

18° CONGRESO TRIBUTARIO

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

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 20 al 22 de octubre de 2021

Directivas de Relatoría para la presentación de trabajos

Comité Ejecutivo

Presidente Dra. C.P. y L.A. Gabriela V. Russo T317 F248 / T47 F56

Vicepresidente Dra. C.P. Miriam S. Roldán T250 F10

Vocales : Dr. C.P. Ernesto C. Celdeiro T63 F202

Dr. C.P. Gustavo E. Diez T145 F137

Dra. C.P. Patricia Lange T214 F182

Autoridades:

Comité Científico

Presidente Dr. C.P. César R. Litvin T102 F178

Vicepresidente Dr. C.P. Oscar A. Fernández T166 F138

Vocales: Dr. C.P. Carlos A. Abeledo T144 F175 Dra. C.P. Gabriela Rigoni T252 F80

Dra. C.P. Liliana Iñíguez T106 F233 Dra. C.P. Ofelia Seoane T144 F91

Dr. C.P. Rubén H. Malvitano T94 F84 Dr. C.P. Alberto Mario A. Volman T133 F87

TEMA II

Presidente Dr. C.P. Ricardo E. Riveiro T100 F78

Secretario Dr. C.P. Fernando López Chiesa T310 F112

Relator Dr. C.P. Félix J. Rolando T139 F152

1. Introducción

En su 18º edición, el Congreso Tributario organizado por el Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, convoca a profesionales del sector privado y público que se desarrollan en el ámbito fiscal a un encuentro de tres jornadas para el estudio, análisis y debate de cuestiones de alta relevancia, necesidad y actualidad en la materia.

Este año, el Congreso tiene lugar en un momento crítico que transita la economía de nuestro país, fuertemente afectada por cuestiones estructurales que se vieron potenciados por la permanencia del coronavirus que se manifiesta aún a través de diferentes variantes, pese a las acciones que se han instrumentado en todo el mundo para combatirlo.

Previo a la crisis sanitaria, Argentina ya había iniciado el año 2020 con un tejido productivo golpeado por la recesión iniciada en 2018, con un consumo en caída libre, una fuerte inestabilidad financiera, una alta inflación y un elevado endeudamiento externo.

En el año 2020 la economía argentina registró una contracción del 10% del P.B.I. como consecuencia del Covid-19, y lo que hizo la pandemia fue prorrogar una recesión que ya completaba dos años.

La caída persistente y profunda del PIB argentino no es consecuencia exclusiva de la pandemia, sino que es también el resultado de un largo proceso de deterioro de la dinámica ahorro-inversión-crecimiento que adolece Argentina. La tasa de inversión cayó a niveles récords históricos durante el segundo trimestre de 2020: tan sólo 9,5% del ya muy deprimido PIB. Pero también hay que destacar que, durante los tres trimestres previos a la pandemia, se verificó una tasa de inversión mínima en torno al 12% del PIB. El año 2020 no es ni más ni menos que la continuidad exacerbada de una caída en la tasa de inversión de la economía que comenzó en 2009.

Un aspecto central que determina la capacidad de expansión de una economía es su competitividad, y por diversos factores, la competitividad de Argentina no es buena. De acuerdo a un informe del World Economic Forum, de un total de 140 países, el nuestro se ubicaba en el puesto 83, pero, sin embargo, estaba en el puesto 31 en habilidades de sus recursos humanos. Sin embargo, con relación a la estabilidad económica, obtuvo el puesto 139 (penúltimo).

Junto a la falta de estabilidad económica puede mencionarse también la falta de políticas a mediano plazo, y ello puede proyectarse claramente en los permanentes cambios que se producen en la legislación fiscal aplicable, originando falta de previsibilidad y seguridad para los inversores. Basta recordar los profundos cambios instrumentados en la ley del impuesto a las ganancias a través de la reforma dispuesta por la Ley 27.430, los cuales fueron modificándose en menos de 4 años por leyes posteriores sucesivas. Sólo en el 2021 ya tenemos dos leyes modificatorias de la ley del impuesto a las ganancias, y aún no terminó el año.

