



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Carrera: Contador Público Nacional

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN
“Reformas tributarias de la Ley 27.430 –
Aspectos relevantes.
Argentina, 2018-2019”

AUTORES

- Andrea Melina Conforti

Registro: 29731.

Correo Electrónico: mconforti96@gmail.com

- Nahir Magalí Olivarez

Registro: 29761.

Correo Electrónico: olivareznahir@gmail.com

- Florencia del Carmen Pérez

Registro: 29765.

Correo Electrónico: florperez02@hotmail.com

Profesor Tutor

Luis Eduardo Cinta

San Rafael, Mendoza – 2021

ÍNDICE

RESUMEN TÉCNICO	4
INTRODUCCIÓN.....	5
CAPÍTULO I - EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	9
1- LA HISTORIA DEL IMPUESTO.....	9
2- MARCO TEÓRICO	10
A- CONCEPTOS BÁSICOS	10
B- OBJETO DEL IMPUESTO	10
C- SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO.....	11
D- ASPECTO TEMPORAL	11
E- ASPECTO ESPACIAL	11
F- CATEGORÍAS DEL IMPUESTO	12
G- EXENCIONES	15
H- DECLARACIÓN JURADA	17
I- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO	19
J- BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR	20
CAPÍTULO II - PRINCIPALES REFORMAS DE LA LEY 27.430 EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	24
1-OBJETIVOS DE LAS REFORMAS	24
2-DISTINCIÓN DE LAS REFORMAS.....	27
A- CAMBIOS EN LOS ASPECTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	27
B- SOCIEDAD CONYUGAL Y MENORES DE EDAD.....	27
C- RENTAS EMPRESARIAS.....	28
D- NORMAS ANTIABUSO: PRECIO DE TRANSFERENCIA Y PAÍSES NO COOPERANTES O DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN	29
E- ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	32
F- VENTA Y REEMPLAZO.....	33
G- IMPUESTO CEDULAR.....	33
H- LOS RENDIMIENTOS ORIGINADOS POR LA COLOCACIÓN Y ENAJENACIÓN DE CAPITALES Y VALORES	34
I- DIVIDENDOS Y UTILIDADES ASIMILABLES	36
J- ENAJENACIÓN Y TRANSFERENCIA DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES.....	37
K- OTRAS REFORMAS EN LA CUARTA CATEGORÍA	39
L- EXENCIONES.....	40

M- AJUSTE POR INFLACIÓN	41
3-IMPACTO DE LA REFORMA EN LA SOCIEDAD	47
CAPÍTULO III - OTRAS REFORMAS DE LA LEY 27.430	51
1-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	51
A- MARCO TEÓRICO	51
B- BREVE RESUMEN DE LAS PRINCIPALES REFORMAS.....	53
2- RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES. MONOTRIBUTO	58
A- MARCO TEÓRICO	58
B- BREVE RESUMEN DE LAS PRINCIPALES REFORMAS.....	65
3-IMPUESTOS INTERNOS	67
A- MARCO TEÓRICO	67
B- BREVE RESUMEN DE LAS PRINCIPALES REFORMAS.....	69
4- IMPUESTOS A LOS COMBUSTIBLES	72
A- MARCO TEÓRICO	72
B- BREVE RESUMEN DE LAS PRINCIPALES REFORMAS.....	74
CAPÍTULO IV - ACTUALIDAD DEL IMPUESTO EN ESTE NUEVO CONTEXTO 2020-2021	76
1-LEY 27541	76
A- MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES	78
2- LEY 27549	80
3- IMPUESTO PAÍS	81
4-LEY 27.605	82
A- CARACTERÍSTICAS	83
B- CONTRIBUYENTES.....	84
C- BASE IMPONIBLE	84
D- INCONSTITUCIONALIDAD	87
CONCLUSIÓN.....	88
BIBLIOGRAFÍA	91

RESUMEN TÉCNICO

El cambio que introdujo la ley 27.430 a uno de los principales impuestos del país, el impuesto a las ganancias, ha sido y continúa siendo objeto de amplios debates y análisis.

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo estudiar principalmente si estas reformas implementadas pudieron cumplir el fin con el cual se crearon, como así también indagar qué impacto tuvieron para los contribuyentes y la sociedad en general.

Se trata de una investigación de tipo cualitativa consistente en un análisis macrosocial y económico, con algunos visos cuantitativos, que permitirá garantizar validez y fiabilidad a la información.

Los datos obtenidos provienen de la legislación argentina, es decir, la Ley de Impuesto a las ganancias, los decretos y resoluciones dictados, como así también otras leyes tributarias que se consideran apropiadas para esta investigación. Por otro lado, se realiza un análisis a partir de encuestas realizadas a contribuyentes, tanto personas jurídicas como humanas y se detrae su connotación acerca de este tributo y sus reformas.

Los resultados indican que: 1) Los objetivos por los cuales se creó la reforma de la ley, la cual a grandes rasgos pretendía una mejora económica, laboral y social, no pudieron cumplirse del todo. 2) Los contribuyentes percibieron que no resultó beneficiosa la reforma y que no pudieron generar mayor inversión ni empleo, como así tampoco se percibe una disminución en la carga tributaria. 3) Hay una gran falla en la legislación argentina, y falta transparencia y regulación para que no se perjudique a ningún sector del país y no se altere el principio de equidad.

Palabras clave: Impuesto a las ganancias, Reforma tributaria, Carga tributaria, Impuestos, Alícuota, Economía.

INTRODUCCIÓN

Las reformas tributarias a la Ley 27430 han sido objeto de profundos estudios por parte de expertos en el tema, dando lugar a variadas opiniones sobre ello y conjuntamente a dudas por parte de la comunidad.

La presente investigación propone indagar cuáles fueron las distintas modificaciones puestas en marcha por la ley 27430, las cuales comenzaron a tener vigencia a partir del año 2018. Uno de los objetivos consiste en conocer cada una de esas reformas, su posibilidad de perdurar en el tiempo, las ventajas y desventajas que conllevan, a quiénes alcanzan y las opiniones de expertos en torno a ellas.

Se espera demostrar que: a) Estas reformas generaron un incremento en la carga tributaria y en el universo de contribuyentes, a partir de nuevos hechos imponibles b) No termina de corregir el principio básico de contribución del contribuyente y en algunos casos vulnera la equidad y c) No genera una disminución de la carga tributaria total aplicable a la renta empresaria, sino un cambio en el esquema de imposición de las corporaciones y de los individuos titulares de aquellas.

La literatura sobre Impuesto a las Ganancias reconoce múltiples antecedentes:

a) Un enfoque sistemático, perspectiva que enfatiza en un análisis de la sustancia teórica del impuesto a las ganancias necesaria para su mejor análisis y así permite conocer el fundamento de las normas del impuesto y, a la vez, orientarse en su aplicación frente a problemas concretos. Esta bibliografía otorga una visión de los aportes doctrinarios y jurisprudenciales que junto con los cambios sufridos por la legislación argentina, hacen que sea necesario su análisis profundo (Reig, 1996).

b) Un enfoque legislativo, visión que analiza lo propuesto por el PEN al Congreso de la Nación, en el cual debaten una reforma que elimine distorsiones y permita avanzar hacia un sistema más equitativo, que contribuya a la creación del empleo, fomente la inversión y el desarrollo económico, y, a su vez, esté en línea con los compromisos internacionales asumidos por la República Argentina. La implementación de la reforma será gradual para asegurar la sustentabilidad fiscal y proveer un marco de previsibilidad a los agentes económicos a la sociedad en su conjunto (Cámara de Diputados de la Nación – Debate de ley 27430, 2017).

c) Una perspectiva teórica. Bertagna describe los principales elementos y características del Impuesto a las Ganancias, considerando su objeto, teoría de la fuente y balance, sujetos, categorías de ganancias (principalmente la tercera y cuarta categoría) y las deducciones del mismo (Bertagna, 2009).

d) Un enfoque comparativo, el cual enfatiza en las últimas reformas tributarias de esta ley, mostrando los cambios importantes que han habido en relación a los años anteriores. También conceptualiza lo referido a: persona humana, impuesto cédular, renta de la fuente extranjera, personas jurídicas y ajuste por inflación (Rajman, Crespi y Martinez, 2018).

e) Una perspectiva legal. Esta perspectiva hace foco en el marco legal de este impuesto encontrado en el Código Civil y Comercial. Se aboca al estudio de aquellas modificaciones necesarias para que el Impuesto a las Ganancias –uno de los principales tributos de nuestro país, no solo en términos recaudatorios, sino

por el hecho de ser el impuesto personal típico por excelencia- logre armonizarse con el Código Civil y Comercial de la Nación (Flores, 2017).

f) Una visión normativa, que hace alusión a las reformas más importantes introducidas a la ley 27430, haciendo mención a las nuevas tasas, incremento de la deducción para autónomos, precios de transferencia, impuesto de igualación, inmuebles, colocaciones financieras y actualización.

En términos concretos, el presente trabajo de investigación pretende desarrollar y comprender las reformas tributarias de la ley 27430 y sus aspectos relevantes que comenzaron a implantarse en enero de 2018, descubrir y precisar el impacto ocasionado por las reformas promovidas por la ley 27430, e interpretar las intenciones del legislador al momento de idear estas modificaciones en la ley.

La metodología utilizada se orienta a la aplicación de las técnicas conocidas como análisis de contenido (AC) (Chiglione et al., 1982; Krippendorff, 1990; Piñuel Raigada, 2002) y la técnica grupo focal (Jazmine Escobar y Francy Ivonne Bonilla-Jiménez, 2009). La primera de estas técnicas, interpretada como “la técnica destinada a formular, a partir de ciertos datos, inferencias reproducibles y válidas que puedan aplicarse a un contexto”, dispone de tres etapas: a) preanálisis, que constituye la etapa de organización del material, en la que se definen los ejes del plan que permiten examinar los datos y realizar el AC propiamente dicho; b) codificación, instancia que consiste en generar una transformación de los datos brutos en datos útiles. Las operaciones implicadas en esta etapa son la fragmentación del texto, es decir, el establecimiento de unidades de registro, y la catalogación de elementos y c) categorización: organización y clasificación de las unidades obtenidas sobre la base de criterios de diferenciación. En consecuencia, se agrupan las unidades por similitudes en cuanto a su significado. La categorización consiste en un proceso de clasificación de datos en torno a ideas, temas y conceptos que emergen del análisis del material de estudio. La identificación de las categorías emergentes es un proceso relacionado no sólo con el material de análisis sino con la formación y el propio marco teórico de la investigación.¹

Esta codificación corresponde a una transformación de los datos brutos del material, proceso que, por descomposición, agregación y enumeración concluye en una representación del contenido susceptible de ilustrar al investigador sobre las singularidades del texto. En ese sentido, “la codificación es el proceso por el que los datos brutos son transformados sistemáticamente y agregados en unidades que permiten una descripción precisa de las características pertinentes del contenido” y que aporta identidad a los datos recogidos. Estos últimos son examinados de acuerdo con núcleos significativos, en marcos que sirvan para “separar los datos por grupos de categorías similares”.²

Piñuel Raigada (2002: 8) establece la siguiente tipología de AC: a) los AC exploratorios, cuyo objeto consiste en una aproximación al diseño definitivo de una investigación, intentando registrar datos e información sobre documentos. Estos análisis se desarrollan para testear por primera vez un material de estudio, de modo que pueda determinarse la elección del corpus de documentos que se dispone para plantearse un problema de análisis en torno a situaciones que han producido aquellos textos; b) los AC descriptivos, cuyo propósito es la simple identificación y catalogación de la realidad empírica de los textos o documentos, mediante la definición de categorías o clases de sus elementos; c) el AC documental o de recuperación de información. Aparte de la identificación intratextual de la estructura del contenido, esta

¹ Krippendorff (1990: 28).

² Holsti (1969: 12).

estrategia aborda los contextos donde se inscribe el material de análisis, es decir, de su estructura de producción. Exalta la descripción de las características de las situaciones, entornos y contextos implicados en su producción y recepción (desde los históricos a los personales, desde los públicos a los privados) y d) los AC verificativos y explicativos, que pretenden dar cuenta de inferencias sobre el origen, naturaleza, funcionamiento y efectos de los productos comunicativos: inducir una predicción, estudiar un efecto y verificar un contenido.

De igual forma, en esta etapa se utiliza el grupo focal, definido como “una técnica de recolección de datos mediante una entrevista grupal semiestructurada, la cual gira alrededor de una temática propuesta por el investigador”³. Esta estrategia se basa en una reunión no más de ocho personas especializadas en el tema impositivo, donde se observan varios temas, se recopilan y luego se procesa.

El trabajo de investigación dispone de dos etapas:

1. La recolección de la fuente primaria: se efectúa un relevamiento y análisis documental que comprende la revisión de normativa pertinente y documentos oficiales. En igual dirección, se realizan entrevistas y encuestas exploratorias a informantes clave, con el propósito de acceder a diferentes perspectivas sobre el objeto de estudio y obtener información adicional a la recolectada a través del análisis de documentos. Como estrategia metodológica, este método de recolección de información dispone de dos funciones esenciales: a) permite la comprensión de los fenómenos que se dan en el marco del contexto socio histórico del objeto de estudio y b) confiere centralidad al entrevistado en su condición de productor y constructor de la historia.

Se opta por el diseño de un cuestionario estructurado con preguntas formuladas y concatenadas de modo tal de reducir el riesgo de introducir sesgos e inducir respuestas. Las mismas se organizan alrededor de los siguientes módulos temáticos: a) conceptualización de las bases del tema del Impuesto a las Ganancias, b) análisis de la recaudación del impuesto mencionado en la Administración Federal de Ingresos Públicos, y c) comprensión del impacto de las reformas del tributo.

La información obtenida a través de encuestas es analizada cualitativa y cuantitativamente, a través de la descripción e interpretación de las respuestas.

2. En forma simultánea a la primera etapa se efectúa la realización de registros y AC de las denominadas fuentes secundarias (diarios, revistas, críticas y estadísticas), técnicas que permiten develar cuestiones relevantes para la investigación.

En el proceso de investigación no se omitirá la triangulación interpretada como “la combinación de dos o más teorías, fuentes de datos, métodos de investigación, en el estudio de un fenómeno singular”, o bien “la combinación de múltiples métodos en un estudio del mismo objeto o evento para abordar mejor el fenómeno que se investiga”.⁴ Consiste en la aplicación de múltiples métodos/técnicas de investigación que permiten revelar diferentes aspectos del fenómeno bajo estudio, proponiendo una nueva línea de acción para el investigador y un nuevo conjunto de significados para el proceso de investigación.

³ Bonilla Jiménez (2009).

⁴ Arias Valencia (2000: 15); Denzin y Lincoln (2003: 27); Kimchi et al. (1991: 40) y Cowman (1993: 790).

Es importante resaltar que la triangulación constituye una estrategia en todo el proceso de investigación. Arias Valencia (2000: 13-26) presenta diferentes instancias en las que la triangulación se aplica: a) a nivel de las fuentes de datos, en el que la procedencia de la información a procesar en el análisis no encuentre su origen exclusivamente en un punto; b) una segunda vía consiste en la triangulación de opiniones de investigadores, para lo cual no se descarta contar con la opinión de investigadores en torno al tema de estudio. La utilidad de esta práctica se puede extender también a las fases de codificación o de análisis de los datos recabados; c) la tercera opción apunta a la esfera teórica de la investigación. La pertinencia de combinar diferentes perspectivas e hipótesis generales acerca de un mismo objeto de estudio se deja ver en algunos trabajos de confrontación, evaluando la pertinencia de cada una. La posibilidad de confrontar diversas perspectivas y teorías en el mismo corpus de datos “significa la presencia de una crítica eficiente, más acorde con el método científico “y d) el cuarto ámbito de intervención es el de la triangulación metodológica propiamente dicha. En ella, se explora la realidad recurriendo a diferentes técnicas de investigación, en busca de una complementariedad entre los procesos desarrollados y los resultados obtenidos.

La triangulación de la información permite comprender en profundidad el fenómeno que se propone abordar y aumentar la confiabilidad de la evidencia recolectada, contribuyendo a un adecuado control de sesgos subjetivos en el análisis de fuentes primarias y secundarias.

Por último cabe mencionar, cómo está estructurado el trabajo. En el capítulo 1 se da una introducción acerca de qué es el impuesto a las ganancias y los aspectos primordiales del mismo. Luego en el capítulo 2, se desarrollan las reformas más relevantes del impuesto mencionado, observando a través de encuestas el impacto que hubo en personas humanas y jurídicas. En el capítulo 3, se menciona las reformas que también se aplicaron en otros tributos. Y por último, el capítulo 4 menciona la última actualización en el nuevo contexto pandémico y actual 2021.

Finalmente, a modo de resumen, luego de la confección de este trabajo, podemos señalar que los ideales planteados al momento de crear la reforma de la ley pretendían mejorar el país, tanto social como económicamente, pero en su gran mayoría esos objetivos no pudieron cumplirse. Concluimos que hace falta mayor regulación y transparencia de muchas cuestiones de trasfondo que posee la legislación argentina, y que, si bien todos los días tenemos nuevas regulaciones tributarias, éstas no están pensadas como un todo y perjudican a algunos sectores, generalmente a las pequeñas y medianas empresas. Como consecuencia de ello es que no se genera mayor inversión y por ende tampoco empleo.

A lo largo de la lectura de este trabajo se observará cómo los nuevos conceptos tratados por la reforma del impuesto a las ganancias no resultaron tan beneficiosos para los contribuyentes como se pretendía en la exposición de los motivos de la ley.

CAPÍTULO I - EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En este primer capítulo se desarrollan conceptos iniciales acerca del impuesto tratado en cuestión. Esto incluye cómo nació la ley que regula el mismo, su marco teórico y sus aspectos tributarios. La información se extrae principalmente de la Ley de impuesto a las ganancias legislada, también se seleccionan escritos de órganos como el Consejo de Profesionales en Ciencias Económicas, ERREPAR y AFIP.

1- LA HISTORIA DEL IMPUESTO

A menudo en nuestro día a día, en las noticias, en los diarios, en nuestra familia, entorno social y amistades solemos escuchar las palabras “Impuesto a las ganancias”; muchos asumen saber qué es por el nombre “es un impuesto a lo que uno gana” es la típica respuesta, que lo hace sonar tan simple y fácil ¿Pero es tan así?

Remitámonos un poco a la historia, más precisamente al año 1923, donde Rafael Herrera Vegas, ministro de hacienda del presidente Marcel T. de Alvear, le encomendó a uno de sus jóvenes colaboradores, Raúl Prebisch, una tarea que por entonces parecía más una aventura de un explorador que el trabajo de un economista. Le encomendó trasladarse a Australia para informarse sobre las características del “impuesto a los réditos”, una novedosa herramienta impositiva que buscaba captar parte de la renta financiera. El propósito de la tarea del joven era conseguir todos los detalles que desembocarían en la primera reforma impositiva de la Argentina moderna. Pero el desplazamiento de Herrera Vegas como ministro de hacienda, postergó la tarea para otra década, otro gobierno y otro régimen.

El "impuesto a los réditos" (luego llamado Impuesto a las ganancias), en realidad nació el 19 de Enero de 1932. Por entonces, Prebisch había ascendido a subsecretario de Hacienda y el presidente era José Félix Uriburu, el primer dictador argentino del siglo XX. Prebisch convenció a Uriburu para que firmara el decreto-ley. Si no lo hacía, dejaría la Presidencia con un importante déficit fiscal. El dictador se horrorizó ante esa posibilidad y al año siguiente, Agustín P. Justo, durante su gobierno de facto y con la formalidad de la sanción de un Congreso marcado por el fraude, le dio sustento legislativo a través de la ley 11.682, que estableció la vigencia del impuesto hasta el 31 de diciembre de 1934.

El texto original sufrió modificaciones por el decreto-ley 14.338/46 y por la ley 12.965 sancionada el 2 de abril de 1947, mientras que en diciembre de 1973 se sanciona la Ley 20.628 donde, entre los principales aspectos se titula al tributo “Impuestos a las Ganancias” y se establecen las categorías de aplicación actual. Esta última norma volvió a sufrir más de 200 modificaciones desde 1973 a la fecha.

Desde sus inicios es considerado como un impuesto directo, ya que recae directamente sobre el ciudadano que esté obligado al pago (Reig, Gebhardt, & Malvitano, 2010).

2- MARCO TEÓRICO

A- CONCEPTOS BÁSICOS

Para que exista la obligación de ingresar los impuestos por las personas es importante tener en cuenta dos conceptos: la obligación tributaria y la relación jurídica tributaria.

Pero previo a estos conceptos, es importante tener en cuenta el Hecho Imponible, que es considerado como un hecho abstracto mencionado en la ley que una vez producido en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria y como consecuencia de este la relación jurídica tributaria.

Para que el Hecho Imponible se produzca en la realidad se debe dar la subsunción, que es la presencia de todos los elementos o aspectos del hecho: material (hecho en sí mismo), subjetivo (sujeto o sujetos que realiza el hecho), temporal (momento en que se realiza el hecho) y espacial (ámbito territorial donde se produce el hecho). También debería considerarse el elemento cuantitativo, que es la forma de determinar el hecho, es decir la base Imponible del impuesto.

La obligación tributaria se puede definir como la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo a favor del sujeto activo. Puede clasificarse en material o informal. Esta clasificación está relacionada en cuanto a las sanciones que se puede determinar en la Ley 11.683, Procedimiento Tributario.

La relación jurídica tributaria puede ser definida como la relación que existe entre el sujeto activo, que es el Estado, en este caso el Estado Nacional y el sujeto pasivo, que puede ser por sujeto pasivo por deuda propia, denominado como “contribuyente” o bien, por deuda ajena, donde en casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto pasivo a personas distintas al contribuyente, que actúan con él (responsable solidario) o actúan por él (responsable sustituto).

B- OBJETO DEL IMPUESTO

En dicho impuesto, existen dos teorías:

-Una de ellas es denominada como “Teoría de la Fuente” donde la ganancia debe poseer características tales como periodicidad, permanencia y habilitación; las que deben darse conjuntamente. Normalmente este tipo de teoría es aplicada para las personas humanas y sucesiones indivisas.

-La otra teoría es conocida como “Teoría del Balance”. En ella no hace falta que se cumplan las características anteriormente mencionadas. La misma es de aplicación a todas las ganancias obtenidas por los sujetos empresas en donde en principio todo está gravado.

C- SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO

El impuesto a las ganancias es un tributo que grava:

- Los ingresos de las personas físicas, los beneficios de las sociedades y las sucesiones indivisas. En todos los casos mencionados, se hace referencia a sujetos residentes del país.
- Las ganancias obtenidas en el país por residentes en el exterior.

D- ASPECTO TEMPORAL

El periodo fiscal, o sea el lapso en el cual se suman las ganancias para pagar el impuesto, es anual; para las personas humanas, coincide con el año calendario mientras que, genéricamente, para las personas del art. 73, el periodo coincide con el de su balance anual. Las demás sociedades no pagan el tributo pero también determinan su ganancia en cada balance y sus socios incluyen su proporción a fin de año en su declaración personal.

Por lo tanto, el impuesto a las ganancias es considerado como un tributo “de ejercicio”, donde abarca un determinado período para generar la obligación tributaria, es decir considera el período de un año para determinar las rentas alcanzadas por el mismo.

El ingreso de este impuesto es para las personas humanas y sucesiones indivisas al sexto mes del 31 de diciembre de cada año y para las sociedades al quinto mes del cierre de su ejercicio.

Según la Resolución General AFIP N° 4034/2017, deben ingresarse 5 anticipos para las personas humanas y sucesiones indivisas, y 10 anticipos para los sujetos del artículo 49 de la ley 27.430

E- ASPECTO ESPACIAL

Este aspecto hace referencia al lugar en que debería suceder el hecho para dar nacimiento a la obligación tributaria. En este impuesto, se consideran dos criterios de imputación: las rentas que se generan en el país y aquellas que son generadas en el exterior.

Los residentes del país deberán tributar por la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior (renta mundial), pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. A modo ilustrativo se puede observar la siguiente tabla:

Tabla 1: Ejemplo

Rentas de Fuente Extranjera	150.000
Impuesto pagado en el exterior	20.000
Rentas de Fuente Argentina	400.000
IG determinado (30%)	120.000
Rentas netas totales (país y exterior)	550.000
IG determinado (30%)	165.000
Incremento de la obligación fiscal: $165.000 - 120.000 =$	45.000
Pago a cuenta computable	20.000

Para el caso de los no residentes del país, deberán tributar únicamente por las ganancias de fuente argentina, con el objetivo de evitar la doble imposición (grabar en ambos países un mismo concepto).

F- CATEGORÍAS DEL IMPUESTO

Una de las principales características de este impuesto es que presenta cuatro categorías bien diferenciadas; la ley las explica de la siguiente manera:

1- “Rentas del suelo” o 1ra categoría: originadas principalmente por el usufructo de los inmuebles. Entre ellas normalmente podemos encontrar: el producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales o de la sublocaciones de inmuebles urbanos y rurales; cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales; el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar; la contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo; el importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario; el valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes; el valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Estas son imputadas por el criterio de lo devengado.

De la primera categoría se puede deducir impuestos, tasas, primas y seguros que recaigan sobre los inmuebles que originen ganancias, amortizaciones de bienes muebles e inmuebles, amortización por desgaste y agotamiento o pérdidas por desuso, gastos de mantenimientos de inmuebles, intereses devengados por deudas hipotecarias e intereses contenidos en las compras de inmuebles a plazo, de pavimentación o de construcción de mejoras.

2- “Rentas del capital” o 2da categoría: obtenidas por las rentas que genera el rendimiento del capital. Entre ellas podemos ver: la renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios y toda suma que sea el producto de la colocación del capital; los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos; las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida; los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal; los rescates netos de aportes no deducibles, por desistimiento de los planes de seguro de retiro; las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad. Sin embargo, estas ganancias serán consideradas como de la tercera o cuarta categoría, según el caso, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo; el interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo; los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones; los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades de capital; los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados; los resultados provenientes de operaciones de enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, así como por la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles;

Estas son imputadas por el criterio de lo percibido, es decir, que se registran las operaciones cuando se cobran o se pagan.

En esta categoría se puede deducir de las ganancias brutas el veinticinco por ciento (25 %) de las sumas percibidas en la transferencia definitiva de bienes originadas en regalías, hasta la recuperación del capital invertido; cuando las regalías se originen en la transferencia temporaria de bienes que sufren desgaste o agotamiento, se admitirá la deducción según la naturaleza de los bienes.

