**22º SIMPOSIO SOBRE LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA**

**Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma**

**de Buenos Aires**

**3 al 6 de noviembre de 2020**

**COMISION Nº 1**

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

**Presidente:**

**Dr. C.P. Bernardo Arias**

**Relatora:**

**Dra. C.P. Adriana E. Piano**

**Secretaria:**

**Dra. C.P. Patricia Lange**

**LA REFORMA TRIBUTARIA NECESARIA EN ARGENTINA PARA INCENTIVAR LA INVERSIÓN**

**Autor: Dr. CP Darío Rajmilovich**

Índice

1. Introducción y definiciones previas
2. Propuestas para una Reforma Tributaria para incentivar la inversión

* Eje 1: Coparticipación Federal de Impuestos y Consenso Fiscal
* Negociar una nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (art.75, inciso 2. de la Constitución Nacional
* Consenso Fiscal II
* Eje 2: Impuesto sobre la Renta
* Reducción de la alícuota del impuesto corporativo al 25% y al 20% para MIPYMES
* Excedentes no deducibles de costos financieros entre vinculadas
* Deducción de intereses sobre capital propio
* Nuevo “Impuesto de Igualación”
* Nueva forma de determinación de la venta de acciones y otras participaciones societarias en el caso de sociedades argentinas que no cotizan en bolsas o mercados. Impuesto a las ganancias de capital.
* Régimen de depreciación acelerada en los bienes de capital
* Desgravación por inversiones en innovación
* Venta y reemplazo
* Reorganización empresaria
* Consolidación fiscal y transparencia fiscal doméstica
* Precios de transferencia
* Régimen de transparencia fiscal internacional y ampliación en el cómputo del crédito de impuesto por impuestos análogos pagados en el exterior
* Cambios en el régimen de beneficiarios del exterior, extensión de fuente argentina para pago de servicios e intangibles al exterior
* Impuesto a los servicios digitales
* Convenios de Doble Imposición (CDI)
* Eje 3: Impuestos generales sobre los Consumos
* Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un IVA Provincial y las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene o similares por una sobretasa del IVA Provincial
* Desgravación o reintegro del IVA sobre las inversiones en bienes de capital
* Reintegro automático de IVA de exportación
* Modificaciones de la tributación del IVA en la actividad agropecuaria
* Modificaciones de la tributación del IVA en la actividad constructora
* Cómputo de los incobrables como deducción de los débitos fiscales de IVA
* Opción de tributar por lo percibido para autónomos y empresas unipersonales
* Eje 4: Impuestos específicos sobre los Consumos
* Derogación de impuestos sobre determinados rubros y cambios en los remanentes

**1. Introducción y definiciones previas**

1. La reforma tributaria integral (la Reforma Tributaria) es imperiosa en la coyuntura económica actual, para implementar post-pandemia a partir del año 2021.

Se entiende como Reforma Tributaria el conjunto de medidas que proponen cambios de fondo en la estructura tributaria de una unidad política dada, implicando “*un cambio o una serie de cambios con objetivos adicionales a un mero propósito recaudatorio, como ser mejorar la equidad horizontal o vertical, acrecentar la eficiencia económica o simplificar el sistema fiscal.*”[[1]](#footnote-1).

2. Como expresa un trabajo clásico de FIEL[[2]](#footnote-2), el crecimiento a largo plazo está asociado a las ganancias de productividad (tasas de capitalización) producto de la inversión y/o aplicación de los recursos disponibles del país, por lo que los impuestos carecen por sí mismos de identidad determinante para definir el potencial de crecimiento de una economía, habiendo otros factores de mayor relevancia como ser la estabilidad política y macroeconómica, acuerdos básicos a nivel político, social y de las entidades representativas de la actividad económica, un nivel aceptable de infraestructura básica y de calificación laboral y educativa de la población activa, la estructura del sistema jurídico, la seguridad jurídica, la protección y respeto a la garantía de la propiedad privada, la calidad institucional, la apertura de la economía y la solvencia fiscal, entre otros factores.

3. Empero, el sistema tributario puede actuar como catalizador de la política económica, coadyuvando como herramienta funcional a la consecución de los objetivos y los fines del Estado, de acuerdo a las definiciones que formule el estamento político (función extrafiscal de la tributación), a la par de proveer de recursos genuinos suficientes a la financiación de la actividad del sector público (función fiscal o recaudatoria de la tributación).

4. La necesidad de la Reforma Tributaria se imbrica en la función extrafiscal de la tributación, y en este marco, para cumplir satisfactoriamente su propósito, debe operar en forma coordinada con otras vertientes de la política económica, a saber: las políticas monetaria, financiera, de promoción regional o sectorial, y en materia de inversiones extranjeras y de tecnología, entre otras.

5. El análisis económico moderno de la tributación acentúa la coexistencia de dos principios fundamentales: la equidad y la eficiencia, cuya importancia relativa en las decisiones de política tributaria debería ser equivalente, o mejor dicho en balance permanente a través de concesiones recíprocas.[[3]](#footnote-3). En época de crisis estructural como la actual, en el marco de un cataclismo económico a nivel mundial. tales principios deben pasar el tamiz del principio de suficiencia recaudatoria. En este contexto, la Reforma Tributaria, como prerrequisito, debe estimar el impacto recaudatorio requiriendo cautela en su plamteo e implementación.

6. La función de la reforma tributaria para incentivar la inversión se imbrica con el principio de eficiencia, el cual puede definirse como la concepción teórica general que distribuye la carga pública de los tributos en el sector privado de forma tal que permita minimizar las pérdidas de bienestar social o “excedentes de gravamen”[[4]](#footnote-4), provocadas por efecto de la existencia del sistema tributario, por definición un sistema de transferencias coactivas de recursos desde el sector privado al sector público[[5]](#footnote-5).

El principio de eficiencia puede descomponerse en su aspectos “externo” e “interno”. La eficiencia externa, comúnmente conocida como “neutralidad” u “optimalidad”[[6]](#footnote-6), tiene como objetivo reducir las influencias que ejercen los tributos en las decisiones alternativas de los agentes económicos entre consumo y producción, trabajo y ocio, consumo y ahorro, inversión y desinversión, inversión interna o externa, sobre distintas fuentes de financiación de los proyectos (capital propio o ajeno), sobre formas de organización de los negocios, sobre elección de vehículos determinados de ahorro, sobre localización geográfica de las inversiones, entre otros. La neutralidad de la tributación cobra importancia en las economías con cierto nivel de desarrollo (la argentina es el caso) en que es posible esperar, dentro de ciertos límites, que el mercado desempeñe un papel de asignación eficiente de los recursos económicos.

Por otro lado, la eficiencia interna (o eficiencia propiamente dicha) consiste en provocar “*ex profeso*” distorsiones en los mercados que actúen como correctivos de una ineficiente asignación de recursos de base. Se trata de “inyectar” eficiencia al sistema, entre otros medios a través de la creación de impuestos o la aplicación de desgravaciones o exenciones. Es decir, en los casos en que los costos relativos de los factores y los precios relativos no se determinan a niveles compatibles con la eficiencia (siendo éste el axioma en que se basa la formulación de la neutralidad), la tributación puede utilizarse como mecanismo de acción estatal para recomponer o subsanar una situación subóptima. Tal es el caso de las externalidades negativas (p.ej. contaminación ambiental, consumo masivo de productos nocivos para la salud), las externalidades positivas (p.ej. servicios educativos, servicios culturales, entidades de beneficio público sin fines de lucro, servicios de salud, esto es los “bienes preferentes”), los monopolios estatales, la falta de transparencia de los mercados (p.ej. oligopolios), entre otros supuestos.

Por ejemplo, como es el caso argentino, si el sistema económico y financiero exhibe una pronunciada iliquidez, no compensable en el corto plazo con políticas públicas monetarias y crediticias (por falta de disponibilidad de instrumentos y recursos), el sistema tributario debe propender a combatir dicha ineficiencia de mercado, provocando si fuera necesario distorsiones tendientes a incrementar la liquidez de las empresas y particulares, en el ámbito de la gestión y pago de los tributos.

7. El sistema tributario puede apalancar el crecimiento económico y el empleo en función de sus efectos pro-competitividad de la economía (bajo el principio de eficiencia), pero no puede sustituir otros factores de mayor relevancia para definir el potencial de crecimiento de una economía: la infraestructura, la estructura y los brazos de la política económica.

8. Desde un punto de vista teórico, los impuestos al consumo, sobre la renta y sobre el patrimonio son las formas básias y articulares de tributos integrantes de los sistemas tributarios de los países desarrollados o en vías de desarrollo de nivel comparable a Argentina, que gozan de la mayor aptitud técnica para coadyuvar a tales prtopósitos de progresividad (equidad), competitividad (eficiencia) y recaudación (suficiencia).

En el caso del sistema tributario argentino, dentro de los impuesto al consumo incluimos al IVA, los Impuestos Internos y el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y al Gas Natural (en el nivel de gobierno federal), el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y las Tasas de Inspección, Seguridad e Higiene[[7]](#footnote-7) o denominaciones similar (en el nivel de gobierno provincial y municipal, respectivamente), dentro de los impuestos a la renta el Impuesto a las Ganancias, y de los impuesto sobre el patrimonoo el Impuesto sobre los Bienes Personales, estos dos últmos de nivel federal.

9. La mayor aptitud inherente de los impuestos al consumo y sobre la renta como instrumentos para cumplir con el principio de eficiencia se debe a varios factores. En el caso de los impuestos sobre el consumo (tipo IVA e impuestos selectivos de etapa única o accisas), el principal factor reside en la desgravación de la inversión de bienes de capital, por la técnica de la deducción inmediata de los créditos fiscales de IVA por compra de los bienes[[8]](#footnote-8) (pudiendo complementarse con la devolución del impuesto incidido en las inversiones por puesta en marcha de actividades o proyectos o por ampliación sustancial de la capacidad operativa, cuando generan saldos a favor), o su exclusión del objeto del tributo (accisas), respectivamente. Simultáneamente, el insumo de la mano de obra o del trabajo calificado en relación de dependencia que contratan las empresas no resulta alcanzado por tales impuestos, quedando incidido el factor trabajo como componente del precio neto de venta (generador de débitos fiscales de IVA o impuesto selectivo), por lo que la situación es equivalente desde el punto de vista económico al caso de los bienes de capital[[9]](#footnote-9).

En el caso particular de los impuestos a la renta, el tratamiento de la inversión es un tópico problemático que debe examinarse con detenimiento, pero cabe adelantar que la economía de este tributo permite al legislador una amplia flexibilidad en la adopción de criterios de recupero de los costos de las inversiones (p.ej. esquemas de amortización acelerada), alternativas de promoción de inversiones (por sector, actividad, modalidad[[10]](#footnote-10) y/o por zona geográfica), o estímulos a la adquisición de determinados vehículos de ahorro.

**2. Propuestas para una Reforma Tributaria para incentivar la inversión**

La Propuesta Tributaria se subdivide en cuatro (4) ejes temáticos y veinticinco (25) propuestas específicas o tópicos.

A continuación se desarrolla cada propuesta de reforma específica en materia de incentivos a la inversión.