Las autoridades auguran una mejoría para este año 2021 por el efecto de rebote que se espera, considerando que la economía se encontró prácticamente paralizada durante el año 2020. Tanto el Gobierno como los economistas privados coinciden en proyectar una recuperación del 5,5 % para

este año. El Fondo Monetario Internacional estimó un aumento de la economía argentina del 6,4%, considerando que el país se ha beneficiado de un inesperado aumento en los precios de sus exportaciones, originado por un incremento de los precios de los alimentos a nivel internacional.

La recuperación señalada era obviamente esperable luego de una parálisis prácticamente total de la economía durante el año 2020, pero pese a ello y tal como ha sido señalado en diferentes eventos académicos y profesionales, se evidencia una falta de "estabilizadores automáticos" que se activen ante situaciones de emergencia o fuerza mayor.

Durante el período de la pandemia el gobierno ha instrumentado diversas ayudas tendientes a paliar la difícil situación económica. En particular, con la instauración del aporte solidario extraordinario, el gobierno amplió el otorgamiento de la tarjeta Alimentar para fortalecer los ingresos de las familias (que alcanzó a casi 4 millones de niños y adolescentes), la ampliación del Programa Progresar con becas para la terminación de la primaria y la secundaria, la capacitación profesional, el cursado de carreras universitarias y, también, para formar enfermeros y enfermeras, la ampliación de la Asignación Universal por Hijo y asignaciones familiares, ampliación del Programa de Recuperación Productiva (REPRO) para atender a los sectores que se vieron afectados por las medidas, incremento del monto del salario complementario para los trabajadores de los sectores críticos y la salud, ayuda para los sectores gastronómico, turístico y sanitario, fortalecimiento del Sistema de Salud (para la segunda ola de la covid-19), reducción del impuesto a las ganancias para las y los trabajadores del sistema privado registrado que beneficia a aproximadamente a 1.270.000 de trabajadores y jubilados.

Obviamente, se entiende la necesidad que existe para instrumentar los diferentes incentivos, pero todos ellos están orientados a paliar la crisis pandémica y no resolver aspectos estructurales propicios para promover la inversión productiva.

El objetivo del tema que nos ocupa es mucho más amplio que la implementación de estabilizadores específicos, ya que consiste en el estudio y análisis de diversos aspectos de la política tributaria para crear incentivos que estimulen la realización de inversiones en nuestro país, no con el propósito de atenuar los aspectos negativos de una crisis, sino para delinear un sistema fiscal que no conspire contra la inversión, sino por el contrario, que la atraiga.

Según encuestas realizadas en diciembre de 2018, ocho de cada diez empresas consideraron para el año 2019 una mayor presión tributaria que en 2018, mientras que para el 47% de las mismas la Reforma Fiscal (Ley 27.430) incrementó la carga impositiva sobre las compañías privadas. Por otra parte, seis de cada diez empresas afirmaron que, debido al marco impositivo, la compañía postergó o canceló inversiones durante el año 2018. Esta percepción fue en sentido contrario al objetivo buscado con la reforma tributaria dispuesta por ley 27.430. Por otra parte, el 66% de las empresas consideró que el ajuste por inflación constituiría un alivio en la determinación del Impuesto a las Ganancias, pero sin embargo la mayoría entendió que el peso de algunos impuestos provinciales como Ingresos Brutos, lejos de bajar como era el objetivo del Consenso Fiscal, terminó incrementándose en varios distritos.

Surge con total claridad la necesidad de revertir el clima para la inversión productiva, considerando que en definitiva las empresas constituyen un vehículo apropiado para la realización de los negocios

y generación de la riqueza, lo que permitiría analizar la posibilidad de atenuar la presión tributaria sobre las mismas, y en tal caso reforzar la imposición final en las personas.

Según noticias periodísticas del mes de junio de este año, el gobierno daría beneficios tributarios a cuatro sectores clave, mediante proyectos de ley que estaría elaborando el Ministerio de Economía, relacionados al desarrollo agroindustrial, inversiones en el sector de hidrocarburos, movilidad sustentable, e inversiones en la industria automotriz.

Sin una reforma tributaria integral en el horizonte, el Poder Ejecutivo considera que “no hay tanto margen” para subir muchos más impuestos, por lo que considera que la clave pasa por la “progresividad”.

