

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

Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria

Octubre/2011

SUMARIO

La síntesis de conclusiones sobre las bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria ha surgido del análisis de la importancia de los sistemas tributarios, de su utilización como instrumentos de política de los Estados, de los antecedentes de nuestro sistema tributario, de los principios de la tributación y en especial en las consideraciones de corto y mediano plazo, en el mantenimiento de la obtención de recursos actuales.

Un sistema tributario para el crecimiento, el desarrollo y la distribución del ingreso

Corresponde distinguir entre Crecimiento, Desarrollo y Progreso.

Como instrumento del modelo económico elegido y la política social

El Sistema Tributario es un instrumento de política, excede a la simple obtención de recursos a fines del financiamiento del Estado. Por medio del sistema, es posible lograr los objetivos perseguidos.

No debiera definirse un Sistema Tributario sin considerar la realidad política.

Antecedentes y situación del sistema tributario argentino

El Sistema Tributario Argentino es el resultado de procesos complejos que llevaron a la toma de decisiones políticas para resolver problemas coyunturales de acuerdo a prioridades que no permitieron consideraciones sistémicas ni de los principios fundamentales de la imposición, así se han ido acumulando disposiciones que, probablemente, hoy contradicen el sentido de origen o bien, no sirven a los propósitos que las alentaron. El carácter de país federal se ha

desdibujado haciendo que el Estado Central tuviera que asumir responsabilidades que son propias de las Provincias y Municipalidades.

Ello en una realidad internacional cambiante, donde la inserción argentina ha dependido de factores ajenos a su gobierno.

Principios tributarios de la teoría y su sentido

La Teoría Tributaria es en la actualidad el resultado de la evolución en la conformación de los estados modernos, del respeto de los derechos de los ciudadanos, de la búsqueda de la equidad o sea igual trato para aquellos que están en la misma situación económica, junto a la distribución del ingreso con fines de ejercer la responsabilidad social en beneficio de la comunidad toda.

Así se apoya en la Ley, distingue de acuerdo a la capacidad contributiva, hace posible la progresividad y considera disponibilidad financiera de pago.

BASES Y LINEAMIENTOS GENERALES PARA UNA FUTURA REFORMA TRIBUTARIA

INDICE

RENTAS Y PATRIMONIO	4 a 17
CONSUMOS	18 a 21
AGROPECUARIO	22 a 31
IMPUESTOS LOCALES	32 a 36
SEGURIDAD SOCIAL	37 a 41
ADUANERO	42 a 45
PROCEDIMIENTO FISCAL	46 a 49
PENAL TRIBUTARIO	50
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	51 a 53

SÍNTESIS DE CONCLUSIONES

• RENTAS Y PATRIMONIO

1- TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE MEDIANAS, PEQUEÑAS Y MICRO EMPRESAS:

a) Disponer la aplicación en materia tributaria de la definición de Pyme y Micro empresa, en virtud de las Leyes 24.467 y la Res. (SEPyME) 21/2010, respetando el mecanismo de actualización de los valores que establezca la SEPyME en el futuro.

b) En el corto plazo:

1. El mantenimiento del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes con sus magnitudes actuales como un sistema diferenciado para las Micro Empresas, enfatizando el control sobre la emisión de comprobantes y disponiendo la obligación de registración de operaciones. Hemos advertido en la legislación comparada que el control sobre la emisión y registración de operaciones no resulta resignado por las administraciones fiscales, aún dentro de regímenes simplificados.

2. Creación de medidas fiscales para las Micro, Pequeñas y Medianas empresas:

- i. Disponer el libre destino de los créditos tributarios, incluyendo los recursos de la Seguridad Social.
- ii. Disponer la creación de incentivos a la adquisición de bienes de capital (mediante la deducción de amortizaciones aceleradas, el cómputo como pago a cuenta de las sumas invertidas con un cierto límite, etc.) y prever un tratamiento favorable a los gastos de investigación y desarrollo.
- iii. Disponer la aplicación de una menor tasa de imposición sobre la renta para las utilidades reinvertidas.
- iv. Admitir la deducción de la remuneración del propietario de la empresa.
- v. Establecer la exención de imposición patrimonial (a todo nivel de gobierno) de los activos afectados a la actividad.
- vi. Disponer la exención de tributos que graven la trasmisión de bienes entre integrantes del mismo grupo familiar.

3. Disponer para las Micro y Pequeñas empresas:

- i. Prever la eximición de ingresar pagos a cuenta o en su defecto facilitar la devolución de los saldos a favor del contribuyente y/o admitir su libre destino.
- ii. Disponer la eximición de actuar como agentes de percepción y retención.
- iii. Disponer la eximición de actuar como agentes de información.
- iv. Disponer la presentación de declaraciones juradas con plazos más extensos que contemplen los términos habituales de cobranza.

c) En el mediano plazo, para las Micro, Pequeñas y Medianas empresas:

1. Introducir progresividad en las tasas del impuesto a la renta, con fundamento en la menor capacidad que poseen dichas empresas de trasladar el tributo.
2. Aplicar la imposición progresiva independientemente de la forma jurídica del ente, (Informe del Consejo Profesional de Ciencias Económicas del 2005).

3. Elaborar un sistema de diferimiento de pago de tributos en los primeros tres años de la empresa, con constitución de garantías a favor del Fisco.
4. Prever un sistema de deducción de una suma anual por empleado para las empresas que verifiquen incrementos netos de nómina.
5. Admitir el cómputo del interés del capital propio.
6. Disponer la conversión de quebrantos en créditos fiscales con prescripción decenal.
7. Mantener la vigencia del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, teniendo en cuenta que, más allá de la crítica que pueda efectuarse sobre la vulneración de los principios de capacidad contributiva e igualdad, el régimen contempla dos prestaciones fundamentales: la seguridad social y la cobertura de salud.

Si bien la aplicación de sistemas simplificados debe apuntar a captar verdaderos entes micro, sugerimos mantener las actuales magnitudes del régimen que fueran incorporadas en la reforma del 2010, remarcando la necesidad de fiscalizar especialmente a los sujetos que revistan las categorías que fueran incorporadas en la referida reforma.

2- INCENTIVOS FISCALES

En base a lo analizado en los puntos precedentes y a efectos de sugerir una herramienta eficaz que promueva un régimen de inversiones tendiente a incrementar y sostener una tasa de crecimiento de la economía, y sirva para la generación de mano de obra, se recomienda:

- a) *En el Corto Plazo:* Implementar un régimen transitorio (tres años), de desgravación, en el Impuesto a la Renta, de las utilidades de las **pequeñas y medianas empresas** -lo que trae aparejado una correcta e inequívoca definición de este tipo de entidades-, como motor en la creación de puestos de trabajo y activación de la economía en su conjunto.
- b) *En el Mediano Plazo:* Adoptar un **régimen general** de promoción de inversiones, de carácter permanente, no sujeto a cupos ni cuestiones burocráticas que obstaculicen su implementación, destinado a la incorporación de bienes de capital y al fomento de planes de investigación y desarrollo, sin perjuicio de las herramientas que poseen las normas en vigencia para controlar el fiel cumplimiento de los objetivos que se persigan.

La medida del beneficio a otorgar será la aplicación de una tasa de interés sobre el capital propio, a similitud del que se utiliza en Bélgica, incluida la tasa incrementada para el caso de PYMES que dicho sistema utiliza, debiendo definirse cuestiones que hacen a su operatividad y, fundamentalmente, mediante la fijación de una tasa positiva.

Adicionalmente implementar un sistema de *amortización acelerada* para los bienes objeto del régimen planteado.

3- AMORTIZACIÓN DE BIENES DE USO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

- a) Expresa incorporación del elemento obsolescencia tecnológica a los fines de estimar la vida útil de los bienes.

- b) Expresa posibilidad de “recalcular” la vida útil probable de los bienes de uso en razón de cambios tecnológicos o retardos en la afectación a la actividad productiva a la cuál sirven.
- c) Posibilidad de considerar como gastos deducible del período fiscal el valor residual de los bienes de uso desafectados de la actividad.
- d) Actualización de los importes de las amortizaciones mediante un mecanismo de ajuste, que bien podría consistir en el expresamente previsto en la ley del impuesto, cuya aplicación ha sido suspendida en abril de 1992.
- e) Admisión del instituto de venta y reemplazo de bienes en forma amplia, considerándolo también aplicable a los casos de venta de bienes de uso muebles y reinversión en inmuebles afectados a la actividad, sean éstos amortizables o no. Expresa admisión del instituto respecto de venta de inmuebles destinados a inversiones generadoras de rentas. Asimismo aceptar el reemplazo no sólo por inmuebles, sino también por bienes muebles a construir y, en todos los casos, que los 4 años de plazo pudieran prorrogarse en caso de demoras atribuibles a caso fortuito o fuerza mayor (como se admite en empresas de construcción).
- f) Admisión de de un mecanismo de amortización acelerada en el caso de determinados sujetos (por ejemplo PYMES) y/o tipo de bienes (por ej. maquinarias industriales)
- g) Supresión del límite cuantitativo para la amortización de automóviles afectados a la generación de rentas gravadas.
- h) Supresión del límite cuantitativo dispuesto en materia de caracterización de mejoras sobre inmuebles, disponiendo su encuadre conforme la obligación de denuncia o autorización por parte de la autoridad de aplicación en materia urbanística.

4- RÉGIMEN DE REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS LIBRE DE IMPUESTOS

Propuestas de corto plazo:

- a) Fecha de reorganización
- b) Precisar mediante indicadores objetivos la fecha a considerar como “fecha de reorganización” a los efectos impositivos.
- c) Aprobaciones de organismos de contralor.
- d) Disponer que las aprobaciones que deben emitir los organismos de contralor de las entidades que se reorganizan (Secretaría de Defensa de la Competencia, Secretaría de Comunicaciones, COMFER, BCRA, SSN, etc.) tienen efecto declarativo. Es decir, en caso de rechazo de la reorganización, los atributos impositivos ya aplicados (absorción de quebrantos, compensación de saldos a favor, etc.) se tienen por producidos; asimismo, en este caso los atributos impositivos no aplicados y las transferencias de activos y pasivos se consideran no producidos.
- e) Definición de tipos en la ley (porcentajes taxativos).

Precisar en la ley del impuesto la definición de los tipos calificados de reorganización libre de impuestos.

- f) Requisito del mantenimiento del importe de capital (80%) por 2 (dos) años desde la fecha de reorganización.
- g) Disponer que las cesiones y las renunciaciones al derecho de preferencia y de acrecer tienen efectos equivalentes a la venta o disposición de la respectiva participación, en la medida no cubierta por primas de emisión sobre las nuevas acciones emitidas por la entidad continuadora.
- h) Requisito del mantenimiento de la actividad.
- i) Disponer que este requisito no es aplicable en el caso de absorción (fusión) o incorporación (escisión) de actividades previas que se auto-anulan (holding absorbida o incorporada, alquiler o arrendamiento de inmuebles utilizados por empresa continuadora, regalías o cesiones de uso de intangibles explotados o bienes muebles utilizados por empresa continuadora, etc.
- j) Reorganizaciones que implican la transferencia parcial de activos y pasivos.

Disponer la eliminación del requisito de autorización previa para los casos distintos de escisión.

Disponer que la atribución de los atributos fiscales en los casos de escisión y división o demás transferencias parciales de activos y pasivos debería seguir un mecanismo de asignación específica cuando lo permita la naturaleza de los bienes o la actividad de las entidades antecesoras y exista identificación del origen de los atributos fiscales transferidos, o -en su defecto- en proporción de los valores de capital (patrimonio neto) contable emitido por las entidades continuadoras.

- k) Restricción al cómputo de quebrantos y franquicias por regímenes de promoción (art.77, último párrafo).
- l) Disponer que la restricción al cómputo de quebrantos y franquicias por regímenes de promoción prevista en el artículo 77, último párrafo de la LIG, se extenderá a cualquier crédito fiscal existente en las entidades antecesoras (crédito Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, saldos a favor, créditos de impuesto, ahorros fiscales producto de estabilidad fiscal, etc.).
- m) Aclaración sobre el carácter neutro de las transformaciones societarias.

Aclarar que las transformaciones societarias (definidas como los procesos jurídicos que implican el cambio del ropaje jurídico sin implicar la existencia de transferencias patrimoniales) son fiscalmente neutras en tanto se mantenga el 80% de la titularidad en las mismas personas.

Propuestas de mediano plazo:

- a) Estudiar en forma integral la existencia de otros esquemas reorganizativos (p.ej. canje de acciones) que contengan los caracteres típicos del régimen: reordenamiento operativo de unidades empresarias que, significativamente, no trascienden a terceros, ni implican transferencias de dinero.
- b) Estudiar en forma integral distintas formas de reorganizaciones internacionales con efectos en nuestro país, ello a los efectos de no distorsionar reestructuraciones internacionales de empresas con sustento económico, sujeto a que se preserven las facultades tributarias del Fisco argentino sobre las rentas gravadas imputables a la unidad económica reorganizada radicada en Argentina.

5- UNIDAD CONTRIBUYENTE

Como resultado del análisis precedente se considera adecuado, en el corto plazo, modificar el artículo 30 en el sentido de que el resto de los bienes gananciales, o sea los que no se pueden atribuir a cada cónyuge a tenor de lo dispuesto en el artículo 29, deba repartirse por mitades entre ambos cónyuges. Una alternativa sería repartirlos en proporción a los gananciales que deba declarar cada cónyuge.

Por su parte, en el largo plazo, sería deseable estudiar en forma integral la cuestión, incluso considerando otras formas de organización de la unidad contribuyente, de modo de recoger los cambios socioeconómicos que han ocurrido en los últimos 50 años; al respecto se podrían tomar en cuenta algunos aspectos que se describen a continuación.

Es sabido que el impuesto a la renta alcanza solo a las que se obtengan mediante operaciones con terceros, realizadas dentro del mercado; este es uno de los inconvenientes que encuentran los teóricos a esta forma de tributación, ya que existen muchas operaciones de contenido económico que, al no cumplir con aquella condición, quedan fuera del alcance del impuesto. Dentro de estas últimas, asumen gran importancia las ocurridas dentro del matrimonio, en especial las tareas del hogar y cuidado de niños y ancianos, que tradicionalmente han sido desempeñadas por mujeres.

En el mundo actual cada vez más mujeres se incorporan al mercado de trabajo y, como aquellas tareas no remuneradas siguen existiendo, es necesario, de algún modo, un “arbitraje” del tiempo por parte de quienes las desempeñan, ya que deben restarlo de las tareas retribuidas económicamente para poder realizar aquellas que no tienen contraprestación material.

No es descabellado pensar que ese “arbitraje” de algún modo es compensado por el otro cónyuge, no solo participando, en la medida de lo posible, en las tareas no remuneradas, sino también compensando el esfuerzo del primero con un mayor sacrificio laboral. En definitiva, es claro que quien “recibe” de terceros la ganancia, no se la gana individualmente sino como producto de un acuerdo conyugal. Y esto es aplicable a todos los bienes gananciales, no solo a los que debía declarar el marido según la legislación actualmente inaplicable.

Es evidente que la realidad social contemporánea es muy diferente a la de la década del 40’, época en la que la ley de impuesto a los réditos comenzó a tener una morfología similar a la actual ley de impuesto a las ganancias; en aquella norma surgía claro el propósito de evitar la elusión del tributo impidiendo la distribución de las rentas entre los cónyuges, habida cuenta que en la mayoría de los hogares obtenía ingresos sólo el hombre.

