las rentas de fuente extranjera de entidades cuyos titulares son no residentes

(p.ej. LLC en Estados Unidos)

- iv. Cómputo del crédito por impuesto extranjero (FTC) por impuestos análogos

tributados por
 - la Sociedad,

- otras sociedades en que la Sociedad participa (Sociedad Participada) teniendo en cuenta el nivel o capa (“tier”) de tenencia de la Participación indirecta y el porcentaje (%) de tenencia,
 - el socio o accionista residente (p.ej. entidades transparentes a fines fiscales en la jurisdicción de constitución)
- v. Tratamiento de las distribuciones de utilidades (renta y diferencias de cambio), retiros a cuenta de utilidades, rescate, liquidación y venta o disposición de la Participación

b) Criterio de imputación diferida (distribución de dividendos) en caso de

sociedades por acciones:

i. Concepto de distribución de dividendos (criterio societario, dividendo

constructivo)

ii. Cómputo del FTC por impuestos análogos tributados por:

- la Sociedad,

- otras sociedades en que la Sociedad participe (Sociedad Participada) teniendo

en cuenta el nivel o capa (“tier”) de tenencia de la Participación indirecta y el

porcentaje (%) de tenencia,

- el socio o accionista residente (p.ej. entidades transparentes a fines fiscales en la jurisdicción de constitución)

iii. Tratamiento de rescate, liquidación y venta o disposición de la Participación

(en forma directa por el accionista residente o por otras Sociedades del exterior en caso de dos o más capas de tenencia).

iv. Caso de sociedades constituidas o radicadas en jurisdicciones consideradas no

cooperantes a los fines tributarios

- Cálculo de la renta

- Imputación de la renta

- **Cómputo de FTC**

- **Tratamiento de la distribución de utilidades (renta y diferencias de cambio),**

retiros a cuenta de utilidades, rescate, liquidación y venta o disposición de la

Participación.

III. DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA NETA:

a) Criterio de conversión de la renta

i. Momento de conversión

ii. Tratamiento de las diferencias de cambio

iii. Tipo de cambio aplicable

b) Quebrantos derivados de Participaciones

i. Pérdidas incurridas por Sociedades de Personas

ii. Pérdidas incurridas por Sociedades de Capital

- Sociedades en jurisdicciones colaboradoras

- Sociedades en jurisdicciones no colaboradoras

**iii. Pérdidas incurridas por venta o disposición de Participaciones (Sociedades de
Personas o de Capital)**

Impuesto sobre los Bienes Personales:

a) En caso de existencia de un impuesto análogo del IBP: cómputo del FTC por

impuestos análogos tributados por

- El accionista residente en el país

- la Sociedad,

- otra/s Sociedades Participadas

b) Valor impositivo. Concepto de Valor Patrimonial Proporcional.

i. Con balance de publicación (concepto de balance)

ii. Sin balance de publicación

iii. Casos en que puede determinarse un valor de mercado (p.ej. operaciones

testigo de venta de otras participaciones a terceros)

B.2. EN PARTICULAR

Se requiere analizar la juxtaposición de la Normativa Blanqueo con el Régimen

General según lo desarrollado en el Acápite A, en función de los siguientes supuestos

de divergencia:

a) Situaciones generadas a raíz de:

i. la declaración del valor de la Participación según balance especial a la Fecha de Preexistencia³ o bien al último cierre de ejercicio al 31/12/2015 en caso de que la Sociedad practique balance comercial y el Declarante no hubiera optado por un balance especial a la Fecha de Preexistencia⁴

³ 22 de Julio de 2016 para personas humanas y sucesiones indivisas o el último ejercicio

cerrado al 31/12/2015 en el caso de sujetos del art.49 de la Ley de Impuesto a las

Ganancias

⁴ Resolución General (AFIP) N° 3.919/16, art.15.