Las deducciones antedichas serán procedentes en tanto se trate de costos y gastos incurridos en el país. En caso de tratarse de costos y gastos incurridos en el extranjero, se admitirá como única deducción por todo concepto (recuperación o amortización del costo, gastos para la percepción del beneficio, mantenimiento, etcétera) el cuarenta por ciento (40 %) de las regalías percibidas.

3- “Rentas del beneficio de las empresas” o 3ra categoría: referidas a los ingresos obtenidos en actividades agropecuarias, industriales, comerciales, o cualquier otra que no esté incorporada en las demás categorías. Constituyen ganancias de la tercera categoría: todos los frutos obtenidos por las sociedades de capital ubicadas en el país y las ganancias obtenidas por los establecimientos permanentes en el país pertenecientes a sujetos del exterior; todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país; las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto denominado como “Beneficiario del Exterior”; las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país; las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario

y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en la cuarta categoría; las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios; las demás ganancias no comprendidas en otras categorías.

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la Administración Federal de Ingresos Públicos juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

Cuando la actividad profesional u oficio se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

Estas ganancias se imputan por el criterio de lo devengado, es decir que se registra el hecho en el momento en que se produzca, independientemente de si se cobra o no, aunque existen excepciones como por ejemplo el caso de ventas a plazo donde se utiliza el criterio del devengado exigible, que consiste en registrar las ganancias en el ejercicio donde se produzca su exigibilidad (Cerchiara, 2012).

Para poder llegar a obtener las ganancias netas de esta categoría, se deben restar a las ganancias brutas los siguientes conceptos (deducciones): los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio; los castigos y provisiones contra los malos créditos; los gastos de organización; las sumas que las compañías de seguro, de capitalización y similares destinen a integrar las provisiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso y similares; las comisiones y gastos incurridos en el extranjero, en cuanto sean justos y razonables; los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros; también se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etcétera, que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio; las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores (Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el veinticinco por ciento (25 %) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar pesos doce mil quinientos (\$ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne).

Las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje un impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.) entre otras.

4- “Rentas del trabajo personal” o 4ta categoría: referidas a aquellos ingresos que provienen del trabajo. Entre ellas podemos encontrar: del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes

Ejecutivos y Legislativos; del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia; de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas; de los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal; de los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas de trabajo; del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario; entre otras.

Todas las ganancias descritas anteriormente se deberán imputar por lo percibido.

En dicha categoría se podrán restar las deducciones personales (mínimos no imponibles, cargas de familia, deducciones especiales) las que compensan los importes que el contribuyente no puede deducir por su consumo personal y familiar. Dichas deducciones fijan un importe mínimo que, superados, motivarán a la determinación del impuesto.

De todas formas, es importante destacar que todas las categorías (primera, segunda, tercera y cuarta) podrán deducir: los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias; las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias; las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones; las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones; los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la Administración Federal de Ingresos Públicos; las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia y las pérdidas por desuso.

G- EXENCIONES

¿Siempre se debe pagar impuesto a las ganancias?

Se debe pagar el impuesto a las ganancias siempre que las ganancias netas sujetas al impuesto sean mayores a los montos mínimos establecidos en la ley. Pero en algunos casos, no hay obligación de pagar el impuesto: aquí tenemos entonces las ganancias exentas.

Las exenciones son beneficios tributarios, que pueden ser subjetivos u objetivos. En el primero este beneficio recae sobre el tipo de contribuyentes y en el segundo dependerá del aspecto objetivo. Sin embargo, podemos encontrar exenciones mixtas, en la cual se genera por determinados aspectos subjetivos y objetivos.

Para entender las exenciones, es importante tener en cuenta que necesariamente primero se debe producir el hecho imponible (subsunción de los aspectos objetivos, subjetivos, espaciales y temporales), visto anteriormente. Y luego, el legislador por alguna razón, decide darle el beneficio tributario de no quedar obligado a pagar el impuesto.

¿Cuáles son las ganancias exentas de pagar el impuesto a las ganancias?

Entre otras:

- Las ganancias de los fiscos Nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos.
- Las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales y siempre que las ganancias provengan directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades.
- Los sueldos de diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República.
- Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza.
- Las ganancias de las instituciones religiosas.
- Las ganancias de las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que esas ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan entre los socios.
- Las ganancias de las mutuales.
- Los intereses originados por depósitos en:
 - Cajas de ahorro.
 - Cuentas especiales de ahorro.
 - Los intereses de créditos laborales.
- Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad.
- Las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor, hasta la suma establecida por la ley.
- Las sumas cobradas por exportadores de la categoría de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas por reintegros o reembolsos acordados por el Poder Ejecutivo en concepto de impuestos abonados en el mercado interno, que incidan directa o indirectamente sobre determinados productos, sus materias primas o servicios.
- Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro o exploten o autoricen juegos de azar.
- La diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos, excepto en los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades controladas por la Superintendencia de Seguros.
- El valor del alquiler de la casa habitación, cuando es ocupada por sus propietarios.

- El resultado de la venta de la casa-habitación.

- La diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias que cobran los trabajadores en relación de dependencia por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana.

En el impuesto a las ganancias, este beneficio tributario está dado por el legislador. Es decir, en la ley 27.430 podemos ver la mención taxativa de los sujetos que están alcanzados a la exención.

Sin embargo, esto no significa que los mismos lo obtengan de pleno derecho, sino que para obtener este beneficio es necesario que los sujetos lo soliciten al organismo recaudador.

Esto es, por ejemplo, las cooperativas autorizadas por el INAES, se encuentran mencionadas como exentas en la ley de impuesto a las ganancias, pero si las mismas no realizan el trámite correspondiente deberán ingresar y pagar el impuesto.

En la página de AFIP, se hace mención de la información que se necesita para obtener la exención. Podemos destacar los requisitos que solicita:

"Qué debe cumplir una entidad para poder estar exenta de ganancias?"

Estar inscripta en la AFIP y tener la CUIT activa.

Estar inscripta en el impuesto a las ganancias y, si corresponde, también en IVA.

Tener actualizada la información respecto a la forma jurídica, el mes de cierre del ejercicio fiscal y la o las actividades económicas por las cuales se solicita la exención.

Tener actualizado el domicilio fiscal.

De corresponderle, haber presentado las declaraciones juradas de IVA y empleadores de los últimos doce meses que hayan vencido antes del día de la solicitud de exención de ganancias Si el inicio de actividad fue hace menos de 12 meses se pedirá que tenga presentadas todas las declaraciones juradas vencidas desde que comenzó la actividad.

De corresponderle, haber presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias y los Estados Contables vencidos a la fecha de la solicitud.

Haber cumplido con los regímenes de información de participaciones societarias.

Además, para que la entidad pueda pedir la exención, sus representantes, administradores, o quienes ocupen cargos equivalentes, no deben tener dictada prisión preventiva por querellas o denuncias penales ni debe existir un procesamiento vigente."

H- DECLARACIÓN JURADA

Existen dos tipos de declaraciones juradas: las determinativas y las informativas.

Las primeras son presentadas por quienes se encuentren inscriptos en el impuesto, sin importar si en el período fiscal tiene saldo a pagar o a favor. Estos contribuyentes están obligados a determinar e ingresar el gravamen.

En cambio, las segundas, son presentadas por aquellos que no quedan alcanzados por el impuesto pero deben informar a la AFIP las ganancias, o en su caso los bienes, que tienen en el período fiscal.

Este último, son los que presentan los contribuyentes que están exentos de Impuesto a las ganancias o aquellas personas que hubieran obtenido un ingreso bruto anual igual o superior a \$ 2.000.000 en el año 2019 en determinadas actividades.

¿Qué personas humanas deben presentar declaración jurada de ganancias?

Todas las personas humanas alcanzadas por el impuesto, a menos que sus ganancias provengan únicamente:

- De su trabajo personal en relación de dependencia, si al momento del pago de su salario se les retiene el impuesto a las ganancias en su totalidad

- De ingresos por los cuales se les practicó de modo definitivo la retención del impuesto.

¿Debo presentar declaración jurada por ganancias que administro pero que no son mías?

Sí. Entre otros, deben presentar declaración jurada del impuesto a las ganancias:

- Los socios de sociedades.
- Los fiduciarios beneficiarios de los fideicomisos (con algunas excepciones).
- Los titulares de empresas unipersonales.
- El cónyuge que percibe y dispone de todas las ganancias propias del otro.
- Los padres, por las ganancias que corresponden a sus hijos menores.
- Los tutores y curadores en representación de sus pupilos.
- Las personas de apoyo de personas con capacidad restringida.
- Los administradores legales o judiciales de las sucesiones (si no hay administrador designado, deben presentar la declaración jurada el cónyuge, los herederos, albaceas o legatarios).
- Los apoderados o los administradores generales por sus poderdantes.
- Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios.
- Los síndicos y liquidadores de las quiebras y de las liquidaciones sin declaración de quiebra.
- Los síndicos de los concursos y los representantes de las sociedades en liquidación.
- Los agentes de retención, de percepción y de información del impuesto a las ganancias.
- Los representantes de sujetos del exterior

I- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

Si hablamos de personas humanas y sucesiones indivisas, el impuesto se aplicará a la ganancia neta (ganancia bruta menos deducciones personales) en base a una tasa que surge de una escala progresiva que se muestra a continuación.

Tabla 2: Escala del impuesto

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
0,00	47.669,16	0,00	5	0,00
47.669,16	95.338,32	2.383,46	9	47.669,16
95.338,32	143.007,48	6.673,68	12	95.338,32
143.007,48	190.676,65	12.393,98	15	143.007,48
190.676,65	286.014,96	19.544,36	19	190.676,65
286.014,96	381.353,28	37.658,64	23	286.014,96
381.353,28	572.029,92	59.586,45	27	381.353,28
572.029,92	762.706,57	111.069,14	31	572.029,92
762.706,57	en adelante	170.178,90	35	762.706,57

Si hablamos de sociedades y empresas, el impuesto también se aplicará a las ganancias netas que surjan de la resta entre las ganancias brutas y las deducciones admitidas por ley. A dichas ganancias se les aplicará una alícuota del 30%.

Algunas deducciones que se puede hacer para pagar menos impuestos a las ganancias son: los intereses de créditos hipotecarios tomados para comprar o construir la casa del contribuyente, el seguro por caso de muerte, las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales, a los partidos políticos reconocidos, a instituciones religiosas y a algunas asociaciones o fundaciones, los descuentos obligatorios por aportes a obras sociales, las cuotas de medicina prepaga, los honorarios por atención médica y paramédica, gastos de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares, un porcentaje de las sumas pagadas por alquiler (siempre que el contribuyente no sea dueño de un inmueble), el sueldo del personal doméstico y los gastos de sepelio.

En materia de sociedades y empresas, existe un régimen mediante el cual las que se reorganicen (fusionen, escindan o cambien de tipo social) pueden realizar estos cambios sin pagar impuesto, siempre que cumplan con las condiciones que establece la ley.

Existen diversos regímenes de retención por los cuales, quien realiza determinados pagos debe separar de ellos un importe y depositarlo, a nombre de quien cobra, luego éste puede computar tal retención como un pago a cuenta de su impuesto anual; también hay normas que obligan a que determinados contribuyente realicen pagos anticipados del tributo anual.

J- BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Son personas que deben tributar exclusivamente por las rentas de fuente argentina. Es importante saber diferenciar a los Beneficiarios del exterior con los Establecimientos Permanentes.

Si bien ambos no son residentes en el país, la diferencia se observa en que los primeros realizan actividades esporádicas en el país, debiendo pagar el tributo con cada operación que realizan, con independencia de toda otra cuestión. Mientras que los segundos, como dice su nombre, mantienen una estabilidad o permanencia en la República Argentina, es decir son establecimientos que asientan en el país pero los titulares son personas extranjeras.

En cuanto a los Beneficiarios del Exterior, es importante destacar en principio que la forma de tributación se realiza con la retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo. Según la Resolución General de A.F.I.P. 739/99, el tributo se lo debe retener quien realiza el pago, siendo agentes, representantes, u otros mandatarios que perciban beneficios por cuenta de beneficiarios del exterior.

La retención debe producirse en el momento de pago, pero si esto ocurre después del vencimiento de la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias, entonces la retención se realizará al momento que se presente éste.

Si existiera imposibilidad de retención, el apoderado, agente, representante o mandatario deberá ingresar el impuesto, sin perjuicio de que después pueda exigirlo a los beneficiarios.

El cálculo de la retención es el 35 % sobre las ganancias presuntas determinadas por la ley que no admiten prueba en contrario. Sin embargo, como excepción puede determinarse el gravamen sobre una base real, es decir según los comprobantes que generen la ganancia.

Según la ley 27.430, dentro del artículo 93, se observa que la mayoría de los incisos menciona como forma de cálculo la base presunta. Dentro de ella podemos ver:

“a) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología al momento de efectuarse los pagos:

1. El SESENTA POR CIENTO (60 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.

2. El OCHENTA POR CIENTO (80 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso.

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor.

b) El TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente

inscriptas en la DIRECCION NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 y se cumplieren los requisitos previstos en el mismo; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 20 para actuar en el país por un período de hasta DOS (2) meses en el año fiscal.

c) En el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:

1. El cuarenta y tres por ciento (43%) cuando el tomador del crédito, préstamo o de los fondos sea una entidad regida por la Ley 21.526 o se trate de operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables —excepto automóviles — otorgadas por los proveedores.

También será de aplicación la presunción establecida en este apartado cuando el tomador sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 49 de la presente ley, una persona humana o una sucesión indivisa, en estos casos siempre que el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación de acuerdo con las normas de la presente ley y su reglamentación o se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo fisco. Las entidades financieras comprendidas en este párrafo son las que están bajo supervisión del respectivo banco central u organismo equivalente. (Expresión “persona física” sustituida por “persona humana”, por art. 79 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)

Idéntico tratamiento se aplicará cuando los intereses o retribuciones correspondan a bonos de deuda presentados en países con los cuales exista convenio de reciprocidad para protección de inversiones, siempre que su registración en la República Argentina conforme a las disposiciones de la Ley 23.576 y sus modificaciones, se realice dentro de los dos (2) años posteriores a su emisión.

2. El cien por ciento (100%) cuando el tomador del crédito, préstamo o fondos sea un sujeto comprendido en el artículo 49 de la presente ley, excluidas las entidades regidas por la Ley 21.526 y sus modificaciones, una persona humana o una sucesión indivisa y el acreedor no reúna la condición y el requisito indicados en el segundo párrafo del apartado anterior. (Expresión “persona física” sustituida por “persona humana”, por art. 79 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 86 de la Ley de referencia)

... El cuarenta y tres por ciento (43%) de los intereses originados en los siguientes depósitos, efectuados en las entidades regidas por la ley 21.526:

1. *Caja de ahorro.*

2. *Cuentas especiales de ahorro.*

3. *A plazo fijo.*

4. *Los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.*

d) El SETENTA POR CIENTO (70 %) de las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a SEIS (6) meses en el año fiscal.

e) El CUARENTA POR CIENTO (40 %) de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero.

f) El SESENTA POR CIENTO (60 %) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.

g) El CINCUENTA POR CIENTO (50 %) de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.

h) El NOVENTA POR CIENTO (90 %) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.”

En los artículos 9, 10, 11 y 13 de esta ley, también menciona actividades que deben considerarse la base presunta para determinar la retención.

Sin embargo, dentro del mismo artículo 93, en su penúltimo párrafo, menciona que existe la opción de poder determinar la ganancia sujeta a retención sobre una base real. Esta opción es viable para las ganancias obtenidas por la venta o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país que pertenezcan a sujetos no residentes, mencionados en los incisos f) y g).

También se debe considerar la base real, pero de forma obligatoria, cuando se obtengan ganancias en sociedades consideradas como “sociedades de personas”.

En síntesis, este impuesto directo, que grava las rentas obtenidas por las personas físicas, sucesiones indivisas y sociedades lo sanciona el Poder Ejecutivo, con las facultades legislativas delegadas, por cuestiones de emergencia pública. Sin embargo, a lo largo de los años, con la situación económica del país y la importante recaudación que le permite tener a la nación este impuesto, es que su ley se ha ido prorrogando e ingresando nuevas reformas.

Por lo cual si bien originalmente era por un determinado tiempo y recaudado por la Nación, se prorroga y actualmente convivimos con él y sin expectativas de fecha final y sin cumplir las facultades atribuidas a las provincias por la Constitución Nacional.

CAPÍTULO II - PRINCIPALES REFORMAS DE LA LEY 27.430 EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el presente capítulo desarrollamos los temas más importantes y significativos para nuestra comprobación de la hipótesis inicial. En el mismo se exponen las reformas que trajo la ley 27.430 que más impacto tuvieron en los contribuyentes y cómo lo vivieron estos últimos, analizando respuestas a nuestra estrategia metodológica elegida. Para la exposición de este capítulo optamos por referirnos a los artículos actualizados por el decreto 824/2019.

1- OBJETIVOS DE LAS REFORMAS

En el proyecto de ley, como comentario introductorio se menciona lo siguiente: *“En el plano económico, el Poder Ejecutivo Nacional tiene entre sus objetivos principales el logro de una mejora significativa de las condiciones de competitividad de nuestra economía, así como la generación de un marco normativo que promueva el desarrollo económico sostenido de nuestro país y la generación de empleo de calidad.*

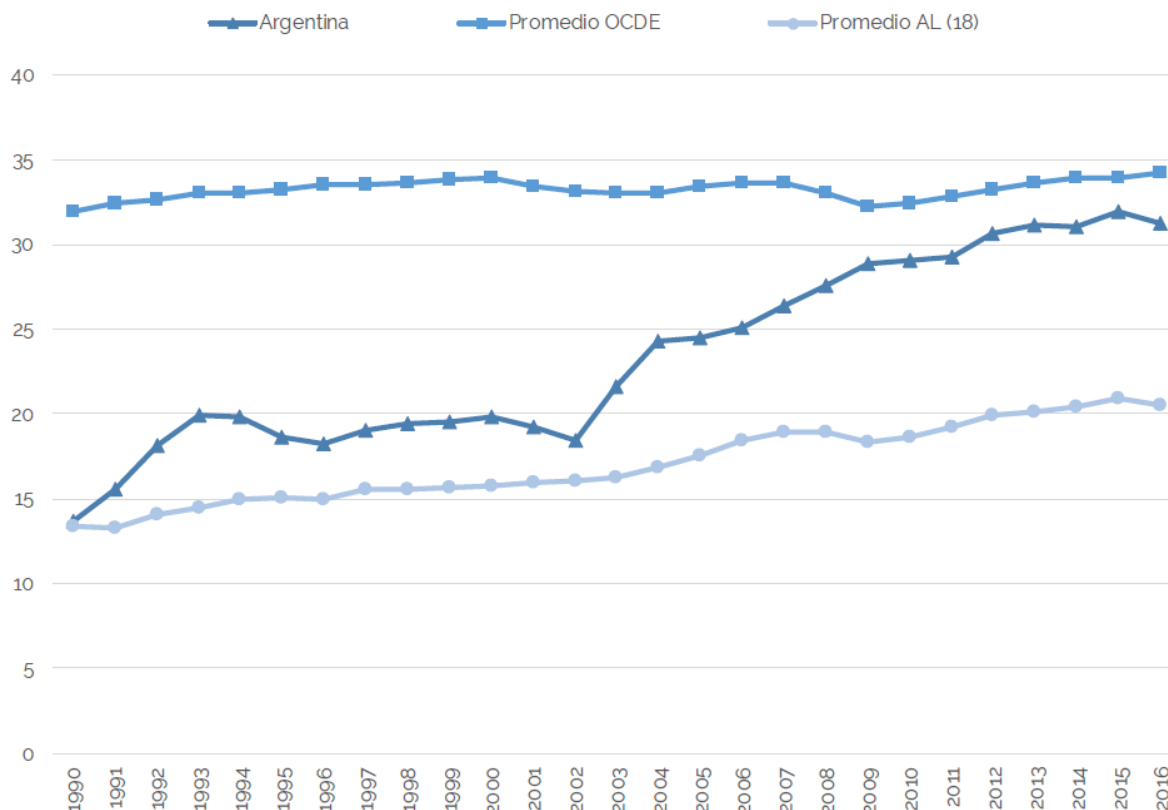
Para alcanzar ese objetivo resulta imprescindible contar con normas fiscales más eficientes y equitativas que eliminen las distorsiones existentes, en un marco de estabilidad que otorgue certeza y previsibilidad a las inversiones, tanto nacionales como extranjeras. El estímulo a la inversión, así como la introducción de medidas que reducen los costos fiscales, generarán las condiciones adecuadas para el crecimiento de las empresas locales –que se traducirá en el corto plazo en la creación de nuevos puestos de trabajo y el crecimiento de los salarios reales– y una dinamización del comercio exterior al recuperar competitividad”

Mediante la Ley 27.430 se estableció la denominada “Reforma Tributaria”. Esta reforma propone modificaciones respecto del Impuesto a las Ganancias, del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles, del Impuesto al Valor Agregado, de Impuestos Internos, del Impuesto a los Combustibles Líquidos y Gas Natural, y del Monotributo, así como también a la Ley de Procedimiento Fiscal, a la Ley Penal Tributaria, al Código Aduanero y a normas vinculadas con la Seguridad Social.

El objetivo principal del legislador al crear esta reforma (independientemente de si lo pudo lograr o no) fue el de eliminar distorsiones y avanzar hacia un sistema más equitativo, que colabore y aporte al fomento del empleo, auspicie la inversión y el desarrollo económico y, esté alineado con los compromisos internacionales asumidos por la República Argentina, esto está claramente expresado en el proyecto de ley. La implementación de la reforma fue gradual para asegurar la sustentabilidad fiscal y proveer un marco de previsibilidad a los agentes económicos y a la sociedad en su conjunto.

Debido a que nuestro país tenía una tasa muy alta para gravar con el impuesto a las ganancias las rentas corporativas, en comparación con la tasa promedio del 22% para los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del 27% para los países de Latinoamérica, la reforma estableció su reducción gradual hasta alcanzar el 25%.

Además, a rasgos de impuestos en general, como podemos ver en el siguiente gráfico que muestra la evolución de la carga tributaria total entre Argentina, OCDE y América Latina, el peso de los tributos en Argentina fue aumentando a lo largo de los años en forma muy notoria, por ello es que también surge esta reforma, para tratar de ser un país más equitativo con respecto al resto en cuanto a tributos⁵ :



Entonces podemos numerar los objetivos que se mencionan en el proyecto de ley:

- *“Inversión: Actualmente las utilidades reinvertidas por las empresas se gravan a una de las tasas más altas del mundo. Esto perjudica la inversión, dado que el capital es el factor productivo de mayor movilidad. Proponemos reducir en un plazo de cuatro años la alícuota del Impuesto a las Ganancias del 35% a 25% para ganancias que no se distribuyan. Así, las empresas tendrán mayores incentivos a reinvertir sus utilidades.*
- *Generación de empleo: reducir el costo de contratación de los trabajadores menos calificados para promover su ingreso al mercado laboral formal. Por eso propusieron la implementación gradual, en cinco años, de un Mínimo No Imponible (MNI) para contribuciones patronales. Esta medida incrementaría la demanda de trabajo, impactando positivamente sobre el nivel de empleo y los ingresos de los trabajadores, amén de impulsar una mayor formalización de las relaciones laborales.*

⁵ Gráfico elaborado por la Oficina de Presupuesto del Congreso, en base a información de OCDE/CEPAL/CIAT/BID - Diciembre de 2018

- *Eficiencia y equidad: El sistema impositivo de nuestro país se aparta claramente de los lineamientos en los que se basan los vigentes en la mayoría de los países de América Latina y del mundo, al no alcanzar numerosas rentas dentro de la imposición que recae sobre los ingresos personales. Para avanzar hacia un sistema tributario más justo y equitativo, se propuso gravar la mayor parte de las rentas financieras obtenidas por personas humanas residentes, actualmente exentas, con tasas del 15% para los instrumentos o colocaciones con cláusula de ajuste o en moneda extranjera y del 5% para las restantes inversiones financieras en moneda nacional, con la aplicación de un monto deducible para preservar a los pequeños ahorristas. Se trataría de un paso importante hacia una más justa tributación sobre la renta de las personas.*

Otra de las propuestas en busca de un sistema más equitativo consiste en la gravabilidad de los resultados por venta de inmuebles o derechos sobre ellos, excepto los destinados a casa-habitación del contribuyente, eliminándose para tales operaciones el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (iti). Esta modificación reduciría los costos de acceso a la vivienda y fomentaría la formalización de la actividad inmobiliaria.

A fin de dotar de mayor equidad y eficiencia al sistema tributario se proponen una serie de medidas antiabuso, de acuerdo con los estándares internacionales, con el fin de evitar situaciones de diferimiento en el ingreso de impuesto y de ahucamiento de la base imponible.

- *Asistencia a los sectores más vulnerados: se propone una modificación del régimen previsto para las donaciones, incorporando la realización de la actividad de “asistencia social” dentro de los objetivos principales de las instituciones mencionadas en la última parte del párrafo precedente.”*

Estos objetivos claramente están a la luz del día que no se pudieron cumplir: Esta reforma debía implicar una reducción en la presión tributaria estimada de 1,5 puntos del PIB al cabo del quinto año, lo que se sumaría a la reducción de 2 puntos del PIB que tuvo lugar desde 2016 y a la baja del impuesto inflacionario. El nuevo régimen fiscal que se proponía, sumado a las restantes medidas que serían impulsadas por el Gobierno Nacional, permitiría un crecimiento sostenido de la economía y una reducción sustancial del nivel de evasión fiscal; con estos impactos, la reforma tendría un efecto prácticamente neutral en términos de recursos del Sector Público Nacional (aproximadamente 0,3% del PIB), a la vez que aumentará los recursos coparticipables destinados a las provincias. Como todos sabemos, esto no fue así.

La normativa propuesta también incorpora las definiciones de jurisdicciones “no cooperantes” y de “baja o nula tributación”. Se denomina jurisdicción no cooperante a quienes no tengan un acuerdo internacional con nuestro país que tenga como objetivo el intercambio de información en materia tributaria o algún convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información, o bien que teniendo vigente un acuerdo con los alcances antes definidos, no cumplan efectivamente con tal intercambio. Además, se propone como criterio para calificar una jurisdicción, territorio o régimen como de baja o nula tributación, la contemplación en la legislación foránea de una alícuota de imposición a la renta corporativa inferior al 60% de la que resulte vigente en nuestro país.