**2.1. Los ejes temáticos**

A mi juicio, los ejes temáticos (“los Ejes”) en que debe pivotear la Propuesta Tributaria son los siguientes:

* Eje 1: Coparticipación Federal de Impuestos y Consenso Fiscal
* Eje 2: Impuesto sobre la Renta
* Eje 3: Impuestos generales sobre los Consumos
* Eje 4: Impuestos específicos sobre los Consumos

**2.2. La Propuesta**

* **Eje 1: Coparticipación Federal de Impuestos y Consenso Fiscal**

(1) Negociar una nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (art.75, inciso 2. de la Constitución Nacional)

Los lineamientos serían los siguientes:

* Distribución primaria: Nación 40% y Provincias y CABA: 60%. La metología de distribución secundaria se modifica, yendo del sistema actual de asignación proporcional fija a un sistema variable en función de indicadores económicos, a saber:
* De origen o devolutivos (ponderación: 45%) en función a índices de producción y consumo
* Redistributivos (ponderación: 45%) en función de índices de necesidades básicas insatisfechas
* Comportamiento fiscal (ponderación: 10%): a distribuir entre las jurisdicciones que cumplen las metas fiscales en base a los indicadores de origen y redistributivos.
* Como transición al nuevo régimen, cuyo período no puede extenderse más allá de cinco (5) años desde la puesta en vigencia de la nueva ley, se aplican los porcentajes de distribución actual sobre la “línea base” (recaudación como porcentaje del PBI 2020) y por el excedente, se aplica el nuevo régimen, según siguiente cronograma:

|  |  |
| --- | --- |
| Año desde vigencia de nueva ley | Línea Base como % recaudación s/ PBI |
| 1 | 100 % |
| 2 | 80% |
| 3 | 60% |
| 4 | 40% |
| 5 | 20% |

(2) Consenso Fiscal II

Los lineamientos serían los siguiente:

* Impuestos inmobiliarios o similares
* Procedimientos y determinación valuaciones fiscales uniformes en base a las valuaciones que determine el Organismo Federal a crearse en función a valores de mercado en base a información catastral.
* Alícuotas en un rango entre 0,5% y 2% de las bases de valuación
* Impuesto de sellos
* Eliminación inmediata de tratamientos diferenciales en función del lugar de domicilio de las partes, cumplimiento de las obligciones o funcionario interviniente.
* Compromiso de no incrementar alícuotas:
  + Transferencia de inmuebles y automotores,
  + Actividades hidrocarburíferas y servicios complementarios
* Compromiso de alícuotas máximas para el resto de los actos y contratos según siguiente cronograma:

|  |  |
| --- | --- |
| Año | Alícuota máxima |
| 2021 | 1% |
| 2022 | 0,75% |
| 2023 | 0,50% |
| 2024 | 0,25% |
| 2025 | EXENTO |

* Derogación de los tributos nómina salarial
* Municipios: las Provincias asumen siguientes compromisos por sus municipios:
* Régimen legal de coparticipación de los recursos provinciales con los municipales.
* Régimen de responsabilidad fiscal de los municipios.
* Adecuación de las tasas municipales (efectiva prestación y valor razonable según los costos de prestación).
* Organización de una base pública por Provincia de información de las tasas municipales (hecho imponible, base imponible, sujetos, alícuotas)
* Impulsar un sistema único liquidación y pago tasas municipales.
* **Eje 2: Impuesto sobre la renta**

(3) Nueva forma de integración del impuesto societario con el impuesto progresivo de las personas humanas y sucesiones indivisas del país

Comprende las siguientes medidas:

(3)(i) Reducción de la alícuota del impuesto corporativo al 25% y al 20% para MIPYMES

El impuesto a las ganacias corporativo sobre ganancias reinvertidas se denomina: “Impuesto Básico”. La finalidad de la modificación es:

* Reducir el sesgo a favor del endeudamiento y favorecer la inversión y reinversión en capital propio
* La alícuota del impuesto corporativo se alinea con la alícuota promedio global (23,79% para 2020) y de la OCDE (23,23% para 2020)[[11]](#footnote-11), lo que permite contrarrstar maniobras de las multinacionales de alocar gastos en forma excesiva a través de prácticas en materia de los precios de transferencia y otras.

El Impuesto Básico se complementa con una retención equivalente a

* No residentes:
* 13,33% en caso de empresas grandes
* 18,75% en caso de MIPYMES

De esta forma la alícuota combinada es igual 35%

* Residentes personas humanas o sucesiones indivisas: Se aplican las alícuotas progresivas (art.94 Ley de Impuesto a las Ganancias) computando a cuenta el impuesto societario, a saber

Ejemplos:

a) Empresa grande.

Alícuota marginal aplicable al accionista = 50%[[12]](#footnote-12)

Dividendo neto: AR$ 1.000.000

Dividendo bruto [AR$ 1.000.000 /0,75]= AR$ 1.333.333

Impuesto a alícuota marginal del accionista [50%]: AR$ 666.667

Crédito de impuesto [AR$ 1.333.333 \* 0,25]= AR$ (333.333)

Impuesto a ingresar: AR$ 333.334

b) Empresa MIPYME.

Alícuota marginal aplicable al accionista (15%):

Dividendo neto: AR$ 1.000.000

Dividendo bruto [AR$ 1.000.000 /0,80]= AR$ 1.250.000

Impuesto a alícuota marginal del accionista [15%]: AR$ 187.500

Crédito de impuesto [AR$ 1.250.000 \* 0,20]= AR$ (250.000)

Impuesto a ingresar: AR$ (63.500)[[13]](#footnote-13)

Esta medida se complementa con las siguientes medidas:

(3)(ii) Excedentes no deducibles de costos financieros entre vinculadas[[14]](#footnote-14)

Se propone reemplazar el régimen de limitación en la deducción de intereses (art.85, inciso a), párrafos, cuarto y siguientes LIG):

* Por operaciones entre sujetos vinculados (sea el acreedor residente o no residente).
* Hasta 10% del EBITDA impositivo[[15]](#footnote-15)
* El excedente se convierte en dividendo

(3)(iii) Deducción de intereses sobre capital propio

Se propone otorgar una deducción de intereses sobre el capital propio a aplicar por las sociedades de capital (no por las sociedades de personas[[16]](#footnote-16) ni las empresas o explotaciones unipersonales).

* Se deducen de la base del impuesto la tasa de interés promedio de la deuda soberana del Estado Nacional (según publique la Secretaría de Hacienda) sobre el patrimonio neto al inicio más el promedio ponderado de la capitalización del ejercicio.
* En caso de reducción neta de capital o pago de dividendos originado se recupera la deducción sobre capital propio.

(3)(iv) Nuevo “Impuesto de Igualación”

Se propone restablecer (con otro formato) el Impuesto de Igualación:

* La base imponible está representada por las sumas que la sociedad de capital distribuya a sus accionistas que superen el monto de la “Reserva Impositiva” a esa fecha.
* La Reserva Impositiva es el acumulado de: ganancia neta impositiva + dividendos y resultados por tenencia de acciones y participaciones en otras sociedades de capital - impuesto a las ganancias determinado + deducciones por intereses de capital propio - excedentes no deducibles de costos financieros entre vinculadas.
* La Reserva Impositiva se conforma a partir de las ganancias neta impositivas imputadas a partir del ejercicio de puesta en vigencia de la Reforma Tributaria (p.ej. ejericios fiscales iniciados a partir del 01/01/2021, inclusive).
* El Impuesto de Igualación se calcula aplicando sobre el excedente distribuido (incluidos los dividendos presuntos[[17]](#footnote-17)) la alícuota del Impuesto Básico de la sociedad emisora.
* En el caso que la Reserva Impositiva sea positiva en cualquier ejercicio posterior, ello habilitará un crédito fiscal a favor de los accionistas, en proporción a su participación en el capital de la sociedad, hasta la concurrencia del Impuesto de Igualación (neto de los créditos fiscales aplicados) en ejercicios anteriores.

(3)(v) Nueva forma de determinación de la venta de acciones y otras participaciones societarias en el caso de sociedades argentinas que no cotizan en bolsas o mercados. Impuesto a las ganancias de capital.

Se sustituye la forma de determinación de la ganancia neta en las operaciones de venta de acciones y otras participaciones societarias en sociedades de capital argentinas que no cotizan:

* Los resultados por venta de acciones y participaciones en sociedades de capital locales que no cotizan en bolsas o mercados se determinan por diferencia entre el precio de venta y el “Costo Computable”. El “Costo Computable” es igual a: costo de adquisición o suscripción + aportes realizados (incluyendo los aportes irrevocables y las primas de emisión) + ajuste por inflación impositivo sobre el capital[[18]](#footnote-18) + los resultados impositivos acumulados desde la fecha de vigencia de la Reforma Tributaria + ajuste por inflación de los resultados acumulados[[19]](#footnote-19).

La alícuota del impuesto sobre la venta de acciones se determina en base a la siguiente escala aplicable a la alícuota marginal del impuesto a las ganancias sobre la base de la antigüedad de las tenencias sobre tales participaciones:

|  |  |
| --- | --- |
| Antigüedad de a tenencia | Porcentajes de ganancia neta sobre los que se aplica la alícuota marginal del impuesto |
| Más de 20 años | 33% |
| Entre 10 y 20 años | 50% |
| Entre 5 y 10 años | 75% |
| Entre 2 y 5 años | 90% |
| Menos de 2 años | 100% |

Esta medida se complementa con el impuesto a las ganancias de capital, aplcándose la misma tabla, sobre:

* inmuebles y otros derechos sobre inmuebles
* derechos sobre fideicomisos y otras figuras equivalentes del exterior (p.ej. trusts, fondos de interés privados, fundaciones de interés privado, etc.)
* automóviles
* embarcaciones
* aeronaves
* joyas y piedras preciosas
* obras de arte (cuadros, esculturas, etc.)

En caso de determinarse un quebranto, el mismo poseerá carácter específico (solo compensable por ganancias derivadas de operaciones de enajenación del mismo tipo de bienes[[20]](#footnote-20)), admitiéndose en caso de ganancia la figura de venta y reemplazo del precio de venta en el plazo de doce (12) meses antes o después de la enajenación del bien reemplazado (el cual se actualiza por IPC hasta la fecha de compra del bien de reemplazo).

El régimen de integración propuesto:

1. Estimula el capital propio (al castigar el sobreendeudamiento con un límite en la deducción de costos financieros y su conversión en dividendos)
2. Estimula la capitalización de empresas (al admitir una deducción de intereses sobre el capital propio)
3. Estimula la reinversión de utilidades (al aplicar una sobretasa a la distribución del dividendos en cabeza de los accionistas personas humanas o sucesiones indivisas del país o sujetos el exterior)
4. No traslada beneficios fiscales que gozan las empresas (p.ej. regímenes de promoción) a los accionistas, socios, partícipes o beneficiarios (al aplicar sobre los mismos el Impuesto de Igualación)
5. En el caso de la venta de acciones y otras participaciones en sociedades de capital locales que no cotizan: evita la doble imposición económica sobre los resultados impositivos acumulados en la sociedad.

(4) Medidas de modernización del impuesto a las ganancias corporativo para facilitar la movilización de riqueza y el desarrollo económico

Comprende las siguientes medidas:

(4)(i) Régimen de depreciación acelerada en los bienes de capital

El ahorro de las empresas se define como la suma de los incrementos del fondo de depreciación y de las utilidades no distribuidas.

En cuanto a las depreciaciones, en una primera aproximación pareciera surgir que el tratamiento como deducibles de la base del impuesto a la renta hasta recuperar el costo de los bienes de capital tornaría neutral el sistema, pero este aserto desconoce la existencia del “valor tiempo” en el análisis.

La actual ley de impuesto a las ganancias discrimina contra las empresas o actividades capital intensivas (vgr. industriales o de servicios públicos), en mérito a que el valor de las depreciaciones de los bienes de capital se calcula mediante el sistema lineal de cuota constante, con imputación a los ejercicios de vida útil estimada de los activos[[21]](#footnote-21).

Esto implica que como la inversión se efectúa en el período inicial, y la amortización se devenga en los ejercicios (posteriores) de duración de la vida útil, el cómputo de esta última no consigue la recuperación del costo pleno de la inversión. Los métodos para subsanar o mitigar este problema de discriminación (y por ende de eficiencia del impuesto) son diversos, entre otros los sistemas de suma de dígitos (amortización decreciente), amortización acelerada en el año de alta[[22]](#footnote-22), y amortización creciente por aplicación a la cuota de amortización de la tasa de interés capitalizada anualmente.

En la situación actual de las empresas argentinas, en que es de esperar la determinación masiva de quebrantos impositivos, hace aconsejable el sistema de amortización creciente, sin perjuicio de dejar abierta la opción a favor del contribuyente por el sistema de amortización acelerada, sujeto al principio de estabilidad (p.ej.: 5 ejercicios fiscales), y de generalidad (la opción debería alcanzar al conjunto de los bienes de capital).

Por lo tanto, la recomendación es la siguiente. Los bienes de capital (aquéllos cuya vida útil exceda de un ejercicio y cuya afectación se vincule a la producción de ganancias gravadas) deberían amortizarse a razón de la cuota de amortización dispuesta por el art.86 u 87 LIG, según corresponda, más la tasa de interés antes referida.

A opción del contribuyente, la cual no podrá modificarse en el término de cinco (5) ejercicios y aplicarse a la totalidad de los bienes de capital, se admitiría la deducción plena en el ejercicio de habilitación de los bienes[[23]](#footnote-23).

(4)(ii) Desgravación por inversiones en innovación

Los gastos en innovación (p.ej. erogaciones en investigación y desarrollo para de nuevos productos, servicios, procesos, etc.) deberían gozar de una desgravación.

Se propone que el costo total (sueldos, cargas sociales, honorarios y otros costos directos sobre tales fines) se deduzcan en un 125%, lo que potenciaría este tipo de inversiones. Es decir, la desgravación alcanza al 25% de los montos erogados.

Podría disponerse una lista positiva de inversiones calificadas por su naturaleza y un régimen informativo a cargo de los beneficiarios. Como alternativa, podría disponerse un régimen de consulta vinculante en los casos de gastos asociados a la innovación cuando se acredite:

* la novedad (no implica la implementación de innovaciones externas pudiendo pero pueden representar avances sobre tales innovaciones),
* la adicionalidad (no es sustituto de procesosa actuales o anteriores),
* la potencialidad en el desarrollo del negocio.

Cabe indicar que en el contexto de situaciones de crisis globales como la actual pandemia o la crisis financiera de 2008-2009, este tipo de medidas ha demostrado ser eficaz para preservar empleo de calidad y generar divisas.

(4)(iii) Venta y reemplazo

Se propone ampliar los alcances del régimen actual[[24]](#footnote-24):

* Comprende a los intangibles de la propiedad comercial (p.ej. marcas) e industrial (p.ej. patentes, modelos y diseños industriales).