No ignoramos que la reconstrucción de un adecuado clima de inversión no depende únicamente del aspecto tributario, sino además otros tales como la certidumbre y la confianza, dado que, a diferencia de ciertas inversiones financieras (bonos, títulos, etc.), la productiva requiere de una clara visión en el mediano plazo.

Entendemos que los incentivos a implementarse debieran concebirse para todo tipo de inversiones sin importar la cuantía de sus beneficios, tamaño de empresa o actividad.

2. Directivas de relatoría

Se incluyen a continuación las Directivas de Relatoría del Tema N°2, sin perjuicio que en el marco de la amplia libertad académica que caracteriza a este Congreso, los expositores y autores puedan incorporar cuestiones o aspectos no contemplados en las presentes, pero que resulten de interés y relevancia con el tema que se trata.

A efectos de establecer cierto orden en el desarrollo y presentación de los diversos trabajos a considerar, se incluyen a continuación distintos tópicos que consideramos podrían ser analizados a la luz de la legislación aplicable, proponiendo su reformulación en aras de alcanzar el objetivo, sin perjuicio de otros aspectos que por su relevancia merezcan su tratamiento.

Las propuestas y aportes debieran desarrollarse considerando como punto de partida el sistema tributario existente (y la legislación que le da sustento), de modo que debieran contemplarse de ser necesario períodos de transición para las implementaciones, de manera de evitar impactos no deseados en la economía y en la correspondiente recaudación de los impuestos.

Respecto a los actuales niveles de recaudación, es deseable que las diferentes propuestas aborden la forma en que los mismos podrían verse afectados por la implementación de los cambios, y su posible compensación.

2.1. La inflación y los impuestos

La economía argentina viene evidenciando altas tasas de inflación que tienen a perpetuarse en el futuro, y ello constituye un factor que distorsiona seriamente la determinación del impuesto a las ganancias, afectando la medición de la capacidad contributiva.

Si bien a través de la ley 27.430 se restableció el mecanismo de ajuste por inflación a partir de los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/1/2018, se han impuesto ciertas limitaciones para su aplicación.

En efecto, por una parte, el mecanismo resulta aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del IPC, acumulado en 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al cien por ciento (100%). Se trata de un guarismo sumamente alto que ha dado lugar que, en períodos de alta inflación, no se haya podido aplicar el mecanismo de ajuste, por no haberse alcanzado por poco los parámetros establecidos. Parecería más razonable entender que ante la existencia de inflación siempre debería medirse su impacto en los resultados impositivos, sin importar la magnitud de la misma.

Por otra parte, y aun resultando aplicable el aludido ajuste, se establece otra limitación que sólo persigue fines recaudatorios, y que consiste en la obligatoriedad de diferir el ajuste a los ejercicios posteriores al del ajuste. En efecto, el ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir 1/1/2019 debe imputarse un sexto en ese período fiscal y los cinco sextos restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes, sin ninguna posibilidad de actualizar las cuotas que se difieren.

Asimismo, análisis doctrinario se han encargado de señalar ciertos aspectos técnicos que presentan dudas en el tratamiento a dispensar en el ajuste por inflación para determinadas operaciones, siendo recomendable repasar los mismos para realizar las adecuaciones correspondientes.

Por otra parte, la falta de actualización de diversos parámetros o límites establecidos en las normas tornan irrazonable el tratamiento fiscal que se refieren a cómputos y deducciones, aspecto que distorsiona enormemente lo dispuesto oportunamente por el legislador (tal el caso de deducción de amortizaciones y gastos de automóviles, honorarios del directorio, intereses hipotecarios, etc.), encontrándose pendiente a la fecha por parte del P.E.N. la instrumentación de la Unidad de Valor Tributaria, prevista en el Título XI de la Ley 27.430.

También cabe destacar la erosión de los créditos fiscales originados en la realización de inversiones productivas que se producen en general por la falta de previsión de un mecanismo de ajuste entre la fecha de su origen y aquella en la cual se produzca su efectiva utilización.