2- DISTINCIÓN DE LAS REFORMAS

En este capítulo hace referencia a la Ley 27.430 donde se aprecian las reformas más importantes del Impuesto a las Ganancias, pero nos los artículos mencionados son referidos a la última actualización de la ley de este impuesto (Decreto 824/2019).

A- CAMBIOS EN LOS ASPECTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Antes, el artículo 1 de la ley se limitaba a todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal establecidas en la ley.

Con la reforma, este aspecto subjetivo se extendió a *“todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma”*.

También la Ley 27.430 amplía el concepto de ganancias, incluyendo los resultados obtenidos por la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga, y aquellos resultados adquiridos por la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

Con respecto a lo último mencionado, se debe destacar que para que las ganancias queden alcanzadas por este impuesto debe tratarse de inmuebles adquiridos por personas humanas o sucesiones indivisas con posterioridad al 01 de enero de 2018, más adelante se ampliará sobre este tema.

B- SOCIEDAD CONYUGAL Y MENORES DE EDAD

Como consecuencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, actualmente se contemplan dos regímenes patrimoniales del matrimonio, siendo opcional la elección de los mismos.

Uno de ellos es el régimen de “comunidad de bienes”, el cual considera los bienes gananciales y propios. Los primeros, son todos los bienes adquiridos a partir del matrimonio, que pasan a formar parte de una masa común o dicho también, una comunidad, donde pertenece a ambos cónyuges, sin importar cuál de los dos los haya adquirido. Mientras que los segundos, son los bienes que tenía cada cónyuge antes de casarse y que no forman parte de esa masa o comunidad. Este régimen ya existía en el Código de Vélez Sarsfield, e incluso era el único.

El otro régimen se llama “separación de bienes”. Este aparece a partir del nuevo código, permitiendo que cada cónyuge tenga la libre administración y disposición de sus bienes, donde los bienes no se mezclan en una masa o comunidad, salvo la vivienda familiar que se rige por sus propias reglas.

Este último régimen impactó en el impuesto a las ganancias, impuesto sobre los bienes personales, y en otros ámbitos como en las sociedades.

Los artículos 28, 30 y 32 de la antigua Ley de Impuestos a las Ganancias se vieron derogados con la reforma.

Mientras que el artículo 29 se mantuvo, pero con algunas variaciones. Entre ellas, la prescindencia del régimen patrimonial al que se sometan las sociedades conyugales y la presunción de bienes gananciales cuando se desconoce el origen de los bienes. Esto, actualmente se encuentra en el artículo 35, con el título “Ganancia de los componentes de sociedad conyugal”.

Con respecto a las ganancias de los menores de edad, también varió debido al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

Antes, las ganancias de los menores de edad debían ser declaradas por los padres o tutores que tuvieran el usufructo de las mismas. Sin embargo, existían excepciones al usufructo, como por ejemplo, las ganancias adquiridas por los menores de edad mediante su trabajo, empleo, profesión, industria; las ganancias heredadas por motivo de la indignidad; o las adquiridas por herencia, legado, o donación, cuando el donante o testador hubiera dispuesto que el usufructo corresponde al hijo.

Esto cambió y actualmente el nuevo código, establece que los padres no tienen el usufructo de los bienes y ganancias de los hijos menores de edad, sino tienen solo la administración, lo cual los libera de adicionar esas ganancias a sus declaraciones juradas, sin perjuicio de la responsabilidad que tienen por la presentación de la respectiva declaración jurada que deben presentar los menores. Por lo tanto, se genera la necesidad de que los menores deban tener CUIT y deban inscribirse en el impuesto. Todavía se mantienen las excepciones anteriormente mencionadas, con la diferencia de que se aplica a la administración y no al usufructo.

Como consecuencia de esto, el artículo 31 fue derogado por la reforma.

C- RENTAS EMPRESARIAS

La Ley 27.430 (B.O: 29/12/2017) dispuso disminuir la imposición de las ganancias de sociedades sujetas al tributo de 35% a 30% para los ejercicios fiscales 2018/2019 y a 25% a partir del año 2020.

La reducción de alícuota es acompañada por la imposición a la distribución de dividendos. Por tal motivo, la tasa combinada, que surge de considerar la alícuota que recae sobre el beneficio empresario y la que se aplica sobre dividendos, es equivalente a la tasa marginal máxima de la escala progresiva del impuesto para las personas humanas (35%). En países de mayor desarrollo, los dividendos se integran al conjunto de rentas del accionista o, en ciertos casos, quedan sujetos a una tasa de retención, en oportunidad de su pago, más importante que la prevista por la ley local. Ello se relaciona con tasas marginales máximas más altas que la establecida por la ley nacional. La marginal máxima de la escala progresiva local es del 35% mientras que la de países, como Australia, Canadá o España, superan el 40%. En el caso de personas humanas o jurídicas no residentes, en su rol de accionistas de sociedades locales, el nivel de imposición no puede exceder del 10%, excepto Estados Unidos, debido a que existen acuerdos para evitar la doble imposición internacional que limitan la tributación nacional al 10% del monto bruto de dividendos. Ello significa que, cuando se aplique la tasa del 25% sobre los beneficios empresarios y la tasa de dividendos sea del 13%, solo será aplicable a los residentes locales ya que la tasa sobre dividendos, para accionistas residentes en países con los que existen tratados tributarios, no puede exceder del 10%.

La ley establece que las sucursales de empresas externas, encuadradas en la figura del establecimiento permanente (EP) (figura antigua utilizada por OCDE desde 1963 en su modelo de tratado impositivo), tributarán el Impuesto a las Ganancias en dos etapas, asimilando la sucursal a las sociedades por acciones.

La nueva norma legal dispone la aplicación para las sucursales de la misma tasa que grava los beneficios de las sociedades, 30% para 2018 y 2019 y 25% a partir del 2020, estableciendo que en el caso de “remesas de utilidades” se aplicará la alícuota que recae sobre dividendos, esto es del 7% para los mencionados dos primeros años y la del 13% a partir del 2020.

D- NORMAS ANTIABUSO: PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y PAÍSES NO COOPERANTES O DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN

- Los precios de transferencia son precios que no reúnen las características de los precios de mercado, habida cuenta de que entre comprador y vendedor no hay oposición de intereses. Son precios arbitrarios, discrecionales y hasta simbólicos que se asignan a las operaciones o transacciones entre empresas vinculadas. Estas operaciones comprenden todo tipo de transacciones: de bienes físicos, de servicios y hasta transferencias de tecnología (intangibles) y cesiones de marcas comerciales y/o industriales, entre otros. La asignación de un valor a estas transacciones es necesaria para poder “transferir” bienes de una jurisdicción nacional a otra, por razones de derechos aduaneros, tasas e imposición al consumo (IVA importación). Con el objeto de evitar la manipulación de tales precios, los países, a partir de las reglas adoptadas por EE. UU. en los ´60 y por la OCDE, en base a las reglas norteamericanas, en 1979, han consagrado, como concepto general, el precio normal de mercado, precio que pactarían empresas independientes en las mismas o similares condiciones u operaciones, como valor de tales transacciones. El control de precios de transferencia es, en los días que corren, una cuestión de alta importancia habida cuenta de la participación de las empresas de actividad internacional, denominadas también transnacionales o multinacionales, en el comercio mundial. La Ley 27.430, establece que no serán consideradas como ajustadas a operaciones entre empresas independientes las que realicen empresas locales con jurisdicciones de baja o nula tributación o con jurisdicciones no cooperantes. Por otra parte, en el caso de una Jurisdicciones de Baja o Nula Tributación (JBONT) que sea una jurisdicción cooperante, deberá probarse que las operaciones se han realizado como si fueran entre empresas independientes, en este sentido atenúa la exclusión de las operaciones como independientes antes aludida al no considerarla ajustadas a transacciones entre independientes.
- Para el caso de importaciones o exportaciones trianguladas, más allá del tipo de mercadería que se trate, se dispone que deberá acreditarse que la remuneración a percibir por el intermediario guarde relación con las características de la operación en tanto el mismo se halle vinculado con el contribuyente local y que, en caso de no verificarse esa vinculación, el mismo esté vinculado con el exportador o importador externo. Sin perjuicio de lo expuesto, en el caso de operaciones de bienes con cotización, que realicen exportadores locales con intermediarios que, del modo indicado por la ley, se ubiquen en jurisdicciones no cooperantes o JBONT, dichos exportadores deberán realizar el registro de los contratos ligados a esas operaciones ante la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos), en las condiciones que determine la reglamentación. A tales fines deben considerar ciertos aspectos indicados por la ley, entre ellos las divergencias que provoquen diferencias en precios tomando en cuenta la cotización de mercado relevante en la fecha de entrega de los respectivos bienes. De no procederse a la registración en los términos que determine el reglamento o, en su caso, de realizarse el registro de manera

inadecuada, se determinará la ganancia de fuente local considerando el precio del día de la carga de la mercadería, con ajustes, sin tomar en cuenta el precio convenido con el intermediario.

Las normas antes vigentes relativas al control de los precios de transferencia exigían que las empresas locales que realizaban operaciones con empresas vinculadas, empresas sujetas a un control común, debían presentar ante la AFIP dos declaraciones. Una al fin del primer semestre del año fiscal en curso, en la que indicaban las operaciones realizadas con empresas externas vinculadas durante dicho semestre y otra al cierre del ejercicio con información más detallada. La Ley 27.430 solo exige una declaración anual especial, conforme a lo que defina la reglamentación, con la información que se considere necesaria para verificar los precios convenidos en las transacciones realizadas, entre otros aspectos. La medida dispone que las obligaciones expuestas serán de aplicación para aquellas empresas que, según la reglamentación, superen un cierto nivel de facturación en el período fiscal y un determinado importe mínimo de operaciones sometidas al control de los precios de transferencia. Sin perjuicio de ello, se establece que, en todos los casos de importaciones y exportaciones por medio de un intermediario internacional, deberá acompañarse cierta documentación para que la AFIP evalúe, si resultan o no aplicables las pertinentes disposiciones de este artículo. Se introduce la figura del acuerdo previo de precios - APP - (APA, conforme a sus siglas en inglés). Tales acuerdos implican una negociación entre el fisco nacional, representado en este caso por la AFIP, y la empresa de actividad internacional que solicita este tipo de acuerdo. El acuerdo tiene por finalidad establecer un precio en virtud del cual la empresa “no será controlada” durante la vigencia del acuerdo, en general de unos cinco años.

- La Ley 27.430 sustituye el párrafo cuarto y siguientes del inciso a) del artículo 81 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. La normativa que se incorpora deja sin efecto una cláusula antiabuso que, siguiendo los lineamientos de la legislación de diversos países (Alemania, Francia, España, entre otros), se introdujo en la ley del impuesto para evitar que las empresas de actividad internacional en lugar de invertir en el país realizaran préstamos a su filial local, logrando con ello reducir la base del impuesto. La nueva norma implica la deducción de intereses en la liquidación del impuesto a las ganancias de hasta el 30% del EBITDA (sigla en inglés utilizada para referirse a ganancia antes de intereses, impuesto, depreciaciones y amortizaciones). Cabe agregar que la nueva norma se aplica, asimismo, para el endeudamiento entre empresas residentes vinculadas. El régimen no será aplicable para:
 - entidades regidas por la Ley 21.526, para ciertos fideicomisos financieros
 - empresas que tengan por objeto principal la celebración de contratos de leasing, por el monto de intereses que no excedan el de los intereses activos,
 - casos en los que se verifique una cierta relación de intereses con la ganancia neta y
 - aquellas situaciones en los que el beneficiario de los intereses haya tributado impuesto sobre esas rentas.
- En aquellos casos en los que la sociedad ha obtenido beneficios, a partir de ejercicios iniciados el 1° de enero de 2018, y no ha dispuesto el pago de dividendos, se presume que se ha configurado el pago de los mismos, o su puesta a disposición, cuando se verifiquen determinadas situaciones, a saber:
 - a) Que los titulares, socios o accionistas, entre otros, retiren fondos de la sociedad por cualquier causa, por el importe de tales retiros.

- b) Que las mencionadas personas tengan el uso o goce de bienes del activo de la sociedad. En estos supuestos se admite prueba en contrario. Se considera que en el caso de inmuebles el valor de esos dividendos es igual al 8% anual del valor de plaza de tales bienes mientras que para otros bienes el porcentaje asciende al 20% anual.
- c) Que cualquier bien de la entidad esté afectado para garantizar obligaciones, directas o indirectas, de sus titulares, socios o accionistas, entre otros, y esa garantía resulte ejecutada. De ocurrir esta situación, el monto del dividendo será equivalente al valor de plaza del bien ejecutado hasta el límite del importe que se garantizó.
- d) Cualquier bien que la pertinente empresa venda o compre a las personas antes mencionadas, por debajo o por encima, en su caso, del valor de mercado o de plazo del mismo. El dividendo, en tal supuesto, se calculará por la respectiva diferencia (entre valor de plaza y valor declarado).
- e) Cualquier gasto que la empresa o entidad realice a favor de las personas antes indicadas y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa. En este caso, se computará, en principio, el importe de dichas erogaciones.
- f) Cuando dichas personas perciban sueldos, honorarios u otras remuneraciones, en tanto no pueda probarse que las mismas han prestado servicios en forma efectiva o cuando la remuneración no guarde relación con la naturaleza de los servicios o sea superior a la que percibirían terceras personas por similares servicios. Las mismas disposiciones serán de aplicación para el caso del cónyuge o conviviente de las mencionadas personas o, asimismo, en el caso de ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad.
- La ley 27430 dispone que las ganancias de residentes locales, obtenidas por su participación directa o indirecta, en sociedades u otros entes ubicados o-en síntesis- constituidos en el exterior o bajo un régimen legal externo, serán imputadas por sus accionistas, socios titulares, u otros, al año o, en su caso, en el ejercicio fiscal en que finalice el correspondiente ejercicio de cada sociedad o ente, cuando se cumplan, de manera concurrente, los siguientes requisitos: 1) Que las ganancias aludidas no tengan un tratamiento específico de acuerdo con las normas de imputación que se establecen en los incisos precedentes mencionados en la ley. Es decir, si de acuerdo con esos incisos se definió una imputación de las ganancias prevalece la misma. 2) Que los residentes en el país, por sí o de modo conjunto con entidades del exterior vinculadas o que controlen, con el cónyuge o conviviente y entre otros, con personas que tengan vínculos de parentesco, tengan un grado de participación no menor al 50% en el patrimonio o en los resultados o los derechos de voto en la entidad externa. Este requisito se considera cumplido, más allá del grado de participación que puedan tener los sujetos residentes del país con respecto al sujeto del exterior, siempre y cuando los primeros cumplan con algunas de las siguientes condiciones nombradas por la ley: i) Poseer bajo cualquier título el derecho para disponer de los activos del ente. ii) Tener derecho a la elección de la mayoría de los directores o, en su caso, administradores y/o integren el Directorio o Consejo Administrador y sus votos sean determinantes. iii) Tener la facultad de remover a la mayoría de los directores o administradores. iv) Poseer un derecho actual sobre los beneficios del ente. Asimismo, se considera cumplido este requisito cuando en cualquier momento del ejercicio anual el valor total del activo de los entes externos provenga al menos en un 30% de activos constituido por inversiones financieras que generen rentas de fuente argentina, consideradas exentas de acuerdo con lo que prevé el inciso w) del artículo 20 de la ley. 3) Cuando la entidad externa no cuente con organización de medios materiales y personal necesario para

llevar a cabo su actividad, o cuando sus ingresos se originen en: i) Rentas pasivas que representen como mínimo el 50% de los ingresos ii) Ingresos de cualquier tipo que generen, de manera directa o indirecta, gastos deducibles en la determinación de impuestos de sujetos vinculados que residen en el país. 4) Que el importe de impuesto análogo al impuesto a las ganancias ingresado en el exterior, esto es en el país o jurisdicción, en que el ente se encuentre ubicado o constituido sea inferior al 75% del impuesto societario que habría correspondido conforme a las disposiciones de ley del impuesto local. Esta condición opera, sin admitir prueba en contrario, en el caso que el ente esté ubicado o constituido, entre otros, en una jurisdicción no cooperante.

- La ley bajo análisis agrega, a efectos de contemplar la enajenación indirecta de bienes situados en el territorio nacional, una previsión que puede incluirse dentro de las normas antiabuso porque cubre situaciones que podrían eludir la aplicación del gravamen local. Al respecto, se dispone que serán consideradas ganancias de fuente argentina las que deriven de la enajenación de acciones, cuotas partes, participaciones sociales, títulos convertibles, entre otros, que representen capital o patrimonio de una persona jurídica, fondo, fideicomisos o similares, establecimientos permanentes, también entre otros, o de cualquier entidad que esté constituida, radicada o ubicada en el exterior, en tanto se cumpla lo siguiente: a) Que el valor de mercado de tales acciones, cuotas, títulos, participaciones, entre otros, que el que enajena posee en la entidad constituida, radicada o ubicada en el exterior, al momento de la venta o en cualquiera de los doce meses previos a la venta o enajenación, provenga al menos en un 30% del valor de uno o más de los siguientes bienes de los que sea propietaria en forma directa o a través, intermedio, de otra u otras entidades: a.1) acciones, derechos, cuotas u otros títulos que representen una participación en la sociedad, control o utilidades de una sociedad, entre otras, constituida en el país. a.2) establecimientos permanentes ubicados en el país que pertenezcan a personas o sociedades residentes en otro estado, u a.3) otros bienes de cualquier naturaleza, o derechos sobre ellos, situados en el territorio del país. A efectos de la aplicación de tales normas los bienes deben ser considerados a su valor corriente en plaza. b) Las acciones, participaciones o cuotas, títulos o derechos enajenados – por sí o juntamente con entidades sobre las que posea el control o la vinculación, con el cónyuge, conviviente u otros parientes con determinada relación de parentesco – que representen, al momento de la venta como mínimo el 10% del patrimonio de la entidad del exterior que de manera directa o indirecta posea los bienes a que alude el inciso previo. En estos casos las ganancias obtenidas serán determinadas en proporción a la participación de los bienes en el país, según el valor de las acciones que se enajenen. Si se tratara de ventas o enajenaciones dentro de un mismo conjunto económico, bajo condiciones que fije la reglamentación, entonces no serán de aplicación las normas mencionadas precedentemente.

E- ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Incorpora la figura del establecimiento permanente, que es un lugar fijo de negocios en el que un sujeto, del exterior, humano o jurídico, realiza en el país toda o parte de una cierta actividad, reconocido antes como “establecimiento estable”. Es importante tener en cuenta su concepto, ya que permite diferenciarlo de los beneficiarios del exterior, que son sujetos no residentes que realizan actividades esporádicas.

Podemos considerar como establecimiento permanente a una oficina, un taller, una fábrica, una sucursal y ciertos lugares de extracción de recursos naturales.

Se pueden encontrar excepciones como por ejemplo, un show-room, un lugar donde una empresa del exterior exhibe mercaderías de la misma, o el mantenimiento de un depósito para entrega de bienes, materias primas o productos en curso de elaboración para ser procesados en el país, son situaciones que no constituyen un establecimiento permanente. Sin embargo, se entiende que se dispone que en la medida que se lleve a cabo actividades que permitan, de modo directo o indirecto, a la casa matriz o a otro sujeto vinculado del exterior, la obtención de ingresos, debe asignarse al establecimiento permanente la parte que le corresponda en función de su actividad, conforme a los métodos referidos a los precios de transferencia.

F- VENTA Y REEMPLAZO

La figura de venta y reemplazo incluye los bienes que tienen el carácter de bienes de uso, bienes afectados al giro específico de la actividad, pero con la reforma su aplicación se extendió también a inmuebles con una afectación distinta, incluyendo la locación, arrendamiento, cesiones onerosas de usufructo, uso o habitación, entre otras.

La “venta y reemplazo” es aplicable a los sujetos de tercera y cuarta categoría, siendo a los primeros de mayor predominancia.

Esta opción permite que la persona humana o jurídica no tenga que tributar impuestos a las ganancias cuando realice la venta de estos bienes mencionados, sino tenga la posibilidad de poder sustraer la ganancia obtenida al costo del bien adquirido que reemplaza al anterior. Esta opción es aplicable cuando la venta y el reemplazo se efectúe dentro de un año.

G- IMPUESTO CEDULAR

La ley 27.430 en el capítulo II, en los artículos 95 y siguientes, menciona al impuesto cédular, que rige para los años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018 y se aplica a las ganancias netas obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas.

Este impuesto a diferencia del mencionado en el título I y II, es un tributo no subjetivo, es decir no considera las características del contribuyente, su gravamen se realiza en forma separada y de acuerdo con lo mencionado anteriormente, sólo alcanza a las personas humanas y sucesiones indivisas.

Las ganancias alcanzadas por este impuesto son:

- 1) Los rendimientos o intereses originados por la colocación de capital en valores y descuentos o primas de emisión;
- 2) Dividendos y utilidades asimilables;
- 3) Operaciones de enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación en fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores; y

4) Enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles

H- LOS RENDIMIENTOS ORIGINADOS POR LA COLOCACIÓN Y ENAJENACIÓN DE CAPITALES Y VALORES

En el primer y tercer punto, la ley se refiere a las ganancias netas derivadas de intereses originados como por ejemplo en depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotas partes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores, en moneda nacional sin cláusula de ajuste o en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotas partes de condominio de fondos comunes de inversión, y a las ganancias brutas obtenidas por la enajenación de los valores mencionados.

Con respecto a las ganancias mencionadas podemos ampliar:

Intereses o rendimientos

La ley N ° 27.430, trata el tema de rentas a plazo fijo generadas por entidades bajo la jurisdicción de la ley 21.526 y dispone someterlas al impuesto, así como las de propiedad pública o bonos y demás valores emitidos por el estado cuando existan exenciones contributivas de derecho consuetudinario o leyes especiales. Primeramente , se determinó que es conveniente recaudar ingresos fiscales a una tasa impositiva proporcional, una tasa impositiva predeterminada (cedular), es decir, un tratamiento específico. La tributación de las rentas financieras se deriva de la abolición de las exenciones contenidas en la ley tributaria (artículo 26, incisos h, k y w), así como de la ampliación del concepto de renta o ganancia.

El artículo 98 prevé la aplicación de tasas de interés o alícuotas proporcionales correspondientes, que toman en cuenta la inversión de capital en valores, depósitos bancarios, dividendos y otras ganancias similares, y el producto de la venta de acciones y otros valores.

Intereses de plazos fijos

Como se eliminó en la redacción prevista sobre exenciones en el artículo 26 (h), los intereses estarán sujetos a impuestos para personas o sucesiones. Para intereses a plazo fijo en moneda nacional sin cláusulas de ajuste fijo, la tasa impositiva aplicable es del 5%; si es en moneda extranjera o con cláusulas de ajuste, la tasa impositiva aplicable es del 15%. En este caso, se establece un mínimo no imponible especial, el cual deberá ser consistente con el cronograma definido para dichas utilidades, y su monto deberá ser igual al monto de utilidades exentas de impuestos que estipule la ley tributaria. El artículo 98 estipula la aplicación de las tasas impositivas antes mencionadas y sus métodos de aplicación.

Compraventa de acciones que cotizan en Bolsa de Valores

En las modificaciones a las rentas o ganancias financieras previstas por la Ley N ° 27.430, cuando el domicilio del emisor cuya titularidad se involucre sea en el país, o bien el del emisor de dichos valores y acciones, se considerará de fuente argentina la operación. En cuanto a la negociación de acciones cotizadas en la bolsa o mercado de valores del país, las personas jurídicas residentes siguen estando sujetas a tributación y exención fiscal para las personas. Se destaca que los cambios realizados en este

caso se deben a que las condiciones de cotización han sido incorporadas a la ley, porque previamente estaba estipulado en el reglamento.

De acuerdo con las disposiciones vigentes en la legislación comparada vigente de países de la región y países desarrollados, se han agregado exenciones a las acciones anteriores para quienes no residen en el país. En este último caso, siempre que estas personas no vivan en un país o jurisdicción no cooperativa, y los fondos no provengan de este último, se aplica la exención de impuestos.

Títulos públicos emitidos en el país. Obligaciones negociables

De acuerdo con la eliminación de la exención, en lo que respecta a la persona, los ingresos generados por los títulos, bonos, letras y otros valores emitidos por el Estado están sujetos a tributación, tanto la venta como los intereses cobrados por ellos. El resultado de una venta de valores resulta de la diferencia entre su precio y el costo de compra. Para valores con cláusulas de ajuste o moneda extranjera, las actualizaciones o diferencias de cambio no se considerarán ingresos. Para el resultado (positivo) de la venta y la percepción de intereses, la tasa impositiva aplicable es del 5% para los valores emitidos en pesos sin cláusulas de ajuste; la tasa impositiva aplicable es del 15% para pesos cargados proporcionalmente con ajustes y monedas extranjeras.

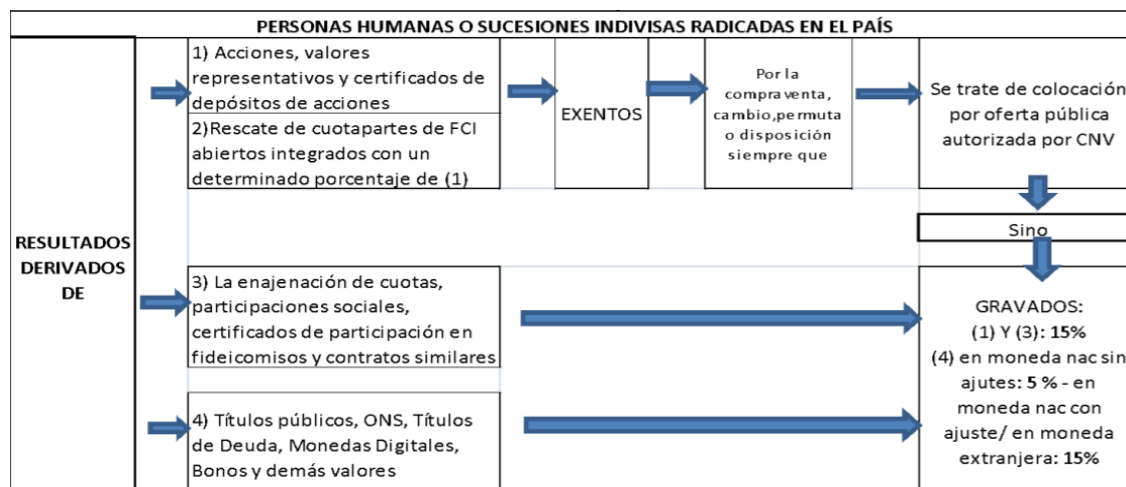
Además, en las disposiciones adicionadas después del artículo 94 de la Ley N° 27.430, se estipula que en el caso de rescate de cuota parte de FCI, el reglamento podrá indicar el método en que se aplican las tasas especificadas en el anterior artículo. De acuerdo con el nuevo inciso w) del artículo 26, los beneficiarios extranjeros que no vivan en jurisdicciones no cooperativas, no residentes o residentes extranjeros que inviertan fondos que no provengan de estas jurisdicciones, están exentos de impuestos. , Queda excluida de la exención anterior debido al producto de la colocación de Obligaciones Negociables del BCRA (LEBAC). Dichos ingresos, encabezados por ellos, están sujetos a una tasa impositiva del 5%.