El reemplazo puede consistir en otros intangibles amortizables o el flujo de pago de regalías, en este caso en un plazo a determinar (p.ej. 5 años desde la fecha de cesión).

* Comprende a las acciones y otras participaciones societarias en sociedades argentinas o extranjeras sin cotización

El reemplazo puede consistir en la adquisición de otras acciones o participaciones societarias, manteniendo la fuente (acciones o participaciones argentinas con acciones o participaciones argentinas, acciones o participaciones extranjeras con acciones o participaciones extranjeras).

(4)(iv) Reorganización empresaria

Se propone ampliar los alcances del régimen de reoeganización societaria libre de impuestos[[25]](#footnote-25):

* Comprendiendo otros esquemas reorganizativos:
* Aportes de activos a cambio de acciones o participaciones societarias.
* Inclusión de los fideicomisos en las distintas alternativas de reorganización (consolidación, división, escisión, ventas de activos y pasivos)
* Canje de acciones

Se requiere en tales casos el cumplimiento de los caracteres típicos del régimen:

* objetivo de reordenamiento operativo de unidades empresarias
* no trasciendan en forma significativa a terceros (no más del 20%) en un perídoo de dos (2) años de la fecha de reorganización, y
* no impliquen transferencias de dinero u otros activos líquidos.
* Comprende la desgravación de los resultados por venta de acciones dentro del cumplimiento de mantenimiento del importe de capital (80%).
* Comprende distintas formas de reestructuraciones internacionales con efectos en nuestro país, a fin de que nuestro régimen tributario evite distorsiones a la competencia que obstaculicen tales procesos reorganizativos, ello bajo condición que:
* las reorganizaciones no persigan propósito fiscal en forma exclusiva o principal, y
* se preserven las facultades tributarias a favor del Fisco argentino sobre las ganancias que obtenga la unidad económica reorganizada radicada en el país (p.ej. una sucursal u otro establecimiento permanente) luego de operada la reorganización.
* Cabe incorporar una variedad de aclaraciones sobre distintos aspectos operativos del régimen conforme a la experiencia acumulada en materia administrativa (dictámenes AFIP) y judicial (fallos).

Cabe indicar que esta propuesta también debería extenderse en materia de IVA.

(4)(v) Consolidación fiscal y transparencia fiscal doméstica

Se propone como opción la consolidación fiscal o grupo de sociedades como unidad contribuyente[[26]](#footnote-26).

El propósito de la propuesta consiste en favorecer la flexibilidad y no obstaculizar las reorganizaciones de las actividades empresarias dispuestas por motivos de eficiencia económica (p.ej. desagregación de estructuras o actividades), cuya instrumentación pueda resultar impedida o demorada por razones fiscales.

Las condiciones que debería a nuestro juicio establecer la normativa serían las siguientes:

* La inscripción debería ser opcional, de aplicación sólo para las sociedades de capital (art.73, inciso a) LIG), no pudiendo renunciarse en un período de cinco (5) años (principio de estabilidad).
* La definición de conjunto económico debería seguir los lineamientos del art.80, quinto párrafo, inciso c) LIG, art.172, inciso c) DRLIG[[27]](#footnote-27), y la opción de inscripción en su caso debería abarcar la totalidad de las sociedades en la condición legal de “grupo de sociedades”, no pudiendo ser parcial.
* La liquidación, pagos y presentaciones formales debería unificarse en cabeza de una (1) de las sociedades (designada al efecto), sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que pesará sobre todas las sociedades integrantes del grupo de sociedades contribuyente, en el plazo de la prescripción.
* El encuadre de entidad integrante del grupo de sociedades se perdería a partir del mes siguiente al incumplimiento de las condiciones legales respecto de dicha entidad. En su caso, la representación debería transferirse (previa aprobación de la AFIP) a favor de alguna de las entidades que permanezcan como integrantes del grupo.

Cabe indicar que esta propuesta también debería extenderse en materia de IVA.

A nivel personal, se aplica la transparencia fiscal (de efecto similar a la consolidación fiscal para empresas y a la transparencia fiscal internacional (ver acápite (5)(ii)) en los siguientes supuestos domésticos:

* Fondos comunes de inversión del país
* Fideicomisos financieros con oferta pública
* Fideicomisos no financieros en la proporción que coinciden fiduciante/s con beneficiario/s

En el último caso, la transpareencia fiscal es optativa, pudiendo elegirse el régimen de separación, en cuyo caso el fideicomiso tributa como sociedad de capital).

(5) Fiscalidad internacional

Comprende las siguientes medidas:

(5)(i) Precios de transferencia

Se propone modernizar el sistema, acercándolo a los lineamientos de la OCDE[[28]](#footnote-28) en los sguientes tópicos:

* Admitir que la parte testeada puede ser la local o la contraparte vinculada del exterior, según la disponibilidad y calidad de la información sobre comparables.
* Regulación de “*cost sharing agreements*” y “*cost contribution agreements*”.
* Regulación del arbitraje internacional vinculante en materia de precios de transferencia, propiciando la firma de acuerdos internacionales[[29]](#footnote-29).
* La obligatoriedad de justificar los precios y valores de contraprestación entre partes vinculadas locales, salvo en el caso de sociedades de capital que hubieran optado por el régimen de Consolidación Fiscal (ver acápite (4)(v) supra).

(5)(ii) Régimen de transparencia fiscal internacional y ampliación en el cómputo del crédito de impuesto por impuestos análogos pagados en el exterior

Se propone profundizar, ampliar y mejorar el régimen de transparencia fiscal internacional, lo que se torna un punto crítico al nuevo esquema de integración con un impuesto a las ganancias de no residentes cuya alícuota combinada es 35% mientras que la alícuota combinada para personas humanas llega al 50%.

Los aspectos que se propone mejorar son las siguientes:

* Efectos de la transparencia fiscal internacional: aclarar que la regla opera en forma total, esto es a todos los efectos, no solo como regla de imputación de la renta, conversión, alícuotas y cómputos de impuestos análogos, sino para desconocer (“*disregard”*) operaciones entre entidades transparentes o cuya contraparte es una entidad transparente (p.ej. generando la no aplicación del régimen de pagos a beneficiarios del exterior al pagarse rentas a entidades transparentes) e incluso para el eventual cómputo como crédito de impuesto, el tributo abonado en Argentina por una entidad no residente (p.ej. a través del régimen de beneficiarios del exterior) o una entidad residente (impuesto básico y/o impuesto complementario sobre dividendos y –de corresponder- impuesto de igualación).
* Control: los fideicomisos, trusts, fundaciones de interés privado y otros entes o contratos cuyo constituyente, fiduciante, fundador o posición análoga y el o los beneficiarios tengan relación de parentesco por consanguineidad o afinidad hasta el tercer grado, se los considera una “entidad controlada”, ello aun cuando se trate de figuras irrevocables.
* No Sustancia: las sociedades holding se las considera transparentes con relación a los resultados derivados de su participación -en forma directa o indirecta, de corresponder- en entidades transparentes, cuando las entidades participadas carezcan de sustancia y/o un porcentaje significativo (más del 50%) sus rentas tengan origen en rentas pasivas. Los resultados derivados de su participación en tales entidades transparentes son tanto los resultados por tenencia como los percibidos como dividendos.
* Falta de impuesto equivalente: en el caso de sociedades del exterior cuya tasa de impuesto análogo al impuesto a las ganancias a que estuviera sometido en su jurisdicción de constitución supere el 75% de la alícuota del impuesto a la ganancia básica, pero que derive más de un 80% de sus ingresos brutos a entidades en la misma u otra jurisdicción sometidos a una alócuota efectiva menor a la indicada en primer término, se considera que cumple el presente requisito.

Respecto del cómputo del crédito de impuesto por impuestos análogos pagados en el exterior (el denominado “*foreign tax credit*”), se propone ampliar el esquema de cómputo a saber, permitiéndoles a las empresas argentinas a competir en el exterior con empresas de otros países, evitar que la doble imposición (económica y jurídica) limite o entorpezca el crecimiento de las empresas argentinas:

* En el caso de rentas activas, admitir el cómputo directo (impuestos a la renta a cargo del residente fiscal argentino o de una entidad transparente de dicho residente) e indirecto (impuestos a la renta liquidado por sociedades o demás entes no transparentes del exterior en que participe el residente argentino, sujeto a que se hubiera distribuido dividendos a favor del residente o la entidad transparente de titularidad del residente):
* el crédito directos sin un porcentaje mínimo de participación,
* el crédito indirecto cuando la participación, directa o indirecta del residente sea igual o mayor del 10% en la sociedad o ente no transparente del exterior,
* en ambos casos, el cómputo se determina en moneda de origen (pago del impuesto) convirtiéndose a moneda local a la fecha de cierre del ejercicio o período fiscal de cómputo, o en moneda local ajustada por inflación (IPC), a opción del residente,
* en el caso de retenciones en la fuente (el denominado: “*withholding tax*”), el crédito de impuesto alcanza tanto a rentas conceptuadas en la ley de impuesto a las ganancias como rentas de fuente argentina como extrranjera,
* se admite el cómputo de impuestos análogos pagados a nivel nacional y subnacional (p.ej. Estado, Provincia, Cantón),
* a los efectos de la acreditación del pago del crédito indirecto se presume que el dividendo percibido lleva implícito el pago del impuesto análogo (el impuesto subyacente) a la alícuota legal vigente en dicha jurisdicción en la fecha de cierre del ejercicio anterior a la fecha de distribución de los dividendos que habilitan el cómputo.
* En el caso de rentas pasivas, no se admite el cómputo de créditos de impuesto sino la deducción como gasto.

(5)(iii) Cambios en el régimen de beneficiarios del exterior, extensión de fuente argentina para pago de servicios e intangibles al exterior

Se propone modificar el régimen de beneficiarios del exterior (Título V de la LIG) compatibilizando las supuestos y las clasificaciones de los “artículos distributivos” al Modelo de Convenios de Doble Imposición (CDI) susciptos por nuestro país (artículos 6 a 21, en general)[[30]](#footnote-30).

En cuanto a las alícuotas de retención, a falta de aplicación de CDI:

* Conceptos sujetos a retención según CDI firmados por nuestro país: se sugiere fijar una alícuota que supere en un 10% la que nuestro país ha negociado en los últimos CDI.
* Conceptos no sujetos a retención según CDI firmados por nuestro país (pago de servicios e intangibles): se sugiere una alícuota equivalente al 10%.

(5)(iv) Impuesto a los servicios digitales

La República Argentina como Estado participante del Marco Inclusivo BEPS que comanda la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) - G20 está inserto en la discusión mundial de la tributación sobre los servicios digitales o los negocios altamente digitalizados.

El estatus actual de la discusión es el siguiente[[31]](#footnote-31):

* En mayo de 2019, el Marco Inclusivo BEPS publicó un programa de trabajo para desarrollar las diferentes alternativas para gravar la economía digital con el impuesto a la renta, conceptualizadas en los Pilares 1 y 2[[32]](#footnote-32) en el marco de la Acción 1 del proyecto BEPS, a saber:
* El Pilar 1 trata sobre un nuevo reparto de la base tributaria mundial basado en la reformulación de las reglas de nexo y atribución de beneficios.
* Por su parte, el Pilar 2 apunta aun ajuste de las normas antielusivas BEPS, en la forma de un impuesto mínimo global.
* En enero de 2020, el Marco Inclusivo BEPS publicó una declaración sobre el enfoque de dos pilares para gravar la economía digital[[33]](#footnote-33).
* En sus anexos se expone el “enfoque unificado” de las tres posiciones del Pilar 1; así como los lineamientos de la propuesta del Pilar 2 basada en un impuesto mínimo global (“*Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal”),* a saber:
  + El enfoque unificado tiene por propódito ampliar la base imponible de las jurisdicciones de mercado donde se encuentra localizado el usuario o consumidor.
  + Se contempla la aplicación de umbrales de ingresos por ventas para la aplicación del nuevo test de nexo de modo de alcanzar únicamente a grandes grupos multinacionales, y se analiza implementar un sistema del tipo *“one stop shop”*con declaración ante la jurisdicción de la entidad controlante), posibilitándose el intercambio de información entre las jurisdicciones involucradas.
  + Para ello identifica tres (3) tipos de ingresos imponibles que pueden ser atribuidos a la jurisdicción de mercado, designados como “cantidades” A, B y C.
    - Cantidad A: atribuye a la jurisdicción de mercado base imponible sobre una porción de los ingresos residuales del grupo multinacional o de una determinada línea de negocios en función a una fórmula preestablecida en base a las ventas por destino (jurisdicción de los usuarios o consumidores). Se aplica a:

(a) los negocios altamente digitalizados (p.ej. buscadores de Internet, redes sociales, plataformas de la economía colaborativa, servicios de *streaming* de contenido digital, servicios de *cloud computing*, etc.) en los cuales los modelos de negocio pivotean sobre la participación activa del usuario,

(b) negocios orientados al cliente*(consumer-facing businesses)*que tienen presencia física en la jurisdicción de mercado.

