

Córdoba, 2 de enero de 2018

Reforma Tributaria. Ley 27.430

El Congreso de la Nación convirtió en ley una amplia y trascendente reforma tributaria que afectará a las personas humanas y jurídicas.

Por Cr. Néstor Cáceres (*)

I) Introducción

A través de la ley N° 27.430 (B.O.: 29/12/2017), se implementa modificaciones a diversas normas que conforman la estructura del sistema tributario y previsional nacional, incluyendo además modificaciones al Código aduanero y de promoción a la investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

La ley N° 27.430 consta de 13 Títulos que se describen a continuación:

- I – Impuesto a las Ganancias
- II – Impuesto al Valor Agregado
- III – Impuestos selectivos al Consumo
- IV – Impuesto sobre los Combustibles
- V – Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes
- VI – Seguridad Social
- VII – Procedimiento Tributario
- VIII – Código Aduanero (L. 22415)
- IX – Régimen Penal Tributario
- X – Revalúo Impositivo y Contable
- XI – Unidad de Valor Tributaria
- XII – Promoción y Fomento de la Innovación Tecnológica
- XIII – Disposiciones Finales

No obstante lo extenso de la reforma implementada mediante la Ley N° 27.430, subsisten diversas cuestiones a mejorar de nuestro sistema tributario que, cabe esperar, sean resueltas en el marco del “*reformismo permanente*” anunciado por el presidente Mauricio Macri .

Atento a la amplitud y complejidad de las modificaciones y nuevas implementaciones de normas legales establecidas a través de la ley N° 27.430, se abordarán en sucesivos informes los principales efectos que se estiman generarán las disposiciones de dicha norma.

Impuesto a las Ganancias: “Sujetos Empresa”. Reducción condicionada de la alícuota

A través de la modificación al artículo 69 de la ley del impuesto a las Ganancias se sustituye la alícuota del 35 % para la renta de los “*sujetos empresa*”, por la del 30%, para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2018 y hasta el 31/12/2019, y por la alícuota del 25%, para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2020.

En forma simultánea, se gravan los dividendos o utilidades distribuidas de modo tal que, la citada reducción de la alícuota del impuesto a las Ganancias, sólo genera efectos hasta el momento de la distribución de dividendos o utilidades. Una vez efectuada esta distribución, el impacto combinado de imposición a los “*sujetos empresa*” y accionistas implica el mismo costo impositivo del 35 % vigente hasta la reforma aplicada por la Ley 27.430.

Al respecto, por medio del tercer artículo incorporado a continuación del artículo 90 de la ley del impuesto a las Ganancias, se dispone que la ganancia derivada de los dividendos y utilidades que se distribuyan a personas humanas o sucesiones indivisas, tributará a la alícuota del 7 % para dividendos o utilidades distribuidos que hayan tributado a la alícuota del 30 % (ejercicios iniciados a partir del 01/01/18 y hasta el 31/12/19) y a la alícuota del 13 % para dividendos o utilidades distribuidos que hayan tributado a la alícuota del 25 % (ejercicios iniciados a partir del 01/01/20). El respectivo impuesto a las Ganancias deberá ser retenido por los “*sujetos empresa*” pagadores de los dividendos o utilidades y dicha retención tendrá el carácter de pago a cuenta para los residentes argentinos inscriptos en el impuesto, y el carácter de pago único y definitivo para las personas humanas residentes en Argentina que no estuvieran inscriptos en el impuesto a las Ganancias o que fueran “no residentes”.