Fondos comunes de inversión – Fideicomisos

La tasa impositiva sobre las cuotas partes de fondos comunes de inversión (FCI) vendidas en moneda nacional sin cláusulas de ajuste es del 5%. En cambio, con ajuste o en moneda extranjera, la tasa ajustada de moneda o moneda extranjera es del 15%. De acuerdo con la Ley N° 27.430 (artículo 63), en el cuarto artículo posterior al 94, detalla que la utilidad neta se obtiene restando el precio de transferencia del costo de compra actualizado y considerando la fecha de compra hasta la fecha de transferencia. Si FCI está constituido por acciones que cotizan en mercados autorizados por la CNV, la ganancia obtenida por el rescate de cuotas partes del fondo está exenta.

Si los activos del fondo están compuestos por diversos activos subyacentes corresponderá aplicar, en su caso, la exención o las alícuotas antes citadas en forma proporcional, según el tipo de subyacente (exento o gravado a la tasa del 5% o del 15%). Por su parte, en el caso de fideicomisos la ganancia derivada de la venta de certificados estará alcanzada por la tasa del 15%, aplicándose las mismas reglas que para los fondos de inversión.

En resumen, podemos ver el siguiente cuadro explicativo⁶:



I- DIVIDENDOS Y UTILIDADES ASIMILABLES

En el segundo punto, la ley aplica un impuesto cedular que recae sobre los accionistas siempre que haya distribución de utilidades.

Las sociedades que distribuyen los dividendos son quienes retienen e ingresan el impuesto cedular sobre los dividendos o utilidades. Esa retención es de carácter único y definitivo cuando las personas humanas o sucesiones indivisas no están inscriptas en el impuesto. Antes de la reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias, las utilidades o dividendos obtenidas por el accionista/socio no eran computables. Sin embargo, con la reforma se someten dentro del impuesto cedular, quedando para los primeros años, alcanzado a 7% y luego aumentando al 13%.

Como consecuencia de la computabilidad de los dividendos o utilidades, la ley disminuye la alícuota que grava a las ganancias obtenidas por las empresas.

Se puede ver que en todo momento se cumple una tasa efectiva del 35%. Esto es, porque por ejemplo, si una sociedad en 2019 paga una tasa del 30% y el 70% de utilidades que le quedan lo distribuye a sus accionistas, el cálculo que haríamos sería:

$$70\% \text{ de utilidades} \times 7\% \text{ tasa de dividendos} = 4,9\%$$

Si a esto le sumamos el 30% de la tasa proporcional que tributa la sociedad (4,9% + 30%), da igual aproximadamente una tasa efectiva del 35%. Lo mismo sucede en el año 2020. Podemos verlo mejor en esta tabla que elaboramos:

⁶ Impuesto a las Ganancias, Explicado y Comentado". Editorial Errepar: 12va edición. Pág. 10. (2018)

Tabla 3:

Fecha de ejercicios	Tasa societaria	Tasa sobre dividendos/ Utilidades	Efecto cuantitativo	Impuesto total
antes de 31/12/2017	35%	0%	0	35%
entre 01/01/2018 y 32/12/2020	30%	7%	$7\% * 70 = 4,9\%$	34,90%
a partir del 1/01/2021	25%	13%	$13\% * 75 = 9,75\%$	34,75%

El Estado lo que pretende con esto, es que no se produzca una descapitalización en las sociedades por parte de los socios o accionistas, entonces sigue recaudando lo mismo pero en vez de gravar las ganancias a las empresas un 35%, disminuye la tasa y alcanza a las ganancias que se distribuyen a sus socios o accionistas.

Es dable mencionar que el importe retenido e ingresado por la persona jurídica tiene como efecto no computable a los accionistas/socios en sus declaraciones juradas.

J- ENAJENACIÓN Y TRANSFERENCIA DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES

En este último punto, es importante tener en cuenta el año de adquisición del inmueble que se enajena.

La ley dispuso gravar con el impuesto a las ganancias las transferencias de inmuebles realizadas a partir del 1° de enero de 2018, siempre que correspondan a adquisiciones realizadas desde dicha fecha. Para adquisiciones realizadas antes de la fecha indicada continua vigente el impuesto a las transferencias de inmuebles. En este caso se paga el 1,5% de impuesto a la transferencia sobre el valor por el cual realice la operación de compraventa del inmueble. El escribano es el encargado de retener al momento de generada la operación.

Siguiendo las líneas del Impuesto a la transferencia de inmuebles, en caso de ser vivienda propia, se puede solicitar el “certificado de no retención” para aquellos casos en los que se venda la vivienda propia para comprar o construir otra con el mismo fin. Cuando se obtiene dicho certificado, se tiene el periodo de un año para presentar una DDJJ informando que se cumplió con la condición, es decir, que se compró o construyó la nueva vivienda. Otro requisito es que el inmueble se debe encontrar declarado en Bienes personales.

En caso de tener más de una propiedad, solo se puede exceptuar de pagar este impuesto sobre aquella propiedad en la cual se vive y no de la que se obtiene una ganancia (aquella que es para inversión)

Por otro lado, con relación a la aplicación del impuesto tratado en este capítulo, con respecto a las ventas o transferencias de inmuebles, cabe señalar, en primer lugar, que la Ley 27.430 modificó el objeto del gravamen, artículo 2, agregando el inciso 5 que dispone que quedan sujetos al pago del impuesto los beneficios derivados de la enajenación de inmuebles y de trasferencias de derechos sobre ellos, cualquiera sea la persona que los obtenga. Esta renta, se la ubica como una renta de segunda categoría, destacándose que los resultados están gravados cualquiera sea quien los obtenga. La ley incorporó varios artículos a continuación del artículo 94, artículo que fija la escala progresiva del gravamen, y estableció cédulas en la aplicación del tributo, siendo una tasa de tipo proporcional.

La ley dentro de estas ganancias admite la deducción del precio de enajenación o transferencia el costo de adquisición, actualizado desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación o transferencia.

Por lo tanto, la ley menciona que: si el inmueble que se enajena, hubiera estado afectado a una actividad que generara resultados y los mismos estuvieron alcanzados por el impuesto, entonces, al monto se le restará el importe de las amortizaciones admitidas que oportunamente se hubieran computado y las que resulten procedentes hasta el trimestre inmediato anterior a aquél en que proceda su enajenación. En los casos de operaciones a plazo, la ganancia generada con motivo del diferimiento y/o financiación tendrá el tratamiento respectivo conforme las disposiciones aplicables de esta ley.

Dentro de este capítulo II, menciona una “*deducción especial por un monto equivalente a la suma a la que alude el inciso a) del artículo 30, por período fiscal y que se proporcionará de acuerdo a la renta atribuible a cada uno de esos conceptos*”

Este artículo hace referencia al monto de la ganancia no imponible, que se actualiza anualmente por el Poder Ejecutivo Nacional.

A modo de resumen, podemos destacar las ganancias con las alícuotas que le corresponden⁷:

INTERESES O RENDIMIENTOS	ALÍCUOTA	
Títulos públicos (excepto LEBAC)	5%	15%
Bonos y obligaciones negociables colocados por oferta pública	5%	15%
Títulos de deuda de fideicomisos financieros y cuotapartes de renta de FCI cerrados, colocados por oferta pública	5%	15%
Bonos y obligaciones negociables, no colocados por oferta pública	5%	15%
Títulos de deuda de FF y cuotapartes de renta de FCI cerrados, no colocados por oferta pública	5%	15%
Cuotapartes de FCI abiertos	5%	15%
LEBAC	5%	15%
Depósitos en caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro	5%	15%

DIVIDENDOS Y UTILIDADES ASIMILABLES	ALÍCUOTA
Dividendos y utilidades asimilables	7% en 2018, 2019, 2020 y 13% a partir del 2021

⁷Imágenes ilustrativas de Libro: “*IMPUESTO CEDULAR A LA RENTA FINANCIERA*”, mayo 2019. Escritores: C.P. Diego Alejandro Vieiro, C.P. Juan Goncalves y C.P. Gabriel Alejandro Vadell - UBA.

ENAJENACIÓN DE VALORES	ALICUOTA	
Títulos públicos (excepto LEBAC), bonos y obligaciones negociables colocados por oferta pública	5%	15%
Títulos de deuda de FF y cuotapartes de renta de FCI, colocados por oferta pública	5%	15%
LEBAC, títulos de deuda de FF, cuotapartes de renta de FCI y bonos y obligaciones negociables, no colocados por oferta pública	5%	15%
Monedas digitales	5%	15%
Acciones y CEDEAR que encuadran en el art. 20 inc. w)	Exento [20 w]]	
Acciones y ADRS que no encuadran en el art. 20 inc. w)	15%	
Cuotapartes de condominio de FCI abiertos	5%	15%
Certificados de participación de FF, rescate de cuotapartes de condominio de FCI cerrados y cuotas y participaciones sociales (incluye caso art 13.1)	15%	

Alicuota del 5% aplica para los valores emitidos en moneda nacional sin cláusula de ajuste.

Alicuota del 15% aplica para los valores emitidos en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera.

A fin de aplicar las alícuotas vistas, se debe determinar la ganancia gravada.

La misma se determina en función del documento de respaldo, pudiendo ser los comprobantes de depósitos realizados, resúmenes bancarios o los comprobantes de las liquidaciones de las operaciones y/o del pago de los intereses, dependiendo de la ganancia obtenida.

K- OTRAS REFORMAS EN LA CUARTA CATEGORÍA

Deducción especial para el trabajo personal

La Ley 27.430, en su artículo 30, modificó el inciso c). Se incorpora una deducción especial para las personas humanas que desarrollan tareas o trabajos personales en forma independientes:

La deducción es equivalente a incrementar una vez la ganancia mínima no imponible. Los montos son variables y se ajustan en función por el coeficiente que surja de la variación anual de RIPT. Se dispone, además, que el incremento de la respectiva cifra será mayor, esto es de 1,5 veces más para nuevos profesionales o emprendedores, en los términos que establezca la reglamentación. En ambos casos, el cómputo de la mencionada deducción especial está sujeto a los pagos que las personas antes indicadas realicen en calidad de trabajadores autónomos al sistema previsional o, en su caso, a la caja de jubilaciones sustitutiva. O, bien puede aumentar a 3,8 veces si se trata de ganancias de cuarta categoría provenientes de personas humanas que se desempeñen en cargos públicos, del trabajo personal en relación de dependencia y de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios generados en el trabajo personal.

Cuota o abonos médico- asistenciales

Conforme a la nueva redacción del artículo 85 de la Ley 27.430, varios incisos sufren modificaciones, entre ellos están, las cuotas o abonos médicos-asistenciales que pasó de un porcentaje establecido por el Poder Ejecutivo Nacional a un límite del 5% de la ganancia neta.

La ley mantiene, en el inciso g) del mencionado artículo, el tope de deducción del 5% de la ganancia neta del contribuyente persona humana, para gastos de hospitalización en clínicas, para prestaciones accesorias de internación, para servicios prestados por profesionales médicos, para el caso de bioquímicos, odontólogos, entre otros, para auxiliares de la medicina y todo otro gasto relacionado con el cuidado y la asistencia de heridos y enfermos, siempre que se cuente con la factura correspondiente hasta un máximo del 40% del importe facturado.

L- EXENCIONES

Asociaciones civiles, fundaciones y otras

Se modificó el inciso f) del artículo 26 de la ley del impuesto:

“...f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras —excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales—.

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales o comerciales, excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación sobre los ingresos totales. En caso de superar el porcentaje establecido, la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades.”

Se puede observar que lo que se ha tratado con esta exención es impedir lo que más se pueda la evasión impositiva. Antes de esto, podía pasar que una empresa privada realice inversiones en los mismos títulos, bonos o fondos que las entidades de bien público. Como sabemos, éstas no tributan por tener un objeto relacionado al bien común o vinculada con los fines del Estado, pero en cambio para las sociedades comerciales se encontraban gravados estos resultados a la tasa máxima para personas jurídicas (35%) hasta el 31/12/2017.

El propósito de esta especificación es evitar que de una forma disfrazada se defina la gravabilidad o no de ello. Lo que queremos decir es que se trata, de acuerdo con los principios constitucionales de igualdad,

que las entidades que promueven intereses comunes se concentren en sus propios fines, y las que tengan fines de lucro tengan la misma carga en esa situación.

Exportadores. Micro, pequeñas y medianas empresas

Se incorporó, como inciso k), una exención que se refiere a las sumas percibidas por estas empresas, de acuerdo con la Ley 25.300, que correspondan a reintegros o reembolsos acordados por el Poder Ejecutivo en concepto de impuestos ingresados en el mercado interno, que incidan sobre determinados productos o insumos.

Indemnizaciones laborales

En el artículo 82 se introduce en la cuarta categoría que se incluya en la tributación la renta o monto de los gerentes o personal administrativo obtenida por dejar de ejercer sus funciones, esto es de aplicación cuando esos importes indemnizatorios excedan los mínimos previstos en tal sentido.

M- AJUSTE POR INFLACIÓN

La ley del mencionado impuesto en su artículo 106, menciona cuándo resulta aplicable el ajuste por inflación:

“...El procedimiento dispuesto en el presente artículo resultará aplicable en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de variación del índice de precios a que se refiere el segundo párrafo del artículo 93, acumulado en los TREINTA Y SEIS (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, superior al CIEN POR CIENTO (100 %).

Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un CINCUENTA Y CINCO POR CIENTO (55 %), un TREINTA POR CIENTO (30 %) y en un QUINCE POR CIENTO (15 %) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.”

Es decir, el primer cierre que se debe revisar para ver si corresponde o no el ajuste por inflación es el correspondiente al 31/12/2018 ya que allí se completa el primer ejercicio iniciado el 1 de enero de ese año. Y el primer cierre para analizar íntegramente sin en el período de 36 meses anteriores el índice de inflación supera el 100% será el 31/12/2021.

Para los cierres intermedios, entre el 31/12/2018 y el 31/12/2021 se deberá analizar la inflación acumulada respecto a los últimos doce meses según sea el cierre de ejercicio de cada sujeto.

En resumen, a modo ilustrativo⁸:

Cierre	IPC acumulado últimos doce meses	IPC a comparar	Aplica Axl
31/12/2018	47,6%	55%	NO
31/01/2019	49,3%	55%	NO
28/02/2019	51,3%	55%	NO
31/03/2019	54,7%	55%	NO
30/04/2019	55,8%	55%	SI
31/05/2019	57,3%	55%	SI
30/06/2019	55,8%	55%	SI
31/07/2019	54,4%	55%	NO
31/08/2019	54,5%	55%	NO
30/09/2019	53,5%	55%	NO
31/10/2019	50,5%	55%	NO
30/11/2019	52,1%	55%	NO
31/12/2019	53,8%	30%	SI
31/01/2020	52,9%	30%	SI
29/02/2020	50,3%	30%	SI
31/03/2020	48,4%	30%	SI

Cierre de ejercicio	Inflación acumulada
31/12/2018 a 30/12/2019	55% en los últimos doce meses
31/12/2019 a 30/12/2020	30% en los últimos doce meses
31/12/2020 a 30/12/2021	15% en los últimos doce meses
31/12/2021 en adelante	100% en los últimos treinta y seis meses

Procedimiento:

El artículo 105 de la ley de impuesto a las ganancias 2019 establece:

ARTÍCULO 105.- “Sin perjuicio de la aplicación de las restantes disposiciones que no resulten modificadas por el presente título, los sujetos a que se refieren los incisos a) a e) del artículo 53, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos siguientes.”

⁸ Imagen ilustrativa del “Blog del contador”. 11/05/2020. <https://blogdelcontador.com.ar/planilla-excel-para-calculador-ajuste-por-inflacion-impositivo/>

El procedimiento es el definido en el artículo 106 de la LIG:

Ajuste estático

Activo computable

ARTÍCULO 106.- “A los fines de practicar el ajuste por inflación a que se refiere el artículo anterior, se deberá seguir el siguiente procedimiento:

a) Al total del activo según el balance comercial o, en su caso, impositivo, se le detraerán los importes correspondientes a todos los conceptos que se indican en los puntos que se detallan a continuación:

- 1. Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.*
- 2. Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.*
- 3. Bienes muebles amortizables —incluso reproductores amortizables— a los efectos de esta ley.*
- 4. Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.*
- 5. Bienes inmateriales.*
- 6. En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.*
- 7. Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.*
- 8. Inversiones en el exterior —incluidas las colocaciones financieras— que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina.*
- 9. Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.*
- 10. Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios, efectuados con anterioridad a la adquisición de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 9.*
- 11. Aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, con excepción de aquellos que devenguen intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.*
- 12. Saldos pendientes de integración de los accionistas.*
- 13. Saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.*

14. *En las empresas locales de capital extranjero, los saldos deudores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.*

15. *Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente.*

16. *Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo.*

Cuando durante el transcurso del ejercicio que se liquida se hubieran enajenado bienes de los comprendidos en los puntos 1 a 7, el valor que los mismos hubieran tenido al inicio del ejercicio que se liquida no formará parte de los importes a detraer. El mismo tratamiento corresponderá si dichos bienes se hubieran entregado por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 4 del primer párrafo del inciso d).

En los casos en que durante el ejercicio se hubieran afectado bienes de cambio como bienes de uso, el valor impositivo que se les hubiera asignado al inicio del ejercicio a tales bienes de cambio, formará parte de los conceptos a detraer del activo.”

En resumen, se podrán computar como activos a los fines del ajuste por inflación impositivo:

- Disponibilidades
- Inversiones en plazos fijos y títulos públicos
- Bienes de cambio
- Deudores por ventas
- Créditos por saldos a favor y de libre disponibilidad impositivos

La LIG en su artículo 106 continúa en cuanto al pasivo computable:

Pasivo computable

“... b) *Al importe que se obtenga por aplicación del inciso a) se le restará el pasivo.*

I. A estos fines se entenderá por pasivo:

1. *Las deudas (las provisiones y previsiones a consignar, serán las admitidas por esta ley, las que se computarán por los importes que ella autoriza).*
2. *Las utilidades percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros.*

3. Los importes de los honorarios y gratificaciones que, conforme lo establecido en el artículo 91, se hayan deducido en el ejercicio por el cual se pagaren.

II. A los mismos fines no se considerarán pasivos:

1. Los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, que en ningún caso devenguen intereses o actualizaciones en favor del aportante.

2. Los saldos acreedores del titular, dueño o socios, que provengan de operaciones de cualquier origen o naturaleza, efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

3. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos acreedores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.”

Resultado: ajuste positivo o negativo

“...c) El importe que se obtenga en virtud de lo establecido en los incisos a) y b), será actualizado mediante la aplicación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo entre el mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida. La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de la actualización se considerará:

1. Ajuste negativo: cuando el monto del activo sea superior al monto del pasivo, determinados conforme las normas generales de la ley y las especiales de este título.

2. Ajuste positivo: cuando el monto del activo sea inferior al monto del pasivo, determinados conforme las normas generales de la ley y las especiales de este título.”

Ajuste Dinámico

“Es el resultado de la actualización de los cambios acaecidos durante el ejercicio, en el capital impositivo o computable al inicio. Se actualizan desde el mes de la variación patrimonial hasta el cierre del ejercicio. La diferencia de valores será positiva, cuando la variación patrimonial disminuya el capital impositivo o computable al inicio (ejemplo: compra de bienes de uso); y negativo, cuando lo incremente (ejemplo: aportes de los accionistas). Su objetivo es corregir el Ajuste por inflación estático.” (Daniel Roach, “Novedades Fiscales”, 10/9/2019)

El artículo 106 LIG continúa mencionando el caso del ajuste positivo (salida de fondos) y el ajuste negativo (ingreso de fondos):

“...d) Al ajuste que resulte por aplicación del inciso c) se le sumarán o restarán, según corresponda, los importes que se indican en los párrafos siguientes:

I. Como ajuste positivo, el importe de las actualizaciones calculadas aplicando el Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes del efectivo retiro, pago, adquisición, incorporación o desafectación, según corresponda, hasta el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

1. Los retiros de cualquier origen o naturaleza —incluidos los imputables a las cuentas particulares— efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.

2. Los dividendos distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.

3. Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.

4. La porción de los honorarios pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 91.

5. Las adquisiciones o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 10 del inciso a) afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiera sus propias acciones.

6. Los fondos o bienes no comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a), cuando se conviertan en inversiones a que se refiere el punto 8 de dicho inciso, o se destinen a las mismas.

II. Como ajuste negativo, el importe de las actualizaciones calculadas por aplicación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes de aporte, enajenación o afectación, según corresponda, y el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

1. Los aportes de cualquier origen o naturaleza —incluidos los imputables a las cuentas particulares— y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.

2. Las inversiones en el exterior, mencionadas en el punto 8 del inciso a), cuando se realice su afectación a actividades que generen resultados de fuente argentina, salvo que se trate de bienes de la naturaleza de los comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a).

3. *El costo impositivo computable en los casos de enajenación de los bienes mencionados en el punto 9 del inciso a), o cuando se entreguen por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 5 del párrafo anterior.*

e) El monto determinado de conformidad con el inciso anterior será el ajuste por inflación correspondiente al ejercicio e incidirá como ajuste positivo, aumentando la ganancia o disminuyendo la pérdida, o negativo, disminuyendo la ganancia o aumentando la pérdida, en el resultado del ejercicio de que se trate.”

Ajuste por inflación total

La suma algebraica de los resultados obtenidos del ajuste estático y dinámico será el ajuste por inflación correspondiente al ejercicio e incidirá en el resultado del ejercicio de que se trate.

Imputación del resultado por ajuste por inflación

El artículo 194 de la ley del impuesto 2019, modificado por el artículo 27 de la ley 27541 de solidaridad social, establece que el ajuste por inflación correspondiente al 1er, 2do y 3er ejercicio iniciados a partir del 1° de enero de 2018, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.

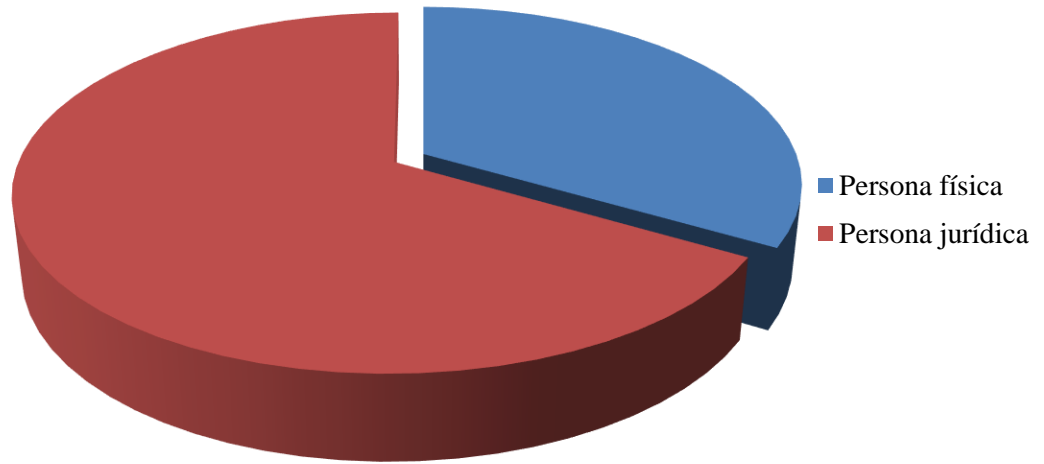
Esto no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019.

3- IMPACTO DE LA REFORMA EN LA SOCIEDAD

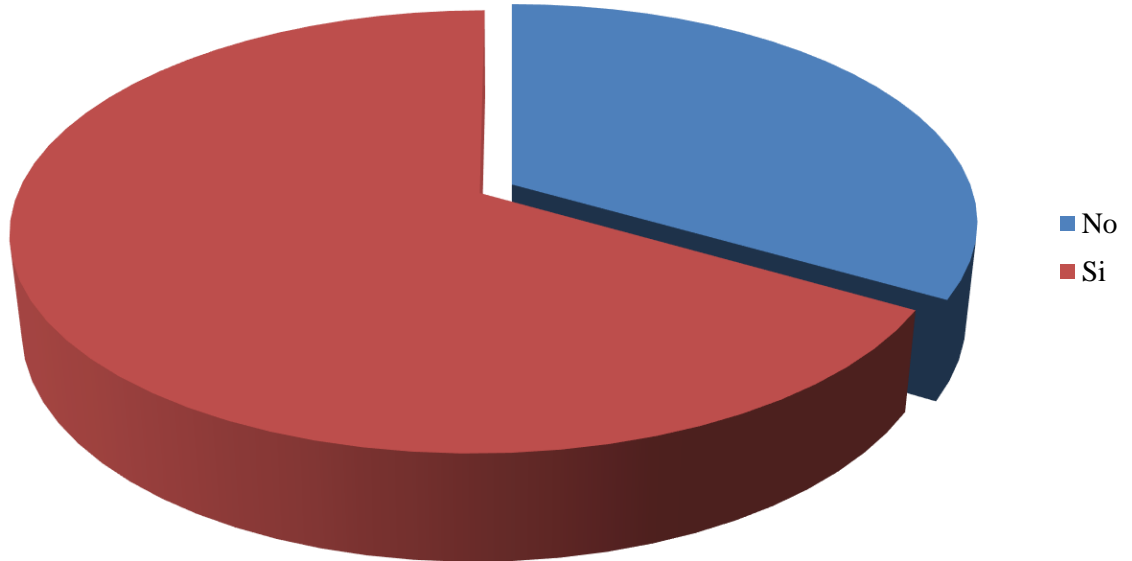
Siguiendo los lineamientos expresados en la introducción, donde se plantea la idea de utilizar como metodología de recolección de información las encuestas, y a modo de darle sustento al presente trabajo de investigación, se procedió a encuestar a personas jurídicas y físicas, quienes a nuestro entender podrían dar opinión certera acerca del tema investigado en cuestión.