Por ello, invitamos al análisis de aspectos relacionados, no sólo con el actual mecanismo de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias, sino todos los demás aspectos que evidencia un resultado distorsivo con motivo de la inflación y que constituya un freno a la realización de inversiones.

2.2. Tratamiento de las inversiones en bienes de capital

Unos de los aspectos centrales para el tratamiento fiscal de las inversiones en este tipo de bienes, es el tratamiento de las correspondientes amortizaciones de los bienes afectados al proceso productivo.

La ley del impuesto a las ganancias contempla la deducción de las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso, adoptando básicamente el criterio de amortización lineal.

Sin embargo, existen otros mecanismos que podrían ser propicios para el tratamiento de las inversiones, dado que permitirían la deducción de la amortización en forma adelantada.

Al respecto se distingue el criterio de amortizaciones o depreciaciones aceleradas, el cual permite descontar de la base del impuesto a las ganancias las depreciaciones con anticipación respecto al criterio lineal.

Por otra parte, también podía analizarse la posibilidad de deducir parte de la inversión, restando de la base imponible del impuesto una porción del capital invertido, además de las amortizaciones que correspondan.

De acuerdo a lo descripto, se advierte que, en el mecanismo de la depreciación acelerada, el contribuyente se beneficia con un menor ingreso en los primeros años de la inversión, para luego reembolsar al fisco con el pago de un mayor impuesto (por la falta de deducción de las amortizaciones ya anticipadas). En cambio, el mecanismo de deducción de la inversión, significa un verdadero ahorro fiscal para las inversiones que no deberá reembolsar en el futuro, debiendo contemplarse este aspecto en la recaudación del gravamen.

Los mecanismos descriptos se han aplicado en nuestro país en regímenes especiales de incentivo a la industria.

El análisis de este tópico también comprende el análisis de las limitaciones existentes para la deducción de las amortizaciones, tales como las aplicables a los automóviles y sus gastos de mantenimiento, limitación que en ciertos casos podrían provocar una seria distorsión en la aplicación del impuesto.

Además, cabe destacar el aspecto relacionado con los créditos fiscales originados en la inversión de estos bienes de modo que su utilización posterior no se vea afectada por la erosión inflacionaria. En ese sentido podrían analizarse, no sólo mecanismos de actualización que eviten la ocupación de los mismos, sino distintas alternativas de utilización en el corto plazo, como podría ser la utilización para el pago de impuestos.

2.3. Tratamiento de los quebrantos impositivos

La ley del impuesto a las ganancias contempla en el artículo 25 el tratamiento a dispensar a los quebrantos, y al respecto distingue entre los quebrantos de naturaleza específica y los generales.

Respecto a los quebrantos específicos, la norma establece que sólo podrán compensarse contra utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones.

Sin embargo, tanto los quebrantos específicos como los generales tienen la misma limitación temporal, dado que podrán afectarse a la compensación de las ganancias netas que se obtengan en los años inmediatos siguientes hasta el plazo de 5 años después de aquél en que se produjo la pérdida.

Como bien lo destaca la doctrina y jurisprudencia aplicable, el análisis de la utilización de los quebrantos debe realizarse a la luz del principio de la capacidad contributiva, dado que una inadecuada medición de la misma podría tornar irrazonable la aplicación del impuesto.

En esa línea, cabe el análisis sobre la posibilidad de eliminar el límite temporal y, su reemplazo (de corresponder) considerar una limitación sólo cuantitativa para ejercicio futuros.

El pago del impuesto en su justa medida (por la adecuada medición de la capacidad contributiva) nos lleva a considerar que no debería aplicarse limitaciones temporales a la utilización de los quebrantos.

Por otro lado, si bien el propio artículo 25 de la ley contempla la actualización de los quebrantos teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), el organismo fiscal ha interpretado que la misma no opera en virtud de la limitación prevista en el artículo 93 de la ley del gravamen. Pese a ello, existen diversas posiciones doctrinarias que entienden lo contrario, sin perjuicio de la existencia de antecedentes jurisprudenciales que señalan el efecto confiscatorio que podría provocar el impuesto en determinados casos ante la ausencia de actualización.