ii. la existencia de rentas imputables (devengadas o percibidas, según

corresponda) hasta y desde la Fecha de Preexistencia

a. Cuando en el Blanqueo se declaran los activos subyacentes de la

Sociedad

b. Cuando en el Blanqueo el Declarante no coincide con el titular de la

Participación

Se sugiere analizar los siguientes aspectos:

Impuesto a las Ganancias:

a) **Determinación de la ganancia neta gravada y exenta en función a su imputación al**

período fiscal 2016

i. **imputación de gastos comunes**

ii. **carácter (deducible o no deducible) del Impuesto Especial abonado por el**

Blanqueo con relación a la Participación

b) **Criterios de determinación de la ganancia neta y FTC, en caso de haber**

exteriorizado los activos subyacentes de la Sociedad en lugar de la Participación

en la Sociedad

- i. **Aplicabilidad del Título IX de la Ley de Impuesto a las Ganancias (rentas de fuente extranjera)**

 - ii. **Cómputo de FTC pagado por el accionista o socio, la Sociedad o por Sociedad/es Participada/s**
- c) **Problemas que presenta el criterio de transparencia o desconocimiento fiscal de la Sociedad (o la cadena de Sociedades) (“disregard”)⁵**

⁵ Al solo efecto del Blanqueo, cfr. Decreto (PEN) N° 895/2016, art.4°

- i. **Determinación de rentas futuras en caso de cambio de activos (bien exteriorizado por nuevo bien posblanqueo; caso de cuentas, inversiones, inmuebles, etc.)**

- ii. **Determinación de rentas futuras en caso de rentas generadas por nuevas capitalizaciones en la Sociedad (p.ej. por nuevos aportes, compras de acciones por parte de otros accionistas residentes)**

- iii. **Operaciones posblanqueo que generan rentas de fuente argentina imputables a la Sociedad (p.ej. intereses de préstamos, servicios intercompany, etc.) con**

sus implicancias a nivel cambiario, actuación de las entidades financieras

locales como agente de retención, etc.

d) Método para declarar los pasivos de la Sociedad en caso de sociedades de rentas

pasivas:

i. en caso de pago de los pasivos

ii. en caso de pago de gastos (servicios, intereses, etc.) asociados a tales pasivos y

de haber declarado los activos subyacentes en lugar de la Participación.

e) Tratamiento de la reversión de los bienes objeto de Blanqueo entre el Declarante y

el titular (p.ej. vía donación, usufructo gratuito, etc.)

- i. casos que pueden considerarse simulaciones sin efecto tributario,

- ii. efectos respecto a la declaración del Blanqueo (p.ej. en caso de sujetos excluidos que eludieron la exclusión por la vía de la declaración por terceros, familiares o no familiares)

Impuesto sobre los Bienes Personales:

- a) Valor impositivo

- i. **Criterios de amortización de inmuebles, automóviles, etc. sobre los valores declarados en el Blanqueo (valores de incorporación⁶)**

- ii. **Aplicabilidad del Valor Patrimonial Proporcional en el período fiscal 2016 y siguientes a pesar de haberse declarado la Participación para el Blanqueo según el valor de los activos (sociedades de rentas pasivas)**

- b) **Problemas que presenta el criterio de transparencia o desconocimiento fiscal de la Sociedad (o la cadena de Sociedades)**

⁶ Decreto (PEN) N° 895/2016 y sus modif., art.5°.

- i. **Determinación del valor de la Participación en caso de cambio de activos (bien exteriorizado por nuevo bien posblanqueo; caso de cuentas, inversiones, inmuebles, etc.)**

- ii. **Determinación del valor de la Participación en caso de nuevas capitalizaciones en la Sociedad (p.ej. por nuevos aportes, compras de acciones de otros accionistas residentes)**

- iii. **Inversiones de la Sociedad en bienes situados en el país. Aplicabilidad del régimen de responsable sustituto o bajo el Régimen General en cabeza del accionista o socio domiciliado en el país.**