De dichas encuestas se pudieron extraer los siguientes resultados:

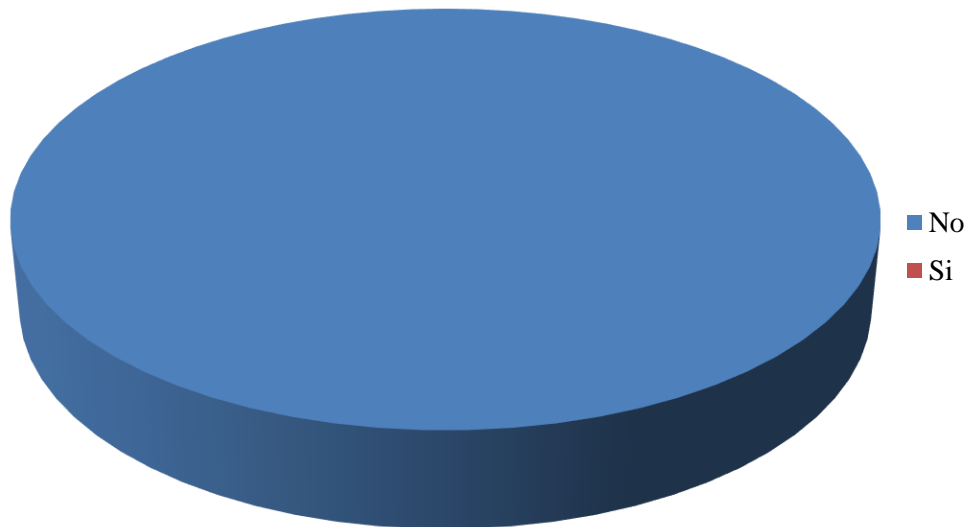
Encuesta perteneciente a:



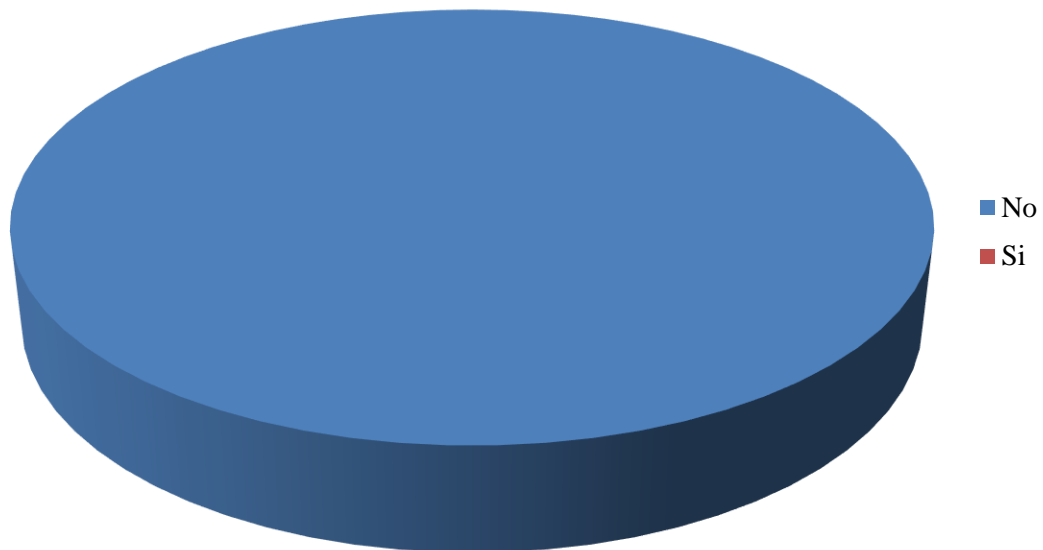
Con respecto a años anteriores, ¿cree que ha aumentado la carga tributaria que debe pagar?

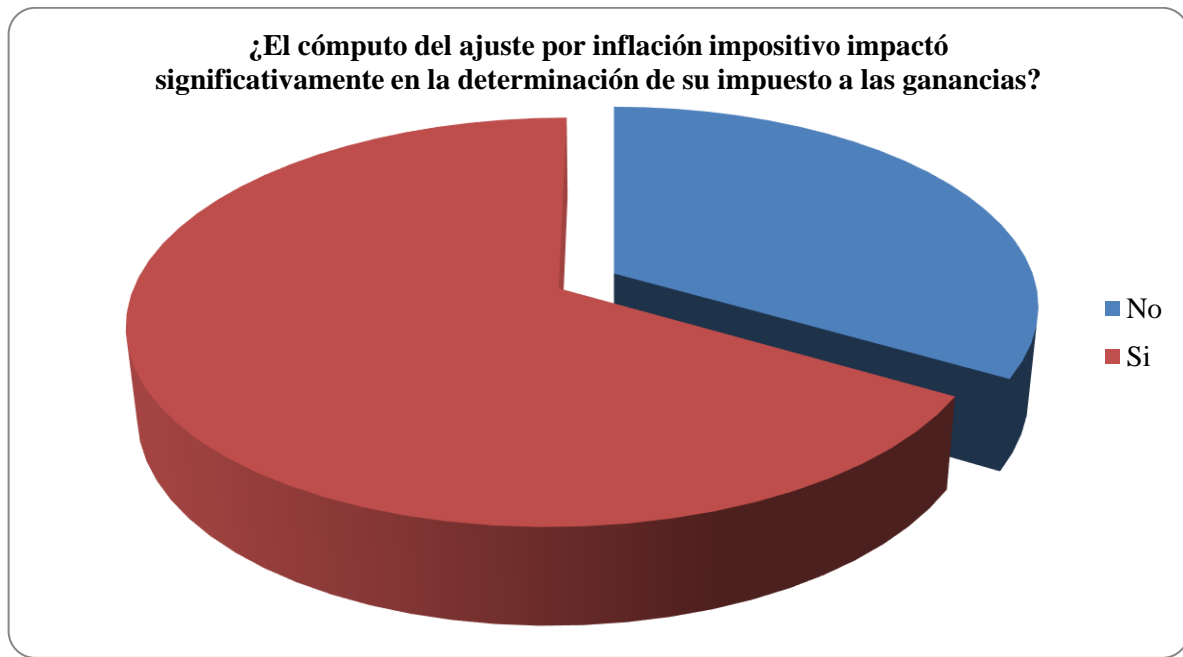


¿Considera que la reforma en el Impuesto a las Ganancias generó beneficios económicos?



¿Con esta reforma pudo generar mayor empleo y mayores inversiones?





El resultado de las encuestas denota como análisis que los principales objetivos del proyecto de la reforma 27.430 no se lograron cumplir, y está claro que todos los encuestados opinaron de esa forma, ya que el 100% respondió que no generó mayores beneficios económicos, ni mayor empleo e inversión.

Se refleja en las encuestas, que la mayoría de los contribuyentes vieron un aumento en la carga tributaria, esto es debido a que existió un cambio en el esquema de imposición de las corporaciones y de los individuos; como así también la ampliación del hecho imponible. Por lo tanto, tampoco se estaría cumpliendo uno de los objetivos principales que era el de alivianar el porcentaje tributario, y así es como empezamos a ver que se afirma la hipótesis mencionada en la introducción de este trabajo.

Si bien el 33,3% respondió que no se incrementó la carga tributaria, podemos afirmar que este porcentaje representa a la parte de los encuestados que son pequeños contribuyentes (monotributistas), es decir, no percibieron un aumento de carga ya que uno de los componentes del monotributo es el impuesto a las ganancias, el cual no se vio afectado, por las propias características del mencionado régimen.

Lo mismo sucede en la última pregunta, referida al ajuste por inflación impositivo; el pago de su impuesto no se ve influido por el ajuste, por lo tanto, ese 33,3% no obtuvo un impacto significativo en la determinación de su impuesto. No así en el caso de las empresas, quienes estuvieron de acuerdo con que fue importante esta reforma de la ley en cuanto al ajuste por inflación.

En resumen, las reformas de la Ley 27.430 fueron muy significativas y con el fin de contar con normas fiscales más eficientes y equitativas que eliminen los errores de la ley original 20.628. Sin embargo, la comunidad nunca pudo llegar a ver esto, por lo tanto, hubo una gran falla por parte de la legislación argentina.

CAPÍTULO III - OTRAS REFORMAS DE LA LEY 27.430

En el capítulo a continuación se desarrollan nociones básicas acerca de los distintos impuestos que sufrieron algún tipo de modificación por la Ley 27.430 y una breve exposición de todos los puntos de reformas que tuvieron en particular cada uno de ellos. Es importante tener presente que la presente ley no solo modificó los mencionados impuestos, sino que también tuvo incidencia en otros ítems tales como: seguridad social, promoción y fomento de la innovación tecnológica, contribuciones patronales, revalúo impositivo y contable, procedimiento fiscal, ley penal tributaria, entre otros, que no son mencionados en dicho Trabajo de Investigación.

1- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A- MARCO TEÓRICO

“El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que recae sobre el consumidor final, quien es quien en definitiva lo paga a través de sus consumos, ha de ser ingresado al fisco por cada una de las etapas del proceso económico de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada una de ellas incorpora al producto.” (Manuel de Juana, profesor argentino)

Características del impuesto

- Indirecto: grava la manifestación mediata de la riqueza.
- General: grava la totalidad de los bienes que se tranzan en la economía.
- Plurifásico: grava la totalidad de las etapas o varias de ellas, desde que el bien es producido hasta que se consume.
- No Acumulativo: me permite en cada etapa descontar del impuesto determinado en la etapa actual, el impuesto determinado en la etapa anterior y así pagar la diferencia.

Periodo Fiscal

Es un impuesto donde su periodo fiscal es mensual, es decir, que se liquida y abona por mes calendario. Lo anteriormente mencionado hace referencia al Régimen General.

Existe un Régimen Especial, donde el mismo se aplica a quienes realicen exclusivamente actividades agropecuarias, teniendo en cuenta que si tiene dicha actividad complementada con otra no podrá acceder al régimen. En el mismo, se puede optar por liquidar en forma mensual y pagar en forma anual (por ejercicio comercial si es un sujeto que lleva contabilidad, o por año calendario si es un sujeto que no lleva contabilidad). Estos sujetos que opten por dicho régimen, quedarán exceptuados de ingresar anticipos. Es importante considerar que, una vez optado por el régimen especial, debe mantenerse por 3 ejercicios fiscales incluido aquel en el que se ejerce la opción.

Aspectos del Hecho Imponible

- Aspecto Objetivo o Material (Artículo 1 LIVA)
 1. La venta de cosa mueble situada o colocada en el territorio del país, efectuada por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4 de la ley de Impuesto al Valor Agregado.

2. Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3 de la ley de Impuesto al Valor Agregado, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él.
3. Las importaciones definitivas de cosas muebles (RG 2937 y RG 2281).
4. Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos (Importaciones de servicios, RG 549).
5. Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior (Importaciones de servicios)
Los servicios digitales comprendidos en el punto m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Respecto del segundo párrafo del inciso b) y de los incisos d) y e), se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.

- Aspecto Subjetivo (Artículo 4 y 4.1 LIVA)

1. Quienes hagan habitualidad en la venta de cosas muebles (productores, comerciantes, fabricantes).
2. Quienes realicen actos de comercio accidentales con cosas muebles (en estos casos, se grava la no habitualidad).
3. Herederos o legatarios responsables del gravamen (Responsable Inscripto).
4. Comisionistas e intermediarios.
5. Empresas constructoras en los términos del art. 4 de la ley de Impuesto al Valor Agregado, es decir, cuando se trate de sujetos que realizan el servicio de obra sobre inmueble propio con el objetivo de lucrar con la construcción o con la venta posterior de esa construcción.
6. Quienes presten servicios gravados.
7. Quienes sean locadores, cuando la locación esté gravada (Condominios de locación, art. 2 RG 1032).
8. Quienes sean prestatarios en los casos previstos en el inc. d) del artículo 1 de la ley de Impuesto al Valor Agregado, es decir, cuando se trate de una importación de servicios y el prestatario de dicho servicio sea un Responsable Inscripto.
9. Quienes sean prestatarios en los casos previstos en el inc. e) del artículo 1 de la ley de Impuesto al Valor Agregado, es decir, cuando se trate de una importación de servicios y el prestatario de dicho servicio no sea un Responsable Inscripto.
10. Responsables sustitutos de locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realicen en el país locaciones gravadas (Ley 27.430 BO 26/12/2016).
11. Otros sujetos obligados: uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones y agrupamientos no societarios, con o sin personería jurídica, cuando realicen actividades gravadas.
12. Agrupaciones profesionales

13. Entre otras.

- Aspecto Espacial

En todos los casos mencionados en el apartado denominado como “Aspecto Objetivo o Material”, son casos que se deben dar en el territorio del país, incluso en la plataforma continental e islas artificiales e instalaciones establecidas en la misma (Artículo 0.1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado).

- Aspecto Temporal

En cuanto a la generación del débito fiscal, el mismo es instantáneo, es decir, en el momento en el que se realiza la transferencia de dominio de cosa mueble a título oneroso y se dan todos los aspectos del hecho imponible, nace el Débito Fiscal, pero esto no significa que nace la obligación de ingresar el impuesto en dicho momento.

Es importante destacar que hay un caso de excepción, en donde la generación del Débito Fiscal se da en el mismo momento en que se genera la obligación tributaria, es decir, es instantáneo y es cuando se da una importación, ya que al momento del despacho a plaza de los bienes o de servicios, no tiene que existir obligación fiscal a cancelar.

En cuanto a la generación de la obligación tributaria, la misma se da con la sumatoria de los Débitos Fiscales generados en todo el periodo mensual; del mismo se debe restar todos los Créditos Fiscales generados en el mismo periodo, y del monto obtenido se pueden dar dos casos:

- uno de ellos es que el resultado sea positivo, en donde el mismo significa que no nace la obligación tributaria ya que hay un saldo a favor del contribuyente;

- y el otro caso es que el resultado sea negativo, en donde significa que si nace la obligación tributaria porque es un saldo a favor de AFIP.

B- BREVE RESUMEN DE LAS PRINCIPALES REFORMAS

a) Servicios digitales

Se incluyen dentro del objeto del impuesto, es decir, en el artículo 1, inciso e) a los servicios digitales prestados por residentes en el exterior cuando son utilizados o explotados efectivamente en el país por consumidores finales y otros sujetos actualmente no alcanzados por el IVA en la importación de servicios, con la idea de poder otorgar mayor neutralidad al mismo, definiéndose el hecho y la base imponibles a aplicar. Esta modificación tiene efecto para los hechos imponibles originados a partir del 01/02/2018.

Elemento territorial

Para el caso particular de las exportaciones (Artículo 1, inciso b), segundo párrafo) e importación de servicios (Artículo 1, incisos d) y e)), se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.

Importación de servicios por prestatarios responsables inscriptos

Se presume de hecho que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes presupuestos:

1. Servicios recibidos a través de teléfonos móviles en el país identificado por código del teléfono móvil de la tarjeta SIM;
2. Servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor de servicio. (La dirección IP es el identificador numérico único formado por valores binarios asignados a un dispositivo electrónico)

Importación de servicios por prestatarios NO responsables inscriptos

Se presume de derecho la utilización o explotación efectiva en el país cuando allí se encuentre:

1. La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código del país de la tarjeta sim;
2. La dirección de facturación del cliente; o,
3. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

¿Qué son los servicios digitales?

La ley de Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 3, inciso e), apartado 21; lleva a cabo la generalización de los servicios, es decir, en su texto podemos encontrar:

“...Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que los origina.

Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras: ...”

Luego, en su inciso m), se determina:

“...Los servicios digitales. Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

1. *El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.*
2. *El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.*
3. *El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.*
4. *La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.*
5. *Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.*

6. *Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet (“software como servicio” o “SaaS”) a través de descargas basadas en la nube.*
7. *El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos —incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos —incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital —aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos — incluso a través de prestaciones satelitales—, weblogs y estadísticas de sitios web.*
8. *La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.*
9. *Los servicios de clubes en línea o webs de citas.*
10. *El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.*
11. *La provisión de servicios de Internet.*
12. *La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.*
13. *La concesión, a Título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.*
14. *La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas. (Inciso m) incorporado por art. 88 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: al día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 97 de la Ley de referencia)*
Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos...”

Base imponible

Para el caso de las prestaciones de servicios a las que hace mención el artículo 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, incisos d) y e) (es decir, cuando hablamos de las importaciones de servicios en donde el prestatario es un sujeto responsable inscripto y cuando es consumidor final respectivamente), la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior, siendo de aplicación en estas circunstancias las disposiciones previstas en el primer párrafo del artículo 10 de la ley de Impuesto al Valor Agregado.

El mencionado artículo hace referencia a que las operaciones deben ser siempre netas de descuentos.

La forma de ingresar el impuesto (*Artículo 27.1 Ley de Impuesto al Valor Agregado y Decreto 354/2018*) es la siguiente: será ingresado por el prestatario. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, éste asumirá el carácter de agente de percepción. El ingreso del mismo y su correspondiente abono debe ser en la forma y plazos que establece AFIP.

Una vez ingresado el impuesto, se da por cumplida la obligación de la inscripción del prestatario.

b) Devolución de saldos a favor por inversiones

Se establece la devolución de los créditos fiscales originados en compra, construcción, fabricación, elaboración o importaciones definitiva de bienes de uso (excepto automóviles, ya que el crédito fiscal generado por el mismo no forma parte del régimen de devolución, salvo que dichos automóviles formen parte de la actividad principal de la empresa), que habiendo sido adquiridos a partir del 1/1/2018, y luego de transcurridos seis (6) períodos fiscales consecutivos, contados a partir de aquel en que resultó procedente su cómputo, no hubieran sido absorbidos por débitos fiscales generados por la actividad.

Esto también aplica para los bienes adquiridos por leasing, luego de los seis meses de ejercida la opción de compra.

Cuando los bienes antes mencionados estén destinados a ser utilizados para la exportación, actividad, operación y / o beneficiarse del mismo tratamiento que ellos, también se puede reembolsar el impuesto originalmente emitido al solicitante por la actividad comercial mencionada anteriormente. En este caso, el período mencionado en el párrafo anterior se calculará a partir del período fiscal en el que se realice la inversión.

Objetivo de la reforma

Poder mitigar la inmovilización en los proyectos de inversión.

Condiciones para el reintegro

- Que el saldo a favor cuyo reintegro se solicita esté íntegramente conformado por créditos fiscales originados en bienes de uso;
- Que dicha circunstancia se haya dado por seis (6) períodos fiscales consecutivos a partir de su cómputo;
- Que al momento de solicitar la devolución, los referidos bienes integren el patrimonio del solicitante, excepto cuando hubiere mediado caso fortuito o fuerza mayor (tales como casos de incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros), debidamente probado.
- El objetivo es poder computar contra el saldo resultante luego de computado el resto de los créditos fiscales originados en otras operaciones.
- Los bienes de uso comprendidos en este régimen son aquellos que revisten la calidad de bienes susceptibles de amortización para el impuesto a las ganancias.

Forma de llevar a cabo el reintegro

El impuesto al valor agregado correspondiente a las compras, construcción, fabricación, elaboración y/o importación definitiva de bienes, se imputará contra los débitos fiscales una vez computados los restantes créditos fiscales relacionados con la actividad gravada.

Sin perjuicio de las posteriores acciones de verificación, fiscalización y determinación que pueda desarrollar la Administración Federal de Ingresos Públicos, la devolución que se regula tendrá para el responsable carácter definitivo en la medida y en tanto las sumas devueltas tengan aplicación en:

- (i) Respecto de las operaciones gravadas por el impuesto en el mercado interno, los importes efectivamente ingresados resultantes de las diferencias entre los débitos y los restantes créditos fiscales generados como sujeto pasivo del gravamen, y
- (ii) Respecto de las exportaciones, actividades, operaciones y/o prestaciones que reciban igual tratamiento a ellas, los importes que hubieran tenido derecho a recuperar por los bienes que motivaron la devolución regulada en este artículo, si ésta no hubiera sido solicitada.

Reintegro de la devolución

Si transcurridos sesenta (60) períodos fiscales desde el reintegro, el dinero recibido no tiene la aplicación anterior, el responsable deberá restituir el excedente no utilizado en la forma y plazo que diga la ley y agregar el interés correspondiente. De la misma forma, si se produce un cese definitivo de actividad, disolución o reorganización empresarial antes del período mencionado.

c) Alícuota reducida

Se reduce la alícuota en un 50% con respecto a la alícuota general, es decir, al 10,5% en:

- Actividad agropecuaria: como la venta de animales y carnes de las especies aviar, cunícola y porcinos, incluso el tratamiento con los animales vivos, frutas, legumbres y hortalizas, miel de abejas a granel, entre otras;
- Harinas de trigo y productos elaborados como pan, galletas, facturas de panadería y todo otro producto elaborado exclusivamente con harina de trigo;
- Trabajos sobre inmuebles tanto propios como de terceros (No se incluye en ningún caso la venta por incorporación de bienes de propia producción);
- Prestaciones financieras especiales como los intereses por préstamos otorgados por los bancos u otras entidades financieras autorizadas del país, cuando el tomador sea responsable inscripto;
- Bienes de capital
- Transporte de pasajeros (terrestre, aéreos, acuáticos) cuando superen los 100 km.
- Servicios de asistencia médica cuando sean brindados por cooperativas, mutuales y sistemas de medicina prepaga. No se aplicará cuando la prestación de servicios se realice por derivación de las obras sociales y se trate de afiliados obligatorios.
- Entre otros.

d) Cómputo de contribuciones patronales como crédito fiscal

Se establece una reducción gradual del importe de contribuciones patronales que puede ser computado como crédito fiscal en IVA (en el marco del decreto 814/2001) hasta su efectiva desaparición en el año 2021.

Objetivo de la reforma

“Es objetivo prioritario de la política económica nacional establecer las bases para el crecimiento sostenido, la competitividad y el aumento del empleo. Para alcanzar tal objetivo, resulta particularmente necesario instrumentar medidas que tiendan a la reducción del nivel de los costos de producción. En tal sentido la política tributaria constituye un factor fundamental de política económica, siendo una de las metas del Gobierno Nacional disminuir la presión sobre la nómina salarial.

Dicha disminución de las contribuciones sobre la nómina salarial debe ser considerada como un paso hacia la mayor productividad de la economía en general y de los sectores de la producción que cuentan con Planes de Competitividad y Generación de Empleo, en particular. Es menester ordenar las reducciones establecidas en dichas normas, para simplificar los encuadramientos, las liquidaciones y las tareas de control y fiscalización sobre las contribuciones patronales, siendo conveniente, como instancia superadora, adoptar una modalidad de alícuota única para la casi totalidad de las mencionadas contribuciones.

En dicho marco, resulta razonable establecer una distinción en la utilización de las contribuciones patronales como generadoras de crédito fiscal, diferenciando las empresas comprendidas en sectores alcanzados por los Planes de Competitividad y Generación de Empleo, de las pertenecientes a sectores que aún no han ingresado en este tipo de planes.” (Decreto 814/2001)

e) Otras reformas

Se les da estatus legal a ciertos aspectos como: el recupero de IVA en las exportaciones de servicios; permitir recuperar en tiempos razonables los saldos a favor técnicos que se les producen a las empresas de servicios públicos cuando estas están subsidiadas por el Estado, al generar ingresos que, si bien no están alcanzados por el impuesto, permiten el recupero de los créditos fiscales derivados de la adquisición de los insumos necesarios para desarrollar sus actividades.

2- RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES. MONOTRIBUTO

A- MARCO TEÓRICO

Aspectos del Hecho Imponible

- Aspecto Objetivo o Material

El legislador parte de ciertos indicios (que a su modo de ver indican capacidad contributiva) que son hechos ciertos (hecho inherente) para poder arribar de esa forma a una determinada categoría en el régimen (hecho inferido) que evidencia su capacidad contributiva.

- Aspecto Subjetivo

Pueden adherir al régimen quienes revistan la condición de pequeños contribuyentes.

- Aspecto Espacial

Comprende la venta de cosas muebles como las prestaciones de servicio realizadas por sujetos residentes en el territorio nacional.

- Aspecto Temporal

Como la base es indiciaria, considera ciertos ingresos y parámetros de un determinado lapso de tiempo. El mismo anteriormente referenciado se trata de 12 meses anteriores al momento de realizar el análisis según la previsión legal.

Definición de pequeño contribuyente

Se consideran pequeños contribuyentes a las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria; los integrantes de cooperativas de trabajo y las sucesiones indivisas como continuadoras del causante hasta la finalización del mes donde se dicte la declaratoria de herederos o cuando se cumpla un año desde el fallecimiento, lo anterior.

No se considera actividad comprendida la dirección, administración o conducciones de sociedades, ya que las mismas van por el régimen general.

Parámetros a cumplir. *Art. 2 Anexo ley 24.977 s/26.565*

- 1) No superar el máximo de ingresos previsto para las categorías H, I, J o K según el caso;
- 2) No superar el máximo de las magnitudes físicas establecidas (superficie, consumo, energía, alquileres);
- 3) No superar el precio máximo unitario de venta;
- 4) No haber realizado importaciones de cosas muebles o servicios en los 12 meses calendario anteriores (salvo cierto tipo de importaciones);
- 5) No superar la cantidad de actividades o unidades de explotación máxima permitida.

Categorización

A diferencia del texto de la Ley 24.977 (año 1998), la normativa actual realiza una diferenciación en los requisitos exigidos. Se debe distinguir entre actividades que correspondan a: venta de cosas muebles o locaciones y/o prestaciones de servicios.

El motivo de la distinción es:

-Por la posibilidad de permanecer en el régimen si se superan los ingresos máximos de la categoría H cuando se realiza venta de cosas muebles;

-La obligación impositiva mensual es diferente (entre categoría C hasta la H);

-El parámetro de precio de venta unitario con tope en \$15.000 rige solamente para el caso de venta de cosas muebles.

¿Cómo se categoriza el contribuyente si realiza conjuntamente “venta de cosas muebles” y “prestaciones de servicios”?

La actividad principal será la que define qué ingresos, parámetros y requisitos deben ser considerados, y se entiende por ésta, aquella de donde provenga la mayor cantidad de ingresos.

Es relevante contemplar lo anteriormente mencionado ya que todo ello será evaluado a la hora de realizar cada recategorización semestral.

En caso de realizar actividades simultáneas (por ejemplo, un persona que ejerce como contador y a su vez es propietario de una casa de venta de ropa) se debe considerar a los fines de conocer si realiza venta de cosas muebles o locación de servicios, aquella que genere mayores ingresos; pero a los fines de comprar con las magnitudes establecidas para cada categoría, se debe sumar la totalidad de los ingresos, ya sea los generados por la venta de cosas muebles y lo generado por la prestación de servicios.