En la actualidad la situación ha cambiado radicalmente -en la mayoría de las parejas trabajan fuera del hogar ambos miembros- y el trabajo del hogar es compartido, por lo que esta situación debería receptarse en la legislación tributaria respectiva.

6- QUEBRANTOS

Conclusiones de corto plazo:

- a) Ampliar el período de utilización/prescripción de los quebrantos impositivos, respecto de su traslado hacia ejercicios futuros, hasta 10 años.
- b) Eliminar la imposibilidad del cómputo de quebrantos de fuente extranjera contra utilidades de fuente argentina.

Conclusiones de mediano plazo:

- a) Otorgar, a opción del contribuyente, la posibilidad de continuar con el régimen actual de utilización de quebrantos (5 años), o bien aplicar un sistema de cómputo, sin límite de tiempo de prescripción, hasta un tope del 30/50% de la ganancia gravada de cada período fiscal.
- b) Permitir a las Pymes la utilización del sistema planteado al final del inciso anterior, pero sin la aplicación del tope allí estudiado.

7- IMPOSICIÓN A LA RENTA DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL Y ASIMILADAS A TALES

- Adoptar como criterio de imposición de las ganancias provenientes de las sociedades de capital, y asimiladas a tales **el criterio de integración parcial de la renta atribuible al accionista**, es decir incidiendo sobre él solamente el monto de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en especie, otorgándole un crédito por impuesto equivalente al incremento de tributo ocasionado por motivo de la incorporación de los dividendos o utilidades como renta gravada en cabeza del accionista, persona de existencia visible, y hasta un determinado porcentaje sobre dichos concepto de impuesto tributado por la sociedad.

Dicho criterio permitiría instaurar un *régimen de retención* sobre el dividendo en efectivo o en especie pagado tanto a accionistas del país como del exterior:

a) *Accionistas del país*: la retención revestirá *la calidad de pago a cuenta* del gravamen que haya que ingresar por parte los beneficiarios, como consecuencia de haber incluido los dividendos en sus declaraciones juradas. La retención puede afectar a los pequeños accionistas o contribuyentes que tienen quebrantos en otras categorías de ganancias, en cuyos casos la retención no se absorbería originando saldos a favor, cuestión que deberá tenerse en consideración al establecerse el régimen).

b) *Accionistas del exterior*: Dicha retención revestirá el carácter de pago único y definitivo.

- Se propicia la **derogación del denominado “impuesto de igualación”**.

Ello dado que en el régimen que se propicia, los dividendos que las entidades del art. 69, (sociedades de capital y asimiladas a tales según corresponda), distribuyan a sus accionistas en dinero o en especie, quedan íntegramente sujetos al impuesto, cualquiera sean los fondos empresarios con que se efectúe su pago (reservas anteriores cualquiera sea la fecha de su constitución, ganancias de fuente extranjera, de capital, exenta de impuestos, etc.). Además, como se mencionara, su aplicación genera inconvenientes y excesos en la carga tributaria al no considerar, entre otros aspectos, las diferencias temporales.

8- GANANCIAS DE CAPITAL. CONSIDERACIONES PARA SU TRATAMIENTO FISCAL

No se advierte una justificación con fundamento en los principios de imposición, para defender una exclusión total de imposición sobre las ganancias de capital que obtienen las personas físicas, diferente a la originada por la transferencia de inmuebles.

Antes bien, resulta necesario restablecer en sus efectos prácticos la equidad horizontal como parámetro primario básico de la obligación de tributar, sin perjuicio de contrarrestar los efectos económicos que se pretendan morigerar.

Se propone implementar la imposición sobre ciertas ganancias de capital obtenidas por personas físicas y sucesiones indivisas, particularmente las consecuentes de operaciones

efectuadas con títulos valores y transferencias de participaciones en empresas y las correspondientes a cesiones de derechos personales o creditorios.

La tributación puede tomar la forma de un gravamen especial o incorporarse al impuesto a las ganancias, en este caso contemplando una imposición atenuada que podría ubicarse en una alícuota máxima del 15% para sujetos residentes, en consonancia con los niveles de imposición aplicados por Brasil (15%) , Chile (20%) y Uruguay (12%). Es deseable que se definan aspectos objetivos temporales o económicos para definir la gravabilidad atenuada en oposición a la aplicación del impuesto a las ganancias.

En particular, la competencia internacional para la atracción de capitales justifica dejar fuera del alcance del tributo a las ganancias obtenidas cuando la negociación de los títulos valores se lleve a cabo en bolsas o mercados regulados del país. Desde esta perspectiva la exención o exclusión debería abarcar también a las ganancias que obtengan los sujetos empresa alcanzados con el impuesto a las ganancias. Esa misma orientación puede aplicarse respecto de los instrumentos financieros cuya utilización se pretenda alentar como el caso de los títulos públicos, las obligaciones negociables, los fideicomisos financieros y los fondos comunes de inversión.

La aplicación del gravamen requerirá definir la imposición sobre sujetos habitualistas en operaciones con títulos valores, quienes podrían quedar alcanzados también por el gravamen atenuado en virtud de las dificultades para la diferenciación de cada situación o, en caso contrario, se deberá definir con parámetros precisos, la cantidad de operaciones o antigüedad en la tenencia que permitan calificar la ganancia de capital.

El gravamen debe estructurarse contemplando la gravabilidad de los beneficios obtenidos en el exterior por parte de personas físicas residentes.

También debe abarcar a las ganancias obtenidas por sujetos del exterior, cualquiera fuere su naturaleza jurídica, con una carga tributaria consistente con la aplicada a los beneficios empresarios en caso de no tratarse de personas físicas, correspondiendo derogar el decreto 2284/91.

En cuanto a la determinación de la ganancia, es imprescindible considerar el ajuste por inflación del costo de adquisición habida cuenta del prolongado tiempo de tenencia que suele acompañar este tipo de transacciones. Debe también armonizarse con el tratamiento asignado en el impuesto a las ganancias a la renta del accionista para evitar la doble imposición sobre las ganancias impositivas retenidas. Estos últimos aspectos deberán ser también incorporados en el impuesto a las ganancias para el tratamiento del beneficio obtenido por los sujetos que queden alcanzados por ese tributo.

Se mantendría la vigencia del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles para las operaciones comprendidas en su ámbito.

9- AJUSTE POR INFLACIÓN

En función de las consideraciones anteriores, considerando los antecedentes existentes en nuestro país (legislativos, jurisprudenciales, dictámenes de organismos técnicos y de comisiones especiales constituidas al efecto) y en legislación comparada, se recomienda la adopción de las siguientes modificaciones legislativas:

Toda vez que la inflación anual medida a través del índice de precios mayoristas adquiera una magnitud significativa:

- a) Reimplantación del ajuste impositivo por inflación en la forma que lo prevé la propia ley del tributo en normas de aplicación suspendida con las adecuaciones

necesarias que resulten de considerar la existencia de rentas gravadas de fuente extranjera.

- b) Reimplantación de la vigencia de todas las normas y, en todo caso, creación de las necesarias para lograr el ajuste por inflación de todos componentes de la determinación que requieren tal corrección (amortizaciones, valores de costo computables en los casos de venta de bienes, quebrantos de ejercicios anteriores, etc.).
- c) Actualización permanente de las deducciones fijas y de los peldaños de la escala progresiva del tributo.
- d) Reemplazar el método actualmente previsto en la ley por la consideración como base del balance contable ajustado por inflación, practicando sobre el los ajustes necesarios para corregir el tratamiento de las partidas que tengan una consideración fiscal distinta de la contable.

10- INTERESES PRESUNTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Para el caso del primer párrafo del artículo 48 de la LIG, cuando se deban calcular intereses presuntos, utilizar tasas referenciales o índices que elabora el Banco Central de la República Argentina teniendo en cuenta, para su elección, las siguientes circunstancias:

- 1) Tipo de moneda.
- 2) Tipo de operación.
- 3) Demás condiciones de mercado relacionados con los puntos precedentes.

Para el caso del segundo párrafo del artículo 48 de la LIG.:

- 1) Admitir prueba en contrario cuando no se pacten intereses o éstos sean inferiores a la norma cuando las operaciones se realicen entre ascendientes y descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad.
- 2) De corresponder intereses presuntos, considerar la tasa que aplica en Banco de la Nación Argentina para préstamos hipotecarios, teniendo en cuenta además:
 - a) Tipo de moneda.
 - b) Plazo de devolución del préstamo.
 - c) Demás condiciones de mercado relacionados con los puntos precedentes.

Para todos los casos en que corresponda aplicar intereses presuntos, aclarar expresamente que los mismos deben desagregarse del monto parcial o total de cancelación del préstamo.

11- DEDUCCIONES PERSONALES

En función de las consideraciones anteriores y, teniendo en cuenta los antecedentes existentes en nuestro país y de la legislación comparada, se recomienda la adopción de las siguientes modificaciones legislativas:

- 1) Establecimiento de montos de deducciones comparables con las otras determinaciones realizadas por otras ramas del derecho.
- 2) El sistema de actualización deberá ser automático, que surja de la ley y no depender de decisiones del Poder Ejecutivo Nacional, a tal efecto, se podrá utilizar “el índice de variación de la canasta familiar”, establecido por el Indec.

- 3) Las deducciones para personas físicas deben tener un carácter general y no en particular por el tipo de renta considerada.
- 4) Las deducciones debe ampliar su cómputo, de acuerdo a las recientes reformas producidas por el código civil y la jurisprudencia, contemplando de esta manera la totalidad de los casos por ellas considerados.

12- TASA DEL IMPUESTO

Consideramos que los principios de progresividad y capacidad contributiva deben prevalecer sobre el principio de la recaudación, a efectos de la determinación de las tasas y tramos de la escala del tributo.

En función de las consideraciones anteriores, teniendo en cuenta los antecedentes existentes en nuestro país y de legislación comparada, se recomienda la adopción de las siguientes modificaciones legislativas:

- a) Los tramos de la escala deben establecerse considerando los objetivos de política fiscal y de redistribución de la riqueza entre los individuos que conforman nuestra sociedad.
- b) Los mismos deberán actualizarse siguiendo índices que consideren el objetivo buscado de mantener la progresividad en el impuesto, a tal efecto, sugerimos la utilización de los índices establecidos por el INDEC, a través del índice de coeficiente de variación salarial (CVS), transcurrido en el período fiscal que se determina el tributo, es decir, considerando los índices de diciembre del período fiscal versus el de enero del mismo año fiscal.
- c) En el sistema a ser utilizado, de acuerdo a lo mencionado en el punto b), esta reforma debe estar incluida específicamente dentro de la legislación y no depender de otra autoridad, de la cual dependa su decisión de usar o no el sistema.
- d) Deberán establecerse tasas incrementales para el caso de rentas obtenidas por personas no residentes provenientes de paraísos fiscales o de baja tributación.
- e) Para el caso de las sociedades, se tratará de obtener una tasa única para los países del Mercosur.
- f) Establecer tasas diferenciales para el caso de modificarse la legislación actual, en cuanto a la integración de la renta entre sociedad y sus accionistas.

13- PRECIOS DE TRANSFERENCIA

- a) Adoptar montos mínimos a partir de los cuales corresponda cumplir con la obligación de acreditar el cumplimiento con el principio de libre concurrencia para operaciones vinculadas o con sujetos domiciliados en jurisdicciones con baja o nula tributación, a fin de dotar de eficiencia a la administración de los precios de transferencia.
- b) Eliminar la obligación de presentar declaraciones juradas informativas de precios de transferencia con frecuencia semestral, limitando la misma al ejercicio económico anual.

- c) La ley del impuesto debería admitir la posibilidad de que el contribuyente efectúe el análisis de comparabilidad y la selección y aplicación del método más apropiado a las circunstancias analizadas, sobre la parte que permita arribar al resultado más confiable. Se deberían definir los recaudos probatorios a observar para el caso en que el análisis se efectuara sobre la parte residente en el exterior.
- d) Debería reglamentarse un régimen de Acuerdos Anticipados de precios que contemple la posibilidad de arribar a acuerdos unilaterales o bilaterales, a solicitud del contribuyente.
- e) Incorporar una disposición que expresamente disponga que la deducción de los gastos en concepto de servicios intragrupo, valorados conforme a las pautas dadas por el artículo 15, se encuentre condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Tal pauta deja en claro que los servicios deben estar prestados y tener la posibilidad de generar un beneficio para el prestatario, lo cual permite dejar de lado los gastos duplicados, los que benefician al accionista por estar referidos a su estructura jurídica o a la formulación de datos para la casa matriz o para el grupo consolidado.

Admitir la deducción de los servicios centralizados conforme a pautas de distribución de la contraprestación total entre las entidades beneficiarias, fijando los parámetros admisibles de acuerdo con métodos que tengan en cuenta, además de la naturaleza del servicio y de las circunstancias en que éste se preste, los beneficios susceptibles de ser obtenidos por las entidades destinatarias.

- f) Reglar las condiciones para la admisión de la deducción de los gastos de investigación y desarrollo efectuados centralizadamente a través de un acuerdo de contribución como por ejemplo, la identificación por contrato escrito del proyecto a encarar y participación en sus resultados, la necesidad de acceso a la propiedad por parte de las entidades intervinientes, el aporte de cada entidad considerando las utilidades o ventajas que cada uno espera obtener, la variación de las circunstancias de cada participante estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que puedan corresponder, entre otros aspectos.

14- CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (CDI) FIRMADOS POR LA REPÚBLICA ARGENTINA

- a) Efectuar una definición positiva en la Ley de Impuesto a las Ganancias del concepto de “beneficiario efectivo” que otorgaría seguridad jurídica a los inversores y al Fisco argentino.
- b) Conciliar el régimen de retenciones por pagos a beneficiarios del exterior a la estructura de las tasas tope de los últimos CDI firmados por Argentina, adoptando en su legislación doméstica del impuesto a las ganancias la estructura del articulado de rentas sujetas a las reglas de distribución que prevén los CDI en reemplazo del sistema desactualizado de nuestra ley, con un diferencial de 5% en los casos en que no hubiera CDI vigente. Ello con exclusión del artículo de empresas asociadas (art.9 vinculado al régimen de precios de transferencia) cuya configuración es conveniente dejarla atada a la estructura general del impuesto.

Asimismo, las rentas que la legislación del impuesto a las ganancias revistan la naturaleza de rentas de fuente argentina, y no estén sujetas a retención en virtud de las reglas de asignación de los CDI, cuando no sea aplicable un CDI deberían

estar sujetas a retención a la tasa del 5%. Ello con exclusión de los dividendos cuya configuración es conveniente dejarla atada a la estructura general del impuesto.

- c) Adaptar la definición en la ley de impuesto a las ganancias del concepto de Establecimiento Estable (art.69, inciso b) LIG) en línea con la definición en los últimos CDI firmados por la República Argentina.
- d) Disponer en los textos de los CDI la no aplicación de la limitación de tasa de retención cuando el beneficiario efectivo estuviera sujeto a un régimen preferencial en el impuesto a la renta, definido como aquéllos que aplican tasas legales menores del 15%, o sistemas que acuerden deducciones o desgravaciones nocionales o fijas, o se apliquen sobre base presunta.