En la previsión de que los contribuyentes “*sujetos empresa*” podrían destinar fondos a la cobertura de egresos personales de los socios, propietarios y/o fiduciarios-beneficiarios y, de ese modo, reducir o atenuar la distribución de dividendos sujetos a la mencionada retención del impuesto a las Ganancias, en un artículo que se agrega al artículo 46 de la ley del impuesto a las Ganancias, se establecen presunciones respecto de que “*..se ha configurado la puesta a disposición de los dividendos o utilidades...*”, cuando se verifiquen:

- Retiros de fondos de la sociedad sin causa, en cuyo caso el dividendo presunto será equivalente al monto retirado.
- Utilización o goce -a título gratuito o a título oneroso- de activos de la sociedad. El dividendo presunto será: i) en el caso de inmuebles, el 8% del valor de mercado; ii) para el resto de bienes, el 20% del valor de mercado. En operaciones a título oneroso, el dividendo ficto es la diferencia entre el valor antes mencionado versus lo pagado, si lo pactado es inferior; si lo pactado es superior, no aplica la figura.
- Bienes afectados a garantías ejecutadas directas o indirectas de los titulares respecto de los cuales el dividendo presunto será el valor de plaza de los bienes hasta el límite de lo garantizado.
- Ventas o compras de bienes a titulares por debajo o por encima de su valor de mercado y, en este caso, el dividendo presunto será la diferencia en defecto o en exceso, según corresponda.
- Gastos realizados por los "sujetos empresa" en favor de sus titulares o socios, que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, considerándose dividendos presuntos al importe de los gastos. Si dichos gastos fueran reintegrados, a los mismos les será aplicable la presunción contenida en el artículo 73 (disposición de fondos o bienes) de la ley del impuesto a las Ganancias.
- La percepción de sueldos, honorarios y otras remuneraciones por parte de los socios respecto de los cuales no pueda probarse la efectiva prestación del servicio o que la retribución pactada es acorde a la naturaleza de los servicios prestados o que el importe no es superior al que se le pagaría a un tercero.

La reforma legal no ha previsto el momento en que se produce el nacimiento del hecho imponible de los dividendos presuntos y si los mismos estarían o no sujetos a retención.

Las sumas que se podrán considerar como dividendos presuntos, estarán limitadas por el importe de las utilidades acumuladas -pendientes de distribución- al último ejercicio fiscal cerrado según el porcentaje de participación que el accionista o titular al cual se le aplique la presunción posea en el "sujeto empresa", previéndose que a los importes excedentes les resultará aplicable la presunción contenida en las disposiciones del artículo 73.

De este modo, se complementan las presunciones aplicables a las personas humanas en segunda categoría (por dividendos), con las presunciones aplicables a las sociedades (disposición de fondos o bienes).

A los fines de complementar la limitación de distribuciones de dividendos encubiertas, el artículo a continuación del artículo 46 de la ley del impuesto a las Ganancias, dispone que también se considerará que existe la puesta a disposición de dividendos o utilidades asimilables cuando se verifiquen los supuestos referidos respecto del

cónyuge o conviviente de los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69, o sus ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad.

Por estar relacionado con la distribución de dividendos, cabe mencionar que mediante el artículo 83 de la ley 27.430, se elimina la aplicación de la regla del impuesto de igualación para los dividendos o utilidades que se correspondan con ganancias devengadas en los ejercicios fiscales que inicien a partir del 1/1/2018, es decir, para aquellos en los que se comience a aplicar el nuevo esquema de tributación para las rentas empresarias.

Si bien se ha manifestado en el mensaje de elevación del proyecto de ley de reforma del impuesto a las Ganancias que la intención respecto de la reducción de la alícuota del impuesto del 35 % al 25 % es la reinversión de utilidades, no se considera que en la mayoría de los países vecinos la alícuota promedio es del 25 % (Paraguay al 10 %) sin gravar los dividendos en cabeza de los titulares o socios, lo cual genera el mantenimiento del impacto de la actual alícuota del 35 % en Argentina. Tampoco se observa que se haya tenido en consideración la rebaja de la alícuota del impuesto a las rentas corporativas del 35 % al 21 % recientemente convertida en ley en los Estados Unidos de Norteamérica.

Sin otro particular, quedando a vuestra disposición por cualquier aclaración que estimen pertinente, les saludamos atentamente.