Tabla 4: Ejemplo

ACTIVIDAD	INGRESOS
Contador	\$70.000
Local de venta de ropa	\$120.000

Por el ejemplo expuesto, se considera que su actividad encuadra dentro de “Venta de cosas muebles” ya que es la actividad que mayores ingresos deja. Pero a los efectos de la categorización, se debe considerar ingresos por la suma de \$190.000

Efecto de la categorización: se realiza mediante el servicio online con clave fiscal, en el apartado de “Monotributo”. El pago del impuesto deberá realizarse a partir del mes de adhesión, salvo el caso de recategorización, donde aquí el cambio de importe en el impuesto tiene lugar el primer día del mes siguiente a la categorización.

En el caso de inicio de actividad en el mes posterior a la categorización, puede solicitarse el inicio en dicha fecha y pagar desde dicho mes.

Parámetros

- Ingresos Brutos

Son todos los ingresos devengados en el periodo. Los ingresos brutos comprenden a los impuestos nacionales excepto impuesto interno a los cigarrillos, impuesto adicional de emergencia a los cigarrillos e impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural.

No se considera ingreso, el producido de venta de bienes de uso, salvo si se cumplen las siguientes condiciones:

- 1) Vida útil superior a 2 años (puede utilizarse decreto 1038/2000); y
- 2) Permanecer en el patrimonio 12 meses desde la habilitación.

Actividades cuyos ingresos no son tenidos en cuenta a la hora de determinar los ingresos brutos:

- 1) Trabajo en relación de dependencia;
- 2) Percepción de jubilaciones, pensiones o retiros;

- 3) Desempeños de cargos públicos;
- 4) Director o administrador de sociedades;
- 5) Venta de valores mobiliarios (por ejemplo, venta de tenencias de acciones);
- 6) Operaciones financieras (por ejemplo, rentas obtenidas por plazo fijo);
- 7) Participación en las utilidades de cualquier sociedad.

- Energía Eléctrica

La energía eléctrica que debe ser considerada es aquella que surge de las facturas de haya vencido en los últimos 12 meses.

¿Qué sucede ante el caso de estar presentes frente a un inicio de actividad? Ante estos casos, corresponde siempre anualizar.

En el supuesto que el pequeño contribuyente desarrollará la actividad en su casa habitación u otros lugares con distinto destino, se considerará exclusivamente como magnitud física a la superficie afectada y a la energía eléctrica consumida en dicha actividad, como asimismo el monto proporcional del alquiler devengado. En caso de existir un único medidor se presume, salvo prueba en contrario, que se afectó el veinte por ciento (20%) a la actividad gravada, en la medida que se desarrollen actividades de bajo consumo energético. En cambio, se presume el noventa por ciento (90%), salvo prueba en contrario, en el supuesto de actividades de alto consumo energético.

¿Cómo categorizar a un contribuyente que posee más de una unidad de explotación de utilización no simultánea? Se debe considerar el mayor consumo, aunque no corresponda con el lugar que posea. Por ejemplo, la mayor cantidad de metros cuadrados.

En caso de estar frente a un contribuyente que posee más de una unidad de explotación de utilización simultánea, se debe considerar la sumatoria del consumo en cada unidad de explotación (por ejemplo: un contribuyente que tiene 3 kioscos).

Dicho parámetro no deberá ser considerado en actividades como: expendio de helados, kioscos, lavaderos de automotores y de ropa, juegos electrónicos donde la población sea inferior a 400.000 habitantes, entre otras. La Administración Federal analizará periódicamente dichas actividades, a efectos de estimar si subsisten las condiciones que fundamentaron la excepción.

- Superficie Afectada

Se trata exclusivamente del espacio de cada unidad de explotación destinado a su desarrollo con excepción de aquella, construida o descubierta, en que no se realice la misma (por ejemplo, depósitos, jardines, estacionamientos, accesos a los locales, entre otros).

En caso de tener más de una unidad de explotación con utilización simultánea, se sumarán las superficies afectadas a los efectos de la categorización. En el caso de poseer más de una unidad de explotación con utilización en forma no simultánea, se deberá considerar aquella que posee mayor superficie.

Lugares donde no se debe tener en cuenta dicha magnitud:

- Zonas urbanas o suburbanas donde la población sea hasta 400.000 habitantes;
- Playas de estacionamiento;

- Locación de inmuebles;
- Entre otros.

- Alquileres Devengados

Se considera tal a toda contraprestación en dinero o especie por el uso, goce o habitación y también los complementos como consecuencia del mismo:

- Mejoras sin indemnizar;
- Impuestos tomados a su cargo (Ejemplo: impuesto inmobiliario);
- Importes abonados por el uso de cosas muebles u otros accesorios provistos por el locador (Ejemplo: muebles, sillas, heladera, etc.).

Local o establecimiento con más de un responsable

En principio la norma no permite más de un responsable por un mismo local o establecimiento, excepto:

- Cuando la actividad sea desarrollada en espacios físicamente independientes y el lugar este subdividido con carácter autónomo; ó
- El local sea utilizado en forma no simultánea.

Diferentes situaciones que podrían llegar a presentarse:

- Un solo local con actividades que se desarrollan en forma simultánea (ejemplo: paseo de compras o consultorios médicos);
- Un solo local donde las actividades se realizan en forma no simultánea (ejemplo: lugar compartido en diferentes días y horarios);
- Cuando se utilicen para desarrollar las actividades más de una unidad de explotación de uso simultáneo (se suman los parámetros);
- Cuando se utilicen para desarrollar la actividad más de una unidad de explotación de uso no simultáneo (el mayor parámetro aunque no coincidan).

Actividades/Unidades de explotación

A los fines del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), en su artículo 17 inciso a) y b) se determina lo siguiente:

“...a) Unidad de explotación: entre otras, cada espacio físico (local, establecimiento, oficina, etcétera) donde se desarrolle la actividad y/o cada rodado, cuando este último constituya la actividad por la cual se solicita la adhesión al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) (taxímetros, remises, transporte, etcétera), inmueble en alquiler o cada condominio comprendido en el primer párrafo del artículo 5° de este reglamento del que forma parte el pequeño contribuyente.

b) Actividad económica: las ventas y/o prestaciones de servicios, que se realicen dentro de un mismo espacio físico, así como las actividades desarrolladas fuera de él con carácter complementario, accesorio o afín, como así también las obras y/o locaciones de cosas. Asimismo, reviste el carácter de actividad económica aquella por la que para su realización no se utilice un local o establecimiento...”

¿Cómo se debe computar? Según lo establecido en el artículo 12 del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes:

“...A los fines de la exclusión prevista en el inciso g) del artículo 20 del “Anexo”, los pequeños contribuyentes no deberán tener más de TRES (3) fuentes de ingresos incluidas en el régimen, correspondiendo entender como tales a cada una de las actividades económicas o a cada una de las unidades de explotación afectadas a la actividad. En consecuencia, para determinar las fuentes de ingresos, se deberán sumar en primer término las unidades de explotación y posteriormente las actividades económicas desarrolladas, en la medida en que por estas últimas no se posean unidades de explotación.”

A modo resumen, se puede observar la siguiente tabla.

Tabla 5: Resumen

	Superficie Afectada	KW consumidos	Alquileres Devengados
UNA UNIDAD DE EXPLOTACIÓN			
De uso simultáneo	El espacio físico destinado por cada uno al desarrollo de la actividad (a prorrata).	La consumida por cada uno de ellos o el % atribuidos por ellos.	El monto proporcionalmente al espacio físico utilizado para el desarrollo de la actividad.
De uno no simultáneo	Considera la destinada a la actividad.	Energía consumida en proporción al número de sujetos.	El monto devengado según la obligación de pago asumida por cada sujeto.
MÁS DE UNA UNIDAD DE EXPLOTACIÓN			
De uso simultáneo	Acumula la superficie de las diferentes unidades. (Art. 19 DR.)	Acumula los KW consumidos en las diferentes unidades. (Art. 18 DR).	Acumula los alquileres devengados de las diferentes unidades (Art. 22 DR).
De uno no simultáneo (*)	Considera la mayor superficie de las unidades utilizadas (Art. 15 RG 4309).	Considera el mayor consumo de energía de las unidades utilizadas (Art. 15 RG 4309).	Considera el mayor alquiler de las unidades utilizadas (Art. 15 RG 4309).

(*) No es necesario que exista coincidencia entre las unidades de donde se obtienen los parámetros, ya que la mayor superficie puede surgir de una unidad, pero el mayor consumo de energía de otra unidad.

Coexistencia del régimen simplificado con otros regímenes

Expresamente el Artículo 1 del Decreto Reglamentario 01/2010 establece que:

“...Resulta incompatible la condición de pequeño contribuyente con el desarrollo de alguna actividad, por la cual el sujeto conserve su carácter de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado...”

Sobre lo anteriormente mencionado, nada dice sobre la situación fiscal del contribuyente en cuanto a si está inscripto en Impuestos a las Ganancias o Bienes Personales, por lo que pueden coexistir.

Respecto a la coexistencia de un contribuyente como “IVA-Exento” e inscripto por otra actividad como Monotributista, la normativa nada dice, por lo que pueden coexistir.

Aclaración AFIP “ABC - Consultas frecuentes ID N° 12342985”: un contribuyente puede mantener su inscripción como IVA - Exento (tributando Impuesto a las Ganancias por dichos ingresos) y por otra actividad ser sujeto del régimen simplificado. Para ello, se deberá sumar los ingresos de la actividad como IVA - Exento con los del Monotributo para su recategorización o exclusión; con excepción de que la actividad sea la de dirección, administración o conducción de sociedades.

Impuesto Integrado. Composición

Por un lado, existe el componente impositivo que sustituye a los impuestos, y por el otro lado existe el componente previsional que sustituye el régimen de trabajadores autónomos. La suma de ambos conceptos da origen a la obligación de pago mensual (cuando corresponda ingresar ambas).

Es importante tener en cuenta que las cotizaciones previsionales fijas no pueden ser fraccionadas, excepto que así lo disponga la normativa.

- Componente impositivo

- Impuestos que sustituye: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias.
- Una vez adherido al Monotributo, la obligación mensual debe abonarse sin tener en cuenta el tratamiento que tendrían dichas operaciones en Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias. Ejemplo: Si la actividad fuese venta de libros, en Monotributo debo abonar la obligación mensual al margen de que en IVA dicha venta esté exenta.
- En algunos casos no es obligatorio su ingreso (ejemplo: actividad primaria Categoría A).

- Componente previsional. Régimen de seguridad social.

- El pago de la cuota mensual se forma de la siguiente forma:
 - 1) aportes al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) por un monto de \$745,49 (monto que se incrementa en un 10% a medida que aumenta de categoría).
 - 2) Sistema nacional de seguro de salud (Obra Social) por un monto de \$1041,22 (monto que se mantiene para todas las categorías).
- Quedan exceptuados de ingresar cotizaciones al régimen de la seguridad social y a obras sociales, los siguientes sujetos:
 - 1) Quienes se encuentran obligados por otros regímenes previsionales;
 - 2) Los menores de 18 años;
 - 3) Los contribuyentes que adhirieron al monotributo por locación de bienes muebles y/o inmuebles;
 - 4) Las sucesiones indivisas continuadoras de los sujetos adheridos al régimen que opten por la permanencia en el mismo;
 - 5) Quienes se jubilaron por leyes anteriores al 07/1994 (N° 18.037 y N° 18.038), es decir jubilados hasta el 06/1994.

B- BREVE RESUMEN DE LAS PRINCIPALES REFORMAS

Las siguientes modificaciones se realizaron con el objetivo de: evitar inequidades en el tratamiento tributario de los diferentes actores económicos; simplificar la carga administrativa; adaptar el marco normativo a distorsiones provocadas por el transcurso del tiempo; adecuar el mecanismo de actualización de valores, previéndose normas particulares para la magnitud de la cotización previsional.

Las mismas tendrán efecto a partir del 01/06/2018.

a) Precio unitario de venta

Es el precio de contado por cada unidad del bien ofrecido o comercializado independientemente del monto total facturado. Es importante tener en cuenta que dicha magnitud sólo deberá ser considerada para el caso de “Venta de cosas muebles”.

Se incrementa el precio unitario de ventas, de \$2.500 a \$15.000;

b) Recategorización semestral

Las recategorizaciones serán semestrales (es decir, se realizará el 30/06 y 31/12) en vez de cuatrimestrales, como así también la evaluación que debe ser realizada en caso de inicio de actividad.

Deberá constatarse el servicio de “Monotributo” (en la página web de A.F.I.P.) y acceder a la opción de “Recategorización”. Esto deberá hacerse en caso de que por ingresos o parámetros del contribuyente haya que cambiar de categoría, es decir, deberán considerarse los ingresos brutos acumulados, la energía eléctrica consumida y los alquileres devengados en los 12 meses anteriores, así como la superficie afectada a la actividad en ese momento. Caso contrario, no se realiza nada y el contribuyente continúa en la misma categoría ya declarada anteriormente. De todas formas, es importante destacar que A.F.I.P. se reserva la potestad de exigir la confirmación de datos por parte del contribuyente.

Efectos de la recategorización: desde el primer día del segundo mes siguiente del último mes del semestre analizado. Por ejemplo: si recategorizo en Julio (periodo Enero - Junio) el pago es desde Agosto (segundo mes siguiente del último mes del semestre).

c) Recategorización de oficio y exclusión de pleno derecho

- Recategorización de oficio

Se incorpora dentro del texto legal la facultad para recategorizar de oficio a los contribuyentes cuya situación declarada no se ajuste a los bienes adquiridos, los depósitos bancarios y los gastos incurridos por la actividad por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos

Si un contribuyente no se recategoriza estando obligado o lo hace de forma inexacta, y dicha situación es detectada por A.F.I.P., el sujeto será recategorizado de oficio y tendrá multa del 50% de lo dejado de ingresar. Esto será así en la medida de que la información que se recabe no implique la exclusión de pleno derecho del sujeto.

La misma podrá realizarse por dos sistemas distintos:

- 1) Por medio de Fiscalización Presencial: la misma consiste en que si los siguientes parámetros (a) por compras de bienes y gastos relacionados con la actividad; b) por adquisición de bienes; c) por gastos personales; d) por acreditaciones bancarias) no coinciden con los ingresos de la categoría declarada, AFIP procederá a recategorizar al contribuyente.
Dicho contribuyente dispone de 10 días para presentar su defensa; luego el Juez Administrativo resuelve. En caso de disconformidad por parte del contribuyente, se puede presentar el recurso de apelación dentro de los 15 días de notificada la resolución que recategoriza.
- 2) Por medio de Controles Sistémicos: en este caso AFIP notificará al domicilio fiscal electrónico el primer día de Agosto o Febrero de cada año el acto que recategoriza al contribuyente.
Para constatar el motivo, el contribuyente debe hacerlo en el servicio MO.RE.O (Módulo Recategorización de Oficio) con su respectiva clave fiscal.
Ante alguna disconformidad, al igual que en el anterior sistema, el contribuyente puede presentar el recurso de apelación.

- Exclusión de pleno derecho

La misma podrá realizarse por dos sistemas distintos:

- 1) Por medio de Fiscalización Presencial: en el presente caso se aplica lo mismo que el sistema de fiscalización presencial de las recategorizaciones.
- 2) Por medio de Controles Sistémicos: ante esta situación, el primer día de cada mes el fisco publica una nómina de excluidos del Monotributo y a su vez remite una comunicación al domicilio fiscal electrónico. Para conocer los motivos, el contribuyente debe acceder al servicio “Monotributo - Exclusión de pleno derecho” con su respectiva clave fiscal.
En caso de disconformidad, el contribuyente tiene 15 días desde notificada la resolución que lo excluye para presentar el recurso de apelación.

- d) Condominios - Adhesión de sus integrantes

Desaparece la posibilidad de que el condominio sea monotributista, aunque en el caso de locación de cosas muebles o inmuebles, los condóminos podrán adherirse al monotributo siempre que:

- Todos los integrantes del condominio se adhieran al monotributo por la totalidad de las locaciones;
- En caso de que uno de los condóminos no pueda ser monotributista por incompatibilidad (Ejemplo: ser Responsable Inscripto) el condominio deberá inscribirse en el régimen general;
- El monto abonado por cada condómino adherido al monotributo sustituye el Impuesto al Valor Agregado (del condominio) y el Impuesto a las Ganancias (en cabeza del condominio).

- e) Sanciones

Se establece que a los efectos de aplicar la multa del cincuenta por ciento (50%) a quienes no presenten las declaraciones juradas de recategorización, presenten la declaración jurada inexactas, y en consecuencia omitan el pago del tributo, la misma se aplica sobre el impuesto integrado e incluso sobre la cotización previsional.

- f) Otras disposiciones

- Las sociedades de la Sección IV (sociedades simples) de la Ley General de Sociedades ya no podrán ser monotributistas;

- Se restringe la vigencia de las sucesiones indivisas como monotributistas (desalienta la existencia de sucesiones indivisas por largos periodos de tiempo);
- Desaparece el requisito adicional de poseer una cantidad mínima de trabajadores en las últimas tres categorías para venta de cosa mueble;
- Los montos máximos de facturación, los alquileres devengados y los importes del impuesto integrado correspondientes a cada categoría, las cotizaciones previsionales, el precio máximo de venta y otros, se actualizarán en enero de cada año en proporción a las dos últimas variaciones del índice de movilidad de las prestaciones previsionales de la Ley 24.241 y resultarán aplicables a partir de dicho mes.
- Se faculta al Poder Ejecutivo a incrementar por única vez las cotizaciones con destino al Sistema Nacional de Seguro de Salud, de forma tal que sean representativas.

3- IMPUESTOS INTERNOS

A - MARCO TEÓRICO

El sistema tributario argentino aplica mediante AFIP un tributo sobre la venta de algunos productos y servicios a los que se grava en forma de impuestos internos y el cual es soportado por los consumidores finales. Las tasas aplicables del Impuesto Interno son establecidas mediante la Ley 2467.

Características del impuesto

- Indirecto: grava la manifestación mediata de la riqueza.
- Específico: grava un bien o servicio específico nombrado por ley.
- Monofásico por regla general: grava una sola etapa que es la salida de fabricación del producto.
- Plurifásico no acumulativo en particular: este es el caso de los objetos suntuarios (bienes elaborados con oro, plata, indumentarias con pieles de animales, etc.). Ante esta situación, la ley establece un sistema de pago a cuenta que evita que el impuesto sea acumulativo.
- No Acumulativo: me permite en cada etapa descontar del impuesto determinado en la etapa actual, el impuesto determinado en la etapa anterior y así pagar la diferencia.

Periodo fiscal

El periodo fiscal del impuesto es mensual.

Aspectos del Hecho Imponible

- Aspecto Objetivo o Material

Según Ley 3.764: seguros, productos electrónicos.

Según Ley 24.674 (Modificada por la Ley 25.239): tabacos; bebidas alcohólicas; cervezas; bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados.

Según Ley 24674: servicios de telefonía celular y satelital, champañas, objetos suntuarios, vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deporte y aeronaves.

- Aspecto Subjetivo

Se consideran sujetos pasivos del impuesto los fabricantes, importadores o fraccionadores; las personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones o fraccionamientos; los responsables sustitutos, que son responsables por artículos gravados que utilicen como materia prima otros productos gravados; intermediarios; proveedores de servicios de telefonía celular y satelital; compañías que celebren contratos de seguros. Es importante destacar que también son deudores del impuesto por mercaderías gravadas cuya adquisición no fuere fehacientemente justificada los intermediarios entre responsable y consumidor.

- Aspecto Espacial

Quedan alcanzados todos los hechos producidos dentro del territorio del país.

Excepciones:

- Primas de seguros otorgadas por aseguradoras establecidas en el país sobre bienes situados en el exterior;

- Seguros sobre personas, bienes, cosas muebles e inmuebles situados en el país realizadas por aseguradoras del exterior.

- Aspecto Temporal

Para aplicar el mismo, es importante contemplar el concepto de expendio.

Casos Generales: el expendio se genera cuando se da la transferencia a cualquier título de los productos gravados, es decir, cuando se da su despacho a plaza cuando se trate de importaciones para consumo (de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera) y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

Casos Especiales:

- El consumo de mercaderías gravadas dentro de la fábrica como manufactura o locales de fraccionamiento.

- Las diferencias no cubiertas por las tolerancias que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos. Salvo prueba en contra del responsable, es decir, si supero las tolerancias de la AFIP, la ley lo considera expendio, salvo que el contribuyente pueda demostrar que el bien no se sometió al proceso productivo. Ejemplo: deterioro, mermas

- Importaciones de bienes de uso personales cuando estos no queden cubiertos con las franquicias aduaneras.

- Telefonía celular y satelital: el expendio se genera cuando vence la factura y/o venta y/o recargo de la tarjeta.

- Seguros: hay expendio cuando se da la percepción de las primas por la aseguradora.

- Tabacos y bebidas alcohólicas: se presume admitiendo prueba en contra, que el expendio se genera en la salida de fábrica o depósito fiscal que implica la transferencia de los respectivos productos gravados.

- Bebidas analcohólicas: hay expendio cuando se da la transferencia efectuada por los fabricantes, importadores o aquellos por cuya cuenta se efectúa la elaboración.

- Tabacos: se entiende como expendio la salida de fábrica, o la salida de aduana cuando se trate de importación para consumo, o la salida de los depósitos fiscales o el consumo interno en fábrica.

Base imponible

Se considera débito fiscal a aquel monto que surge de multiplicar la alícuota de cada producto objeto del impuesto por el precio neto de venta el cual surge de la factura o documento equivalente.

Se deducen del precio:

-Bonificaciones y descuentos en efectivo hechos al comprador por épocas de pago u otros conceptos similares (discriminado en la factura, debidamente contabilizado y que corresponda en forma directa a ventas gravadas);

- Intereses por financiación del precio neto de venta (discriminado en la factura, debidamente contabilizado y que corresponda en forma directa a ventas gravadas);

-Débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que corresponda al enajenante como contribuyente de derecho (discriminado en la factura, debidamente contabilizado y que corresponda en forma directa a ventas gravadas);

-Devoluciones de mercaderías.

No se deducen del precio:

-El valor de los envases; excepto cuando sean objeto de un contrato de comodato, en donde se gravará exclusivamente el producto, con prescindencia del valor de dichos envases;

-No se admite la asignación de valores independientes al contenido y al continente;

-El impuesto de esta ley ya que forman parte de su propia Base Imponible (es por ello la necesidad de utilizar la “Tasa Efectiva”) o de otros tributos que inciden sobre la operación, excepto IVA;

-Fletes y acarreos, cuando la venta haya sido convenida con entrega de la mercadería en el lugar de destino. Cuando el transporte no haya sido efectuado con medios o personal del comprador, se entenderá que la venta ha sido realizada en las condiciones precitadas.

B - BREVE RESUMEN DE LAS PRINCIPALES REFORMAS

La ley de reforma, Ley 27.430, plantea modificaciones en el esquema de alícuotas de los impuestos internos. El objetivo de este trabajo de investigación es analizar los casos significativos en materia de alícuotas aplicables. Recordemos que, en general:

- 1) Con relación a las bebidas y el tabaco, se modifican las alícuotas de los productos perjudiciales para la salud de la población;
- 2) Por otra parte, se reduce el impuesto para los productos electrónicos y los vehículos de gama media, y se incrementa para ciertos productos de alta gama.

A continuación, exponemos los cambios más importantes.

a) Tabaco

TEXTO ACTUAL	TEXTO ANTERIOR
Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, incluyendo impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del 70%.	Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, incluyendo impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del 75%.

No obstante, el impuesto que corresponda no podrá ser inferior a \$28 por cada envase de 20 unidades.	
---	--

b) Bebidas Alcohólicas.

TEXTO ACTUAL	TEXTO ANTERIOR
<p>a) Whisky: 26%.</p> <p>b) Coñac, brandy, ginebra, pisco, tequila, vodka o ron: 26%.</p> <p>En función de su graduación:</p> <ol style="list-style-type: none"> Primera clase, de 10° hasta 29° y fracción: 20%. Segunda clase, de 30° y más: 26%. 	<p>a) Whisky: 20%.</p> <p>b) Coñac, brandy, ginebra, pisco, tequila, vodka o ron: 20%.</p> <p>En función de su graduación:</p> <ol style="list-style-type: none"> Primera clase, de 10° hasta 29° y fracción: 20%. Segunda clase, de 30° y más: 20%.

c) Bebidas con cafeína y taurina

TEXTO ACTUAL	TEXTO ANTERIOR
Las bebidas con cafeína y taurina, suplementadas o no, definidas en los artículos 1388 y 1388 bis del Código Alimentario Argentino tributarán con una tasa del 10%.	No estaban alcanzadas por el impuesto.

d) Cervezas

TEXTO ACTUAL	TEXTO ANTERIOR
<p>Alícuota general del 14%.</p> <p>Cuando se trate de cervezas de elaboración artesanal producidas por emprendimientos que encuadren en la categoría de micro, pequeñas y medianas empresas, según los términos del artículo 1 de la Ley 25.300 y sus normas complementarias, la tasa aplicable será del 8%.</p> <p>Se hallan exentas de este impuesto las cervezas que tengan hasta uno coma dos grados de alcohol en volumen.</p>	Alícuota del 8%.

e) Servicios de telefonía celular y satelital

TEXTO ACTUAL	TEXTO ANTERIOR
Alícuota aplicable: 5%.	Alícuota aplicable: 4%.

- f) Vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves.
- Para los bienes concebidos para el transporte de personas, excluidos los autobuses, colectivos, trolebuses, autocares, coche ambulancias y coche celulares (Art. 38, inc. a)), los preparados para acampar (Art. 38, inc. b)), y para los chasis con motor y motores vehículos citados, incluido los destinados a motociclos y velocípedos con motor (Art. 38, inc. d)), se deja sin efecto el impuesto para operaciones con precio de ventas, sin considerar impuestos, incluidos los opcional, igual o inferior a \$900.000. Las citadas operaciones por valores superiores a \$ 900.000 estarán gravadas al 20%.
 - Para los motociclos y velocípedos con motor (Art. 38, inc. c)) se deja sin efecto el impuesto para operaciones con precio de ventas, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, igual o inferior a \$140.000, y se graban al 20% cuando superen dicho importe.
 - Para embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda (Art. 38, inc. e)) se deja sin efecto el impuesto para operaciones con precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, igual o inferior a \$800.000. Las citadas operaciones por valores superiores a \$800.000 estarán gravadas al 20%.