* + Cantidad B: atribuye una remuneración fija determinada por aplicación del principio del operador independiente (“*arm´s length principle*”, o ALP) para las actividades básicas de distribución y marketing, cuyo objetivo es estandarizar la remuneración de distribuidores que compran los productos de partes relacionadas y los revenden, incurriendo para ello en actividades básicas de distribución y marketing, desarrollando funciones rutinarias, no son titulares de intangibles y que no incurren en riesgos o sus riesgos son limitados.
  + Cantidad C: atribuye una remuneración adicional que retribuye las funciones que exceden las actividades básicas de distribución y marketing compensadas por la Cantidad B. Al igual que la Cantidad B, los ingresos imponibles atribuibles a las jurisdicciones de mercado son determinados por las reglas existentes de precios de transferencia, aunque requieren de procesos mejorados de resolución de disputas.

La Cantidad A es residual de las Cantidades B y C, representando la plusvalía de los negocios altamente digitalizados.

En mi opinión nuestro país debería apoyar firmemente el enfoque unificado ya que su implementación permitiría capturar una porción de la base imponible global de los “gigantes digitales” y demás empresas difitales globales (incluso las originadas en nuestro país, luego redomiciliasdas al exterior) que en la actualidad quedan al margen de la jurisdicción tributaria argentina.

No obstante, dado que Estados Unidos de Nortamérica y China apoyan un alcance de “puerto seguro (“*safe harbour*”) y no de base de distribución primaria de la ganancia residual, es posible que el enfoque unificado no avance en el corto plazo.

Por ello, como “Plan B” mientras no se encuentre implementado el enfoque unificado u otra solución multilateral concertada a que se llegue en el marco de la Acción 1 de BEPS[[34]](#footnote-34), y teniendo en cuenta que el sector de la economía digital deriva ingresos de nuestro mercado sin ingresar impuesto a la renta (lo que no es justo ni razonable teniendo en cuenta que se trata de negocios muchas veces que obtienen rentas monopólicas), se propone evaluar la institución de un Impuesto sobre Servicios Digitales (ISD) (“*Digital Services Tax*”)[[35]](#footnote-35) en el ámbito nacional que grave con un impuesto específico a ciertos servicios dgitales con punto de conexión con nuestro país, según siguientes características:

* Inscripción de la empresa ante el Fisco a los fines de la liquidación del ISD, presentando declaraciones juradas mensuales y pago de la obligación.
* Hecho imponible: servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea, servicios de transmisión de datos, cuando se verifique su destino el mercado consumidor argentino.
* Contribuyentes: empresas prestadoras de servicios digitales con un umbral de ingresos mundiales (p.ej. € 750 millones anuales) y locales (p.ej. € 1 millón anual)
* Alícuota: 3%

Dada la experiencia en materia de IVA desde mediados de 2018[[36]](#footnote-36) la puesta en operación de un Registro para la inscripción de las empresas digitales no debería ser extremadamente complejo.

(5)(v) Convenios de Doble Imposición (CDI)

Se propone formular una política favorable a la firma de CDI bajo el Modelo de Naciones Unidas (NU) (a la “usanza argentina”, esto es con los apartamientos adoptados en general en los CDI vigentes y en particular los firmados recientemente[[37]](#footnote-37)) sujeto a las siguientes condiciones:

* El otro Estado Contratante debería cumplir la condición de “país elegible” que se verifica cuando la firma del CDI reviste interés público para el país, por efecto de:
* flujos proyectados de inversión, de comercio y de personas en sectores considerados estratégicos por la política económica nacional, o
* alto potencial de desarrollo profundo de mercados en el otro Estado por parte de empresas argentinas.
* Cuantificar el beneficio marginal que genera ada CDI, partiendo de modelos de análisis económico a desarrollar por parte de una repartición oficial dedicada a estas tareas, en el seno de la Dirección Nacional de Impuestos.
* Prever en los nuevos CDI a negociar por nuestro país y en los CDI vigentes que se renegocien (p.ej. a través de la firma de protocolos complementarios o el MLI), la no aplicación de la limitación de tasa de retención en la fuente (p.ej. en los art.10, 11, 12, 13, etc.) cuando el beneficiario efectivo estuviera sujeto a un régimen tributario especial en el impuesto a la renta en su país de residencia, según parámetros objetivos que defina al efecto el mismo CDI o protocolo, según corresponda, o en su defecto, la legislación doméstica[[38]](#footnote-38).
* Establecer la definición en la legislación doméstica (LIG) de la regla de Limitación de Beneficios (LOB, “Limitation On Benefits”) en su versión simplificada, según la elección de nuestro país en el contexto del Artículo 7 del MLI antes citado (Acción 14 del BEPS), y algunos de los CDI suscriptos por nuestro país más recientemente por el cual se deniega el acceso al beneficios de los CDI en supuestos de contrapartes que no tengan presencia significativa en el otro Estado Contratante (aun teniendo la condición de residentes fiscales y beneficiarios efectivos en dicha jurisdicción).
* **Eje 3: Impuestos generales sobre los Consumos**

(6)(i) Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un IVA Provincial y las tasas municipales de inspección, seguridad e higiene o similares por una sobretasa del IVA Provincial

Los impuestos sobre los ingresos brutos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (IIB), y su versión municipal constituida por las mal llamadas “tasas” de inspección, seguridad e higiene (TSH), conforman un componente de carga fiscal de las empresas altamente ineficiente y que, en beneficio de un comportamiento del sistema tributario proactivo al crecimiento económico (una suerte de efecto apalancamiento o “*leverage*”), deberían ser sustituidos por alternativas que, a igualdad de recaudación potencial, removieran tales ineficiencias.

Efectos económicos. Ineficiencia de los tributos en cascada

Los efectos distorsivos de los tributos referidos derivan de su carácter de impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada, al incidir en las sucesivas etapas del proceso de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios sobre el valor bruto del producto, pudiendo desagregarse como indicamos a continuación:

* Generan distorsiones en precios relativos que favorecen a los sectores más integrados y que en consecuencia pueden inducir a una integración artificial (por motivos fiscales) de las actividades[[39]](#footnote-39).
* Reducen la competitividad de los bienes producidos localmente, sea porque en la exportación no pueden recuperarse los impuestos tributados localmente (sólo es viable eximir a la exportación), sea porque en la importación compiten con bienes o servicios provenientes de países con esquemas impositivos neutrales[[40]](#footnote-40).
* Incrementan el costo del capital, en los casos de incidencia del gravamen sobre insumos o bienes de capital, afectando la eficiencia productiva[[41]](#footnote-41).

En el caso de la Argentina, se ha sostenido que el principal factor distorsivo lo constituye el efecto de menor competitividad de la producción local frente a la originada en el exterior (efecto del segundo punto anterior)[[42]](#footnote-42), si bien no cabe desestimar la importancia de los demás factores enunciados, teniendo en cuenta la tasa efectiva promedio del sistema IIB + TSH[[43]](#footnote-43), el desarrollo y especialización de la estructura productiva argentina, y la incidencia de aquellos gravámenes (con limitadas excepciones) sobre la venta de bienes de capital e insumos para su fabricación[[44]](#footnote-44).

De todas formas, independientemente de la evaluación sobre el factor de ineficiencia prevaleciente en la realidad argentina, la valoración global de la continuidad de este sistema de impuestos es claramente negativa, más aún en las actuales circunstancias en que con medios muy escasos se requiere apuntalar el crecimiento económico del país.

Sea por la naturaleza ineficiente inherente a los gravámenes en cascada, sea por las distorsiones producidas por la centralización de las facultades tributarias en los niveles locales, es recomendable en nuestra opinión el reemplazo del IIB por un IVA parcialmente provincial (que gradualmente podría convertirse totalmente en un recurso provincial), y de la TSH por cuotas suplementarias del IVA provincial.

A continuación, delineamos los fundamentos y aspectos estructurales de la alternativa de sustitución del sistema IIB-TSH que consideramos recomendable.

* El IVA es un tributo que evita (en su forma de impuesto general[[45]](#footnote-45), principio de destino[[46]](#footnote-46) y de acuerdo al sistema financiero[[47]](#footnote-47)) los efectos de acumulación y piramidación al permitir descontar los impuestos percutidos en las etapas previas (créditos fiscales) en el proceso de producción y distribución del bien o servicio, la desgravación de los bienes de capital (al conceder derecho a cómputo como crédito fiscal), y la devolución de los tributos abonados en las etapas anteriores a la exportación de los bienes o servicios.
* Complementariamente, posee otras virtudes como ser: (i) posibilita ajustar el nivel de imposición a la tasa de la última de las etapas gravadas (mediante el sistema de sustracción, impuesto contra impuesto[[48]](#footnote-48)), (ii) el control por oposición entre vendedores y compradores, al ser en interés de estos últimos la discriminación del impuesto en los documentos de compra, ya que esta discriminación les otorga derecho a descargar el crédito fiscal correspondiente, y (iii) la exteriorización documental de la carga del impuesto (“el impuesto va por fuera”), hecho que da transparencia a la actividad financiera del Estado frente a los ciudadanos, quienes profundizarán su conocimiento sobre el costo del tamaño y estructura del Estado, promoviendo evitar el efecto “ilusión fiscal” que implica la visión de que el accionar estatal es gratuito, y en consecuencia incentivando la eficiencia de la actividad financiera del sector público.
* El reemplazo del IIB por el IVA entraña, en consecuencia, amplias ventajas. Una primera cuestión a resolver está dada por el principio (origen o destino) a adoptar con el nuevo sistema. Una alternativa intermedia razonable sería adoptar cualquiera de ellos en el ámbito interno y adherirse al “de destino” para operaciones internacionales, ya que ello permitiría equiparar la producción local con la extranjera y evitar la exportación del impuesto.
* Respecto del principio de adopción en las operaciones internas, la controversia se produce en el caso de las ventas o servicios interjurisdiccionales, ya que en las ventas o servicios locales (que se desarrollan por completo dentro de una determinada jurisdicción), los principios de origen y destino coinciden, por lo que no hay disquisición posible. Estos son los “contribuyentes locales” del IIBB, respecto de los cuales no habría modificaciones respecto de la atribución jurisdiccional actual del ingreso fiscal.
* Respecto de las operaciones interjurisdiccionales, y con alguna dosis de simplificación, nos hallamos en la problemática del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral[[49]](#footnote-49). En nuestra opinión, es un error suponer que el sistema debe ser necesariamente “origen” o “destino” en sus formas ortodoxas, ya que existen sistemas híbridos que optimizan la ecuación fiscal. Distinta es la problemática de los mercados ampliados o uniones económicas (véase en particular el caso de la Unión Europea), en punto a los intentos de coordinación de la imposición indirecta, ya que el principio de soberanía de los Estados Parte (lo cual lleva implícita la diversidad y competencia fiscal) y de subsidiariedad en la acción comunitaria[[50]](#footnote-50), exigen que el criterio jurisdiccional deba ser unívoco.

La “ecuación fiscal” a que nos referimos deberá tener en cuenta al menos los siguientes factores: (i) la distribución de la recaudación entre las jurisdicciones, teniendo en cuenta la situación actual del Régimen del Convenio Multilateral del IIBB, lo cual hace al problema de la transición de los sistemas y a la adhesión de los gobiernos y legislaturas provinciales[[51]](#footnote-51), y (ii) la correspondencia entre la atribución de la recaudación y el concepto económico de un impuesto al consumo (a favor del principio de “destino”), o un criterio devolutivo de acuerdo a las fuentes económicas de origen del valor agregado como manifestación de la capacidad contributiva del nuevo sistema (a favor del principio de “origen”).

Asimismo, la aplicación del IVA sustituto en su concepto teórico de los principios de origen o destino presentan inconvenientes de trascendencia, a saber: (i) El principio de origen requiere de una importante uniformidad en la base imponible y tasa, a fin de no afectarse las decisiones de radicación de las empresas (dado que la existencia de un cuadro de tasas más bajas en una jurisdicción incentivará a las empresas a la instalación en dicha jurisdicción, promoviendo en alguna medida las denominadas “guerras fiscales”[[52]](#footnote-52)), problemas de la asignación entre jurisdicciones del gravamen originado en las importaciones, y de valuación de transacciones entre firmas vinculadas dentro del país cuando existieran diferencias en la tasa. Es decir, la aplicación eficiente del principio de origen requiere sacrificar en gran medida la independencia financiera de las provincias, esto es opera a costa de la autonomía fiscal local cuyo fortalecimiento es conveniente apuntalar[[53]](#footnote-53). (ii) El principio de destino en su forma pura requiere no gravar las ventas intermedias (“sistema de impuesto en suspenso” o de “pago diferido”) hasta tanto se produzca la venta final o minorista. Ello implica la virtual transformación del IVA en un Impuesto a las Ventas Minoristas, exigiendo la fijación de alícuotas elevadas y dificultando los controles al centralizar la recaudación justamente en el sector minorista, que es el más atomizado y el que exhibe los mayores niveles de evasión[[54]](#footnote-54), o de aplicarse el “suspenso” (o sea la desgravación) sólo sobre las ventas interjurisdiccionales, el sistema requiere de la devolución de los impuestos incididos en las jurisdicciones de origen (cargados por contribuyentes locales), lo cual complica la operación del sistema en forma significativa.