Sin lugar a dudas, la falta de actualización efectiva de los quebrantos impositivos atenta claramente contra la inversión productiva sobre todo en aquellas actividades que por las características de sus inversiones y operatoria, obtienen resultados deficitarios en sus primeros ejercicios.

A la luz de la legislación comparada, se puede advertir que las compensaciones de los quebrantos no siempre se realizan con ganancias netas de ejercicio posteriores, sino que podrían afectarse a ganancias obtenidas en ejercicios anteriores al origen del quebranto (sistema denominado "carry-back"), pudiéndose analizar de las conveniencias que podría presentar la instrumentación de esta modalidad.

En resumen, proponemos el análisis y estudio de la compensación de los quebrantos considerando los aspectos esenciales que permitan resguardar el principio de la capacidad contributiva, reconsiderando si deben existir en todos los casos limitaciones temporales, o en caso de aplicarse, si debieran ser superiores a las actuales, y por otra parte, si existe posibilidad de modificar el tratamiento de los denominados quebrantos específicos, y obviamente los aspectos relacionados con la actualización de los quebrantos en general.

2.4. Impuestos distorsivos

Sin perjuicio de la alta presión tributaria imperante, debe destacarse la existencia de tributos en nuestro país que producen fuertes efectos distorsivos, tales como el impuesto sobre ingresos brutos y el impuesto sobre los créditos y débitos bancarios.

Uno de los aspectos perjudiciales del impuesto sobre los ingresos brutos es que la alícuota (diferente en cada jurisdicción según sea la actividad) se aplica sobre el monto facturado por la empresa, sin ningún tipo de descuento. Se trata de un impuesto del tipo plurifásico acumulativo, dado que el impuesto de una determinada etapa integra la base de la etapa siguiente, y así sucesivamente hasta llegar al consumidor, acumulándose el impuesto durante todo el proceso.

Esto genera un perjuicio para las actividades que requieren varias etapas de producción en su cadena de valor: en cada paso intermedio, el impuesto vuelve a cobrarse, repitiendo la base imponible sobre la que se aplica y castigando especialmente a los bienes más complejos. El incentivo o efecto no buscado, es a la integración vertical, es decir que una misma firma se ocupe de todas las etapas de la cadena de producción para evitar así repetir el pago, lo que afecta especialmente a las firmas más chicas que operan en segmentos específicos de la cadena productiva.

Pero el impuesto genera otros efectos negativos, dado que, al tributarse en origen, afecta la competitividad y desfavorece relativamente a las exportaciones en relación a los bienes finales importados, ya que éstos últimos sólo pagan el impuesto en su etapa final (al ser comercializados).

Por otra parte, como cada provincia cobra alícuotas distintas y puede retener sumas por adelantado, obliga a las empresas a darse de alta en cada jurisdicción que operan, asumiendo engorrosos trámites administrativos y liquidaciones individuales para cada provincia y las expone a percepciones y retenciones varias, que muchas veces no se logran recuperar.

Los excesos de saldos a favor originados por regímenes de recaudaciones provinciales constituyen en los hechos las aplicaciones de verdaderos impuestos "sin ley" afectando claramente en la práctica el tan mencionado principio de legalidad.

Es un impuesto cuyo objeto es gravar el consumo, pero el consumidor termina pagando un incremento del precio (con motivo de la aplicación del impuesto) que resulta mayor a las sumas que los fiscos provinciales recaudan (efecto piramidación).

Respecto al impuesto sobre los créditos y débitos bancarios, parecería entenderse que la principal fortaleza que posee es su gran poder recaudatorio, pero nadie duda que se trata de impuesto totalmente alejado del principio de capacidad contributiva. El hecho imponible (movimientos de fondos bancarios) poco tiene que ver con la renta, consumo o patrimonio de los sujetos. Su permanencia dentro del sistema tributario debería responder más a un vehículo de recaudación, permitiendo que la totalidad del impuesto pagado pudiera compensarse con otros impuestos.

Cabe también mencionar la existencia de otros posibles gravámenes distorsivos y que atenten claramente contra las inversiones productivas, tales como el impuesto de sellos provincial, las tasas municipales, etc.