TEXTO ACTUAL	TEXTO ANTERIOR
En general, la tasa será del 20%. Las operaciones con precio de venta igual o inferior a \$900.000 están exentas.	En general, aplican las siguientes alícuotas: -Operaciones con precio de venta igual o inferior a \$380.000: 0%. -Operaciones con precio de venta superior a \$380.000 hasta \$800.000: 10%. -Operaciones con precio de venta superior a \$800.000: 20%.
Motociclos y velocípedos con motor están exentos cuando el precio sea igual o inferior a \$140.000.	Motociclos y velocípedos con motor aplican la alícuota del 0% cuando el precio sea igual o inferior a \$70.000. Las operaciones con precio superior quedan alcanzadas a la tasa del 10%.
Las embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda aplica la alícuota del 0% cuando el precio sea igual o inferior a \$800.000.	Las embarcaciones concebidas para recreo o deportes y los motores fuera de borda aplican la alícuota del 0% cuando el precio sea igual o inferior a \$430.000. Las que sean superiores aplicarán una alícuota del 10%. Las aeronaves, aviones, hidroaviones, planeadores y helicópteros concebidos para recreo o deportes aplican la alícuota del 0% cuando el precio sea igual o inferior a \$240.000. Las que sean superiores aplicarán una alícuota del 10%

Señalamos que los importes consignados para estos vehículos se actualizarán anualmente, por año calendario, sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el INDEC, considerando las variaciones acumuladas de dichos Índice desde el mes de enero de 2018, inclusive.

g) Otros bienes: celulares, monitores y proyectores, televisores, radios, etc.

TEXTO ACTUAL	TEXTO ANTERIOR
<p>Están alcanzados con la tasa del 10,5% los bienes que se clasifiquen en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur que se indican en la planilla anexa.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cuando los referidos bienes sean fabricados por empresas beneficiarias del régimen de la Ley 19.640, siempre que acrediten origen en el Área Aduanera Especial creada por esta última ley, la alícuota será del 0%. 	<p>Están alcanzadas a la tasa del 17% los bienes que se clasifican en las partidas de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera que se indican en la Planilla Anexa II.</p>

4- IMPUESTO A LOS COMBUSTIBLES

A - MARCO TEÓRICO

Aspectos del Hecho Imponible

- Aspecto Objetivo o Material

El impuesto recae en todo el territorio nacional sobre la transferencia e importación a título gratuito u oneroso de los siguientes combustibles: Naftas con y sin plomo, Nafta virgen, Gasolina natural, Solvente, Aguarrás, Gasoil, Diesel oil, Kerosene y Gas natural comprimido.

Será también aplicable al combustible gravado consumido por el responsable, excepto el que utilizase en la elaboración de otros productos sujetos al mismo.

- Aspecto Subjetivo

Quedan alcanzados por el impuesto:

-Los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de productos gravados que no cuenten con la documentación que acredite que tales productos han tributado el impuesto de esta Ley o están comprendidos en las exenciones, serán responsables por el impuesto sobre tales productos sin perjuicio de las sanciones que legalmente les correspondan ni de la responsabilidad de los demás sujetos intervinientes en la transgresión.

-Las empresas que refinen o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas.

-Quienes realicen la importación definitiva del combustible gravado;

-Las empresas que refinen o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas.

-Las empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través de terceros.

-Quienes no estén comprendidos en lo descripto precedentemente y revendan el combustible que hubieren importado.

- Aspecto Espacial

Tanto para los combustibles líquidos, como para el gas natural, el impuesto afecta las transferencias realizadas en todo el territorio nacional.

- Aspecto Temporal

La obligación de tributar, según Ley N° 23.966/91, se perfecciona por:

- 1) La entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente.
- 2) El retiro del producto para su consumo, en el caso del combustible gravado consumido por el sujeto pasivo.
- 3) El momento de la verificación de la tenencia de gas para consumo automotor de parte de los titulares de bocas de expendio.
- 4) La determinación de diferencias de inventarios.
- 5) El despacho a plaza, cuando se trate de productos importados.

Régimen de registración e información

- Facturación y registración: A efectos de posibilitar las acciones por parte de la AFIP, dicho organismo consideró necesario disponer que los comprobantes que den respaldo a las operaciones de transferencia de combustibles gravados, deberán contener, entre otros datos, la base imponible que se tomó en cuenta a los fines de la liquidación del gravamen o, en su caso, el monto por unidad de medida previsto en el tercer párrafo del artículo 4° de la ley.

Actualmente, se utiliza el sistema de base imponible y alícuota. En consecuencia, y mediante Resolución General N° 2.074 y modificando RG 1415, incorpora al artículo 23 del capítulo H la emisión de comprobantes para situaciones especiales.

La obligación de facturar, resultará de aplicación para todos los sujetos intervinientes en la cadena de comercialización de combustibles líquidos, excepto para operaciones con consumidores finales. Los responsables deberán solicitar su inscripción en el gravamen, presentando nota firmada con ubicación y capacidad de las plantas de refinación, las materias primas que destilan y los productos que obtienen, indicando si son distribuidores, mayoristas, etc.

- Declaración jurada y régimen de anticipos: La forma de determinación e ingreso del tributo, está reglada por la RG 4247/96, junto con sus modificatorias y normas complementarias, indicando el régimen de anticipos, requisitos, plazos, y demás condiciones, y fijando el vencimiento periódico para la presentación de declaraciones, mediante el aplicativo "COMBUSTIBLES LÍQUIDOS – Versión 2.0". El mismo emite un formulario de Declaración Jurada, el 684/E, que deberá presentarse hasta el día 22 del mes inmediato posterior al que se declare.

Los sujetos pasivos del tributo deberán ingresar los anticipos, en concepto de pago a cuenta, de acuerdo con la siguiente tabla:

Tabla 6: Tabla de anticipos, vencimientos y porcentajes

TABLA DE ANTICIPOS						
FECHAS DE VENCIMIENTOS Y PORCENTAJES						
ENERO - NOVIEMBRE	DIAS	8	20	24	3	TOTAL
	NAFTAS	7,50%	30%	36,50%	17%	91%
	RESTO {1}			30%		30%
DICIEMBRE	DIAS	20		28		TOTAL
	NAFTAS	72,50%		22,50%		95%
	RESTO {1}	67,50%		27,50%		95%

Los sujetos pasivos del gravamen deberán presentar junto con los formularios de declaración jurada antes mencionados, una nota, en los términos de la RG 1128, en la que detallarán diversos datos por producto, como diferentes precios, cantidad de litros transferidos y consumidos, alícuota aplicable por producto, mayor valor que surja por comparación entre resultado obtenido y los valores mínimos a ingresar por producto, etc.

A los fines de determinar los anticipos del impuesto que corresponda abonar, deberá considerarse como base imponible al monto consignado en la columna "TOTAL" del formulario 684/C, correspondiente al penúltimo mes calendario anterior a aquel al cual resulten imputables los anticipos.

Mediante RG 1565 se estableció el procedimiento para determinar el gravamen y liquidar los anticipos, considerando la AFIP conveniente prever la utilización de un Programa Aplicativo para la determinación del mismo, estableciendo mediante RG 1597/2003 la obligación del uso del mismo para los sujetos contribuyentes, plasmándose la determinación en el F684/E.

B - BREVE RESUMEN DE LAS PRINCIPALES REFORMAS

Se redefine el impuesto a los combustibles, incorporando un impuesto a las emisiones de dióxido de carbono.

Con relación al pago a cuenta del impuesto que puede ser tomado en el impuesto a las ganancias para los productores agropecuarios, minería y pesca, se reduce al 45 %. Igual tratamiento tendrán en el Impuesto al Valor Agregado las empresas de transporte de cargas y de pasajeros.

Sistema de Pago a Cuenta

Se introdujeron modificaciones al sistema de pagos a cuenta que pueden computar ciertos consumidores de combustibles líquidos. A estos sujetos se los autoriza a emplear, como créditos en otros tributos, una porción del costo del impuesto a los combustibles. El impuesto que se puede descargar es únicamente en Impuesto a la Transferencia de Combustible (ITC) del capítulo I de la ley, no así el impuesto al dióxido de carbono previsto en el capítulo II.

- a) Productos Agropecuarios: Los productos agropecuarios y los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha podrán utilizar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 45% del impuesto sobre los combustibles (no al CO₂) contenido en las compras de

gasoil empleado en la “máquina agrícola”. No se ha mencionado el consumo del gasoil para otros usos (por ejemplo, gasoil de las camionetas). este pago a cuenta no puede generar saldo a favor del contribuyente, pudiendo trasladarse hasta el siguiente período fiscal en el remanente no empleado en el período de su consumo.

La norma fija un “tope” del crédito, el que surge de multiplicar la cantidad de litros consumidos en el anterior período fiscal por el impuesto vigente al cierre del ejercicio, respecto del crédito que se pretende computar en el presente ejercicio. De todas formas, se admite que la diferencia podrá utilizarse por encima de dicho límite, en la medida en que pueda probarse fehacientemente los motivos que originan el cómputo de la diferencia (ejemplo: nuevas máquinas afectadas o mayores horas de trabajo, entre otros)

- b) Actividad Minera y Pesquera: Se podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 45% del impuesto sobre los combustibles contenido en las compras de gasoil del período fiscal “... los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima hasta el límite del impuesto abonado por los utilizados directamente en las operaciones extractivas y de pesca...”. Aquí parecería ser más abarcativo que el previsto para los productores agropecuarios. En el caso de la actividad minera, no debemos olvidar la desgravación prevista en el decreto 377/1998.
- c) Transporte Público: Para el transporte público de pasajeros y/o de cargas terrestres, fluvial o marítimo podrán computar como pago a cuenta del impuesto al valor agregado (IVA) el 45% del impuesto a los combustibles contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal para las unidades afectadas al transporte de cosas o personas. El remanente no utilizado podrá trasladarse a períodos siguientes hasta su agotamiento.

A continuación, artículos del decreto 377/1998 de mayor relevancia:

“...Artículo 1: Aclárese que el combustible especial para minería no integra la nómina de productos gravados por el impuesto a los combustibles líquidos que establece el Título I, Capítulo II, artículo 3º, inc. c) de la Ley N° 24.698, modificatoria de la Ley N° 23.966.

Artículo 2: El combustible especial para minería se define por las siguientes características: "COMBUSTIBLE ESPECIAL PARA MINERÍA: Toda mezcla de hidrocarburos intermedios para ser quemado en calderas o plantas de energía térmica y/o grandes motores diesel estacionarios, para ser utilizado en aplicaciones mineras donde la baja temperatura limita el uso de destilados más pesados."

Art. 3º-El combustible especial para minería, a los fines de la aplicación de la Ley N° 23.966 y sus modificaciones, tendrá un tratamiento impositivo igual al del fuel oil, prohibiéndose la utilización del mismo en cualquier uso que no fuera la producción de energía y las operaciones industriales que las empresas mineras desarrollan a gran altitud sobre el nivel del mar..."

En síntesis, se puede observar nuevamente que hubo numerosas reformas estructurales en la normativa en comparación con otras reformas previas, de las cuales muchas de ellas todavía siguen pendientes por lo que deben ser resueltas por la reglamentación. Es importante destacar que dichas reformas todavía no logran corregir el principio básico de la real capacidad de contribución del contribuyente y en algunos casos vulnera la equidad, ya que no se genera una disminución de la carga tributaria total aplicable a la renta empresarial, sino un cambio en el esquema de imposición de las corporaciones y de los individuos titulares de aquellas.

CAPÍTULO IV - ACTUALIDAD DEL IMPUESTO EN ESTE NUEVO CONTEXTO 2020-2021

Finalmente, en este último capítulo del trabajo abordamos los temas de la actualidad 2020-2021 referidos al contexto pandémico de COVID-19, que tuvo gran impacto en el aspecto económico del país y que dio lugar a grandes modificaciones tributarias. Además de los decretos y leyes, se utilizaron autores como Bruchou, Fernández Madero & Lombardi.

1- LEY 27541

En un marco de emergencia pública (declarada así en los aspectos económicos, financieros, fiscales, administrativos, previsionales, tarifarios, energéticos, sanitarios y sociales); el 23 de Diciembre de 2019 entró en vigor la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva.

Podemos enumerar los principales objetivos de esta ley y luego hacer una breve mención a cada uno de ellos:

- 1)Reestructuración de la deuda pública
- 2)Reestructuración tarifaria
- 3)Promoción de la reactivación productiva
- 4)Sostenibilidad fiscal
- 5)Reestructuración del sistema de jubilaciones y pensiones
- 6)Suministro de medicamentos esenciales
- 7)Recuperación de los salarios
- 8)Mecanismos para facilitar la obtención de acuerdos salariales

Como se puede ver, es otra vía para buscar soluciones a la situación del país.

Veamos cómo estos puntos son tratados por la ley 27541:

1) Deuda externa

En su artículo 3ro se faculta al PEN a renegociar la deuda externa del país, otorgándole potestades de llevar adelante gestiones y actos necesarios para recuperar y asegurar la sostenibilidad de la misma. En la misma ley, se autoriza al gobierno nacional a emitir letras en dólares con ciertas condiciones y hasta cierto monto y a adquirir con ello divisas en el BCRA, las cuales solo se podrán usar para pagar obligaciones de deuda en moneda extranjera.

2) Reestructuración tarifaria

Más que nada la ley busca iniciar un proceso de renegociación de la revisión tarifaria integral, con el objetivo de reducir la carga tarifaria real sobre los hogares, comercios e industrias. Este punto hace hincapié en el sistema energético, y le da facultades al PEN para reglar la estructuración tarifaria del sistema energético con criterios de equidad distributiva y sustentabilidad productiva para asegurar un funcionamiento eficiente.

3) Promoción de la reactivación productiva

Se extiende a los empleadores del sector primario, agrícola e industrial, textiles, de confección, del cuero y marroquinería. El beneficio es el cómputo del 100% de la detracción mínima para las contribuciones sociales que se devenguen a partir del mes de marzo de 2019 y hasta el 31/12/2021, quedando incluidas estas actividades en el tratamiento preferencial, que deja de lado la disposición para el resto de las actividades no preferenciales, las cuales deben aplicar los siguientes porcentajes:

Detracción de la base imponible para contribuciones patronales	Hasta el 31/12/2018	Hasta el 31/12/2019	Hasta el 31/12/2020	Hasta el 31/12/2021	Desde el 1/1/2022
	20%	40%	60%	80%	100%

El tratamiento preferencial no resulta aplicable hasta que el empleador no acredite la cantidad de trabajadores afectados a las tareas que son base de la actividad promocionada.

4) Sostenibilidad fiscal

Se delega al PEN las facultades para crear las condiciones para lograr la sostenibilidad fiscal. Se establece un régimen de regularización de obligaciones tributarias, de seguridad social y aduaneras para MiPyMES.

Lo más relevante de este punto es que se establece una moratoria especial, le llamamos especial porque existen tres vías de cancelación de capital:

- Compensación con saldos a favor
- Pago al contado con descuento
- Pago en cuotas

De ellas, resulta la novedad de la posibilidad de cancelar la deuda con una compensación con saldos a favor de libre disponibilidad, por supuesto todo ello es bajo resoluciones de AFIP.

5) Sistema de jubilaciones y pensiones

La ley busca reforzar el carácter redistributivo y solidario de los haberes previsionales, considerando los distintos regímenes que lo integran como un sistema único, para así mejorar el poder adquisitivo de quienes reciben menores ingresos.

6) Suministro de medicamentos esenciales

La ley busca procurar el suministro de medicamentos esenciales para tratamientos ambulatorios a pacientes en condiciones de vulnerabilidad social, el acceso a medicamentos e insumos esenciales para la prevención y tratamiento de las enfermedades infecciosas y crónicas no transmisibles, atender al efectivo cumplimiento de la ley que trata sobre el control de enfermedades prevenibles por vacunas y asegurar a los beneficiarios del INSSJP y del SNSS el acceso a las prestaciones médicas esenciales.

7) Recuperación de los salarios

Se pretende el impulso de la recuperación de los salarios de los sectores más vulnerados.

8) Acuerdos salariales

Se busca generar mecanismos para facilitar la obtención de acuerdos salariales, siguiendo la línea del punto anterior, para beneficiar a los sectores de alta vulneración.

A- MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES:

-Se vuelve a modificar tanto las escalas como las alícuotas – Artículo 25 de la Ley.

-También se cambia el criterio para definir a los sujetos alcanzados por el gravamen, considerando en vez del lugar del domicilio, el lugar de residencia, remitiéndose a los conceptos de la ley de impuesto a las ganancias – Arts. 116 y siguientes.

-Tributación de bienes situados en el exterior: El segundo párrafo del artículo 25 quedó redactado de la siguiente manera:

“Delegase en el Poder Ejecutivo nacional hasta el 31 de diciembre de 2020, la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores hasta en un cien por ciento (100%) sobre la tasa máxima expuesta en el cuadro precedente, para gravar los bienes situados en el exterior, y de disminuirla, para el caso de activos financieros situados en el exterior, en caso de verificarse la repatriación del producido de su realización, supuesto en el que podrá fijar la magnitud de la devolución de hasta el monto oportunamente ingresado. En el supuesto de definir dichas alícuotas diferenciales y a fin de determinar el monto alcanzado por cada tasa, el mínimo no imponible se restará en primer término de los bienes en el país. ”

La ley hace referencia como activo financiero situado en el exterior a los siguientes puntos:

- *“Tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior;*
- *Participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior, incluidas las empresas unipersonales;*
- *Derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior, o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior;*
- *Toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotas partes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación;*
- *Créditos y todo tipo de derecho del exterior susceptible de valor económico y toda otra especie que se prevea en la reglamentación, pudiendo también precisar los responsables sustitutos en aquellos casos en que se detecten maniobras elusivas o evasivas.”*

-Repatriación de activos financieros: En cumplimiento del segundo párrafo el artículo 25, que facultó al Poder ejecutivo a disminuir la alícuota cuando se repatrien activos financieros del exterior, es que el Decreto 99/19, con relación a este punto dispone:

“Art. 10 – Se entenderá por repatriación, a los fines del segundo párrafo del artículo 25 de la ley referida en el artículo precedente, al ingreso al país, hasta el 31 de marzo de cada año, inclusive, de:

i) *Las tenencias de moneda extranjera en el exterior, y*

ii) *Los importes generados como resultado de la realización de los activos financieros pertenecientes a las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo.*

Art. 11 – Quedan exceptuados del pago del gravamen, al que hace referencia el artículo 9 de este decreto, los sujetos que hubieren repatriado activos financieros a la fecha señalada en el artículo anterior, que representen, por lo menos, un cinco por ciento (5%) del total del valor de los bienes situados en el exterior.”

Modificación incorporada por Decreto 116/20 B.O.: 30/01/2020: *“El beneficio se mantendrá en la medida que esos fondos permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras), en entidades comprendidas en el régimen de la ley 21526, hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se hubiera verificado la repatriación o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los siguientes destinos:*

a) *Su venta en el mercado único y libre de cambios, a través de la entidad financiera que recibió la transferencia original desde el exterior.*

b) *La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva que constituya el Banco de Inversión y Comercio Exterior, en carácter de fiduciario y bajo el contralor del Ministerio de Desarrollo Productivo como Autoridad de Aplicación, siempre que tal inversión se mantenga bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.*

c) *La suscripción o adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión existentes o a crearse, en el marco de la ley 24083 y sus modificaciones, que cumplan con los requisitos exigidos por la Comisión Nacional de Valores, organismo descentralizado en el ámbito del Ministerio de Economía, para dicho fin y que se mantengan bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación. Los fondos aplicados deben provenir de la misma cuenta que recibió la transferencia original desde el exterior.*

Cuando los fondos que se hubieren depositado se destinarán, en forma parcial, a alguna de las operaciones mencionadas en los incisos precedentes, el remanente no afectado a estas últimas debe continuar depositado en las cuentas y hasta la fecha, indicadas en el párrafo anterior”.

-Acciones y/o participaciones societarias: *Se incrementa la alícuota que se aplica sobre el valor determinado de las acciones y/o participaciones societarias, del 0,25% al 0,50% a partir del período fiscal 2019 – Artículo 29 de la ley.*

2- LEY 27549

La ley 27549 surge en un contexto de pandemia mundial, COVID-19, donde se le otorgan beneficios especiales al personal de salud, fuerzas armadas, de seguridad y otros.

La mencionada ley, exime transitoriamente del Impuesto a las Ganancias (a partir del 1ro de Marzo de 2020, hasta el 30 de Septiembre de 2020) a las remuneraciones de guardias obligatorias y horas extras, y todo otro concepto que se liquide en forma específica y adicional en virtud de la emergencia sanitaria ocasionada por la pandemia COVID-19, para:

- Los profesionales, técnicos, auxiliares (incluidos los de gastronomía, maestranza y limpieza)
- Personal operativo de los sistemas de salud pública y privada;
- Personal de las Fuerzas Armadas; las Fuerzas de Seguridad; de la Actividad Migratoria; de la Actividad Aduanera;
- Bomberos, recolectores de residuos domiciliarios y recolectores de residuos patogénicos.

Se deben registrar en los recibos de sueldos, los beneficios, identificándose, con el concepto de “*Exención por Emergencia Sanitaria COVID-19*” y los empleadores, deben hacer ajustes impositivos, retroactivos en la primera liquidación que realizan.

Además se establece una pensión de carácter vitalicio en su artículo 5: “*Establécese una pensión graciable de carácter vitalicio para los familiares de los/las profesionales, técnicos, auxiliares (incluidos los de gastronomía, maestranza y limpieza) y personal operativo de los sistemas de salud pública y privada; el personal de las Fuerzas Armadas; las Fuerzas de Seguridad; de la Actividad Migratoria; de la Actividad Aduanera; Bomberos, recolectores de residuos domiciliarios y recolectores de residuos patogénicos, que habiendo prestado servicios durante la emergencia sanitaria establecida por el Decreto N° 260/2020 y las normas que lo extiendan, modifiquen o reemplacen, cuyos decesos se hayan producido en el período comprendido entre el 1° de marzo y el 30 de septiembre de 2020 como consecuencia de haber contraído coronavirus COVID-19...*”

En su artículo 7° aclara quienes serán beneficiarios del beneficio precedente: “*Serán acreedores al beneficio establecido en el artículo 5° los siguientes derechohabientes:*

- *Cónyuge supérstite. No procede en caso de separación de hecho, excepto que el causante tuviere a su cargo un deber alimentario en favor del derechohabiente.*
- *Conviviente supérstite con quien mantuvo una unión convivencial.*
- *Hijos/as solteros/as hasta los veintiún (21) años. La limitación a la edad establecida no rige si los/as hijos/as se encontraren restringidos en su capacidad, de conformidad con lo dispuesto en el Código Civil y Comercial o perciban alimentos establecidos hasta los veinticinco (25) años de conformidad con lo dispuesto en el artículo 663 del Código Civil y Comercial. En este último supuesto, el beneficio se extiende hasta este límite de edad.*
- *Personas a cargo del causante al momento del fallecimiento, conforme lo reglamente la autoridad de aplicación”*

El beneficio que se menciona corresponde a una suma mensual del doble del haber mínimo jubilatorio, más los aumentos de movilidad correspondientes aplicables a las jubilaciones ordinarias.

Recordemos que como se mencionó precedentemente, esta ley tenía vigencia hasta el 30 de Septiembre de 2020, pero mediante el decreto 788/2020 se prorrogó su vigencia hasta el 31 de Diciembre de 2020.

3- IMPUESTO PAÍS

El “Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria”, o PAIS es un impuesto de emergencia a nivel nacional, en el cual se debe abonar un porcentaje sobre ciertas operaciones en moneda extranjera durante 5 períodos fiscales.

De acuerdo a lo mencionado por AFIP, el 70% de lo producido del impuesto será distribuido para financiar programas a cargo de ANSeS y PAMI. Mientras que el 30% restante será para financiar obras de vivienda social, del fideicomiso Fondo de Integración Socio urbana, prestaciones del PAMI, obras de infraestructura económica y fomento del turismo nacional.

Importe a abonar:

30% sobre el importe total de cada operación alcanzada. En el caso de la adquisición de servicios de transporte de pasajeros con destino fuera del país por vía terrestre, aérea o acuática: sobre el precio, neto de impuestos y tasas, de cada operación alcanzada. No aplica cuando el destino es un país limítrofe por la vía terrestre.

8% sobre los servicios digitales. Incluyen plataformas de descarga de música, películas, contenido audiovisual, juegos en línea, mantenimiento de sitios Web, servicios de internet, etc. Algunos ejemplos destacables son Netflix, Spotify, Apple, Google, YouTube, entre otros.

Operaciones exentas:

- Cuando los consumos en moneda extranjera de tarjetas de débito o recargables correspondan a una cuenta en dólares.
- Cuando el pago de la tarjeta de crédito por los consumos realizados en el exterior sea cancelado desde una cuenta en dólares o con dólares billete por ventanilla/TAS entre el cierre y el día del vencimiento del resumen correspondiente:
 - En este último caso se deberá pagar el 100% de los gastos realizados con la tarjeta, si queda deuda pendiente estará afecta del Impuesto PAIS.
 - En caso de pasar la fecha de vencimiento se aplicará el impuesto en el extracto de la tarjeta.
- No están gravados con el Impuesto PAIS la adquisición de servicios de transporte terrestre hacia países limítrofes.
- Gastos en prestaciones de salud y compra de medicamentos.
- Adquisición de libros en cualquier formato.

- Pagos en plataformas educativas y software con fines educativos.
- Gastos asociados a investigaciones tanto en el ámbito del Estado nacional, Estados provinciales, CABA y los municipios, así como las universidades e instituciones integrantes del sistema universitario argentino.
- Compra en el exterior de materiales y equipos de protección destinados a la lucha contra incendios y la protección de la población.

En conclusión, este impuesto se aplicará durante 5 años y grava la mayoría de las operaciones en moneda extranjera que se abonen en pesos.

“Se ha criticado mucho el impuesto desde algunos sectores, pero la realidad es que para que el mismo pueda ser impugnado judicialmente es necesario probar ante un juez que se vulnera alguna de las garantías constitucionales de la tributación que están previstas en el «Estatuto Constitucional del Contribuyente» siendo las más relevantes, legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva. Es que a un juez hay que demostrarle la vulneración de una garantía en el caso concreto ya que las cuestiones de política económica no son judiciales. Se analizarán el impacto de esas garantías en el caso concreto del impuesto. Pero hasta ahora no se considera que vulnere alguna de estas garantías.” (Gastón Vidal Quera, abogado.)