Teniendo en cuenta los factores antes expuestos, nos inclinamos por sistema expuesto en el punto siguiente.

* Las características del sistema propuesto son las siguientes:
  + La determinación de la base imponible, de las exenciones y de los regímenes especiales[[55]](#footnote-55) correspondería al ámbito nacional. En una instancia ulterior, en que la Nación se desprenda progresivamente de este recurso, podría evolucionarse hacia la conformación de un Organismo Federal que proyecte modificaciones a la ley de IVA[[56]](#footnote-56).

La autonomía fiscal provincial recaería en los siguientes elementos:

(i) fijación de la alícuota, dentro de un cierto rango de alícuotas[[57]](#footnote-57), y

(ii) regímenes de devolución por adquisición de bienes de capital o créditos de impuesto por inversiones para empresas instaladas en la jurisdicción, hasta un nivel tal que no implique un impuesto anual (débitos menos créditos fiscales sin cómputo de saldos a favor de años anteriores) menor al que resultaría de aplicar la alícuota mínima fijada.

* + Se trataría de un IVA provincial y no de una sobretasa de IVA provincial, por lo que la alteración de la tasa del IVA nacional no afectará el nivel de la tasa provincial.
  + El nivel de las tasas podría quedar establecido del siguiente modo: (i) IVA nacional: 21%, e IVA provincial: 10%[[58]](#footnote-58) (tasa indicativa) con un máximo del 12% y un mínimo del 8%.
  + El impuesto se aplicaría sobre todas las etapas, excepto en los casos de sujetos exentos o exceptuados por el IVA nacional (p.ej. exenciones subjetivas, monotributistas, responsables no inscriptos o no responsables). La tasa a aplicar por las ventas sería la vigente en la jurisdicción de origen o destino, de acuerdo a las siguientes pautas:
    - Los sujetos que ostenten el carácter de contribuyentes locales en el actual IIBB aplicarían la tasa vigente en la jurisdicción en que actúan.
    - Los sujetos comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral (CM) atribuirán las ventas de acuerdo a la actividad determinante de la operación, de acuerdo a las siguientes pautas:
      * Las operaciones incluidas en el art.2° CM (Régimen General), en lo que respecta a la “facturación” del impuesto, generarían Débito Fiscal Provincial a la tasa de la jurisdicción de destino, entendiendo como “jurisdicción de destino”, en el caso de bienes, a aquélla a que se destinen tales bienes (domicilio comercial del adquirente o consumidor) o bien se utilicen los bienes (usuarios), la jurisdicción de ejecución o cumplimiento de los servicios prestados, o de colocación de los capitales por préstamos, según corresponda[[59]](#footnote-59). Por otro lado, en lo que respecta a la “liquidación” (o determinación fiscal, según corresponda), los Débitos Fiscales se atribuirían en función a la determinación de un coeficiente unificado[[60]](#footnote-60). El importe de los créditos fiscales de IVA y saldos a favor técnicos (art.24, primer párrafo Ley de IVA) se asignarían jurisdiccionalmente en proporción a los débitos fiscales, determinados por ejercicio comercial (provisoriamente por período fiscal con ajuste anual).
      * En el caso de los Regímenes Especiales de las actividades de construcción (art.6°), seguros y similares (art.7°), profesiones liberales y consultorías (art.10), rematadores, comisionistas y otros intermediarios (art.11) y prestamistas hipotecarios y prendarios (art.12), la jurisdicción de incidencia de la “facturación” del Débito Fiscal y de atribución en la “liquidación” coincidiría con la de “destino”. Ello para mantener el “*statu quo*” actual.
      * En los supuestos precedentes, atento a que la tasa de incidencia del IVA de “facturación” se determina en función al lugar de destino de los bienes o servicios, podría establecerse que en los casos de generación de saldos a favor del contribuyente (saldos técnicos), sea por la existencia de alícuotas más reducidas a la alícuota de referencia (10%) en la jurisdicción de destino, o por la existencia de alícuotas más altas a la citada en la jurisdicción de origen, las jurisdicciones de destino u origen, respectivamente, deberían quedar obligadas a devolver la diferencia (o permitir su acreditación contra otros tributos provinciales) a los contribuyentes afectados.
      * Por último, en el caso de los Regímenes Especiales de las actividades de entidades financieras (art.8°), empresas de transporte de pasajeros y cargas (art.9°), remisiones sin facturar de productos primarios (art.13, primer párrafo) y de mera compra de productos primarios (art.13, segundo y tercer párrafos), la jurisdicción de incidencia de la “facturación” del Débito Fiscal y de atribución en la “liquidación” coincidiría con la de “origen”. Ello para mantener el “*statu quo”* actual.
    - La recaudación del IVA de las importaciones sería derivada en todos los supuestos a la jurisdicción de destino de los bienes o servicios introducidos[[61]](#footnote-61).
    - El IVA por compras, locaciones o prestaciones destinadas a exportaciones sería reintegrado por la AFIP, los cuales deberían ser recuperados por el Estado Nacional (con más una comisión retributiva del servicio), mediante un sistema de compensaciones con las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires[[62]](#footnote-62).
    - Finalmente, debería convenirse entre las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, un Régimen Unico de Retenciones del IVA Provincial. Mientras que se negocie dicho régimen, podría aplicarse con carácter transitorio los regímenes existentes en el ámbito nacional[[63]](#footnote-63). Asimismo, debería evitarse la aplicación de percepciones (incluyendo en sede aduanera), por los efectos nocivos que observa la experiencia de su utilización, pero fundamentalmente por la alteración que produciría en los métodos de incidencia de las tasas del IVA Provincial y de atribución de los saldos de IVA entre las distintas jurisdicciones.
* Las Tasas de Seguridad e Higiene (TSH), por su parte, deberían reformularse en el sentido de convertirse en sobretasas del IVA Provincial, las que deberían asegurar una alícuita mínima y una máxima de un nivel referencial. Cabe señalar que en los supuestos de los ingresos municipales como el analizado, es factible la instrumentación de transferencias horizontales entre distintos Municipios de una misma jurisdicción provincial, por mandato de leyes de la Provincia respectiva, debido al carácter derivado que presentan las facultades tributarias municipales[[64]](#footnote-64).

(6)(ii) Desgravación o reintegro del IVA sobre las inversiones en bienes de capital

El IVA adopta la técnica de sustracción, impuesto contra impuesto, regla de tope[[65]](#footnote-65) y el sistema financiero. En razón de ello, las incorporaciones (compras o construcciones en el mercado interno e importaciones) de bienes de capital[[66]](#footnote-66) permiten acreditar los créditos fiscales de IVA en forma inmediata a su alta[[67]](#footnote-67).

La tasa del gravamen para la importación definitiva, ventas y la construcción o fabricación por encargo de un tercero de los bienes de capital comprendidos en las Planillas Anexas al art.28, inc.e) y f) Ley[[68]](#footnote-68) asciende al 10,50%.

En el sistema de IVA argentino no existen regímenes para obtener la devolución automática de los saldos a favor originados en la importación, compra o construcción de los bienes de capital, cuando se trate de inversiones de capital por inicio de actividades, apertura de plantas industriales o sucursales, ampliaciones o incrementos sustanciales de la capacidad productiva o supuestos similares, en que los débitos fiscales generados en los períodos fiscales subsiguientes a la inversión son insuficientes para absorber los créditos fiscales de IVA de la inversión.

La posibilidad de acceder a un régimen de reintegro de los saldos a favor en tales casos es un elemento clave de la estructura del IVA[[69]](#footnote-69), con el propósito de reducir la necesidad de capital de trabajo para el desarrollo o expansión de las actividades, esto es la afectación a la situación de tesorería para emprender eficientemente la operación al requerirse la financiación del impuesto hasta que pueda disponerse del mismo vía el cobro de futuros débitos fiscales emergentes de ventas o demás prestaciones[[70]](#footnote-70). Esta situación quiebra la simetría y neutralidad que debería tener el IVA, máxime cuando simultáneamente se observa un tratamiento más favorable en caso de contratos de leasing (financieros o asimilables a operaciones de locación)[[71]](#footnote-71).

Por ello, y por no desconocerse las agudas restricciones de las finanzas públicas argentinas que socavarían las mejores intenciones oficiales, sugerimos las siguientes medidas:

* Disponer la exención del IVA sobre la importación de los bienes de capital, sus partes y repuestos, incluidos en el listado de las Planillas Anexas al art.28, inciso e) y f) Ley de IVA, que se destinen como bienes de uso[[72]](#footnote-72), por parte del importador.
* A efectos de no producir discriminación contra la producción nacional[[73]](#footnote-73), en el caso de bienes de capital, sus partes o repuestos vendidos en el mercado interno, en tanto el adquirente manifieste el citado destino de bien de uso, este último tendría la opción[[74]](#footnote-74) de actuar como agente de retención del 100% del IVA facturado por el proveedor (10,5%) en oportunidad del pago del precio[[75]](#footnote-75), procediendo a compensarlo con el crédito fiscal de IVA generado en la operación de compra, en la medida que a la fecha de practicarse la retención subsistiera el importe del crédito fiscal (ya que pudo haber sido compensado previamente contra otros débitos fiscales de IVA), y presumiéndose que el saldo a favor técnico existente en la aludido fecha se conforma en primer lugar con el impuesto derivado de la adquisición del bien de uso en cuestión. Este régimen de compensación equivale al reintegro o devolución del importe del IVA, ya que reduce el pago de la factura a cargo del adquirente, mediante la entrega al proveedor de un comprobante de retención impositiva.
* Como medidas complementarias para el funcionamiento de este régimen especial de retención opcional, debería declararse la inoponibilidad de constancias de no retención por parte de los proveedores de los bienes, y la habilitación de un sistema de devolución en forma simple y rápida[[76]](#footnote-76) en virtud de los saldos a favor de los proveedores, cuando los mismos no pudieran efectuar la compensación de tales saldos con otras obligaciones fiscales de cualquier naturaleza y sujeto a la demostración de:
* haberse practicado la retención (constancia de retención), facturación y pago disminuido en el importe de la retención,
* compensación por parte del adquirente de la retención con saldo a favor, o su ingreso[[77]](#footnote-77).

(6)(iii) Reintegro automático de IVA de exportación

El IVA es un instrumento eficaz para la promoción de la eficiencia económica a través de la neutralidad de la imposición en el caso de exportaciones de bienes o servicios, evitando la exportación de impuestos.

Para que este principio funcione el sistema de reintegro de IVA debería ser:

* Sencillo
* General
* Próximo a las compras de bienes o servicios integrados o vinculados a las operaciones de exportación

La experiencia en la Argentina en materia de reintegro del IVA de compras de bienes y servicios vinculadas a exportaciones de bienes y servicios no cumple tales pautas, en cuanto a su real operatividad y eficiencia de los plazos de devolución enunciados por la normativa (p.ej. los casos encuadrados en el Régimen de Reintegro Sujeto a Fiscalización[[78]](#footnote-78)), aún mediando la constitución de garantías (avales bancarios, caución de títulos, seguros de caución o hipoteca) ante la AFIP y a pesar de la siempre declamada política de promoción de las exportaciones argentinas.

Se propone que los exportadores accedan a un régimen optativo y automático por el cual:

* Se obtiene el reintegro provisorio en función de un coeficiente (porcentaje histórico de las compras de bienes o servicios vinculados directa o indirectamente a las exportaciones), el cual se ajustaría a lo real en ocasión de concretarse las exportaciones sin exceder de un plazo desde la fecha de cada compra (p.ej. 90 días).
* De esta forma, con la concreción de cada compra de bienes o servicios y en tanto dichas compras sean identificadas como vinculadas a futuras exportaciones, se aplica dicho coeficiente a los fines de tramitar el reintegro provisorio y automático de IVA.
* Con la concreción de las exportaciones se determina el monto exacto de reintegro de IVA, sobre el cual se aplica como pago a cuenta las sumas rentegradas en forma provisoria (actualizadas por IPC). En caso de surgir una diferencia, la misma se reintegra, mientras que en caso de surgir un saldo a favor, el exportador debe devolver el reintegro en exceso dentro del plazo de diez (10) días, con actualización IPC y sin intereses.

(6)(iv) Modificaciones de la tributación del IVA en la actividad agropecuaria

El IVA en la actividad agropecuaria se aplica desde el 01/02/1990 (Ley N°23.765).

Rige la alícuota general del 21% en caso de ventas de insumos agrícolas y muchos servicios adquiridos por los productores no sujetos a la tasa reducida.