Propuestas de mediano plazo:

- a) Diseñar y llevar adelante una política fiscal internacional favorable a la firma de CDI, bajo las siguientes condiciones: a) el otro Estado debe cumplir la condición de “país elegible” que se verifica cuando la firma del CDI reviste interés público para el país, por efecto de los flujos proyectados de inversión y comercio en sectores considerados estratégicos para nuestro país (p.ej. software, forestación, minería, biocombustibles, alimentación, energía, agroquímica, etc.) o por el alto potencial de desarrollo profundo de mercados en el otro Estado por parte de empresas argentinas.
- b) Establecer como obligación para la negociación y a aprobación de los CDI la cuantificación sistemática del beneficio marginal que genera el CDI partiendo de modelos de análisis económico por parte de una repartición oficial dedicada a estas tareas (como se realiza en otros países como Reino Unido).
- c) Los elementos reseñados anteriormente deberían ser objeto de revisiones periódicas a los fines de justificar la renovación del CDI o, eventualmente, su denuncia.

15- SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Las razones señaladas permiten concluir la necesidad de derogar el instituto en virtud de la existencia de normas sustanciales suficientes¹ que prevén la impugnación de los gastos no necesarios, de los gastos no amparados por comprobantes, de los gastos amparados por comprobantes imperfectos, y de la existencia de comprobantes apócrifos, con las sanciones culposas o dolosas aplicables en cada caso.

En cuanto a las operaciones del sujeto que, habiendo adquirido bienes y/o servicios necesarios y vinculados con la fuente generadora de renta y que habiéndolos cancelado de acuerdo a las previsiones de la Ley Antievasión, carezcan de comprobantes o los mismos resulten imperfectos, estimamos que dicha situación debiera poder ser subsanada mediante los elementos de prueba en poder del contribuyente sin necesidad de la presente figura, mediante las disposiciones reglamentarias del organismo tales como las disposiciones del artículo 41 de la R.G. (AFIP) 100/98).

16- IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

¹ Artículos 45 y 46 de la Ley 11.683, Ley 25.345 denominada “Ley Antievasión”, Régimen de facturación de operaciones R.G. (AFIP) 1415 y todas sus normas complementarias.

Las razones señaladas permiten concluir fácilmente en la necesidad de excluir este impuesto del sistema tributario argentino.

17- IMPUTACIÓN AL PERÍODO

a) Criterio de devengado

En la ley americana los ingresos se devengan cuando se producen los hechos que fijan el derecho a su percepción y el importe puede ser razonablemente estimado, cuando se efectúe una estimación razonable cualquier diferencia que surja entre el importe exacto y el estimado, debe imputarse al año de su exacta determinación. No debe considerarse devengada una suma que el contribuyente probablemente nunca llegue a percibir.

Una solución de estas características podría incorporarse a nuestro texto legal y, si se quiere evitar un uso abusivo de la herramienta, se puede prever la imputación del recupero de los defectos de renta o excesos de gastos, incrementados en una tasa de interés presunta similar a la que se aplica a los préstamos para los que la ley impone esa solución.

b) Criterio de percibido

Respecto de este criterio se considera imprescindible establecer que sólo es aplicable a ganancias que estén previamente devengadas, de modo de poder diferenciar claramente cuando un ingreso es una ganancia y cuando simplemente es un pasivo.

En cuanto la enumeración de las situaciones en las cuales pueden darse una percepción indirecta o presunta (reversión, acumulación, capitalización, puesta en reserva o en un fondo de amortización o de seguro) debería eliminarse postulando que la percepción ocurra cuando, previa disponibilidad y con la conformidad expresa o tácita del acreedor, la ganancia se haya dispuesto de cualquier forma.

c) Devengado exigible

Debería incorporarse, dentro los casos a los que es aplicable el criterio, la transferencia de derechos a plazo, como lo ha aceptado cierta jurisprudencia, habida cuenta de que de este modo se otorgaría el beneficio también a estas operaciones que, desde el punto de vista financiero, son similares a las de ventas de mercaderías a término.

d) Reformas de mediano plazo

En el mediano plazo sería necesario realizar un análisis completo de todo el sistema de imputación al periodo para simplificarlo, teniendo en cuenta, entre otros objetivos, el de acercar el hecho imponible al momento de la disponibilidad económica de los fondos.

18- IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Supeditar la vigencia del gravamen a la inexistencia de impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes, ya sea a nivel provincial como nacional.

Recomendar la modificación del impuesto considerando las siguientes pautas:

- a) Determinar la base imponible del gravamen considerando los bienes así como las deudas correspondientes a los sujetos alcanzados.

- b) Disponer el cómputo de un importe mínimo no imponible, superado el cual se apliquen las alícuotas correspondientes, en lugar del actual mínimo exento. Asimismo, definir su cuantía conforme un mecanismo que tenga en cuenta la inflación.
- c) Excluir de la base imponible a la casa habitación del contribuyente.
- d) Aplicación de alícuotas progresivas más atenuadas en relación a las actuales.
- e) Consideración de grados en la escala progresiva del impuesto con una estructura similar a la utilizada en el impuesto a las ganancias.
- f) Eliminación de la exención de participaciones societarias en cabeza de los sujetos del impuesto y cómputo como pago a cuenta del impuesto pagado por las sociedades como responsables sustitutos de sus accionistas, hasta el incremento de la obligación tributaria por la incorporación de tales participaciones.
- g) Adecuación del tratamiento de los bienes de la sociedad conyugal en consonancia con las recomendaciones formuladas en el impuesto a las ganancias.

19- RENTA DE FUENTE EXTRANJERA

En función de las consideraciones anteriores y, teniendo en cuenta los antecedentes existentes en nuestro país y de la legislación comparada, la comisión recomienda continuar con el criterio adoptado, en cuanto a la gravabilidad plena de la renta de fuente extranjera.

Pero, a su vez, se ha discutido sobre la conveniencia de realizar determinadas modificaciones legislativas, las cuales se desarrollan en forma abreviada, a continuación:

1) Deducción Especial :

La normativa debería aclarar específicamente que este concepto es deducible respecto de las rentas de fuente extranjera y de esta manera resolver la discusión existente con el fisco.

Nuestro criterio se basa en que las disposiciones del artículo 17 de la ley, son aplicables a las rentas de fuente extranjera y, por lo tanto se convalida su remisión al artículo 23, de igual manera que lo establecido en el artículo 79, comprende a las rentas de fuente extranjera .

2) Tratamiento de las rentas pasivas a ser imputadas por el accionista residente.

Sugerimos la incorporación dentro de la normativa legal del tratamiento a ser aplicado para el caso de un residente en el país y que obtenga rentas pasivas de una sociedad del exterior, en cuanto a que, el valor reportado como resultado gravado incrementa el costo impositivo de las acciones de la sociedad extranjera, dado que tal renta al no haber sido distribuida, debe afectar claramente su patrimonio de afectación a esta sociedad.

- 3) Estados contables provenientes de países que no impongan impuestos análogos al impuesto argentino.

La normativa legal establece que la atribución del resultado se realizara de acuerdo al resultado contable de la sociedad, sin aclarar si deben confeccionarse siguiendo algún criterio específico, recordamos que existen jurisdicciones que no requieren la confección de estados contables o que los mismos no son confeccionados con normas compatibles con las utilizadas en nuestro país, creemos conveniente la ampliación de la normativa y que la misma contemple esta situación.

- 4) Rentas de fuente extranjera y el ajuste por inflación impositivo.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 132 de la ley del impuesto a las ganancias, las rentas de fuente extranjera se determinan en moneda extranjera, convirtiendo resultados y deducciones, según las fechas y tipos de cambio que correspondan, no rigiendo este procedimiento para los establecimientos estables para los cuales se aplica la moneda del país y la misma se convierte al tipo de cambio local al cierre del ejercicio.

Lo mencionado precedentemente es el único sistema mencionado expresamente por la ley y, por ende, no considera en ningún caso la aplicación del Título VI, en cuanto a normativas que determinen los efectos de la inflación en la moneda de origen.

Creemos que debe analizarse la temática del ajuste por inflación en la inclusión de la renta de fuente extranjera con normas específicas, dictadas a tal efecto.

- 5) Determinación de costos impositivos en la enajenación de bienes.

El artículo 152 de la ley del impuesto a las ganancias remite a las disposiciones aplicables para la determinación de los costos computables a las normas establecidas para la renta de fuente argentina, expresando estas normas que no debe considerarse ajuste inflacionario alguno, pero el artículo 152 establece la posibilidad de actualizar los costos por índices de precios o coeficientes cuando lo establezca la legislación del país, donde están situados los bienes, no determinando el tipo de cambio correspondiente a la fecha del periodo de actualización.

En este sentido consideramos que debe existir simetría en la utilización de la moneda y el índice de inflación aplicable para la determinación de la ganancia de fuente extranjera.

• CONSUMOS

1 – IVA

Objeto

El principio de “unicidad” del hecho imponible debe mantener plena y excluyente vigencia. A tal fin debería:

- Eliminarse de la definición de operación gravada la incorporación de cosas muebles, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas en las que tal incorporación no sea preponderante.

- Derogarse las normas reglamentarias que contradicen dicho principio, conforme fuera interpretado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Angulo”, incluyendo:

El artículo 10, referido a intereses de operaciones no gravadas y exentas.

El segundo párrafo del artículo 22, referido a intereses originados en el pago diferido por la venta de obras sobre inmueble propio y a los recargos financieros de las pólizas de seguro o reaseguro.

Sin perjuicio de ello, deberían eliminarse las exclusiones de la base imponible correspondientes a los conceptos mencionados en último término, así como para los intereses resultantes de la aplicación de ciertas leyes nacionales, provinciales y municipales.

Territorialidad

Con la licencia de emplear las expresiones impropias “exportación” e “importación” con relación a los “servicios”, es necesario incorporar casuísticas precisiones sobre el lugar en que se considerarán prestados los mencionados servicios.

A tal fin se podría adoptar un esquema similar al empleado por el artículo 9º de la 6ª Directiva del actual Consejo de la Unión Europea, empleando reglas especiales que tengan en cuenta la clasificación de los servicios en “tangibles” e “intangibles”.

En los casos en que el prestador resida en el exterior y la prestación gravada se utilice en nuestro país, se atribuirá responsabilidad sustitutiva (con derecho al cómputo de crédito fiscal inmediato, en su caso) al prestatario local, con independencia de que se destine a una actividad gravada o a una no gravada y exenta (dado que las dos últimas se encuentran actualmente en ventaja para contratar servicios en el exterior).

Los consumidores finales quedarían excluidos de dicha obligación en tanto no se cuente con medios técnicos que faciliten su aplicación práctica.

Del mismo modo, cuando el prestador extranjero ingrese transitoriamente al país para llevar a cabo su prestación gravada (situación no contemplada en la actualidad por la ley), el prestatario actuará como responsable sustituto con el alcance expuesto en los dos párrafos anteriores.

Sujetos

Deberían incorporarse definiciones o precisiones al texto legal acerca de las siguientes cuestiones:

Empresas de construcción: precisar su definición.
Fideicomisos inmobiliarios: tratamiento de las diferentes modalidades operativas.
Disponer que, en los casos de empresas unipersonales, consideradas “cualquier otro ente individual” en los términos del artículo 4º, segundo párrafo, de la Ley, la condición de sujeto del gravamen se atribuirá a la persona física que resulte titular de aquella.

Configuración del hecho imponible

Configurar el hecho imponible correspondiente a las ventas de cosas muebles en oportunidad de la percepción total o parcial, con independencia de que congelen o no precio.

Debería regularse la configuración del hecho imponible con relación a las operaciones efectuadas por consignatarios o mandatarios que actúen a nombre propio, estableciéndose que aquél se configurará:

Para el comitente: con la recepción fehaciente del líquido producto del intermediario.
Para el intermediario: con la entrega al tercero.

Las disposiciones del artículo 19 del DR, acerca de los contratos celebrados a ensayo o prueba, deberían derogarse.

Exenciones

Debería tenderse a su eliminación cuasi total, con excepción de los bienes y servicios relacionados con la salud y la educación y alguna otra prestación considerada esencial (y desde luego las exportaciones y otras operaciones especiales, como la compraventa de títulos valores, cambios y las prestaciones financieras en las que resulte prestataria una entidad financiera regulada por el BCRA).

Aquellos bienes y servicios cuyo consumo revista interés social preponderante, deberían ser subsidiados explícitamente.

Base imponible

Las actualizaciones de precio (incluyendo las resultantes de aplicación de variaciones en el tipo de cambio, CER y similares) no deben gravarse, por cuanto conllevan una indeseable y distorsiva doble imposición.

En el caso de intereses por pago diferido o fuera de término, las dificultades prácticas para segregar el interés “real” del componente inflacionario llevan a aconsejar su inclusión total en la base imponible.

Respecto de las quitas concursales, el texto legal debería disponer expresamente su inclusión en el artículo 12.

Crédito fiscal

Se propone derogar las normas que impiden el cómputo de ciertos créditos fiscales (“ajustes rústicos”).

Asimismo deberían derogarse las disposiciones relacionadas con “factura de crédito”.

Tasas del gravamen

Se debe tender a la unificación de alícuotas en la general, en su caso incrementándolas gradualmente o reemplazándolas por subsidios explícitos a los consumos de preponderancia social.

En cuanto a la alícuota general vigente, se observa que:

- se encuentra entre las más altas del mundo y resulta muy elevada.
- constituye un gran incentivo a la evasión y un desincentivo al consumo, propendiendo a la regresividad del sistema tributario.
- una rebaja de la misma incrementaría la predisposición al cumplimiento.

En consecuencia la tasa general debería reducirse al máximo posible, considerando las posibilidades que brinde el equilibrio presupuestario, complementando esta acción con el combate a la evasión.

En su caso, esta reducción podría concretarse de modo gradual.

En línea con ello, se entiende recomendable el uso de herramientas de incentivo a la formalidad y bancarización de las operaciones, como los incentivos a la utilización de medios de pago (por ej. tarjetas de crédito y/o débito), en la medida en que el incremento de recaudación que generen supere el costo del incentivo.

Régimen de exportaciones

A los fines del reintegro de los créditos fiscales por adquisición o construcción de bienes de capital, la determinación de la proporción de aquéllos afectada a la producción de bienes que se exporten debería considerar un plazo representativo (las interpretaciones de la autoridad fiscal admiten su cómputo en función de las operaciones del ejercicio de incorporación, lo que podría frustrar el recupero en casos de escasa participación de las operaciones en el mercado externo en dicho período).

Período fiscal, saldos a favor y regímenes de retención

Dado lo reducido que resulta el plazo de duración del período fiscal (mensual), el régimen de retención viola las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario (artículo 27) y, en los casos en que no se evidencie continuidad en la operatoria, es susceptible de producir injustificados saldos a favor de los contribuyentes, razón por la cual se impone su reformulación.

2- IMPUESTOS INTERNOS

Llevar a cabo una revisión integral de los bienes alcanzados, con la finalidad de:

- Incorporar aquellos bienes cuyo consumo genere impactos ambientales y/u otras externalidades negativas que requieran tratamiento especial.
- Excluir otros bienes que no son representativos de consumos que ameriten un tratamiento diferencial, como por ejemplo el agua mineral.

-Evaluar la posibilidad de excluir ciertas etapas (como por ej. la artesanal en la elaboración de objetos suntuarios gravados).

Se propone la unificación de las disposiciones legales y su adecuación a las pautas comerciales modernas.

En todos los casos deben admitirse los descuentos y bonificaciones como conceptos deducibles de la base imponible.

En aquellos casos en que la definición reglamentaria de los productos gravados requiera la aplicación de conocimientos técnicos específicos, debe requerirse la temprana intervención de la autoridad de aplicación nacional competente en la materia (por ej. ANMAT).