4- LEY 27.605

La vigente ley 27.541 “Ley de solidaridad social y reactivación productiva”, de diciembre de 2019, declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, en el cual delegó en el Poder Ejecutivo las facultades comprendidas en el artículo 76 de la Constitución Nacional, es decir la facultad legislativa con arreglo a las bases de delegación establecidas en su texto, hasta el 31 de diciembre de 2020. El 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud declaró brote de COVID-19 como pandemia mundial, lo cual implicó que Argentina “ampliará dicha emergencia”, a través del Decreto de Necesidad y Urgencia (DNU) 260/2020.

En el marco de “emergencia”, se instala la idea de establecer un impuesto otra vez “excepcional” o “extraordinario” o de “emergencia” para recuperar lo gastado y a gastar con motivo de la pandemia, y cubrir la poca recaudación obtenida por baja de la actividad económica.

Por entonces se decidió llevar a cabo la Ley 27.605, “Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia”, también reconocido como “Impuesto a las grandes fortunas”. El mismo fue promulgado el 18 de diciembre de 2020, fecha en la cual se considera como referencia para valuar el patrimonio.

Este nuevo impuesto extraordinario tiene como base de imposición el patrimonio que ya se encuentra gravado. En Argentina, existen varios antecedentes de impuestos extraordinarios, entre ellos, encontramos el impuesto a las ganancias, explicado y comentado en este trabajo de investigación (llamado inicialmente como “impuesto a los réditos” en el año 1932), impuesto a los bienes personales (originario del impuesto al patrimonio neto en el año 1977), impuesto a los beneficios extraordinarios (impuesto en 1943 como

consecuencia de la Segunda Guerra Mundial), impuesto de emergencia sobre premios de juegos y sorteos (en 1974), entre otros.

A- CARACTERÍSTICAS

Este aporte solidario y extraordinario, que se crea con carácter de emergencia, obligatorio y por única vez, se lo considera como un “impuesto directo”.

Esto es así, ya que en primer lugar, se lo regula como una obligación impuesta coactivamente por parte del Estado, a través de una ley y con un destino específico, y en segundo lugar porque grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva como es el patrimonio.

De lo mencionado anteriormente, se desprende el análisis de que este “aporte” se asimila al impuesto sobre los bienes personales vigente, ya que tienen el mismo hecho imponible: la posesión del patrimonio a una determinada fecha, considerando el mismo en sentido bruto, no neto.

Este impuesto a las grandes fortunas tiene como fecha de corte el 18 de diciembre de 2020, mientras que el Impuesto sobre los Bienes Personales tiene fecha de cierre el 31 de diciembre.

Si bien al igual que el impuesto a las ganancias y a los bienes personales, se crea con carácter de emergencia la diferencia radica en que se realiza por única vez, aunque esto puede no llegar a cumplirse si se decide prorrogar la ley como ha sucedido con los impuestos mencionados.

Este “aporte” tiene definido como destino específico cubrir los gastos generados por la pandemia. Es por eso que encuadra en el Artículo 75 inciso 3 de la constitución Nacional y no es coparticipable.

La ley menciona en su artículo 7, cuál es el destino de lo recaudado por este aporte: “*El producido de lo recaudado por el aporte extraordinario establecido en el artículo 1° será aplicado:*

- 1. Un veinte por ciento (20%) a la compra y/o elaboración de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas y todo otro insumo crítico para la prevención y asistencia sanitaria.*
- 2. Un veinte por ciento (20%) a subsidios a las micro, pequeñas y medianas empresas en los términos del artículo 2° de la ley 24.467 y sus modificatorias y normas complementarias, con el principal objetivo de sostener el empleo y las remuneraciones de sus trabajadores.*
- 3. Un veinte por ciento (20%) destinado al programa integral de becas Progresar, gestionado en el ámbito del Ministerio de Educación, que permitirá reforzar este programa que acompaña a las y los estudiantes con un incentivo económico y un importante estímulo personal en todos los niveles de formación durante su trayectoria educativa y/o académica.*
- 4. Un quince por ciento (15%) para el Fondo de Integración Socio Urbana (FISU), creado por el decreto 819/19 en el marco de la ley 27.453, enfocado en la mejora de la salud y de las condiciones habitacionales de los habitantes de los barrios populares.*
- 5. Un veinticinco por ciento (25%) a programas y proyectos que apruebe la Secretaría de Energía de la Nación, de exploración, desarrollo y producción de gas natural, actividad que resulta de interés público nacional, a través de Integración Energética Argentina S.A., la cual viabilizará dichos proyectos proponiendo y acordando con YPF S.A., en forma exclusiva, las distintas modalidades de ejecución de los proyectos. Queda establecido que Integración Energética Argentina S.A. deberá reinvertir las utilidades*

provenientes de los mencionados proyectos, en nuevos proyectos de gas natural durante un plazo no inferior a diez (10) años a contar desde el inicio de vigencia del presente régimen.

B- CONTRIBUYENTES

Quedan alcanzadas las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país por la totalidad de los bienes existentes que tengan en el país o en el extranjero al 31 de diciembre de 2019. Si hubiera personas con nacionalidad argentina con residencia o domicilio en alguna jurisdicción no cooperante, a efectos de esta ley serán considerados con residencia en Argentina.

También quedan alcanzadas las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, por la totalidad de sus bienes en el país existentes al 31 de diciembre de 2019.

En el caso de los residentes, explotaciones unipersonales o sucesiones radicadas en el país que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al aporte, que pertenezcan a sujetos que residan en el exterior deberán actuar como responsables sustitutos del aporte, según las normas que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La valuación de los bienes se regirá de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

No hay exenciones ni mínimo no imponible, sin embargo, se puede decir que tiene un mínimo exento, ya que aquellas personas cuyos bienes no excedan el valor de \$ 200.000.000, inclusive, quedan exentas de pagar el impuesto, pero si superan esta cifra, entonces quedarán alcanzados por el aporte de la totalidad de los bienes.

C- BASE IMPONIBLE

La ley menciona que la base imponible del aporte extraordinario, se determinará considerando el total de los bienes de los que sean titulares, incluyendo los aportes a trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley.

El aporte a ingresar por los contribuyentes por sus bienes existentes en el país será:

Valor Total de los bienes		Pagarán	Más el	Sobre el excedente de \$
más de \$	a \$			

\$0	\$ 300.000.000 inclusive	\$ 0	2,00%	\$ 0
\$ 300.000.000	\$ 400.000.000 inclusive	\$ 6.000.000	2,25%	\$ 300.000.000
\$ 400.000.000	\$ 600.000.000 inclusive	\$ 8.250.000	2,50%	\$ 400.000.000
\$ 600.000.000	\$ 800.000.000 inclusive	\$ 13.250.000	2,75%	\$ 600.000.000
\$ 800.000.000	\$ 1.500.000.000 inclusive	\$ 18.750.000	3,00%	\$ 800.000.000
\$ 1.500.000.000	\$ 3.000.000.000 inclusive	\$ 39.750.000	3,25%	\$ 1.500.000.000
\$ 3.000.000.000	en adelante	\$ 88.500.000	3,50%	\$ 3.000.000.000

Mientras que, por los bienes situados en el exterior, el aporte a ingresar es:

Valor total de los bienes del país y del exterior		Por el total de los bienes situados en el exterior, pagarán el
más de \$	a \$	
\$ 200.000.000	\$ 300.000.000 inclusive	3,00%

\$ 300.000.000	\$ 400.000.000 inclusive	3,375%
\$ 400.000.000	\$ 600.000.000 inclusive	3,75%
\$ 600.000.000	\$ 800.000.000 inclusive	4,125%
\$ 800.000.000	\$ 1.500.000.000 inclusive	4,50%
\$ 1.500.000.000	\$ 3.000.000.000 inclusive	4,875%
\$ 3.000.000.000	en adelante	5,25%

En el caso en que se verifique la repatriación en los bienes situados en el exterior dentro del plazo de 60 días inclusive, contados desde la entrada en vigencia de esta ley, se suprimirá el tratamiento diferencial más gravoso. El Poder Ejecutivo Nacional podrá ampliar el plazo en otros 60 días.

Según el artículo 6 de la ley menciona que se entiende por repatriación de los bienes, como el ingreso de las tenencias de moneda extranjera en el exterior, y de los importes generados como resultado de la realización de activos financieros en el exterior. Esto, siempre que dicha repatriación sea igual o superior al 30% de sus tenencias financieras en el exterior.

Una vez efectuada la repatriación, los fondos deberán permanecer, hasta el 31 de diciembre de 2021, depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular en entidades bancarias o financieras comprendidas en el régimen de la ley 21.526 y sus modificaciones.

Por lo tanto, la base imponible está constituida por la sumatoria total de los bienes indicados, siguiendo los criterios de la ley de bienes personales vigente pero no se aplican las exenciones ni la deducción del mínimo no imponible previsto por el impuesto. En efecto, para determinar la cuantía de los bienes se tendrá en cuenta lo que, por el anterior impuesto, por el que ya se tributó, estaba exento o era deducible, lo que indica que más rápidamente se alcanzará dicho parámetro cuantitativo.

La alícuota que aplica es progresiva, a mayor monto de patrimonio, mayor será la alícuota. En cuanto a los bienes ubicados en el país existe diferencia de gravamen con los ubicados en el exterior. En los primeros se paga un monto fijo con más un porcentaje sobre el excedente que indica en cada tramo, y dicha alícuota

va desde el 2% al 3,50%. Mientras que en los segundos, no hay monto fijo sino directamente una alícuota progresiva, que va desde el 3% al 5,25%.

D- INCONSTITUCIONALIDAD

Este aporte solidario y extraordinario, o bien dicho, este tributo, por su naturaleza de gravar una manifestación de riqueza, es considerado por muchos autores como confiscatorio.

Según los autores Bruchou, Fernández Madero & Lombardi, establecen que, en principio, este tributo es inconstitucional, no por tener la misma naturaleza que el Impuesto sobre los Bienes Personales ni por la superposición de los impuestos, sino por absorber una parte sustancial de la renta o del capital, al sumar ambos tributos.

Afecta el principio de irretroactividad de la ley fiscal y la jurisprudencia de la Corte Suprema en dicha materia, por tener una base de imposición que es anterior a la sanción de la ley; y también al principio de la capacidad contributiva por gravar una manifestación de riqueza que a la fecha de publicación de la ley o del pago del Tributo puede ser inexistente o menor a la estimada al 31.12.2019. Esto violenta el derecho de propiedad y, eventualmente, el principio de igualdad con relación a la ubicación de los bienes, que no es una pauta razonable para establecer una diferencia tributaria.

La delegación a favor de la AFIP para determinar la valuación de los bienes violenta el artículo 76 de la Constitución Nacional y el principio de legalidad en materia tributaria y la constante y uniforme jurisprudencia de la Corte Suprema.

El Tributo presentado como tal podría ser impugnado judicialmente por los contribuyentes y sin tener que pagar el impuesto. Para lo cual, es necesario realizar una “planificación procesal previa” a la eventual presentación de la respectiva declaración jurada o mecanismo de determinación del Tributo que establezca la AFIP.

El impuesto grava en su alícuota máxima, con un 5,25 % los bienes de las personas humanas y sucesiones. Si a esto le sumamos la incidencia del impuesto sobre los bienes personales, llegamos a 7,50%, lo cual implica una mayor presión fiscal para los contribuyentes.

Otros autores también mencionan que este impuesto de manera retroactiva viola tanto los derechos de propiedad privada como el de legalidad ya que grava un patrimonio al 31/12/2019, cuando no había ley, por lo tanto, no hay hecho imponible alguno.

Para finalizar, podemos observar que la Argentina viene soportando una presión fiscal directa e indirecta muy elevada, tanto a nivel nacional como a nivel provincial. Lo que resulta la consecuencia del incumplimiento de la CN y la cláusula artículo 75, inciso 2), ya que la imposición de contribuciones directas es facultad de las Provincias, no de la Nación, salvo que, por tiempo determinado, por cuestiones que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

Para sumarle un ingrediente adicional a la mala situación económica del país, es que apareció la pandemia que vino para terminar de arrebatar la economía de los argentinos y aumentar aún más la presión fiscal de los contribuyentes.

CONCLUSIÓN

“En este mundo no hay nada cierto, excepto la muerte y los impuestos” – Benjamin Franklin (1706-1790)

El punto de partida de este trabajo de investigación es indagar sobre el cumplimiento o no de los principales objetivos implantados por la reforma 27.430 a la ley de impuesto a las ganancias. Para ello se realizó un profundo análisis del impuesto, partiendo desde el origen histórico del mismo, pasando por los distintos impuestos que se vieron alterados con la reforma y llegando al contexto actual influenciado por una pandemia mundial.

Es por esto, que consideramos estar en condiciones de concluir acerca de las hipótesis primeramente planteadas al elegir este tema para abordar nuestro trabajo de investigación.

Como se menciona en el presente, los principales fines del proyecto de ley y de la reforma eran *“contar con normas fiscales más eficientes y equitativas que eliminen las distorsiones existentes, en un marco de estabilidad que otorgue certeza y previsibilidad a las inversiones, tanto nacionales como extranjeras. El estímulo a la inversión, así como la introducción de medidas que reducen los costos fiscales, generarán las condiciones adecuadas para el crecimiento de las empresas locales –que se traducirá en el corto plazo en la creación de nuevos puestos de trabajo y el crecimiento de los salarios reales– y una dinamización del comercio exterior al recuperar competitividad”*. Estos objetivos no solo no se pudieron lograr en su gran mayoría, si no que generó un efecto inverso y agravó la presión fiscal.

En base a encuestas a contribuyentes pudimos comprobar que efectivamente pasó lo contrario y se desvirtuó el fin inicial que se tenía, sólo podemos hacer una salvedad en el caso del objetivo de equidad en el impuesto a las ganancias.

Si vamos por partes: la sociedad no pudo generar mayor empleo, de hecho, hubo una notable decadencia en el país y más con la llegada del Covid-19. La cifra de empleados declarados por empleadores en el SIPA es igual a la cifra declarada en 2010, estamos hablando de una década atrás. Entonces ni las reformas a impuestos, ni los decretos de emergencia funcionaron para revertir esta situación.

Otro de los objetivos era estimular la inversión, de la cual consecuentemente se desencadenaría el aumento de empleo mencionado en el párrafo anterior, esto tampoco pudo ser posible ya que basándonos en las respuestas obtenidas, si los contribuyentes perciben un aumento de la carga tributaria, sobre todo las pequeñas y medianas empresas, cada vez tienen menos capacidad de ahorro para generar nuevas inversiones, disminuye la confianza en el sistema y así es como se da esta reacción en cadena que de ninguna manera permite crecer la economía del país. Por lo tanto, consideramos que es necesario establecer condiciones claras y que perduren en el tiempo para que se quieran implementar proyectos de inversión y así otorgar una seguridad jurídica que proteja a los inversores.

Si bien cuando uno lee la ley, aprecia una disminución de la carga tributaria para las empresas, esto solo se da en los casos en que los accionistas reinviertan utilidades capitalizando, para así obtener un beneficio

tributario a mediano o a largo plazo. Entonces no se generó una disminución de la carga, si no un cambio en el esquema de imposición de las sociedades y de los individuos titulares de ellas y por ende no fue suficiente este cambio.

Por otro lado, siempre se consideró que los impuestos son la herramienta para lograr la equidad. Sin embargo, en Argentina en algunos casos vemos que se vulnera esto. Claro es el ejemplo en el impuesto a las riquezas, tratado en el Capítulo IV. Hay que recordar que en Argentina la presión tributaria es muy elevada, y para acompañar esto, es que se siguen sumando tributos. El impuesto a las riquezas genera una desigualdad notoria entre quienes tienen bienes fuera del país y quienes tienen dentro. Sumado a que a nuestro punto de vista, estaría existiendo una doble imposición con el Impuesto a los Bienes Personales, de hecho, la información para tributar este nuevo impuesto, se obtiene de bienes personales.

Si bien a simple vista el impuesto a las riquezas cumpliría el principio de equidad (ya que grava a aquellos que poseen grandes importes de bienes), hay que tener en cuenta que es retroactivo al 31 de Diciembre de 2019, por lo tanto, hay varios casos en los que grava a una persona que hoy en día posee menor riqueza que a la fecha mencionada, y adicionalmente no contempla los pasivos. Entonces puede estar gravando a una persona cuyo resultado final de la simple cuenta (activos menos pasivos) sea muy baja, y así es como está vulnerando el principio de equidad que se trata de aplicar.

Siguiendo el lineamiento de la equidad, pero esta vez aplicado al impuesto a las ganancias, podemos destacar y elogiar que en el caso de este tributo, se ha mejorado notablemente el esfuerzo por poder cumplir con este objetivo, y esto se evidencia con la regulación de la aplicación del ajuste por inflación impositivo. Ya que anteriormente, la imposibilidad de aplicar el ajuste producía que se tribute sobre rentas ficticias y así es como se debían ingresar mayores valores de impuestos que los establecidos en la ley.

El sistema tributario con el que contamos actualmente es la consecuencia de procesos complejos que llevaron a tomar decisiones políticas para resolver problemas coyunturales de acuerdo con prioridades cambiantes, todo lo cual imposibilita un abordaje integral y sistémico del problema. Por estas razones, se han ido acumulando disposiciones que en muchos casos contradicen el objetivo perseguido en origen o bien no sirven a los propósitos que las hicieron nacer.

En conclusión, el impuesto a las ganancias reformado por los nuevos conceptos tratados en este trabajo no resulta tan beneficioso para los contribuyentes como se pretendía en la exposición de los motivos de la ley.

Por todo ello es que finalizamos nuestro trabajo de investigación mostrando nuestra posición y diciendo que las ideas estaban claras al momento de redactar la reforma, pero la principal causa para que, en nuestra opinión, no se pudiera cumplir con los puntos definidos fue el contexto económico y político del país. Somos conscientes que esta ley pudiese haber funcionado en otro país, por lo tanto elogiamos los ideales que se tenían en un principio, pero concluimos que la gran mayoría no se pudieron cumplir y que es necesaria una mayor regulación y transparencia, ya que si bien hubieron cambios a nivel impositivo,

estos no fueron suficientes para un país como Argentina, donde el sistema tributario lleva años de manipulación y desconfianza para generar mayor inversión y empleo.

BIBLIOGRAFÍA

- AFIP. (n.d.). Conceptos básicos. Términos y definiciones del impuesto a las ganancias.
<https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/ganancias/conceptos-basicos/default.asp>
- AFIP. (n.d.). Declaración jurada. Cómo presentar y pagar el impuesto a las ganancias.
<https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/ganancias/declaracion-jurada/default.asp>
- AFIP. (n.d.). Exención de ganancias y otros beneficios. Información sobre cómo tramitarla y cómo funciona. <https://www.afip.gob.ar/entidades-sin-fines-de-lucro/exencion-de-ganancias/solicitud-de-exencion.asp>
- AFIP. (n.d.). Impuesto cedular. Rentas e intereses sobre títulos valores y depósitos bancarios.
<https://www.afip.gob.ar/impuesto-cedular/>
- AFIP. (n.d.). Definiciones. Alcance, determinación y procedimiento simplificado.
<https://www.afip.gob.ar/impuesto-cedular/definiciones/procedimiento-simplificado.asp>
- Argentina.gob.ar. (n.d.). Matrimonio: los bienes.
<https://www.argentina.gob.ar/justicia/derechofacil/leysimple/matrimonio-los-bienes#:~:text=%C2%BFC%C3%B3mo%20es%20el%20r%C3%A9gimen%20de,Estos%20bienes%20se%20llaman%20gananciales>
- Baez, J. (n.d.). LEY DE GANANCIAS ACTUALIZADA 2020. <https://filadd.com/doc/ley-de-ganancias-actualizada-2020-pdf-legislacion>
- Boletín Oficial de la República Argentina. (2020, Diciembre 18). *APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO PARA AYUDAR A MORIGERAR LOS EFECTOS DE LA PANDEMIA*.
<https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/238732/20201218>
- Caja de Previsión Social para Profesionales en Ciencias Económicas. (2020, Diciembre 18). Se promulgó el “impuesto a la riqueza” y ya está la fecha de corte. <https://cpceeba.org.ar/noticias/se-promulgo-el-impuesto-a-la-riqueza-y-ya-esta-la-fecha-de-corte/15967/#:~:text=El%20aporte%20se%20aplicar%C3%A1%20sobre,como%20impuesto%20a%20la%20riqueza>

- Cámara de Instituciones de Diagnóstico Médico. (2018, Enero 19). *LEY 27.430 “Reforma Tributaria”*. <https://cadime.com.ar/ley-27-430-reforma-tributaria/>
- Cámpora, L. (2020, Noviembre 18). Impuesto a la riqueza: quiénes tendrían que pagar y las dudas que genera el proyecto de Máximo Kirchner. *LA NACIÓN*.
<https://www.lanacion.com.ar/politica/impuesto-riqueza-quienes-pagan-dudas-nid2512559>
- Caranta, M. R. (2019, Septiembre 20). El trust extranjero como herramienta para la protección impositiva (patrimonial). *Ámbito*. <https://www.ambito.com/opiniones/trust/el-extranjero-como-herramienta-la-proteccion-impositiva-patrimonial-n5055505>
- Caranta, M. R. (2020, Febrero 07). Impuesto a las Ganancias: ¿hasta cuándo rige la alícuota del 30% para sociedades? *ámbito*. <https://www.ambito.com/opiniones/ganancias/impuesto-las-hasta-cuando-rige-la-alicuota-del-30-sociedades-n5081496>
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA. (n.d.). *LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS - Cuadro comparativo entre el texto anterior y el texto de la Reforma Tributaria*.
https://archivo.consejo.org.ar/noticias17/files/Ganancias_Proyecto_Reforma.pdf
- Coto, A. P. (2018, Marzo). *LEY 27430 - REFORMA TRIBUTARIA ASPECTOS RELEVANTES*.
<http://www.cpcelapampa.org.ar/media/cursos/material/148.pdf>
- Editorial Errepar (Ed.). (2017). *Ley 27430. Reforma Tributaria y Revalúo. Puntos destacados*. Errepar. <https://blog.errepar.com/ley-reforma-tributaria/>
- El Economista. (2017, Noviembre 13). Reforma tributaria: los fundamentos del proyecto.
<https://eleconomista.com.ar/2017-11-reforma-tributaria-fundamentos/>
- El Patagónico. (2014, Agosto 06). La historia del impuesto más discutido de los últimos tiempos.
<https://www.elpatagonico.com/la-historia-del-impuesto-mas-discutido-los-ultimos-tiempos-n749427>
- El Patagónico. (2014, Agosto 06). La historia del impuesto más discutido de los últimos tiempos. *El Patagónico*. <https://www.elpatagonico.com/la-historia-del-impuesto-mas-discutido-los-ultimos-tiempos-n749427>

ERREPAR. (n.d.). *GANANCIAS*. <https://blog.errepar.com/category/ganancias/>

InfoLeg. (2001). Normativa aplicable a aquellas que se devenguen a partir del 1° de julio de 2001.

In *Decreto 814/2001*. [http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/65000-](http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/67425/texact.htm)

[69999/67425/texact.htm](http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/67425/texact.htm)

InfoLeg. (2010). REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES. In

Decreto 1/2010. [http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/160000-](http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/160000-164999/162518/norma.htm)

[164999/162518/norma.htm](http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/160000-164999/162518/norma.htm)

InfoLeg. (2018). Reglamentación IVA. Servicios Digitales. In *Decreto 354/2018*.

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/309281/norma.htm>

IPS Información Profesional Sistematizada. (2020, Diciembre 18). Ley de "Impuesto a la riqueza". [http://ips.com.ar/noticia/10618/ley-de-impuesto-a-la-](http://ips.com.ar/noticia/10618/ley-de-impuesto-a-la-riqueza#:~:text=Hoy%20se%20public%C3%B3%20en%20el,solidario%20para%20enfrentar%20el%20Coronavirus.&text=Puntualmente%2C%20esta%20ley%20prev%C3%A9%20el,de%20200%20millones%20de%20pesos)

[riqueza#:~:text=Hoy%20se%20public%C3%B3%20en%20el,solidario%20para%20enfrentar%20el%20Coronavirus.&text=Puntualmente%2C%20esta%20ley%20prev%C3%A9%20el,de%20200%20millones%20de%20pesos](http://ips.com.ar/noticia/10618/ley-de-impuesto-a-la-riqueza#:~:text=Hoy%20se%20public%C3%B3%20en%20el,solidario%20para%20enfrentar%20el%20Coronavirus.&text=Puntualmente%2C%20esta%20ley%20prev%C3%A9%20el,de%20200%20millones%20de%20pesos)

Karschenboim, R. (2018, Julio 10). Reforma tributaria de la Ley 27.430 y la gravabilidad de la renta financiera que obtengan los individuos. *IMPUESTO A LAS GANANCIAS - LA NUEVA*

GRAVABILIDAD CEDULAR. <https://www.cronista.com/fiscal/Reforma-tributaria-de-la-Ley-27-430-y-la-gravabilidad-de-la-renta-financiera-que-obtengan-los-individuos-20180710-0002.html>

Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS). Resolución General N° 2.746, sus modificatorias y sus complementarias. Su sustitución. (2018). In *Resolución General 4309*.

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/314485/norma.htm>

Ruano, J. C. (2017, Noviembre 03). Características de los denominados Trust. *Crónicas*.

<https://www.cronicas.com.uy/columnas/caracteristicas-los-denominados-trust/>

Thomson Reuters. (2020). COMENTARIOS A LA LEY DE SOLIDARIDAD SOCIAL Y REACTIVACIÓN PRODUCTIVA EN EL MARCO DE LA EMERGENCIA PÚBLICA.

<https://www.thomsonreuters.com.ar/content/dam/openweb/documents/pdf/arg/white-paper/ebook-ley-de-solidaridad-26-feb.pdf>

Wikipedia. (2020, Diciembre 23). Impuesto a las ganancias (Argentina).

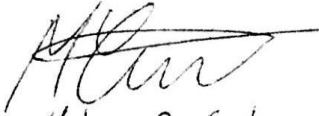
[https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_a_las_ganancias_\(Argentina\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_a_las_ganancias_(Argentina))



DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

San Rafael, 12 de Marzo de 2021.



Melina Conforti

Firma y aclaración

29731

Número de registro

39.601-182

DNI



Olívia Mahr

Firma y aclaración

29761

Número de registro

40371491

DNI



Florencia del Carmen Pérez

Firma y aclaración

29765

Número de registro

40071925

DNI