Por otro lado, rige la alícuota reducida del 10,50% en el caso de:

* venta de granos (cereales y oleaginosos, excluido arroz) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas), granos de soja desnaturalizados, desactivados, tostados, quebrados, cualquier producto originado del cernido y limpieza obtenido de los granos de soja, cáscara o cascarilla de soja, cualquier tipo de mezcla de los productos citados precedentemente, cualquiera fuere su forma comercial,
* venta de animales vivos de la especie bovina, carne y despojos comestibles de la especie bovina, frutas, legumbres, hortalizas, miel de abejas y servicios vinculados con ellos,
* las siguientes locaciones de servicios:
* labores culturales (preparación, roturación, etc., del suelo,
* siembra y/o plantación
* aplicaciones de agroquímicos
* aplicación de fertilizantes
* cosecha, animales vivos de la especie bovina, carne y despojos comestibles de la especie bovina, frutas, legumbres, hortalizas, miel de abejas y servicios vinculados con ellos.

La disparidad de alícuotas (21% para muchos insumos) y 10,5% para las ventas genera en muchos casos saldos a favor técnicos (art.24, primer párrafo Ley IVA) sumado ello a las retenciones[[79]](#footnote-79), de forma permanente o cuya reversión es tardía.

Por otro lado, una característica de los productores agropecuarios es su elevada atomización, su escasa administración contable, la estrechez de medios financieros, la organización típica de su actividad bajo forma de sociedades familiares (sociedades simples) o empresas unipersonales. Esta característica no es excluyente de los productores argentinos sino que se observa en mayor o menor medida en muchos países.

Un rasgo muy peculiar de los mercados en que los productores actúan es la existencia de estrangulamientos en los mercados de demanda de sus productos, constitutivos de auténticos monopsonios (p.ej. frigoríficos, acopiadores, exportadores, molinos harineros), lo cual produce que el IVA en la práctica deba ser absorbido económicamente por el productor y no trasladado a través de la cadena de valor, lo que a su vez representa un aliciente a favor de la marginalidad de la actividad, arrastrando la marginalidad en las etapas subsiguientes.

Esto significa que el Estado deja de percibir el IVA de una porción de la cadena de valor de la actividad agropecuaria, y que dado que el grado de evasión o, en su caso, de absorción no es equivalente entre los productores, se produce una distorsión por inequidad horizontal, altamente ineficiente en el sector y en la economía.

Se propone eximir (exención tasa cero) de IVA a los productores agropecuarios, cuando no realicen actividad de elaboración de bienes, instrumentando un régimen de devolución de los créditos fiscales IVA por las compras de bienes y servicios adquiridos por los productores, mediante un régimen simple que esté sujeto a controles en función determinada por grupo de productos y zonas, de acuerdo a los estudios del contenido de insumos promedio.

Una propuesta similar fue formulada oportunamente por calificada doctrina[[80]](#footnote-80) si bien por montos de créditos fictos[[81]](#footnote-81). Asimismo cabe señalar que este tipo de sistemas de IVA agropecuario es el recomendado por la Sexta Directiva de la Unión Europea, aplicándose en varios países como ser Bélgica, Francia, Grecia, Irlanda, España, Reino Unido y Austria.

(6)(v) Modificaciones de la tributación del IVA en la actividad constructora

La actividad constructora (para vivienda) se caracteriza por tener

* flujos de pagos sujetos a distintos tratamientos en el IVA: 10,5% (contratistas de obra, compra de maquinarias y otros bienes de uso), 21% (locaciones de servicios en general), ó 0% (pago de tributos, costos salariales, etc.),
* flujos de cobros sujetos a una alícuota única del 10,5% (sobre la porción atribuible a la obra) si bien alcanzada en distintos momentos:
  + modalidades de contratos por precio cerrado: anticipos que congelan precio y entrega de la posesión
  + modalidades de contratos al costo: entrega de la posesión

En ambos casos, el IVA que impacta en la facturación de los contratistas y proveedores de servicios impacta negativamente en la financiación de la obra, por cuanto la carga económica del IVA se traslada al adquirente:

* sea porque los anticipos generan IVA (10,5%)
* sea porque la constructora debe abonarlo al contratista o proveedor por lo que debe incrementar el anticipo (aun sin conllevar IVA) del adquirente (a la alícuota combinada aplicable según la mezcla ponderada de los alícuotas aplicables a los citados gastos).

Se propone una medida que favorecerá la financiación de las obras de construcción destinadas a vivienda, a saber:

* los anticipos efectuados antes de la entrega de la posesión no generan débito fiscal IVA aun cuando congelen precio,
* el pago de las facturas a los contratistas y proveedores responsables inscriptos de IVA están sujetos a una retención equivalente al 80% del IVA facturado, cuyo importe la empresa constructora (agente de retención) debe incorporar como débito fiscal IVA (no lo ingresa sino que compensa los créditos fiscales IVA),
* en caso que las retenciones le ocasionen a los contratistas o proveedores saldos a favor de IVA (art.24, segundo párrafo Ley IVA) los msmos son de libre disponibilidad para compensar otras obligaciones (p.ej. impuesto a las ganancias) o en su defecto, puede solicitarse su devolución al Fisco en forma simple y rápida.

(6)(vi) Cómputo de los incobrables como deducción de los débitos fiscales de IVA

El concepto económico del valor agregado hace caso omiso de los factores financieros o de cobrabilidad de los créditos a los efectos de la definición de la materia gravada por el impuesto.

Sin embargo, la intención legislativa explicitada en varias disposiciones de la ley del gravamen es la consagración de un impuesto al consumo, trasladado a través de las etapas de producción, distribución y comercialización hasta el consumidor final[[82]](#footnote-82).

Bajo este prisma, la no deducción de los créditos incobrables, en la medida del débito fiscal de IVA derivado de operaciones gravadas[[83]](#footnote-83) provoca distorsiones en el funcionamiento del gravamen[[84]](#footnote-84), al incidir no sobre el consumo sino sobre el valor de producción, es decir como factor de costo.

Por lo que recomendamos la deducción de los débitos fiscales de IVA (técnicamente se trataría de un mayor crédito fiscal de IVA a agregar como inciso c) al art.12 de la Ley), incluidos en los saldos de créditos incobrables, en el período fiscal en que se verifique la incobrabilidad (calificada de conformidad con la legislación del impuesto a las ganancias), sin que dicha deducción de originen a un mayor débito fiscal en cabeza del deudor, produciendo un nuevo débito fiscal en caso de recupero[[85]](#footnote-85).

(6)(vii) Opción de tributar por lo percibido para autónomos y empresas unipersonales

El IVA es un tributo “beligerante” desde el punto de vista financiero en el caso de contribuyentes unipersonales y autónomos (ingresos encuadrados en el art.82, incso f) y g) LIG)[[86]](#footnote-86) al generarse con independencia de la disponibilidad de los medios económicos para hacer frente al mismo. Ello atento a que el hecho imponible, en el caso de los servicios, se perfecciona en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior (art.5°, inciso b) Ley de IVA), excepto los servicios continuos en que entiende que tiene cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual, considerándose que el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario (art.21 Decreto Reglamentario Ley de IVA).

Se propone como régimen opcional tributar el impuesto, generándose el hecho imponible de acuerdo a la regla de lo percibido debería complementarse con la puesta en marcha de un régimen de información de las entidades financieras en que se radiquen las cuentas donde se cobran o contra las cuales se pagan las facturas de venta o compra, respectivamente, y del IVA Digital para tales sujetos.

**Eje 4: Impuestos específicos sobre los Consumos**

(7) Derogación de impuestos sobre determinados rubros y cambios en los remanentes

Por su efecto distorsivo en el sistema de formación de precios y en la competencia, por ende actuando en contra del principio la eficiencia, se propone derogar los siguientes rubros de la Ley de Impuestos Internos (Leyes Nos. 3.764 y N°24.674):

* Servicios de telefonía celular y satelital (Cap.VI, art.30 y sug. Ley N°24.674).
* Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves (Cap.IX, art.38 y sig. Ley N°24.674).
* Seguros (Cap.V, art.27 y sig. Ley N°24.674).
* Objetos suntuarios (Capítulo VIII, art.35 y sig. de la Ley 25.674)

Se mantendría la vigencia de los impuestos internaos para los siguientes rubros:

* Tabaco
* Bebidas alcohólicas
* Cervezas
* Bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados

Asimismo, debería redefinirse el impuesto en tales rubros, disponiendo niveles de tributación compatibles con generar un claro desincentivo cierto al consumo de tales bienes, cuyo efecto es altamente perjudicial a la salud de la población.

Incluso de no modificarse el patrón de consumo[[87]](#footnote-87), el mayor impuesto incrementaría la recaudación lo que genera un “peso muerto” muy inferior al que se produce en los impuestos generales al consumo, esto es el binestar social no se ve sensiblemente disminuido como consecuencia de la institución de un incremento impositivo (debido a un ratio de estabilidad precio menor a 1).

En particular, el incremento de los impuestos al tabaco debería sopesarse con el imacto en la producción y en la economía regional y de las provincias productoras, siendo recomendable que el Estado.