• AGROPECUARIO

1 – IVA

IVA Agropecuario

Propuestas a largo plazo: analizados los distintos criterios, el sub grupo, manifiesta que resulta conveniente mantener el sector primario dentro del impuesto al valor agregado, pero a su vez es indispensable ponderar la realidad y particularidades del mismo, con el objetivo de articular adecuadamente los principios de eficiencia y equidad, facilitando el cumplimiento fiscal de los partícipes del proceso de producción y comercialización de productos agropecuarios.

En esta situación la actividad agropecuaria, de la misma forma que la totalidad de las operaciones gravadas, debería estar alcanzada a una alícuota uniforme pero muy inferior a la actual.

Propuesta a corto plazo: el sub grupo de trabajo concluye que, hasta tanto no se logre la unificación y la baja de las alícuotas, se aplique la alícuota reducida a los siguientes bienes y servicios gravados actualmente al 21%:

- Bienes
 - Semillas.
 - Productos veterinarios.
- Servicios
 - Seguros que cubran riesgos de la actividad.
 - Fletes relacionados con la actividad.
 - Comisiones en operaciones del sector.
 - Intereses de préstamos de entidades financieras a los productores y otros factores de la actividad.

La aplicación de esta propuesta deviene de una evaluación que sugiere que la misma no representará una merma en la recaudación, por tratarse de productos y servicios intermedios y en general no afectará significativamente la posición fiscal de los proveedores de esos bienes y servicios, porque en todos los casos se trata de sujetos que realizan operaciones complejas con una mayor facilidad de absorción de la asimetría de tasas.

Regímenes de retención y percepción en el IVA

En nuestra actividad en particular, la RG 2300 instituye una retención en el IVA del orden del 76% de la alícuota aplicable en la comercialización de granos no destinados a la siembra - cereales y oleaginosos- y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas-.

Según lo dispuesto por la resolución mencionada, luego de complejos y eficientes controles sistémicos efectuados por la AFIP, se deben reintegrar en la CBU informada a los productores inscriptos en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, el 87,5% de las sumas retenidas, hasta el último día hábil administrativo, inclusive del mes calendario inmediato siguiente al de la presentación de la declaración jurada del IVA del período fiscal en el cual se practicaron las retenciones.

Analizados los diferentes aspectos, el subgrupo considera que las alícuotas de retención deberían reducirse a niveles compatibles con la razonabilidad, dado que consideramos que de todas maneras el eficiente y complejo control de las operaciones que instituye la RG 2300, que realiza la AFIP, para que el productor agrícola logre acceder al reintegro sistémico, se podría llevar a cabo con una alícuota de retención más baja, lo que contribuiría a atenuar el impacto financiero que produce el retraso en el cobro de estos reintegros, el cual en promedio en los últimos dos años ha sido de seis meses.

Período de liquidación. IVA mensual con pago anual

El subgrupo considera que, en primer término, es menester precisar en forma inequívoca el término actividad agropecuaria, para no generar incertidumbre a la hora de definir si un productor agropecuario realiza la actividad en forma exclusiva, dada la expansión de las nuevas formas de producción, mediante la celebración de contratos asociativos atípicos.

En otro orden sugiere que, ante la ausencia temporal de esta definición, la Administración debería expedirse en el sentido de que todos aquellos conceptos que no tienen repercusión en la declaración jurada de IVA -tanto los ingresos en relación de dependencia, conceptos no alcanzados por el IVA, como los ingresos exentos en dicho gravamen (arrendamiento), entre otros- no deberían provocar la expulsión de la opción anual.

Obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero

El inciso d) del art. 3 de la Ley de IVA que determina la gravabilidad en dicho tributo de las obras, locaciones y las prestaciones de servicios relacionados con la obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero, ha perdido sentido a partir de la generalización de la gravabilidad de las locaciones y prestaciones en el IVA, en consecuencia debería eliminarse, ya que de cualquier forma estarían gravadas a partir del momento de perfeccionamiento que corresponda a la realidad de los trabajos realizados.

Venta de inmuebles agropecuarios

* Bienes incorporados al suelo

El sub grupo advierte que el artículo 47 del DR intenta incluir como gravados a los bienes de uso adheridos al suelo al momento de la transferencia del inmueble, haciéndolos formar parte de la base imponible.

Considera este proceder como ilegítimo, ya que el art. 10 expone que se incluye en la base los bienes incorporados al inmueble, en la medida que su enajenación en forma individual se encuentre gravada y el art. 2 circunscribe esa gravabilidad a los bienes de cambio.

Si se admitiera la extensión del objeto que hace el artículo 47 del DR incluyendo los bienes de uso formando parte de la base imponible, quedarían comprendidos en el hecho imponible todos los bienes adheridos al suelo que, aún teniendo un posible valor económico independiente antes de su incorporación, no tendrían individualidad propia tales como los alambrados fijos, mangas y corrales, tinglados, tejados de las casas, tanques de agua de chapas metálicas o pre moldeadas de hormigón, silos, molinos, bebederos, etc.

Por lo expuesto es que sería deseable que la Ley y no el reglamento determine o no la gravabilidad de estos rubros.

Asimismo debería dilucidarse en la aplicación del gravamen en una sementera la alícuota aplicable, ya que aún no son granos ni frutos.

* Intereses por financiación venta de campos

En este aspecto el sub grupo de trabajo cree necesario incluir como un apartado especial del inciso e) del artículo 3º o como un inciso aclaratorio del segundo párrafo del apartado 21 de la misma norma, “las colocaciones y prestaciones financieras”, agregando que éstas en ningún caso incluyen las consecuencias financieras de otras operaciones que se encuentran incluidas en el punto 2 del quinto párrafo del artículo 10, los que forman parte del valor de la operación atribuible a los hechos imponible establecidos en la ley.

Considera importante definir en un artículo de la ley o mediante una norma reglamentaria, el concepto de colocación o prestación financiera.

Sugiere también suprimir el Art. 10 del decreto reglamentario y en la misma línea indica sustituir el Art. 22 del decreto reglamentario disponiendo la oportunidad en que los intereses, actualizaciones, comisiones, recupero de gastos y similares a que se refiere el punto 2 del quinto párrafo del Art. 10 de la ley, integrarán la base de imposición, distinguiendo los convenidos a posteriori del perfeccionamiento de la operación principal que los genera y los acordados por pagos diferidos o fuera de término.

Contratos agropecuarios

Jurídicamente, la legislación aplicable a los contratos agrarios es antiquísima.

En efecto, los arrendamientos y aparcerías rurales se encuentran regulados por la Ley 13246 del año 1948, con una modificación del año 1980 y solo dos leyes especiales referidas a los contratos Asociativos de Explotación Tambera ley 25169/1999 y el Contrato de Maquila instituido por ley 25113/1999.

En la Argentina gran parte de los negocios agropecuarios se celebran mediante la modalidad de contrataciones y/o asociaciones, los cuales la doctrina denomina atípicos, dado que no poseen una regulación especial.

Por esta razón, se sugiere que se legisle respecto de asociaciones tan comunes en el ámbito rural como los convenios de capitalización de hacienda, las relaciones jurídicas con los contratistas rurales, y en general los contratos y alianzas asociativas accidentales.

En la misma línea, el subgrupo de trabajo, percibe la necesidad de otorgarle un marco jurídico adecuado a las nuevas formas de negocios en el agro, bajo el convencimiento de que, además de fijarse reglas claras entre las partes a través de un adecuado marco jurídico, se facilitaría consecuentemente el encuadre tributario en cada uno de los impuestos.

Sin embargo, hasta que esto no suceda, se considera que en el caso del IVA debieran incorporarse las opiniones del Fisco vertidas, en sendos dictámenes que datan algunos de hace más de veinte años e inclusive en algunos casos rectificando dictámenes con opiniones del Fisco emitidas con anterioridad, lo que implica inseguridad jurídica e incertidumbre a la hora de desarrollar negocios agropecuarios.

Debería, además, incorporarse a la ley del IVA determinados conceptos que hoy sostiene el fisco en su jurisprudencia administrativa, tales como:

- Que en los contratos de tipo asociativos tanto agrícolas, pecuarios como agroindustriales como los de capitalización de hacienda, convenio asociativo de explotación tambera, agricultura a porcentaje, convenio de asociación conjunta, maquila entre otros el nacimiento del hecho imponible se produce cuando cada una de las partes vende su producción y no con el reparto de los frutos obtenidos.

- Que son sujetos del impuestos en los contratos asociativos cada una de las partes que intervienen en el negocio parciario cualquiera sea la denominación y en tanto no se trate de contratos donde solo se cede el uso y goce del predio como son los de arrendamiento y de pastoreo.

2 – IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Valuación de inventarios

Hacienda de Invernada: la hacienda de invernada a los fines impositivos, es decir aquella comprada con fines de engorde y venta deberá valuarse de acuerdo al criterio general de valorización al costo que utiliza la Ley para todos los contribuyentes.

Sugiere también que al costo de adquisición de la hacienda destinada a invernada, se adicionen todos los gastos directos de producción hasta la fecha de cierre de ejercicio, como por ejemplo la mano de obra directa, la alimentación, consumos veterinarios, fletes, etc.

Cereales, oleaginosas, frutos y demás productos de la tierra: en el caso de los cereales y oleaginosas, no destinadas a la siembra, que al cierre del ejercicio posean en stock los propios productores, se propone valuarlos al costo de la sementera sumado a los gastos de recolección mas aquellos necesarios para su acondicionamiento, por ejemplo secada, limpieza, etc.

Es importante subrayar que esta propuesta de valuación es solo para productores, o sea para quienes intervienen en la etapa primaria.

Sementeras: es necesario que se defina con precisión en el texto de la ley, los conceptos que deben activarse como Sementeras.

No corresponde que estos conceptos se definan en normas de menor jerarquía (*En la actualidad el Art 80 del DR*).

Tratamiento fiscal de los derivados

Resulta importante diferenciar el tratamiento a dispensar a los productos que permiten realizar cobertura del stock del a dispensar a los que protegen a las sementeras.

Por ende es necesario considerar a cada uno por separado, a saber:

Tratamiento si existiera stock de granos al cierre: en este caso particular considerando nuestra propuesta respecto de la valuación impositiva de los granos, cereales y oleaginosos deberemos diferenciar si las coberturas tomadas corresponden a stock perteneciente a productores primarios, en ese caso en concordancia con lo expuesto en nuestras conclusiones del punto 2.1. se deberán valuar al costo de la sementera sumado a los gastos de recolección más aquellos necesarios para su acondicionamiento, por ejemplo secada, limpieza, etc.

En cambio si las coberturas se realizan sobre Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales por algún operador que intervenga en la llamada etapa secundaria, es decir donde ya no interviene el productor primario, se deberán valuar según lo dispuesto en el art. 52, inciso e) de la Ley de Ganancia.

Es decir que si tuvieran cotización conocida se valuarán al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.

En el caso que no tuvieran cotización conocida se valuarán al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.

Derivados: el resultado de los derivados de cobertura de estas posiciones deben ser valuados a su valor al cierre, siguiendo el mismo criterio que los bienes que están protegiendo. Por consiguiente estaríamos imputando al período fiscal donde se producen los resultados de los derivados, el resultado de la revaluación de los stock, es decir las pérdidas por derivados con las ganancias por revaluación o por el contrario las ganancias por los derivados con las pérdidas por la disminución de la valuación de los stock.

Contratos forward: en el caso particular de aquellos stock que están comercializados al cierre con una venta a plazo determinada que excede a la de la fecha de cierre de ejercicio la valuación de los bienes no se hará a valor de cotización sino a la del valor obtenido por la venta a futuro, por lo que se estará imputando al igual que en el caso de los derivados ambos resultados al mismo período fiscal.

Tratamiento si existieran sementeras al cierre

Derivados: en consecuencia, el Sub Grupo entiende que el resultado de los derivados de cobertura de estas posiciones no deben ser reflejados en el balance fiscal hasta que el cereal o la oleaginosa sea cosechada, pues de otra manera se estaría imputando al balance pérdidas o ganancias que no se compensarán con el resultado del bien que se está cubriendo que por la normas del impuesto se valúa a su valor de costo.

Contratos forward: en relación a aquellas sementeras que están comercializadas al cierre, con una venta a plazo determinado, que excede a la de la fecha de cierre de ejercicio la valuación se hará a valor de costo y las ventas se considerarán como no realizadas.

Por último para los casos que los contratos Forward o derivados sean considerados especulativo indefectiblemente deberán imputarse en el ejercicio que se obtienen, siendo sus ganancias gravadas y sus pérdidas quebranto específico.

Concepto de mejoras

Se apunta a eliminar la presunción reglamentaria, dispuesta por el art. 147, la cual establece que en general se presumirá que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el 20% (veinte por ciento) del valor residual del bien y considera la importancia de que prime la necesidad del gasto, sin que esté condicionado a un porcentaje del valor residual de los bienes.

Esta conclusión nuestro sub grupo la indica siempre que se trate de una erogación que sea indispensable para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras.

3 – IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

Tratamiento de los inmuebles rurales

La Ley de Ganancias Mínima Presunta establece en el caso de inmuebles rurales que el valor a considerar en la determinación de la base imponible del gravamen, se reducirá en un 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial o en doscientos mil pesos (\$ 200.000).

Resulta necesario en opinión de nuestro subgrupo que debe surgir claramente de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta si el monto de \$ 200.000 mencionado que se resta de la base imponible de los inmuebles rurales debe considerarse por cada inmueble o por unidad económica.

4 – IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Exención de los inmuebles pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas

Dada las distintas argumentaciones que encontramos con relación a la gravabilidad de los inmuebles rurales pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas que los utilizan en sus explotaciones unipersonales, es que se hace necesario adecuar el texto de la norma.

Por ello el sub grupo, entiende necesario que en la exención del inciso e) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales se refiere a las *“personas físicas o sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales en relación con dichos inmuebles”* se añada *“cualquiera sea el destino otorgado al mismo”*.

5 – PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Veracidad de las operaciones

Es en el comercio de granos, donde en mayor medida se ven perjudicados algunos compradores de buena fe, los que a pesar de cumplir con toda la normativa vigente, el fisco pretende impugnarse el crédito fiscal en el IVA, esgrimiendo que el vendedor no ha ingresado el debito fiscal.

Si bien las dificultades que se presentan a la hora de demostrar la veracidad de las operaciones afectan a todas las actividades, justamente en la actividad agrícola es donde menores problemas deberían encontrarse dado la gran cantidad de controles sistémicos a que se ven sometidos los productores y los adquirentes.

Solo como ejemplos podemos mencionar el sistema de control de cartas de porte por medio del llamado CTG (Código de Trazabilidad de Granos), los controles previstos por el RFOG – Registro Fiscal de Operadores de Granos, los regímenes de información especiales tanto para productores como para los adquirentes, entre otros.

En razón de lo expuesto y la contundencia de la jurisprudencia, en todos los casos relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado, resulta claro que la redacción de la ley del gravamen en ningún momento permite condicionar el cómputo de los créditos fiscales al hecho que el proveedor haya ingresado el impuesto que facturó.

Por su parte donde sí se atribuye responsabilidad solidaria a los contribuyentes por sus compras o locaciones es en el inciso h) del artículo 8 de la Ley de Procedimientos Fiscales, pero la misma tiene los siguientes condicionamientos:

Cuando reciban facturas apócrifas o no autorizadas y solamente cuando estuvieran obligados a hacerlo conforme lo dispone el artículo agregado a continuación del 33 de la misma ley, no hubiesen constatado su adecuación, pero sólo en la medida que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

Finalmente esta responsabilidad, además de requerir de un comportamiento culpable del comprador, tiene el carácter de subsidiaria, ya que en principio deben cumplirse si el principal deudor (el proveedor) no lo hace después de ser sometido a un proceso de determinación de oficio.