2.5. Imposición sobre la renta de empresas y sus accionistas

Las alícuotas aplicables sobre las empresas a efectos de determinar el impuesto a las ganancias, constituye uno de los aspectos que más sufrió modificaciones en los últimos años.

Si bien a través de la reforma prevista con la Ley 27.430 se contemplaba establecer (a partir de los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/1/2021) la alícuota del 25% para las empresas, con posterioridad (Ley 27.630) se estableció como novedad la aplicación de alícuotas progresivas que varían del 25% al 35%.

Por otra parte, la imposición aplicable sobre los dividendos, se mantuvo en la alícuota proporcional del 7%.

Curiosamente, el mensaje de elevación del proyecto al Congreso fundamentaba las nuevas alícuotas progresivas, en el hecho de que las reducciones anteriores al 25% (cuyo impacto efectivo no llegó a aplicarse) no se habrían traducido en mayores inversiones productivas ni mayor nivel de ocupación, sino en pérdidas de recursos tributarios.

Con el nuevo esquema progresivo de alícuotas, se introduce un mecanismo no usual para las empresas que reduce el impacto del impuesto, respecto de la situación anterior, para las empresas que obtienen bajos niveles de ganancias imponibles anuales (de hasta 53 millones por año) pero, como contrapartida y como una suerte de compensación, se aumenta la imposición efectiva sobre las restantes empresas que se encuentra por encima de esos niveles. En efecto, la tasa efectiva del impuesto para estas empresas (luego de la distribución de dividendos) arroja una alícuota superior al 35% (tasa máxima prevista en la escala aplicable a las personas humanas) produciéndose así una clara discriminación contra las rentas obtenidas a través de estas sociedades.

A partir de esta reforma, la alícuota efectiva de imposición de nuestro país pasa a ser la más alta de Latinoamérica, afectando aún más competitividad a las empresas argentinas, resultando claro que, que nuestro país presenta uno de los niveles más altos de imposición sobre las ganancias obtenidas por las empresas y sus inversionistas.

La política de imposición sobre las empresas debería incentivar la retención de utilidades o capitalización de las mismas, lo que obliga a analizar el replanteo no sólo de las tasas aplicables a las empresas sino las que resultan aplicables sobre la distribución de las utilidades.

En el desarrollo del tema no debe soslayarse también la posibilidad de integrar parcialmente el impuesto societario con el del accionista, a través de créditos de impuestos acrecentando o no la renta respectiva.

2.6. Otros incentivos a la inversión

Los mecanismos que pudieran instrumentarse en el campo tributario para promover la realización de inversiones productivas son variados, lo cual habla por sí solo de la amplitud del tema.

Sin embargo, no podemos dejar de destacar otros aspectos cuya implementación podrían ser analizados y desarrollados con el objeto de incentivar las inversiones productivas, tales como:

- Reducción de las correspondientes contribuciones de la seguridad social, limitado o no a nuevos emprendimientos, nuevas incorporaciones de personal, o bien en forma general. También podría considerarse como una variante, el cómputo de las mismas como crédito fiscal del IVA o pago a cuenta de otros impuestos.
- La falta de proporcionalidad existente entre las abusivas tasas que se aplican en ciertos municipios y los servicios que se prestan. Podrían instrumentarse parámetros o mecanismo más ágiles para evitar el pago excesivo de estos gravámenes.

- La simplificación del sistema tributario en general, de manera de reducir los costos que incurren las empresas para la determinación e ingresos de los gravámenes, como, asimismo, la facilitación de las respectivas tareas de control fiscal.
- Mayor estabilidad normativa para otorgar mejor previsibilidad a las inversiones productivas.
- Eliminación o atenuación de la amplia brecha cambiaria existente, que resta competitividad a determinados sectores productivos.

3. Palabras finales

Entendemos que el análisis y debate sobre los aspectos que debieran considerarse en nuestro sistema tributario para lograr un clima propicio al incentivo de las inversiones productivas en nuestro país, una tarea no importante sino necesaria dado el actual contexto económico.

Por ello, realizamos una invitación abierta a todos los colegas y otros profesionales que quieran realizar su valioso aporte a este evento, participando en esta Comisión N° 2.