1. SANDFORD, CEDRIC, “*Successful Tax Reform. Lessons from the analysis of tax reforms in six countries*”. Fiscal Publications, Redwood Books, Great Britain, 1993, pág.4. Citado en REIG, ENRIQUE, “*Análisis de la situación económica actual ‘Política Tributaria’*”, publicado en Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, Vol. XXXX (1995), Buenos Aires, pág.166. [↑](#footnote-ref-1)
2. *Crecimiento y equidad en la Argentina – Bases de una política económica para la década*, Volumen 1, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL), Buenos Aires, 2001, pág.220. [↑](#footnote-ref-2)
3. MUSGRAVE, RICHARD A. “*Equity principles in Public Finance*”. Proceedings of the 44th Congress of the International Institute of Public Finance, Madrid 1985, Wayne State United Press, Detroit, 1985, pág.427 y sig. [↑](#footnote-ref-3)
4. La denominada “carga excedente” en la literatura económica, desde los trabajos precursores de FREDERICK, RAMSEY, “*A contribution to the theory of taxation*”, Economic Journal, marzo de 1927, pág.47 y sig. [↑](#footnote-ref-4)
5. MACÓN, JORGE, *Finanzas Públicas Argentinas*, Buenos Aires, 1985, pág.81 y sig. Siempre hay pérdidas de bienestar, la cuestión pasa por minimizar sus efectos dado un cierto volumen de recursos públicos necesarios para el funcionamiento del Estado. [↑](#footnote-ref-5)
6. RICHARD MUSGRAVE la define como la ausencia de interferencias en los costos relativos de los factores y los precios relativos, las cuales crean ineficiencias en la utilización de los recursos (Ministerio de Finanzas de Bolivia, *Informe Musgrave*, La Paz, 1977, tomo II, pág.391, citado por JORGE MACÓN, op.cit. en nota 5, pág.86). [↑](#footnote-ref-6)
7. Se trata en realidad de impuestos a la producción o sobre el producto, más que a los consumos (si bien es de notar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha considerado al primero de los nombrados como una especie de la imposición sobre los consumos, entre otros “*in re*”: “*ESSO SAPA c.Prov .Bs.As.*”, de fecha 05.04.2000). Ello se colige de los siguientes aspectos: (i) los efectos de acumulación o cascada, y de piramidación que provoca, y la imposibilidad de cuantificar la carga tributaria susceptible de devolución a los exportadores convirtiéndolo en un gravamen en origen para las operaciones internacionales, y (ii) falta de traslación en los casos de compradores que tienen la posibilidad de importar el bien o servicio. Ver en tal sentido FIEL, “*El Sistema Impositivo Argentino. La Administración Tributaria y la Relación Nación – Provincias*”, Capítulo 4, en op.cit. en nota 2, pág.218. No obstante, a los fines de nuestro análisis en materia de impuestos al consumo, los citados gravámenes serán sometidos a consideración en razón de evaluar la necesidad de su reemplazo por formas “puras” de tributos al consumo. Por otro lado, el gravamen en cascada que se aplica en las etapas mayorista y minorista en actividades no transables (vgr. construcción, servicios personales) debe considerarse como un auténtico impuesto al consumo. [↑](#footnote-ref-7)
8. Nos referimos a la técnica IVA-consumo que rige en la ley argentina, si bien con algunas salvedades según desarrollamos más adelante. La deducción de los créditos por bienes de capital ha sido el motivo determinante de la adopción del sistema de IVA (en sustitución de imposición en cascada) en Francia en el año 1954, luego reformulado totalmente en 1968, y el factor decisivo para determinar su recomendación para Argentina por JORGE MACÓN y PEDRO PAVESI*, Un Impuesto al Valor Agregado para Argentina*, El Ateneo, 1973, pág.14 y 125. [↑](#footnote-ref-8)
9. Salvando el diferencial por el impacto financiero del impuesto sobre las compras en el caso de los créditos fiscales de IVA por adquisición de bienes de capital, que es un efecto importante en el supuesto de acumulación de saldos a favor del contribuyente no reintegrados mediante regímenes de devolución, al detraer capital de trabajo necesario para el giro de la empresa, tema que será abordado *infra*. [↑](#footnote-ref-9)
10. Por ejemplo, leasing financiero versus compra financiada. [↑](#footnote-ref-10)
11. Ver “KPMG, “Corporate Tax Rate Table” años 2010 a 2020, en: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> [↑](#footnote-ref-11)
12. Es la alícuota máxima que se propone para ganancias netas sujetas a impuesto a partir de la suma equivalente a AR$ 2.400.000 anuales. [↑](#footnote-ref-12)
13. Suma de libre disponibilidad compensable con otros conceptos (p.ej. anticipos de impuesto a las ganancias) o impuestos (p.ej. impuesto sobre los bienes personales, IVA, etc.). [↑](#footnote-ref-13)
14. Incluye intereses pasivos, diferencias de cambio y actualizaciones. [↑](#footnote-ref-14)
15. Ganancia neta antes de la deducción de costos financieros, amortizaciones, honorarios de directores, intereses sobre capital propio e impuesto a las ganancias. [↑](#footnote-ref-15)
16. Encuadradas en el art.53, inciso b) y c) LIG que no hicieran opción de tributar como sociedades de capital conforme a lo previsto por el art.73, inciso a), apartado 8. LIG. [↑](#footnote-ref-16)
17. Art.50 LIG. [↑](#footnote-ref-17)
18. Entre la fecha del aporte o suscripción y la fecha de cierre del ejercicio fiscal anterior a la enajenación, de acuerdo a la variación del índice IPC entre ambos meses. [↑](#footnote-ref-18)
19. Entre el cierre del ejercicio de determinación de cada resultado impositivo y la fecha de enajenación, de acuerdo a la variación del índice IPC entre ambos meses. [↑](#footnote-ref-19)
20. Automóviles con automóviles, innuebles con inmuebles, etc. [↑](#footnote-ref-20)
21. Excepto los edificios en que el plazo reglado es imperativo (50 años). Si bien conforme al art. 87, ap.1) LIG el contribuyente puede solicitar (sujeto a la previa conformidad de la AFIP) la adopción de un método especial (p.ej. variable en función a unidades producidas, horas trabajadas o similares) cuando razones de índole técnica lo justifiquen, tales metodologías -además de excepcionales- operan cambiando el “ritmo” o la “velocidad” de depreciación pero no autorizan superar el valor nominal amortizable, que siempre será el costo de adquisición ajustado por inflación. Por lo que, aún en la hipótesis de aceptación de un método variable de amortización para los bienes muebles, el mismo no alcanza a recuperar el capital invertido medido en términos financieros. [↑](#footnote-ref-21)
22. En que se evita el problema de determinación de la tasa de interés a computar en el cálculo, ya que dicha tasa será la propia de la empresa en cuestión (tasa interna de retorno) o la tasa de interés que fije la AFIP, la que sea menor. Este sistema se ha justificado, asimismo, por la presencia de una “externalidad positiva” debido a su efecto multiplicador sobre la economía en general, FERNANDO GARCÍA y ENRIQUE SCALONE, “*La inversión en bienes de uso y los intereses no deducibles. Análisis de las restricciones a la deducibilidad impositiva de los intereses originados en las deudas incurridas para la adquisición de los bienes de capital*”, VIII Congreso Tributario del CPCECABA, pág.309. [↑](#footnote-ref-22)
23. Los sistemas de amortización acelerada tienen amplia aceptación de calificada doctrina nacional, tales como: JORGE MACÓN, op.cit. en nota 5, JUAN CARLOS PEÑA. “*Tendencias del Impuesto sobre las Utilidades*”, Primer Congreso Tributario del CPCECF, 1993, pág.70, HORACIO ZICCARDI, “*El papel de los incentivos en el impuesto a las rentas*”, trabajo incluido en *Visión Renovada de la Imposición Directa* en homenaje al Dr. Enrique Reig, CPCECABA, Capítulo 7, pág.153, y que tiene (en este sistema o el de amortización decreciente) aplicación en muchos países como ser. Bélgica, Dinamarca, Alemania, Grecia, España, Francia, Irlanda, Italia, Holanda, Portugal, Reino Unido, Japón, Suiza, y Estados Unidos de Norteamérica. [↑](#footnote-ref-23)
24. Art.71 LIG. [↑](#footnote-ref-24)
25. Art.80 y 81 LIG. [↑](#footnote-ref-25)
26. Es obligado remitirse al trabajo de REIG, ENRIQUE, “*El grupo de sociedades como unidad contribuyente*”, Trabajo presentado en su carácter de relator nacional a las VII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Tributación, tema I, Pamplona, septiembre de 1976, reproducido en Derecho Fiscal, Tomo XXVI, pág.385. [↑](#footnote-ref-26)
27. Con las adaptaciones del caso, el art.172, c) DRLIG debería leerse como sigue: “*Cuando el 80% o más del capital social y del derecho de voto de las acciones o participaciones, de las entidades integrantes del grupo de sociedades inscripto como contribuyente, pertenezcan en conjunto, directa o indirectamente, a los mismos socios o accionistas, de acuerdo a las probanzas que acrediten dichas circunstancias, de acuerdo lo disponga la AFIP*”. Cabe señalar que la norma del art.80, c) LIG ha permanecido en la estructura de la ley del impuesto muchos años, habiéndose acumulado un importante cuerpo de jurisprudencia administrativa y judicial sobre el concepto. [↑](#footnote-ref-27)
28. “*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, Paris, Julio de 2017. [↑](#footnote-ref-28)
29. Por ejemplo, el MLI (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*) en su Artículo VI, la cual reglamenta la Acción 14 del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Income Shifting* o “*Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios”*) del cual la República Argentina forma parte, si bien ha manifestado una reserva sobre dicho Artículo VI. [↑](#footnote-ref-29)
30. Basados en general en el Modelo de CDI de Naciones Unidas, *“Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*”, Revisión 2011, Nueva York 2013. [↑](#footnote-ref-30)
31. Mariano Braccia, “*Las alternativas de la OCDE para gravar la economía digital. El enfoque unificado del Pilar 1*”, Doctrina Tributaria ERREPAR, mayo de 2020. [↑](#footnote-ref-31)
32. “*Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2019, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-aconsensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm [↑](#footnote-ref-32)
33. “*Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”,* enero de 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf. [↑](#footnote-ref-33)
34. Como ha implementado o propuesto en Francia, España, Reino Unido, Italia, Austria, República Checa, Hungría, Turquía, etc. Otros países han anunciado su intención de implementar un impuesto a los servicios digitales como ser: Letonia. Noruega, Polonia, Eslovaquia, Eslovenia, Chile, Corea del Sur, India, Indonesia, Brasil y Nueva Zelandia. [↑](#footnote-ref-34)
35. Darío González, “*Impuesto sobre Servicios Digitales (Digital Services Tax*)”, marzo 2020, en <https://ciat.org/impuesto-sobre-servicios-digitales-digital-services-tax/> [↑](#footnote-ref-35)
36. Ley N°27.430, modificatorio de la Ley de IVA, art.1°, inciso e), Decreto (PEN) N°354/2018, y RG (AFIP) N°4.240/2018. [↑](#footnote-ref-36)
37. Por ejemplo, la definición de Establecimiento Permanente: sin incluir la regla de fuerza de atracción, o el alcance del Artículo 8 relativo al transporte internacional: el cual incluye el alquiler o el flete de buques o aeronaves, contenedores y equipos accesorios. [↑](#footnote-ref-37)
38. Art.25 del DRLIG: “*Por “régimen tributario especial” se entenderá toda regulación o esquema específico que se aparte del régimen general de imposición a la renta corporativa vigente en ese país y que dé por resultado una tasa efectiva inferior a la establecida en el régimen general.*”. Sería conveniente que el propio CDI o su Protocolo dispongan la definición de “régimen tributario especial” a los efectos de la exclusión del acceso a sus beneficios. [↑](#footnote-ref-38)
39. Este ha sido el motivo principal del reemplazo de la imposición sobre el volumen de negocios (en cascada) por el IVA en Alemania, a partir del 01/01/1968, debido a la existencia de una tasa del 4% (considerada elevada para aquel tipo de imposición) y una estructura productiva altamente especializada y sofisticada (que alcanzaba en muchos casos a siete (7) etapas diferenciadas). Ver en tal sentido, JORGE MACÓN y PEDRO PAVESI, op.cit. en nota 9, pág.25. [↑](#footnote-ref-39)
40. Estos impuestos acumulativos actúan desde el punto de vista económico cuando los grava el país exportador, como aranceles a la importación de los países importadores, y cuando los grava el país importador, como subsidios a las importaciones en la medida que los productos importados tengan menos etapas de producción y distribución que los nacionales. Estos efectos preocuparon desde las iniciativas previas a la conformación de la Comunidad Económica Europea (1970), proponiéndose la eliminación de estos sistemas de tributos a partir del Informe Tinbergen, “*European Coal and Steel Community High Authority – Report on Problems Raised by the differents Turnover Tax Systems applied within the Common Market*”, Luxemburgo 1953, citado por MACÓN, JORGE, “*Argentina: Sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos*”, XXIV Jornadas Tributarias del CGCECF, Mar del Plata, noviembre de 1994, pág.79. [↑](#footnote-ref-40)
41. Este efecto podría derivar en una depresión del crecimiento del sector industrial (especialmente este último, al ser el sector que utiliza con mayor intensidad insumos y bienes de capital), en beneficio del sector comercial, bajo la hipótesis (generalmente admitida) de que una porción significativa del impuesto no es trasladado a los precios (demanda elástica y oferta rígida en el largo plazo por efecto del alto costo de los bienes de capital). Este fue el diagnóstico del impuesto a las ventas y la necesidad de su sustitución por el IVA. Cabe indicar que la tasa del impuesto a las ventas en aquel entonces era del 10%, no muy distinta a la tasa con acumulación del sector industrial en el sistema IIB + TSH. [↑](#footnote-ref-41)
42. MACÓN, JORGE, op.cit. en nota 9, pág.85, que el citado autor denomina “efecto Tinbergen”. [↑](#footnote-ref-42)
43. Si bien es dificultoso su cálculo directo, la importancia relativa de esta tasa efectiva promedio puede visualizarse gráficamente a partir de la sobretasa de sustitución del IIB por un IVA provincial, de acuerdo a las estimaciones de diversas propuestas presentadas al respecto. Por ejemplo, en el proyecto preparado por la Universidad Nacional de la Plata a pedido del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (”*Propuesta para un Sistema Tributario Federal*”, mimeo, noviembre de 1993) se propuso una tasa del 5,8% para un IVA provincial tipo destino, mientras que en la propuesta elaborada por FIEL (op.cit. en nota 2, pág.303) se fija como tasa de sustitución el 5,2% (también correspondiente a un IVA provincial tipo destino). [↑](#footnote-ref-43)