Obsérvese que antes de atribuir esta responsabilidad subsidiaria, la Administración debe verificar y probar todos los incumplimientos que define la ley y generalmente esto no se da en los procedimientos que comentamos, por lo que los hace discrecionales y sin fundamento legal.

Por todo lo expresado no vemos motivo para sugerir ninguna modificación legal en la ley del Impuesto al Valor Agregado, ni a la ley de Procedimientos Tributarios al respecto, sino destacar que sería necesario recomendar que la Administración que, con el fin de beneficiar la relación fisco-contribuyente instruya a sus funcionarios para que apliquen las normas en su justa medida, evitando la tentación de invertir la carga de la prueba y trasladar sin norma legal alguna sobre la base de meras presunciones de comportamientos antijurídicos, tal como en forma impecable lo señala un reciente Dictamen de la Procuración General de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la causa "Bildown SA c/Fisco Nacional".

Finalmente es muy importante recomendar que tome en consideración la sobrada jurisprudencia que en la gran mayoría de los casos ha resultado adversa a la Dirección.

Presunción de diferencias de producción

Analizados los requisitos jurídicos referidas a las presunciones legales que surgen del CPCCN el subgrupo, sostiene que la presunción legal para la determinación presuntiva de la materia imponible por la detección de diferencias de producción, incluida en el inc. c') del artículo 18 de la ley de procedimientos fiscales es inadecuada para el fin previsto, ya que:

- El hecho inferente sería un relevamiento satelital efectuado en un momento diverso de obtención del bien a comercializar y en distinto estado de terminación natural, por lo que no es un dato que reúna la exigencia de certeza que se requiere para ser utilizado como punto de partida del proceso de inferencia para determinar la producción.
- Dadas las características de la producción que se pretende estimar, ese indicio no es autosuficiente para validar la conclusión, porque para que resulte de una certidumbre incuestionable, requiere que se ponderen hechos ajenos a ese relevamiento, tales como el clima imperante a posteriori de la toma, la posible existencia de enfermedades del cultivo, etc.
- Por otra parte, tratándose de un dato que está sometido a un proceso evolutivo, genera una dificultad para su atribución al período fiscal de la consecuencia. Esto es que para no alterar la lógica del razonamiento, esa consecuencia –la producción calculada estimativamente– debe ser el punto de partida de la estimación de su incidencia tributaria. Esta realidad nos obliga a interpretar que cuando la ley se refiere al momento que se verifiquen las diferencias de producción, este será al momento de la cosecha. Siendo así, sólo se podrían atribuir las ventas a partir de ese momento y no antes.

- De sostenerse que esa es una atribución del legislador transformaría la presunción en una ficción jurídica y ello la haría inhábil para ser utilizada como una herramienta de determinación de la materia imponible en base presunta.

En este punto, el subgrupo cree necesaria la eliminación de la presunción legal dispuesta por el inciso c') del artículo 18 de la Ley de procedimientos fiscales, sin prescindir del relevamiento satelital como un indicio que puede utilizarse como una presunción simple, para llegar a la convicción de la cuantía de la materia imponible de forma estimativa, en la medida que cumpla con los recaudos previstos en el apartado 5º del artículo 163 del CPCCN.

Sanciones impropias. Registro Fiscal de Operadores de Granos. RG 2300

Se reconoce que el Estado tiene la facultad irrenunciable de perseguir la evasión, en este mercado y en toda la economía, pero tal objetivo no puede, por sí mismo, cercenar el derecho del debido proceso a los contribuyentes, a efectos de discernir y asegurar que la inclusión o exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos se basa en razones de legítimo derecho.

El ordenamiento de la resolución general 2300 debe ser revisado, dado que no debería surgir de una resolución general, el cúmulo de sanciones llamadas impropias a las que son sometidos los contribuyentes ante la suspensión o exclusión del registro.

Las suspensiones por problemas formales y exclusiones en el RFOG de ninguna manera pueden ser sistémicas, sino que deben ser notificadas en todos los casos por algún medio fehaciente de notificación, entre otras: carta certificada con aviso especial de retorno, personalmente, nota o esquila numerada, tarjeta o volante de liquidación, cédula, telegrama colacionado, edictos y comunicación informática del acto administrativo.

Parte de la doctrina considera que este accionar vulnera los principios constitucionales de legalidad y proporcionalidad y afectar el ejercicio del derecho de defensa sobre la base de un cuestionable procedimiento recursivo.

En esta línea, se sugiere abrir la competencia del Tribunal Fiscal porque se trata de un ente independiente mientras que la apelación prevista por el artículo 74 reglamentario de la ley 11.683 se otorga con efecto devolutivo, a diferencia del caso de la intervención del organismo jurisdiccional que suspende los efectos del acto y su ejecución.

Por lo tanto, y en el contexto apuntado, resultaría imprescindible la interposición de otros remedios procesales con el fin de preservar los derechos afectados de los contribuyentes por la decisión de la Administración.

6 – LEY DE EMERGENCIA AGROPECUARIA

Teniendo en cuenta los detalles vertidos, el subgrupo de trabajo coincide en que los regímenes vigentes de emergencia y zona de desastre agropecuario, son de implementación compleja y los tiempos administrativos que requiere la Declaración de Emergencia o Desastre producen consecuencia no deseada.

Es necesario que por el solo hecho de estar en zona de desastre sin más trámites se le otorgue los beneficios establecidos en las normas.

Debiera incorporarse a los beneficios medidas especiales de promoción en cuanto a la inversión en bienes de uso, saldos a favor de IVA de libre disponibilidad, entre otros.

Debieran modificarse los parámetros de determinación de exenciones o de diferimiento cuando el grado de afectación supere el 50%.

En consecuencia es menester, con el objetivo final de evitar controversias, una mayor precisión en los conceptos de venta forzosa y capacidad de producción, ambos son aspectos que de ser correctamente formulados permitirán el uso adecuado y oportuno de esta herramienta y al mismo tiempo otorgarles verdadera utilidad a la hora de asistir a productores en situaciones de crisis.

7 – IMPUESTOS LOCALES

El instituto de la mera compra

* **Sobre la inclusión de la mera compra como un hecho imponible especial:** se advierte que, a los efectos de evitar inconsistencias en su sistema tributario, las Provincias y la CABA deberían evitar incluir este instituto en sus códigos fiscales como una actividad alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos o como un impuesto especial.

- En el primer supuesto, altera la estructura del impuesto ya que el mismo fáctico está previsto en el Convenio Multilateral como una manera de distribuir las bases imponibles atribuyendo estas operaciones contemplando la participación de la jurisdicción productora.

Adicionalmente se hace mención al hecho de que es prudente advertir que se está incumpliendo con lo exigido por el Régimen de Coparticipación Federal hoy vigente, ya que el mismo dispone que el impuesto debe recaer sobre los ingresos brutos provenientes del ejercicio habitual de actividades con propósito de lucro y que se determinará sobre la base de los ingresos del período, lo cual indica claramente la posibilidad de impugnación de este concepto ya que en la mera compra, tal como pretenden aplicarla ciertas jurisdicciones, no hay ingresos sino egresos, ajenos a la determinación del impuesto.

- De intentarse crear un impuesto especial, por fuera del que grava las actividades económicas en base a los ingresos, se deberán tener presente el demostrar que el mismo no está en pugna con el artículo 9º inciso b) de la Ley de Coparticipación Federal.

* **Sobre la mera compra en el Convenio Multilateral:** con relación a este punto, el mismo grupo, señala las dificultades interpretativas que genera el concepto de mera compra al estar incluido en el Convenio Multilateral y el sustento que consideran las jurisdicciones provinciales que les da para incorporarlas en sus normas locales, lo que hace necesario proponer su eliminación en una reforma del mismo.

Sin embargo, ante el supuesto de su permanencia en el Convenio Multilateral por considerarse una garantía de la participación de la jurisdicción productora en el gravamen sobre el ejercicio de la actividad desarrollada en la misma, resulta necesario que los organismos de control del mismo definan con claridad:

- El concepto de producto primario (esto por aquellos que son sometidos a procesos de conservación que no importan alterar su sustancia).
- Si el comprador debe desarrollar actividades en la jurisdicción de producción y cuáles son las pautas para determinar tal situación.
- Que el Instituto se utiliza para que la jurisdicción productora pueda participar en la atribución de base imponible determinada por la venta del bien retirado de la

misma sin gravar al productor o de aquel al que le sirvió como materia prima y que ello no autoriza a las jurisdicciones adheridas a crear una figura similar como hecho imponible especial en los impuestos que gravan la actividad realizada a título oneroso (tales como ingresos brutos o actividades lucrativas).

- Si la expresión "*la jurisdicción productora (...) no grave la actividad del productor*", se refiere solamente los presupuestos de no sujeción o se incluyen las exenciones y la gravabilidad con alícuota cero.

8 – DERECHOS DE EXPORTACIÓN

Los derechos de exportación representan en la totalidad de los recursos tributarios -excluido el sistema de seguridad social- más del 13 %, de los cuales el 7% lo aporta la cadena agroindustrial; su función de regulación cambiaría en la actualidad está agotada.

Resulta indispensable que los derechos de exportación sean fijados por Ley del Congreso de la Nación, sancionada a partir de la discusión del proyecto que eleve el Poder Ejecutivo (el que podría incluirse en la ley de Presupuesto), autorizando a éste último a introducir modificaciones en las alícuotas, precisando los límites de esta atribución excepcional, fundada y temporaria.

Contemplando las situaciones circunstanciales de los mercados, solamente deben ser impuestos transitoriamente, por lo que se plantea una reducción paulatina de los derechos en vigor.

Esta reducción impactaría como una reducción parcial de la recaudación del Estado Nacional, conformada por la pérdida de los derechos de exportación y por el incremento en el impuesto a las ganancias, lo que significaría una mejora sustancial de la equidad en el sistema tributario.

Dado que la propuesta en cuestión, se basa en la instrumentación de un sistema tributario racional, que responda a los principios reglados por nuestra Constitución Nacional, se sugiere que el mismo no puede depender de recursos que se le exija aportar a un sector productivo gravando la totalidad de su producción, sin tener en cuenta su capacidad contributiva, por lo que la misma sugiere la sustitución paulatina de los derechos de exportación por el aumento de la recaudación en el impuesto a la renta.

- La brecha temporal de recaudación, en parte quedaría compensada por el régimen de anticipos del impuesto a las ganancias y además podría implementarse un régimen de retención en la fuente sobre la venta de los productos primarios que luego serán exportados en el mismo estado o como insumo de otros bienes.

Mientras se mantengan los derechos de exportación y durante el proceso de reducción de las alícuotas, se recomienda:

- Que el Congreso Nacional contemple cambios en el elenco de bienes gravados y sus alícuotas, de tal forma de orientar el uso racional de la tierra.
- Destinar parte de la recaudación de tributos aduaneros para constituir un fondo anticíclico que permita un blindaje ante variaciones significativas de los precios internacionales a la baja.
- Asimismo resultaría positivo que durante el mismo período se destine un porcentaje de esa recaudación para la realización de obras de infraestructura que faciliten en crecimiento económico en las Provincias, favoreciendo una descentralización territorial con equidad y mejora de las oportunidades.

• IMPUESTOS LOCALES

1 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Se estima que, en forma inmediata, se debe revalorizar su hecho imponible; y:

- Sólo alcanzar con el impuesto a aquellos ingresos que sean el resultado del efectivo desarrollo de la actividad habitual en la jurisdicción.
- Aplicar sin excepciones el principio establecido por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos que establece que debe determinarse sobre base cierta.
- Minimizar las retenciones y pagos a cuenta para evitar recurrentes saldos a favor y disminuir la carga administrativa a los responsables:
- Considerar las exenciones que fueron oportunamente otorgadas por aplicación del Pacto Fiscal, en tanto ninguna jurisdicción lo ha denunciado.
- Disminuir paulatinamente las alícuotas para morigerar el efecto acumulativo acercándonos al antiguo Impuesto a las Actividades Lucrativas. De esta forma se colaboraría en la rebaja de los precios de los bienes y servicios y se mejoraría la competitividad en los mercados internacionales - para compensar a posible pérdida de recaudación los estados provinciales deberían ser compensados con una mayor participación de los recursos coparticipados.

1.1 Tratamiento del desarrollo de actividad destinada al mercado externo: ventas y prestaciones de servicios

Se recomienda que en todos los Códigos Fiscales se defina con claridad que tanto las mercaderías como los servicios destinados al mercado externo están exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

1.2 Utilización intensiva de los regímenes de retención y percepción

Se plantea la propuesta de armonización y atenuación de sus efectos.

Por diferentes circunstancias relacionadas con la necesidad de asegurar la recaudación del Impuesto sobre los Ingreso Brutos y capturarla en la fuente, en los últimos años se han generado nuevos regímenes de recaudación o se han profundizado las ya existentes. Este proceder provocó superposiciones, saldos a favor del contribuyente de difícil recuperación y situaciones litigiosas entre fiscos y responsables que llegaron hasta la justicia que comparó a algunos de ellos con auténticos “empréstito forzosos”. Esta situación ya había sido advertida por la Comisión Arbitral, órgano de aplicación del Convenio Multilateral en 1995 y originó el dictado de la Resolución General Interpretativa n° 61/95, modificada y reemplazada en 2010, sin lograrse a la fecha el objetivo deseado.

Por todo lo expuesto², proponemos algunas acciones que podrían encararse en el corto plazo para solucionar, parcialmente, los conflictos enumerados:

- Aplicar un Régimen de Percepción con legislación uniforme acordada por todas las jurisdicciones:
 - Que los agentes de percepción tengan sustento territorial en la jurisdicción que los nomina.
 - Que los sujetos percibidos sean contribuyentes de la jurisdicción que se beneficia con la percepción.
 - Que los gastos de transporte o compra no generen sustento territorial para el contribuyente inter jurisdiccional.
 - Que se retrotraiga la situación y se vuelva a los principios que se plasmaron en la RG (CA) 61/95.
- Promover acciones para ser encaradas por las Administraciones Tributarias:
 - Crear un único organismo de recaudación de las percepciones que las distribuya entre los fiscos según coeficientes para evitar superposiciones y saldos a favor.
 - Establecer un “Comité de Administración para el padrón de agentes de percepción y sujetos percibidos”.
- Mejorar cuestiones procedimentales y de competencia
 - Que la Comisión Arbitral se declare competente cuando las percepciones no estén “en consonancia con los propósitos que inspiraron el Convenio Multilateral y la recta operatividad del mismo (RG CA 4/96)”.
- Derogar las retenciones bancarias por que se encuentran escindidas del hecho imponible: “desarrollo de la actividad”
- De no lograrse la derogación:
 - Reducirlas a su mínima expresión
 - Disminuir la alícuota de retención para evitar saldos a favor
 - Acotar el padrón de sujetos retenidos
- Mantener el “Comité de Administración Padrón SIRCRES”
- Publicar los métodos utilizados para seleccionar sujeto retenido
 - Formalizar un procedimiento de impugnación:
 - de la inclusión en el padrón
 - del monto retenido y/o su distribución

² Consideramos que aspirar a sustituir el Impuesto a los Ingresos Brutos por otro más neutral y derogar los Regímenes de Recaudación hoy vigentes es una postura doctrinariamente correcta pero poco viable en el actual escenario fiscal. Es por ello, que proponemos otras alternativas para tratar de aportar soluciones de posible aplicación.

- Formalizar un procedimiento sumario de información de operaciones no sujetas a retención (venta de bienes de uso, transferencias del exterior, préstamos, etc.).

1.3 Convenio Multilateral

Se propone:

- Que se continúe con la aplicación del Convenio Multilateral, en forma unánime como lo establece la Ley de Coparticipación.
- Que la Comisión Federal de Impuestos sea “realmente” garante de su aplicación y se aboque de oficio cada vez que las jurisdicciones incumplan con las Resoluciones de casos concretos y las Resoluciones Generales emanadas de la Comisión Arbitral.
- Que exista una sanción para las jurisdicciones –provincias y municipios- que no observen las Resoluciones de los organismos multilaterales o las disposiciones del convenio.
- Que en la resolución de los casos concretos las jurisdicciones adheridas se enfoquen en la naturaleza jurídica y en el espíritu del Convenio y no en atraer base imponible según la conveniencia de cada una de ellas.
- Que las jurisdicciones disminuyan el nivel de litigio entre ellas en un ámbito que se supone de consenso³.
- Que la Comisión Arbitral revise seriamente sus decisiones diferentes en casos concretos sustancialmente similares⁴.
- Que se interpreten/reglamenten aspectos del Convenio Multilateral controvertidos o no resueltos.
- Que el efecto suspensivo “no reglado” respecto de las actuaciones ante la Comisión Arbitral se formalice, tanto para la ejecución fiscal como para la acción de repetición.
- Que el Protocolo Adicional se aplique efectivamente (no se aplicó nunca desde 1983), dejando fuera del litigio al contribuyente cumplidor.
- Que se entienda como contribuyente cumplidor aquel que pagó sobre el total de la base en discusión y no se consideren otros conceptos a estos efectos.
- Que se deje sin efecto el concepto de “inducción a error” –RG (CA) 03/07-, extraño al mecanismo original del Protocolo Adicional.
- Que en caso que no se recepte esta moción se incluya en el artículo 2º de la RG(CA) 03/07 -como elemento que induzca a error-, el siguiente texto:
“La presentación de la DDJJ CM05, por dos años consecutivos o tres alternos, en los que el contribuyente exteriorice el coeficiente unificado, sin que ese coeficiente haya sido objeto de cuestionamiento por parte del fisco”
- Que se implemente otro mecanismos de resolución alternativa de los conflictos emanados de la aplicación del Convenio Multilateral con terceros independientes, especialistas en resolución de conflictos y en materia tributaria.

³ Ejemplos: mera compra, transporte de gas, interpretaciones locales sobre aspectos del CM (Misiones), regímenes de recaudación, etc.

⁴ Ejemplo: Tratamiento de las Regalías Hidrocarburíferas en la composición del coeficiente unificado

- Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación abra su competencia ante la interposición de Recursos Extraordinario originado en las Resoluciones de la Comisión Arbitral y analice el fondo de la cuestión

2 – IMPUESTO DE SELLOS

Se recomienda:

- Que se revitalice el principio instrumental en el impuesto de sellos ,siguiendo la jurisprudencia de la CSJN, y se modifiquen los Códigos Fiscales que aplican el complejo instrumental en los contratos entre ausentes
- Que se refleje en la práctica la cláusula de la ley convenio tendiente a evitar la múltiple imposición horizontal y se articulen pactos o acuerdos para subsanarla

3 – IMPUESTO A LOS AUTOMOTORES

Se propone se acuerde la armonización de las normas -fundamentalmente entre los municipios de una misma provincia-, en cuanto a la definición del hecho imponible, la valuación del bien, y el rango de alícuotas a aplicar.

4 – IMPUESTO SOBRE LA NÓMINA SALARIAL

Se recomienda que sean derogados, previo establecer otras fuentes de financiamiento para sustentar las funciones a las que están orientados.

5 – LOS TRIBUTOS MUNICIPALES Y LOS LÍMITES DE LA LEY DE COPARTICIPACIÓN

Se concluye que:

- Las provincias deberían instar el dictado de un Código Tributario municipal armonizado, para sus municipios, en aspectos sustantivos y procedimentales.
- Las tasas deben ser la retribución de los servicios efectivamente prestados dentro del ejido municipal.
- El quantum de las tasas debe ser coherente con el costo del servicio que retribuyen.
- Debe simplificarse el tratamiento del pequeño contribuyente municipal aplicando “monotasas”.

6 – CUESTIONES PROCEDIMENTALES

Se entiende que resulta necesario:

- Asegurar la publicidad de las normas y facilitar el acceso de la información a los contribuyentes.
- Simplificar y minimizar los trámites a cargo de los responsables.

- Acordar entre las jurisdicciones un procedimiento armonizado en aspectos tales como: vista de las actuaciones, determinación Impositiva, recursos ante la Dirección Rentas, etc.
- Establecer mecanismos alternativos para la resolución de conflictos en causas menores.
- Establecer la prescripción quinquenal.
- Crear Tribunales Fiscales de Apelación en las provincias y la CABA con competencias similares a las del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires.

• SEGURIDAD SOCIAL

Cómputo de contribuciones patronales como crédito fiscal en el IVA

Se propone la integración de las contribuciones patronales con el impuesto al Valor Agregado, ya bien sea: (i) tomando una porción de las contribuciones ingresadas (por ejemplo SIPA, AF y FNE) como pago a cuenta del IVA; o (ii) extendiendo a todas las jurisdicciones el cómputo previsto por el artículo 4° del Decreto 814.

La integración respecto del impuesto a las ganancias

La cotización de aportes a los sistemas de seguridad social y en especial al sistema de jubilaciones y pensiones (Leyes 24.241 y 26.425) reconocen como hecho imponible (respecto de los trabajadores) el ejercicio de actividades en forma dependiente o autónoma. Esto se conecta en forma muy directa con el hecho imponible del Impuesto a las Ganancias (como se expuso), el que grava las rentas o beneficios obtenidos por el desarrollo de las mismas actividades efectuadas en relación de dependencia o el desarrollo de profesiones u oficios en forma autónoma. Estas situaciones permiten la posibilidad de tomar a cuenta tributos de la seguridad social respecto del impuesto a las ganancias; o pensar en la posibilidad de que la alícuota progresiva del IG contenga asimismo el tributo de la SS con destino al SIPA.

Impuestos ambientales

Los regímenes de salud y de riesgos laborales, dependen en forma exclusiva de las cotizaciones de los colectivos que integran el ámbito de aplicación. Hay una cantidad de actividades que producen efectos riesgosos, contaminantes y de riesgo ecológico. Estas actividades o sectores involucran altos costos de reparación de la salud. La interacción de tributos específicos respecto de aquellas actividades riesgosas o contaminantes, con las cotizaciones específicas para los regímenes de salud, pueden ser una alternativa excelente para la baja del costo de financiamiento, reduciendo inclusive el costo de los seguros.

El régimen de trabajadores autónomos

- La observación irrestricta del principio de capacidad contributiva en cuanto fundamentación para la constitución de la obligación tributaria, y en la especie, la conformación de la base imponible de cotización. En tal sentido se deberían mantener estratos de trabajadores independientes por nivel real de ingreso en tres tramos diferentes o escalones.
- Inclusión dentro del ámbito de aplicación de todos aquellos que realicen tareas de carácter independiente o por cuenta propia, asociados o no, ya bien sea en forma habitual y regular, eventual o esporádica. La conformación de las categorías antes descriptas se relacionaría con los ingresos y no con la actividad, cualquier actividad puede estar incluida en alguna de las categorías o tramos antes mencionados. La estratificación o cedularización por actividad, puede no contemplar acabadamente el principio de capacidad contributiva.
- Un esquema contributivo emparentado con las categorías antes mencionadas, por el cual, para una categoría mínima de ingresos, no se plantearía contribución alguna, para u otras la cotización estaría relacionada con rentas presuntas de carácter optativo, entre un mínimo y un máximo a determinar y para otras de ingresos mayor, la

cotización se efectuaría en virtud de alícuotas sobre base real (posiblemente progresivas) que podrían adaptarse a la conformación del Impuesto a las Ganancias.

- Un esquema prestacional relacionado, también, con las categorías descriptas con anterioridad, en el que, los integrantes del primer tramo gocen de beneficios de carácter asistencial. El segundo tramo -en lo inmediato- y hasta tanto se opere la necesaria transición del sistema, podría gozar –en materia previsional- de algunas de las prestaciones previstas por el SIJP-SIPA. Recordemos que el diseño de esta categoría está relacionado con rentas presuntas optativas y que la cotización debe tener necesariamente una porción de aporte al régimen previsional y otra con destino a otro tipo de subsistemas. Las categorías superiores no revisten mayores complicaciones dado el nivel de ingresos de los participantes y en la que se puede diseñar un esquema de alícuotas que contemple perfectamente todos los beneficios a implementar.
- A través de un esquema global y particular de alícuotas razonables se puede diseñar un espectro prestacional que cubra:
 - Cobertura del régimen de salud (en actividad y pasividad)
 - Prestaciones previsionales (vejez, invalidez y muerte)
 - Cobertura de ART (diseño del sistema que permita negociar por rama de actividad el monto de las alícuotas)
 - Asignaciones familiares
 - Subsidio por desempleo

Resulta obvio decir que no todas las categorías gozarán del total las prestaciones y que asimismo existirán niveles diferenciales.

Conclusiones sobre otras normas sustantivas

- Existe una cantidad de actividades y su forma de ejercerlas; como por ejemplo: actividades profesionales, ciertos oficios, actividades de transportistas, de agencias, de salud; etc, que siguen generando situaciones de conflicto a la hora de interpretarlas como relacionadas con una dependencia en el sentido laboral, o, su participación como actividades autónomas de carácter civil o comercial. En este sentido, se propone que el organismo de aplicación, en coordinación con las instituciones profesionales arriben a acuerdos válidos, para generar la disminución de los conflictos en esas áreas.
- En cuanto al instituto de la prescripción liberatoria y dado que en la materia sólo se cuenta con el art. 16 de la ley 14.236 que expresa la aplicación del plazo decenal para la prescripción de las acciones del fisco para determinar las obligaciones de seguridad social y, toda las demás normas relacionadas tienen amparo y anclaje en el Código Civil, se recomienda avanzar normativamente en el instituto para despejar las contradicciones que se suscitan y que han recalado en la justicia.

La rectificación de las DD.JJ. en menos. RG 3093

Modificar o suplantarse la RG 3093, en cuanto al procedimiento para proceder a la rectificación de las declaraciones juradas en menos. Esto se conecta también con el procedimiento que se prevé para el reconocimiento de los beneficios de reducción de contribuciones patronales provenientes de regímenes anteriores o derogados. Esta propuesta puede ser receptada en forma inmediata.

Incluir específicamente en el procedimiento de los tributos de la seguridad social a la acción y demanda de repetición de la ley 11.683. Esto va a requerir ampliar la

competencia de la Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, para que sea competente en materia de repetición de los tributos de la seguridad social.

La determinación de los recursos de la seguridad social

* Procedimiento de prevista:

Modificar el procedimiento otorgándole más garantías para el contribuyente. El procedimiento de prevista tiene que finalizar con la citación a una audiencia, donde se le impongan al contribuyente los antecedentes de la función fiscalizadora y la posibilidad de encontrarse en presencia de calificar las conductas a los efectos de la activación del régimen sancionatorio.

* Modificación de las actas determinativas:

Para que representen un acto administrativo que cumpla con todos los requisitos sustanciales que hacen a su emisión; desechando la posibilidad de que constituyan un "acto preparatorio". Necesidad de acompañamiento del dictamen de las áreas jurídicas con la notificación e intimación de la deuda.

* Determinación por método indirecto:

Reforma de las reglamentaciones que dan lugar a la aplicación del IMT (Índice mínimo de trabajadores). Abandono de su utilización como mecanismo autónomo de determinación. Reglamentación en forma correcta de los artículos 4° y 5° de la Ley 26.063, a fin de contemplar cabalmente su letra y espíritu.

* Reforma del procedimiento en aspectos esenciales:

- Acto determinativo con corrimiento de vista, sin necesidad de su solicitud. Posibilidad de prórroga para la presentación del recurso impugnatorio por otro igual (15 días) ante circunstancias fundadas.
- Notificación de actos por resolución en lugar de providencias; como por ejemplo el que desestima la impugnación por extemporaneidad y que impide su tramitación por parte del contribuyente.
- En caso de perdurar el depósito previo, liquidación a sus efectos. Formulación y notificación de oficio por parte del organismo fiscal, sin necesidad de petición por parte del contribuyente.

* Activación de la competencia del Tribunal fiscal:

Ha quedado suficientemente demostrado a través de los hechos, de la unánime percepción de la doctrina y de la trascendencia de los fallos emanados de nuestro Tribunal Fiscal, que su creación⁵, significó un contundente avance en la tutela efectiva de los derechos del contribuyente, provocando la supresión del principio "solve et repete" en la instancia administrativa y asegurando el tratamiento de la materia tributaria a través de la plena jurisdicción y de la alta especialización de sus integrantes; precisamente a partir de estos conceptos elementales de fuerte incidencia en materia procedimental, es que, en lo que al procedimiento en materia de seguridad social se refiere, se construye toda la idea para la reformulación de su competencia.

A partir de la vigencia del Decreto 507/93 (y su complementario 2102/93), por el que se activan a favor de la DGI las facultades de recaudación, aplicación, fiscalización y ejecución fiscal de los recursos de la Seguridad Social, se entremezclan las normas anteriormente descriptas con determinadas regulaciones de la Ley de Procedimiento Fiscal, las que, excluyen ex profeso la competencia del TFN. No obstante ello, los contribuyentes intentaron la "apertura" de dicha competencia, en razón de entender que, la materia tratada, de indudable naturaleza tributaria y los alcances del art. 159 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998) permitía el conocimiento del Tribunal.

⁵ Creación a partir de la Ley N° 15.265, sancionada el 29/12/59 y promulgada el 14/1/60, comienzo de su funcionamiento a partir del 28/4/60

Todas las Salas (con la con excepción de la saludable y ajustada disidencia del Dr. Brodsky) fallaron en contra de esta pretensión. La importancia y profundo carácter jurídico del tema, nos convoca a solicitar en forma concreta la activación de la competencia en nuestra materia, dotando al mismo de una Sala con competencia en tributos de la seguridad social; adaptando el procedimiento administrativo a partir de la activación de la competencia.

* Depósito previo como requisito de admisibilidad:

El “*solve et repete*” es una cuestión trascendental y antigua en materia tributaria y sobre todo en esta materia que nos ha tocado abordar.

Los caminos visibles serían normalizar la posibilidad de lo que la jurisprudencia viene proyectando y ya normatizados en algunos antecedentes de códigos fiscales provinciales (como la Provincia de Córdoba) estableciendo a partir de la modificación de la ley 18.820 la posibilidad de garantizar la continuidad del proceso a través de algunos de los métodos idóneos autorizados por la jurisprudencia.

Modificar el depósito previo de multas para que no proceda, en tanto, cumplir una sanción antes de discutirla en la jurisdicción.

Ilícitos y sanciones:

* Respecto del régimen sancionatorio en vía administrativa

Se propicia una reformulación completa del régimen sancionatorio administrativo en especial respecto de los tipos penales establecidos en vulneración al principio de reserva de ley en materia penal como por ejemplo el actual artículo 16, del inciso H de la RG 1566.