44. JOHN DUE (“*El impuesto al valor agregado, en la teoría y en la práctica*”, conferencia pronunciada en la Facultad de Ciencias Económicas, UBA, 5.11.94, reproducida en Derecho Tributario, Tomo X, pág.287), sintetiza la evaluación negativa sobre la imposición sobre los consumos en cascada en los siguientes aspectos: (i) se desvía de la regla de uniformidad del impuesto sobre los gastos de todos los consumidores, (ii) incrementa artificialmente el costo de las verdaderas inversiones de capital, (iii) reduce la tasa de crecimiento, (iv) distorsiona la elección de los métodos de producción, y (vi) dificulta la exportaciones. [↑](#footnote-ref-44)
45. Para lo cual deberían reducirse a un mínimo las exenciones, admitiéndose las que obedezcan a razones estrictamente sociales (p.ej.. bienes de primera necesidad), y las que apuntan a delimitar el ámbito de aplicación del gravamen (p.ej. con el objeto de desgravar las alternativas de ahorro e inversión, o precisar el valor agregado integrado en la contraprestación total de determinadas operaciones como las financieras). [↑](#footnote-ref-45)
46. Es el principio por el cual se instrumentan ajustes en frontera al gravar las importaciones y eximir las exportaciones con devolución de los impuestos pagados en las etapas previas a la exportación. Es decir, la economía del gravamen se dirige al ingreso del impuesto en la jurisdicción de consumo, de acuerdo a las normas sustantivas vigentes en la misma (objeto, base imponible, alícuota). [↑](#footnote-ref-46)
47. Es el sistema por el cual el derecho a crédito fiscal deriva de la realización de compras o locaciones o contratación de servicios y su facturación, imputándose en los períodos de ocurrencia de dichos actos, con independencia de la aplicación económica y el período de integración al producto o al proceso productivo o de distribución a que se destinan los insumos gravados. [↑](#footnote-ref-47)
48. Este sistema significa que la obligación fiscal se determina mediante la suma algebraica de los “impuestos” generados como consecuencia del perfeccionamiento de los hechos imponibles (los débitos fiscales) menos los recibidos de compras o contratación de servicios (los créditos fiscales), por lo que de estar las compras sujetas a tasas distintas de las aplicables a las ventas, el valor agregado se ajusta automáticamente a la tasa aplicada a las ventas en cuestión, es decir según las normas que rigen la etapa final. [↑](#footnote-ref-48)
49. Cuya experiencia compartida de más de medio siglo es una circunstancia inestimable a la hora de decidir la forma de gravamen sustitutiva del sistema vigente. [↑](#footnote-ref-49)
50. Como se lo ha definido en el Tratado de Maastricht modificatorio del Tratado de Roma de constitución de la Comunidad Económica Europea. [↑](#footnote-ref-50)
51. Podría decirse que las eventuales disparidades son subsanables a través de regímenes de transferencias horizontales, llegando al resultado final que indicara el consenso político, pero ello se ha demostrado que en general no se cumple en épocas de ciclo económico recesivo, por lo que un esquema de tales características se torna rígido. En sentido concordante, JORGE MACÓN ha recomendado los coeficientes del aludido convenio como prorrateadores de la base imponible provincial conjunta, en op.cit. en nota 9, pág.97. [↑](#footnote-ref-51)
52. Ello ha sucedido en Brasil con el ICMS o “*Imposto sobre Operacöes Relativas a Circulacäo de Mercadorias de Prestacöes de Servicios Municipais e Interestaduais de Transporte e Comunicacäo*”, lo cual ha llevado a instituir la obligatoriedad de acordar convenios interjurisdiccionales para avanzar en las más diversas cuestiones, lo cual genera una gran rigidez al sistema. [↑](#footnote-ref-52)
53. Ver punto III.1.1.2. *supra*. [↑](#footnote-ref-53)
54. Si bien ello podría ser atenuado con la instauración de regímenes de percepción en aduana y en las etapas de producción, distribución y comercialización mayorista (éste ha sido el diseño de la propuesta formulada por la ex Secretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía con fecha 21.12.93), estos sistemas de pago anticipado son criticables por los excesos de gravamen que pueden provocar, y a la necesidad de fijación de las tasas de percepción en forma centralizada, lo que replica la crítica de los sistemas basados en origen con tasa uniforme (es especial el sacrificio de las autonomías fiscales). En la aludida propuesta, se fijaba una tasa fija que se distribuía en un porcentaje significativo sobre la base del volumen ponderado de la población de las jurisdicciones. [↑](#footnote-ref-54)
55. Por ejemplo, si se dispusiera la adopción de un régimen especial para la actividad agropecuaria, o un Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) sería de aplicación imperativa al IVA provincial respecto de los responsables adheridos al mismo. [↑](#footnote-ref-55)
56. Con participación del Gobierno Nacional (sin derecho de veto) y requisitos de mayorías especiales en la adopción de las recomendaciones y en las adhesiones de las legislaturas provinciales. [↑](#footnote-ref-56)
57. P.ej.. fluctuando entre una tasa máxima del 12%) y una tasa mínima del 8%. La facultad de fijar el nivel de la tasa impositiva es el instrumento por excelencia de la autonomía fiscal, por lo que su atribución al nivel provincial cumple el objetivo de independencia de las decisiones tributarias en manos de dichos niveles de gobierno. [↑](#footnote-ref-57)
58. En cuanto al nivel de la tasa del IVA provincial a definir, debe tenerse especial cuidado con su eventual traslado a los precios de los bienes y servicios. En tal sentido, cabe remitirnos a las experiencias en los países europeos en oportunidad de proceder a reemplazar los sistemas de impuestos acumulativos por el IVA, tanto por la gestión de información y publicidad por parte del Estado (caso exitoso de Francia), como los efectos indirectos producto del aprovechamiento de los empresarios favorecidos por el cambio de la ruptura de la estructura de precios relativos como consecuencia de la implantación del IVA (caso de Holanda). Ver en tal sentido, MACÓN, J. y PAVESI, P., op.cit. en nota 9, pág.26 a 33. Se recomienda con carácter previo a su planteo, desarrollar un estudio econométrico de los efectos de la sustitucón en cuestión, ya que probablemente aparezcan presiones al alza de los precios, tanto en los sectores en que la tasa de sustitución (única en principio, por requerirlo la ”regla de generalidad de tasas” en materia de IVA) supere a la tasa equivalente del IIB vigente, como en los sectores altamente integrados y con formación de valor agregado concentrado en las primeras etapas (p.ej. combustibles). Como resultado de dicho estudio, podrían derivarse recomendaciones sobre la aplicación de tasas para el IVA provincial inferiores a la recomendada con carácter general para determinados productos y/o sectores. [↑](#footnote-ref-58)
59. Sería menester el dictado de una norma interpretativa que fuera una guía orientadora sobre la atribución del destino de los diversos tipos de operaciones alcanzadas en el IVA. [↑](#footnote-ref-59)
60. De acuerdo a la determinación anual a practicarse sobre la base del ejercicio comercial cerrado el año inmediato anterior al de aplicación. La determinación del coeficiente sería la resultante del artículo 2° del CM (50% en función a las ventas y 50% en función a los gastos), con las modificaciones que pudieran disponer las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en adelante (p.ej.. un ajuste que sería razonable incluir en virtud de la naturaleza del hecho económico que intenta alcanzar el IVA, sería la consideración del costo de las materias primas y de los servicios provistos a terceros, excluidos de la conformación del coeficiente del art.2° conforme al artículo 3°, inc. a) y b) CM). El objetivo de este desdoblamiento entre la facturación del débito fiscal y su atribución, consiste en: (i) evitar un ahuecamiento de las bases imponibles de aquellas jurisdicciones productoras con baja población (por ende con reducido consumo), y (ii) atenuar la aplicación del principio de origen en su forma pura, por las dificultades y efectos adversos (guerras fiscales, precios de transferencia) a que el mismo podría llevar. [↑](#footnote-ref-60)
61. Como es el caso del IVA nacional actual, en el caso de mercaderías la liquidación y percepción estaría a cargo de la Dirección General de Aduanas, previa detracción de una comisión retributiva del servicio de percepción, mientras que en el caso de servicios prestados en el exterior y utilizados o explotados económicamente en el país, el ingreso derivaría de la autoliquidación del sujeto pasivo o de la percepción de las entidades financieras actuantes, según corresponda. [↑](#footnote-ref-61)
62. Por ejemplo, de acuerdo a un prorrateador determinado en función a la recaudación del IVA Provincial por jurisdicción relativa a los contribuyentes del CM. [↑](#footnote-ref-62)
63. Resolución General (AFIP) 2.854/2010 y regíemenes específicos. Asimismo, debería mantenerse el régimen de exclusión de retenciones de la Resolución General (AFIP) 2.226/2007. [↑](#footnote-ref-63)
64. Conforme artí.5° y 124 de la Constitución Nacional. [↑](#footnote-ref-64)
65. De acuerdo con el cual, excepto en el caso de las exportaciones (régimen de tasa cero), las exenciones se aplican en forma parcial, es decir exclusivamente en la etapa de la venta, locación o prestación exenta, no alcanzando a las etapas precedentes. Por lo tanto, los créditos fiscales de IVA vinculados con operaciones exentas conforman un factor de costo para la empresa (no susceptibles como tales de compensación con débitos fiscales, ni de reintegro). En el caso de los créditos fiscales de IVA que se vinculen indistintamente a operaciones gravadas y exentas o no gravadas, y no pueda determinarse su vinculación de acuerdo a sistemas razonables de apropiación del insumo a las distintas operaciones, la ley se inclina por el sistema de prorrata, en función de los ingresos relativos a los distintos tipos de operaciones, con ajuste anual de acuerdo al ejercicio comercial o año calendario, según corresponda (cfr.art.13 LIVA y art.53 a 55 DRLIVA). [↑](#footnote-ref-65)
66. Según Planilla anexa al art.28, inciso e) y f) Ley de IVA. [↑](#footnote-ref-66)
67. En tanto hayan generado el correspondiente hecho imponible en cabeza del vendedor o fabricante, sean facturadas las operaciones, y en la medida que se vinculen con operaciones gravadas (cfr.art.12 LIVA). [↑](#footnote-ref-67)
68. Planilla cuya pauta clasificatoria de bienes listados, se efectúa con arreglo a la Nomenclatura Común del MERCOSUR. [↑](#footnote-ref-68)
69. DUE, JOHN, “*Diseño y aplicación de impuestos al valor agregado: algunas cuestiones no resueltas*”, National Tax Journal bajo el título “*Some unresolved issues in design and implementation of value added taxes*”, vol.XLIII N° 4, diciembre de 1990, pág.383, reproducido en Derecho Tributario, tomo III, pág.735. [↑](#footnote-ref-69)
70. DÍAZ, VICENTE O., “*Conveniencia de Reformulación del Impuesto al Valor Agregado*”, XIX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, Comisión N° 1, 1989, pág.89. [↑](#footnote-ref-70)
71. GONZÁLEZ CANO, HUGO, “*Algunos problemas en la aplicación del IVA en la Argentina y comparación con normas similares vigentes en países de la Unión Europea y América*”, incluido como Capítulo 7 en: *La Reforma Tributaria en la Argentina*, FIEL, 1998, pág.230. Respecto de la comparación con la toma de bienes en leasing, véase el Decreto (PEN) 1038/2000, artículos 9° y 10 en que los cánones de los contratos de leasing (salvo los que tengan por objeto a inmuebles y se asimilen a operaciones de compraventa financiada, cfr.art.11 del decreto) generan débitos fiscales de IVA en proporción a los cánones. [↑](#footnote-ref-71)
72. Una definición de bienes de uso es aportada por el art. 33 Ley de IVA, encuadrando en dicha categoría a los bienes cuya vida útil, a efectos de la amortización prevista en el impuesto a las ganancias, sea superior a dos (2) años. [↑](#footnote-ref-72)
73. Lo cual por otro lado se encuentra vedado por el art.45 Ley de IVA. [↑](#footnote-ref-73)
74. Esta opción debería mantenerse por un plazo determinado (principio de estabilidad fiscal), con el objeto de no entorpecer la administración fiscal, y regir para la totalidad de los proveedores de bienes de capital en el plazo indicado. [↑](#footnote-ref-74)
75. En el supuesto de pagos parciales, los primeros pagos se imputarían al IVA, tal como se lo regula en la RG (AFIP) 2.854/2010, art.11. [↑](#footnote-ref-75)
76. Como reza el art.29, primer párrafo de la Ley de Procedimiento Fiscal (Ley N°11.683, T.O. 1998 y sus modif.). [↑](#footnote-ref-76)
77. En ambos casos, el sistema de ingreso del IVA debería habilitar la generación de constancias especiales (emitidas de forma automatizada por los programas informáticos) que el adquiren te debería suministrar al proveedor de los bienes de capital. [↑](#footnote-ref-77)
78. Resolución General (ADIP) N°2.000/2006 y sus modif., Título IV. el cual alcanza por ejemplo a las exportaciones de servicios. [↑](#footnote-ref-78)
79. Resolución General (AFIP) N°4.310/018 y sus modif. [↑](#footnote-ref-79)
80. ENRIQUE J.REIG,“*El impuesto al valor agregado en las explotaciones agropecuarias*”, Revista Impuestos, Tomo 1998-A, pág.808. [↑](#footnote-ref-80)
81. Dado los avances tecnológicos, en particular la vigencia del régimen de factura electrónica permite administrar un sistema de reintegro sobre bases reales y no fictos , si bien complementado por ciertos controles de consistencia con fines precautorios. [↑](#footnote-ref-81)
82. Como lo tiene reconocido la CSJN en el fallo: “*Compañía General de Combustibles S.A*.” de fecha 16/06/93 [↑](#footnote-ref-82)
83. Por ejemplo, adoptando la definición de incobrable provista por el impuesto a las ganancias (cfr.art.91, inc. b) LIG y 214 a 218 DRLIG). [↑](#footnote-ref-83)
84. En el Primer Proyecto de Ley de IVA (Comisión Honoraria de Reforma Tributaria de la Secretaría de Hacienda), de fecha 12/01/68. Ver en tal sentido, REIG, ENRIQUE, *El Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Contabilidad Moderna, 1975, pag.701, quien fuera uno de sus integrantes, en cuy proyecto se preveía su deducción (art.6°, inciso d) Proyecto) y su reincorporación en caso de recupero. También se prevé este tratamiento en la Segunda y Sexta Directivas de la Unión Europea. [↑](#footnote-ref-84)
85. Ya que con relación al mismo no se ha alterado en absoluto el valor agregado asociado, ni se requiere la corrección de ningún tipo de distorsión. [↑](#footnote-ref-85)
86. Art.82, inc.f) LIG:”*Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario.”*Art.82, inc.g) LIG: *“Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.”.* [↑](#footnote-ref-86)
87. Ello parece sugerir la literatura europea en el caso del impuesto específico a las bebidas alcohólicas en los países escandinavos, ver CNOSSEN S. , “*Alcohol taxation and regulation in the European Union*”. International Tax and Public Finance, 14, 699-732, 2007. [↑](#footnote-ref-87)