Reformar y unificación de todos los procedimientos sumariales que determinan la aplicación sumariales que determinen la aplicación de sanciones, esto, involucra a los procedimientos establecidos por la AFIP y el MTEySS, en cuanto a la activación de facultades concurrentes.

* Respecto del tipo penal del art. 9° de la Ley Penal Tributaria

La calificación del tipo penal del art. 9°, incluida en la ley penal especial, provoca un efecto contrario a aquél que se pretende lograr en la custodia del bien tutelado caracterizado como la hacienda pública en su sentido dinámico y más específicamente (en este caso) el sistema nacional de seguridad social.

Entendemos que esto se debe a dos fenómenos concausales:

- Por un lado y visto desde el ángulo eminentemente tributario, se produce una falta de adaptación a los conceptos más firmemente articulados por la doctrina y –de algún modo– por parte de la jurisprudencia. Sucede que ciertas corrientes persisten en negarle a los recursos de la seguridad social naturaleza tributaria. Esta es una causa muy sólida. Creemos haber demostrado el error de quienes hoy todavía pretenden adjudicarle a los aportes (como cotización a los sistemas de seguridad social) la naturaleza de “salario diferido”).
- Por otro lado y visto desde la óptica de la sociología jurídica la conducta caracterizada como “retención indebida”, no tiene validación ni constancia como conducta penalmente reprochable; es decir se criminaliza una conducta que desde el punto de vista de la acción

social, no es un delito, por cuanto hasta puede ser una situación virtual de retención, en virtud de la relación empleador-trabajador.

Por estas razones es que, recogemos y proponemos seguir los lineamientos de la legislación comparada y adecuar el rol del empleador, más que como agente de retención como responsable sustituto, para conformar (a partir de la falta de retención) la obligación tributaria como deuda propia. Esto logra disipar la conducta penal en forma definitiva.

• ADUANERO

1 - REDEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE MERCADERÍA Y MATERIALIZACIÓN DE SU OPERATIVIDAD

Este tipo de transacciones deberían gravarse teniendo en cuenta que la posible existencia de un mismo bien, corporal y digitalizado debe soportar el mismo gravamen.

La desmaterialización que produce el comercio electrónico obliga a bases futuras de la tributación, toda vez que pone en crisis la aplicación práctica de los principios básicos de atribución de potestades tributarias, tales como el principio de fuente territorial en el impuesto a las ganancias y la definición del lugar del consumo en los gravámenes indirectos, tomado en consideración las necesidades propias de nuestra realidad económica.⁶

Frente a ellas las normas de valoración aduanera se enfrentan a nuevos desafíos, como consecuencia de que la mayor parte de la base imponible está en el servicio incorporado y no en el bien físico que lo contiene. Por lo tanto debería considerarse la conexión de la política aduanera con los temas tributarios incluyendo esta visión en la postura argentina sobre el tratamiento aduanero del comercio electrónico en la Organización Mundial de Comercio.⁷

Internacionalmente se ha promovido la gravabilidad de estas operaciones en el Impuesto al Valor Agregado con competencia tributaria del país donde resida el prestatario de los servicios; mientras que en sentido contrario, los Estados Unidos de Norteamérica (EEUU), desde antigua data, han propiciado internacionalmente no gravar con derechos de importación los bienes transmitidos electrónicamente cuando traspasen las fronteras, como medio idóneo de promocionar y facilitar el consumo de bienes y servicios transmitidos por los medios digitalizados en los países consumidores.

Esta postura ha sido receptada favorablemente por los países miembro de la OCDE, por la OMC y por aquellos “fabricantes o productores” de bienes y servicios transmitidos digitalmente, entre los cuales prima en términos generales, el criterio de gravar estas actividades con impuesto a la renta y bajo el concepto de “renta mundial”.⁸

La legislación actual, a través de la reforma introducida al artículo 10 de la Ley Nº 22.415 por su similar Nº 25.063, ha pretendido gravar con derechos de importación:

a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; y b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.

No ha incluido a los bienes transmitidos digitalmente, ni producido, hasta la fecha, el resultado pretendido, toda vez que:

⁶ Extraído de las Conclusiones del 13º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina realizado en el CPCECABA (3 a 5/08/2011), Comisión Nº 2: “Fiscalidad de las modernas formas de negocios. Comercio electrónico y otras”

⁷ Extraído de la postura de los representantes del CPCECABA ante la Comisión de Reforma del Código Aduanero de la Jefatura de Gabinetes de Ministros (octubre 2003)

⁸ Idem 8

i) No se ha establecido una posición arancelaria para los servicios mencionados en el inciso a) precedente.

ii) La legislación no contempla como medio de transporte autorizado, el uso de la red de Internet.

iii) Se han incorporado en dicha norma, como si se tratara de mercaderías, los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual, los cuales en realidad resultan ser ajustes del precio pagado o por pagar de las mercaderías introducidas al país de importación, conforme lo expresa el artículo 1º en conjunción con el artículo 8º del Acuerdo de Valoración del GATT, el que ha sido internalizado a la legislación nacional mediante las Leyes Nº 23.311, 24.425 y el Decreto Nº 1.026/87.

También forman parte del valor de los bienes inmateriales y servicios recibidos o enviados.⁹

No obstante lo expuesto resulta necesario combatir la inequidad tributaria y la evasión impositiva proveniente de la economía informal, teniendo en cuenta que, frente a la redacción actual de las normas aplicables en la materia, siempre que las mercaderías susceptibles de ser digitalizadas no sean parte de un objeto material que las contenga, escaparán a la tributación en sede aduanera.

Así también, al no existir impedimento alguno para que los servicios puedan ser gravados con derechos de importación, tal como fuera la pretensión del legislador en la reforma de 1998, se entiende oportuno mantener tal imposición siempre que ello sea considerado oportuno.¹⁰

Un cambio del concepto de mercadería permitiría entonces:

- Dotar a la legislación nacional de una definición moderna, clara y precisa en la cual se encuentre incluido todo aquello susceptible de ser importado o exportado o de asignársele un destino aduanero (bienes materiales, inmateriales y servicios).
- Unificar criterios legales e interpretativos, tanto frente a la imposición exterior como a la imposición interior, tal como sucede en sede aduanera con la importación de objetos, por cuanto:
 - Tanto la importación como la exportación de bienes digitalizables y de servicios, escapan a la imposición exterior en sede aduanera, y
 - La imposición interior (IVA p.ej.), en caso de producirse, se materializa fuera del ámbito aduanero con posible ahucamiento de la base imponible.

Asimismo resulta a toda luz conveniente que la Aduana ejerza el control de legalidad sobre la importación y exportación de bienes y servicios -tal como se viene realizando en otros países- mediante la implementación de las medidas adecuadas a dichos fines.¹¹

En coincidencia con las conclusiones surgidas de la Comisión Nº 2: "Fiscalidad de las modernas formas de negocios. Comercio electrónico y otras" del 13º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina realizado en el CPCECABA, se entiende conveniente:

⁹ Idem 8

¹⁰ Idem 8

¹¹ Idem 8

“Replantearse la legislación argentina aplicable al comercio electrónico internacional, teniendo en cuenta especialmente la condición de productor de servicios y productos digitales que, en forma creciente, exhibe nuestro país.”

“Modificar el concepto de “mercadería” a los fines de la imposición aduanera, dotándolo de un contenido tal que incluya los bienes materiales, así como aquellos susceptibles de ser digitalizados, eliminando a la vez distorsiones de su redacción, en un todo concordante con la realidad de los hechos económicos y las leyes imperantes (Leyes N° 22.415, 23.311 y 24.425)”.

“Materializar el control sobre el aludido tipo de mercaderías por parte del servicio aduanero, impulsando el dictado de las normas necesarias para ello.”

“Incorporar los medios electrónicos como medios de transporte autorizados para el ingreso y egreso de mercaderías, en armonía con la definición propiciada más arriba, a cuyo fin deberían establecerse las posiciones arancelarias o similares pertinentes, de tal forma que permita asignar aquellas el régimen jurídico tributario respectivo.”

“Instrumentar medidas que permitan el control del tráfico digital, tales como:

- i) La creación de un registro de inscripciones de sujetos domiciliados o constituidos en la República Argentina, que realicen operaciones de compraventa (por cuenta propia o como intermediarios) de bienes o servicios, a través de medios digitales y sus correspondientes datos identificatorios y los de las transacciones respectivas.
- ii) La creación de un registro para los agentes de pago de las transacciones (tarjetas de crédito, instituciones financieras, etc.).
- iii) La implementación de la obligación, para aquellos que realicen habitualmente estas operaciones, de informar (con carácter de declaración jurada) los datos concernientes a las operaciones realizadas y las sumas percibidas o abonadas. Y
- iv) La implementación de otras medidas instrumentales conexas que sean consideradas necesarias por las autoridades nacionales a los fines propuestos.”

2 - ACERCA DE LA LEGITIMIDAD DE LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN Y SU REIMPLANTACIÓN POR EL PODER EJECUTIVO

1. Los derechos de exportación son de naturaleza tributaria, con un contenido extrafiscal que justifica su modificación conforme el estado económico social imperante, encontrándose su raíz en nuestra Constitución Nacional del año 1853.
2. La modificación realizada al artículo 76 de la CN que prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, previo la excepcionalidad de la medida en los casos de Emergencia Pública, con plazo fijado y dentro de las bases de la delegación que se establezca .
3. La reimplantación de los derechos de exportación efectuada por el Poder Ejecutivo a través del Decreto, y las Resoluciones 11/2002 y sucesivas, fue realizada dentro del marco jurídico establecido por las Leyes 22415 y 25561 (de emergencia pública) aun vigente.
4. A fin de cumplir la finalidad de dotar al Poder Ejecutivo de una herramienta de política fiscal que no quede circunscripta solo a estados de emergencia económica, y eliminar a la vez el problema de la validez de la delegación impropia, que solo se acepta en razones de emergencia, surge como conveniente materializar:

- ❖ El envío anual al Congreso de la Nación, de la nomina de mercaderías y alícuotas sujetas a derechos a la exportación, donde se prevea dotar al mismo tiempo al Poder Ejecutivo de la facultad de modificarlas cuando ello sea necesario conforme razones que se prevean, sin que esto implique la pérdida de las facultades que actualmente detenta para implantarlos o modificarlos ante situaciones de emergencia económica.

3 – ACTUACIÓN DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN Y ANTE LAS SALAS ADUANERAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

De lo analizado se concluye en que este conjunto normativo

- i. Descalifica a los profesionales en Cs. Económicas en su capacidad profesional para actuar ante el TFN frente a hechos tributarios de la misma índole de aquellos en los que la Ley 11683 los habilita.
- ii. Cercena al contribuyente el derecho a recurrir a la idoneidad y solvencia profesional de un matriculado en Ciencias Económicas para que lo juzgue y lo represente y le asegure una defensa competente en las cuestiones que ante ese Organismo se dirimen.
- iii. Al ser analizado en el 12° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina celebrado en Ciudad Autónoma de Buenos Aires entre el 22 y el 24 de septiembre de 2010, se propiciaron los cambios que corrijan las distorsiones señaladas, **y se concluyo en que:**
 - I) Deben realizarse las modificaciones legales pertinentes que permitan la integración de los profesionales en ciencias económicas a las salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación.
 - II) Deben adecuarse los actuales artículos 1030, 1034 y 1141 del Código Aduanero para que el patrocinio de los contribuyentes ante las salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación también lo puedan ejercer los profesionales en ciencias económicas, tal como sucede ante las salas impositivas de dicho Organismo.

• PROCEDIMIENTO FISCAL

1 – RESPONSABLE SUSTITUTO

Se debe definir al mismo y a título de ejemplo, La Ley General Tributaria de España, señala que: “Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar de aquel, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro”.

Del mismo modo, incluye a tales sujetos entre los obligados tributarios, señalando que: Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la ley impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

De la normativa señalada, destacamos que la legislación española considera al sustituto como un sujeto pasivo de la obligación tributaria que:

-Actúa en lugar del contribuyente, tiene a su cargo el cumplimiento tanto de la obligación tributaria principal como de las formales y conserva el derecho de regreso contra el contribuyente.

-El sustituto desplaza de su lugar al contribuyente, en la relación jurídico-tributaria y toma a su cargo todas las obligaciones de éste no sólo las materiales sino también las formales.

Parece adecuada la definición para poderla tomar como referente e incorporarla a nuestro plexo legal.

2 – RESPONSABLE SOLIDARIO

Subsidiariedad

Se propicia incorporar a la Ley 11.683 el concepto de que la responsabilidad solidaria reviste el carácter de subsidiaria respecto de la obligación principal, tal cual lo recepta pacífica jurisprudencia.

Agentes de percepción

Se propicia modificar el artículo 8º inciso c) de la ley, eliminando la responsabilidad solidaria para los agentes de percepción que omitan actuar como tales, subsistiendo – eso sí – la sanción prevista en el artículo 45 del texto legal.

3 – EL DERECHO DE ACCESO A LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS

Como acción a **corto plazo**, se propone instruir a los mandatarios fiscales a no plantear excepciones por articulación de recurso fuera del plazo, cuando se hubiere dejado constancia en las actuaciones administrativas que el contribuyente hizo uso de su derecho a tomar vista de actuaciones, y la apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación se hubiera articulado en tiempo oportuno, considerando la suspensión del plazo generado por el pedido formal de vista.

Como acción de **largo plazo**, se propicia la reforma de la ley 11683, integrando en el TÍTULO III un artículo de remisión a las normas de aplicación supletoria que contemple el Régimen Nacional de Procedimientos Administrativos, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y el Código Procesal Penal de la Nación para ambos títulos, y el Reglamento de Procesal del Tribunal Fiscal de la Nación sólo para el TÍTULO II.

4 – LOS PLAZOS DEL DESCARGO

Como acción de **corto y largo plazo**, se propone integrar en la ley 11.683 un dispositivo que otorgue sentido positivo al silencio de la administración en materia de solicitudes de prórroga del plazo para contestar la vista del artículo 17 LNPT. Asimismo regular en forma expresa que, en el supuesto de dictarse resolución denegatoria, cuando ésta fuere notificada con posterioridad al plazo de dos días de antelación al vencimiento del término originario, deberán considerarse prorrogado tácitamente por el término de la demora, contándose los dos días restantes para el fenecimiento del mismo a partir de la notificación del acto denegatorio.

5 – CORRECCIONES SIMÉTRICAS

Como acción de **corto plazo**, se propicia el dictado de una norma interna que obligue a la Administración tributaria a aplicar durante todo procedimiento de verificación, la teoría de las correcciones simétricas.

Asimismo, se propone como acción de **corto y largo plazo**, modificar el artículo 81 de la LNPT, ampliando la aplicación imperativa de su penúltimo párrafo a todos los procesos de verificación de la materia imponible, aún aquellos que culminen con el allanamiento voluntario del contribuyente a la pretensión fiscal.

6 – PRESUNCIONES

Se propicia incorporar al artículo 18 de la Ley 11.683, el requisito que habilite a la administración a determinar el impuesto sobre base presunta; esto es, que el contribuyente no proporcione los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta.

Incorporar al texto del artículo 18 -3º párrafo- inciso b) de la Ley 11.683, qué debe entenderse por “**precios... notoriamente inferiores a los vigentes en plaza**” y como se determina el “**precio razonable de mercado**”.

Disponer que la información obtenida a través del relevamiento efectuado por imagen satelital, **constituya un indicio** de los previstos en el primer párrafo del mencionado artículo 18, en vez de sustentar la presunción contenida en el inciso c’) del tercer párrafo del mismo.

Se propone incorporar al inciso e) del 3º párrafo del artículo 18 de la LPT, que el porcentaje sea aplicado “**sobre las ventas, obras, locaciones y prestaciones de servicios**” de los últimos doce meses, y que las diferencias que se generen sean de “**ventas, obras, locaciones y prestaciones de servicios**”, según corresponda.

Incorporar en el punto 2 de los incisos f), g) y h) del artículo 18 -3º párrafo- de la Ley 11.683, que representan “**montos de ventas, u obras, o locaciones y prestaciones de servicios gravados omitidas, según corresponda**”.

Disponer que las presunciones contenidas en el artículo 18 -3º párrafo- inciso h) de la Ley 11.683, **no resultan de aplicación a los supuestos en que el empleador haya exteriorizado el vínculo contractual bajo una modalidad distinta al contrato de trabajo (por ejemplo, dándole el carácter de una prestación de servicios autónoma facturable), o, admitiendo el vínculo laboral existente, no le haya reconocido carácter remunerativo a cierta categoría de ingresos (vivienda, uso de automóviles, etc.).**

7 – DENUNCIA DE ILEGITIMIDAD

Se considera que este instituto debería ser incorporado expresamente a la LPT, apoyándose en los principios básicos del procedimiento administrativo, que deben regir el procedimiento tributario: legalidad, oficialidad (impulsión e instrucción de oficio), informalismo a favor del administrado y verdad jurídico-material.

La incorporación propuesta de la denuncia de ilegitimidad, debe de tener en cuenta que una vez que ha sido viabilizada por la administración requiere su resolución y habilita su consideración como si se tratara de un recurso administrativo debidamente planteado por lo que el acto que la estime o desestime debe reunir los requisitos del acto administrativo y estar debidamente motivado y fundado.

8 – VERIFICACIÓN Y FISCALIZACIÓN

8.1 Inspecciones: Garantías de los Contribuyentes

Como una propuesta de corto plazo debería proponerse la inclusión del capítulo específico en la Ley N° 11.683 identificado como “Estatuto del Contribuyente o Reglamento de Fiscalización” ubicado metológicamente a continuación del actual capítulo IV (Pago) de la Ley N° 11.683.

Se propone la inclusión de esta garantía dentro del capítulo específico en la Ley N° 11.683 que se incluirá al Estatuto del Contribuyente o Reglamento de Fiscalización.

Se propone modificar la Ley Antievasión N° 25.345, incorporando expresamente la posibilidad de prueba en contrario para el contribuyente.

8.2 Inspecciones: Facultades de verificación y fiscalización

Se propone plasmar expresamente en la Ley N° 11.683 o en el Estatuto del Contribuyente, las causales y un procedimiento rápido, con pleno respeto a los derechos del funcionario y del contribuyente, para la recusación con causa de los funcionarios en el curso de las actuaciones administrativas.

Debería incorporarse expresamente en la Ley N° 11.683, dentro del capítulo V (Verificación y Fiscalización), la regulación de los requerimientos de información.

Debería contemplarse las obligaciones del depositario de la documentación en los casos descriptos, incorporándolo expresamente en la Ley N° 11.683, dentro del capítulo V (Verificación y Fiscalización).

Se propone limitar la obligación de constatar al Estado Nacional y derogar la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 8º inciso h) de la Ley N° 11.683, a la luz de no haberse cumplido con los objetivos para lo cual fue establecida.

9 – VÍAS RECURSIVAS (ART. 76 LNPT Y 74 DR): IMPUGNACIÓN DE “ACTOS DE SUSTANCIA DETERMINATIVA”

Como acción de **corto plazo**, en tanto no se produzca una modificación legislativa, se propone reformar el texto del **ARTÍCULO 74 DEL DECRETO N° 1397/79** reglamentario de la LNPT, dotándolo de “**EFFECTO SUSPENSIVO**” durante el debate de la cuestión controvertida, pero imponiendo al apelante la obligación de constituir “**CAUCIÓN SUFICIENTE**” sobre la deuda reclamada, con más estimación de sus intereses, de corresponder.

Lo propio deberá ocurrir para el caso de recurrirse actos que impongan “SANCIONES VIRTUALES O ANÓMALAS”, para cuyo análisis remitimos al capítulo pertinente.

Como acción de **largo plazo**, se propicia la reforma de la ley 11.683, integrando en la definición de los conceptos susceptibles de ser recurridos por las vías del **ARTÍCULO 76 LNPT** la descripción genérica de “**ACTO DE SUSTANCIA DETERMINATIVA**”, entendiéndose por éste “*el acto, o conjunto de actos emanados de la administración, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación*”.

Lo propio deberá ocurrir para el caso de recurrirse actos que impongan “SANCIONES VIRTUALES O ANÓMALAS”, para cuyo análisis remitimos al capítulo pertinente.

10 – PAGO PROVISORIO DE IMPUESTOS VENCIDOS

-Uso restrictivo.

- Proponer la incorporación en la norma, que la pretensión fiscal del período base, sea utilizado en meses similares, pretendidos para el reclamo.

11 – INTERESES, ILÍCITOS Y SANCIONES

11.1 Infracciones a los deberes formales:

Las actuales normas en materia de sanciones a los deberes formales deberían modificarse en el sentido de reducir la amplitud entre montos máximos y mínimos restringiendo la discrecionalidad del juzgador. Por otra parte resulta necesario el correcto encuadramiento de la figura del infractor distinguiendo correctamente las figuras de reincidencia y reiteración.

11.2 Sanciones anómalas

Si bien actualmente existen mecanismos recursivos al alcance de los contribuyentes, en atención a las consecuencias que trae aparejada la aplicación de dichas sanciones anómalas, los plazos se tornan perentorios y de allí la necesidad de contar con un procedimiento recursivo abreviado o bien la intimación al contribuyente para que en un breve plazo regularice su situación en forma previa a la suspensión o exclusión de los diversos registros fiscales.

11.3 Infracciones a los deberes materiales

Respecto de la omisión de actuar en calidad de agente de recaudación de impuestos, entiende necesario revisar la atribución responsabilidad solidaria del infractor sobre los importes no retenidos. A ese respecto parece razonable que la sanción se traduzca en la fijación de un quantum que guarde directa relación con los importes no retenidos.

• PENAL TRIBUTARIO

• Acciones Inmediatas:

- 1) Protección judicial efectiva. Obtención de la “notitia criminis” según se trate de actuaciones con prevención penal o prevención administrativa.
- 2) Redefinición de los montos de punibilidad. Incorporación de porcentajes para el perfeccionamiento de la configuración delictual.
- 3) La actuación en representación del sujeto obligado. Eliminación del síndico como sujeto administrador de patrimonio (Art. 14°).
- 4) Eliminación del actual artículo 15° de la ley 24.769 en sus tres incisos a), b) y c).
- 5) Derogación del artículo 19°.
- 6) Búsqueda de un mecanismo para evitar el “escándalo jurídico” del art. 20°. Su armonización.
- 7) Mantener el principio penal de: “societas delinquere non potest”.
- 8) Inaplicabilidad de una ley penal tributaria sobre los tributos locales, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

• Acciones modificatorias a futuro:

- 1) Garantizar las actuaciones penales tributarias. Derecho del contribuyente a la no autoincriminación.
- 2) La especificidad del fraude fiscal. La posibilidad de la presencia de un defensor jurídico (abogado) y un defensor técnico (ciencias económicas). Principio de “Igualdad de armas”.
- 3) Estructurar un sistema que evite la confluencia de dos sentencias contradictorias.
- 4) Mantener el principio penal de “societas delinquere non potest”.
- 5) Mantener la **inaplicabilidad** de una ley penal al fraude sobre tributos locales y provinciales.
- 6) Incorporar el régimen de Presentación Espontánea.

• ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

- a) Entender a la gestión de la Administración Tributaria como un todo integrado que vincula sinérgicamente a los distintos procesos que la componen.

Un riesgo habitual en organizaciones complejas, con multiplicidad de tareas, es visualizar a las mismas como componentes independientes. Los distintos responsables a cargo de las diferentes áreas funcionales no alcanzan a percibir la interconexión y dependencia recíproca entre las diferentes actividades. Con frecuencia resulta difícil percibir la interconexión entre áreas y procesos. La existencia de compartimientos estancos dificulta enormemente la efectividad global de la organización.

Resulta esencial poder obtener una visión totalizadora de la administración que permita ver las dependencias recíprocas entre actividades y procesos para lograr un razonable nivel de eficiencia y eficacia corporativa.

En términos más concretos: las fallas en la determinación de datos referenciales de los contribuyentes tales como domicilio, nivel de ingresos o actividad económica desarrollada pueden terminar impactando negativamente en los análisis y controles posteriores pudiendo perjudicar a la propia administración en su eficacia final o a los propios contribuyentes por haber sido afectados a procesos judiciales sin tomar conocimiento o haber sido seleccionados para fiscalización por tener indicadores o relaciones entre determinadas variables que resultan distorsionadas por partir de la utilización de datos erróneos.

Otros ejemplos pueden referirse a los procesos masivos por falta de presentación y/o pagos. Cuando éstos no se realizan sistemáticamente no sólo se degrada el cumplimiento de las obligaciones primarias sino que se resiente la posibilidad de fiscalizar por medios más eficaces como lo son los cruces de información. Un caso paradigmático en este sentido son las ineficiencias en los procesos de cobranza de deuda ya determinada que terminan resintiendo todo el trabajo realizado en actividades previas de control.

- b) Evaluar los impactos de las acciones

Resulta importante que la administración evalúe periódicamente el impacto sobre el medio de las distintas actividades que realiza. El ejecutar acciones rutinariamente, sin evaluar en qué medida las mismas modifican la conducta de los contribuyentes, puede determinar que se desperdicien recursos humanos o materiales en actividades infructuosas.

En los últimos años se ha comenzado a poner énfasis en estos procesos de evaluación tanto en la calidad del servicio prestado al contribuyente como con respecto a la eficacia final de las actividades de fiscalización y cobranza como instrumentos modificadores de la conducta.

- c) Potenciar la bancarización

Sin dudas este es uno de los elementos clave para transparentar las transacciones económicas y cualquier avance que las autoridades logren al respecto tendrá un impacto sumamente positivo en el comportamiento fiscal de la población. Su evidencia es indiscutible y son necesarios esfuerzos constantes para avanzar en esta dirección.

- d) Lograr una continuidad en el desarrollo de los sistemas implementados y asegurar su permanente integración.

Uno de los aspectos que permitieron los avances evidenciados por nuestra administración tributaria y la de muchos otros países fue el salto tecnológico y el desarrollo de sistemas cada vez más sofisticados para facilitar el servicio y el control. Como los sistemas generalmente son desarrollados e implementados en distintos momentos y con distintas plataformas tecnológicas un problema bastante habitual es la dificultad de lograr interfases adecuadas entre los mismos.

La mayor flexibilidad de los softwares modernos ha permitido avances muy importantes en minimizar este problema y resulta crítico mantener niveles de interrelación y comunicación entre los distintos sistemas para facilitar la capacidad operativa de los usuarios finales.

La operación de las administraciones tributarias modernas descansa de forma preponderante en la capacidad de respuesta de sus sistemas de información. Esta realidad es una de sus mayores fortalezas pero también implica un riesgo que debe ser cuidadosamente atendido ya que una falla sistémica generalizada o una falta de mantenimiento oportuna puede causar perjuicios muy significativos a la gestión y derivar en graves problemas de muy difícil resolución.

e) Fiscalidad internacional

El impacto de la globalización sobre la economía mundial tiene consecuencias directas sobre las administraciones tributarias. Mercados mundiales integrados, desmaterialización de las transacciones e instrumentos financieros complejos implican desafíos que son enfrentados cotidianamente por los Fiscos de todo el mundo. Resulta éste uno de los aspectos donde deberán mantenerse e incrementarse los esfuerzos para poder administrar las complejidades derivadas de esta realidad. Argentina ha realizado grandes esfuerzos en este tema y ha logrado avances significativos firmando tratados de intercambio de información y acuerdos de cooperación con un gran número de países.

f) El rol de los grupos económicos

La existencia de grupos o conglomerados económicos es una realidad mundial y también lo es de la economía nacional. Los complejos empresariales más importantes del país no sólo concentran un significativo porcentaje de la recaudación sino que resultan eslabones estratégicos en las cadenas de producción y comercialización. Esta ubicación privilegiada como eje de las transacciones económicas los convierte en actores relevantes en la implementación de las estrategias de control no sólo por sus propias obligaciones sino como adquirentes o proveedores de miles de otros contribuyentes. A su vez la complejidad de algunas de sus operaciones, sus vinculaciones con otras empresas del exterior y la calidad del asesoramiento con que cuentan plantean elevadas exigencias a la administración. En nuestro país la creación de una unidad de grandes contribuyentes constituyó un caso pionero, hace ya más de cuatro décadas, y el modelo aquí implementado sigue siendo replicado aún en la actualidad. Con el correr de los años lo que fue un área concentrada en asegurar la recaudación de los contribuyentes más significativos ha evolucionado en el sentido de poner énfasis en la fiscalización y en el desarrollo de técnicas y procedimientos más sofisticados de control.

g) Regímenes simplificados

La implementación de regímenes simplificados atendió a la necesidad de facilitar el cumplimiento de los contribuyentes ubicados en los tramos inferiores del ingreso y de la capacidad contributiva.

También procuró servir como paso inicial del ingreso en la formalidad de éstos agentes económicos. La administración tributaria gestiona razonablemente este universo de

responsables y su existencia ha permitido aliviar, en parte, la carga administrativa de servicio y control de los mismos. Sin embargo no puede desconocerse que el régimen plantea problemas de control, permitiendo la subcategorización a través del denominado “enanismo fiscal” facilitando el incumplimiento de muchos responsables que por la realidad de sus ingresos deberían tributar impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado. La experiencia adquirida desde su implantación sugiere una profunda revisión del régimen que permita mantener sus bondades y lograr reducir los efectos no deseados que cada vez se han hecho más evidentes.

Asimismo, resulta oportuno mencionar algunos aspectos que pueden contribuir a mejorar la capacidad de respuesta de la administración a los desafíos que se presentan.

- Evaluar periódicamente si los recursos humanos de la institución tienen la magnitud y los perfiles requeridos para el tipo de gestión adoptado. Cada vez se necesitan más analistas de información y mejores gerentes para administrar procesos complejos en escenarios muy dinámicos.
- Dada la dependencia tecnológica en la mayoría de los procesos realizar evaluaciones y estudios que aseguren la confiabilidad y plena operación de las plataformas y sistemas.
- Los mayores requerimientos técnicos exigen procesos muy intensos y sistemáticos de capacitación.
- Los aspectos de cambio cultural hacia una gestión de servicio público y respeto al ciudadano deben intensificarse. Es importante resaltar la necesidad de lograr gestión por procesos y no por “expedientes”.
- Evaluar el impacto de las acciones e identificar aquellas actividades críticas de las que no lo son.
- Usar la información disponible para generar perfiles de riesgo que otorguen razonabilidad y objetividad a las acciones.
- Extremar la responsabilidad sobre el cuidado que se da al secreto fiscal.
- Avanzar en instalar en las empresas el cuidado del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales debe figurar en las prioridades que ordenan la agenda corporativa.