

**Título: "Renta Mundial
en el Impuesto a las Ganancias"**

Apellido y Nombre del Autor:

Ambros, Javier Alberto

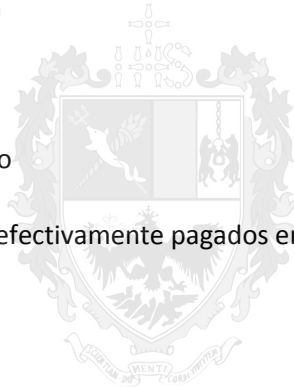
USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Apellido y Nombre del Tutor:

Lic. De Angelis, Leonor

Índice

INTRODUCCION	1
1. Residencia	7
2. Disposiciones Generales	21
3. Ganancias de la Primera Categoría	43
4. Ganancias de la Segunda Categoría	44
5. Ganancias de la Tercera Categoría	50
6. Ganancias de la Cuarta Categoría	64
7. De las deducciones	66
8. De la determinación del impuesto	73
9. Créditos por impuesto análogos efectivamente pagados en el exterior	75
CONCLUSION	87
BIBLIOGRAFÍA	91



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

INTRODUCCION

La República Argentina introdujo como nexo de vinculación de la materia gravada para los sujetos considerados residentes del impuesto a las ganancias, el criterio de la renta mundial o principio de residencia, mediante la sanción de la Ley 24.073, art. 1º, punto 1. (Boletín Oficial del 13/04/1992).

Sin embargo, recién casi siete años de dicha consagración legal, la Ley 25.063 (Boletín Oficial del 30/12/1998) vino a regular los aspectos técnicos estructurales básicos y necesarios para hacer operativo el criterio, ausentes en las escasas disposiciones incorporadas por la primera de las normas citadas.

Para completar el cuadro de situación de la renta mundial, la Ley 25.239 (Boletín Oficial del 30/12/1999) produjo modificaciones parciales a la Ley 25.063, en la dirección de profundizar el principio de residencia aplicable a los residentes, fundamentalmente a través de la creación de un régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI) de aplicación a determinados sujetos y supuestos.

La Ley 24.073

La Ley 24.073 modificó la Ley 20.628 del impuesto a las ganancias instituyendo el criterio de imposición conocido como “renta mundial”, en virtud del cual las personas de existencia visible o ideal residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior. Según la citada ley, la aplicación del principio de “renta mundial” tiene vigencia a partir de los ejercicios cerrados con posterioridad al 01/04/1992 en el caso de sociedades, y desde el período fiscal 1992 para las personas físicas y sociedades indivisas.

Las modificaciones introducidas por la Ley 24.073 fueron las siguientes:

- a) Modificó el artículo 1º de la ley del impuesto a las ganancias, disponiendo como primero, segundo y tercer párrafo, lo siguiente: “...Todas las ganancias obtenidas

por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.”

“...Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior, residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.”

“.....Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V.....”

b) Eliminó el segundo párrafo del artículo 5° de la LIG que decía:

“.....También están sujetos al gravamen las ganancias derivadas de actividades realizadas ocasionalmente en el extranjero por personas residentes en el país, las cuales podrán computar como pago a cuenta de esta ley las sumas efectivamente pagadas por gravámenes análogos en el lugar de realización de tales actividades. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.”

c) Se incorporó como sexto párrafo del art. 19 de la LIG, el siguiente:

“.....Por su parte, los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, sólo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición.”

En mi opinión, la determinación de la ganancia gravada en base al principio de “renta mundial” no tenía vigencia por no respetar el principio de legalidad, debido a:

- a) La Ley 24.073 se limitó a modificar el artículo 1° de la Ley 20.628, sin agregar ninguna otra norma, absolutamente necesaria, para la determinación de la renta mundial.
- b) No se ha definido, el concepto de residencia, cuestión de orden fundamental que plantea grandes dificultades.

- c) Nada se dice respecto del criterio a aplicar para gravar las rentas de sociedades radicadas en el exterior.
- d) Aplicación o no del gravamen para rentas exentas o no alcanzadas de fuente argentina a las rentas de fuente extranjera.
- e) Ausencia total de normas para la determinación del crédito por impuesto sobre el impuesto a la renta pagado en el exterior.
- f) Queda flotando la duda en cuanto a la obligación de armar balances consolidados, conformado por los resultados obtenidos tanto dentro como fuera del país.
- g) Tampoco se aclara temas específicos como: deducciones de gastos necesarios para obtener, mantener o conservar rentas extranjeras, tratamiento de dividendos, transferencias de inmuebles y otros bienes en el exterior.

Con relación al principio de legalidad, Dino Jarach expresa: “Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir este monto”. (Jarach, “Curso de derecho tributario”, 1980, 83)

Varios años después desde la sanción de la Ley 24.073 se fueron diluyendo y, finalmente, quedaron en la nada los distintos proyectos de reglamentación elaborados por el ministerio de Economía para poner en marcha el sistema de renta mundial, llegando a la conclusión de que era imprescindible una reforma legal que llenase el vacío dejado por la ley 24.073. En otros términos, que se respetase el principio de legalidad.

Ley 25.063

Con la Ley 25.063 se introduce el Título IX a la ley del impuesto a las ganancias (“Ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país”), conteniendo normas

específicas sobre ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país, estableciéndose su vigencia a partir de la sanción de la Ley 24.073.

La explicación es clara; las modificaciones introducidas por la Ley 25.063 fueron de tal profundidad que terminaron complementando los elementos de la obligación tributaria, ante la ineficiencia de la Ley 24.073.

- a) Aspecto subjetivo: definición de residente, pérdida de la condición de residente, representantes oficiales del Estado Nacional y funcionarios en comisión del Estado Nacional, de las Provincias, Municipalidades o ciudad Autónoma de Buenos Aires que presten servicios en el extranjero, resolución de conflictos derivados de las existencias de múltiple residencia fiscal, situación de no residentes que actúan en el país en forma permanente.
- b) Aspecto objetivo: definición de ganancia neta sujeta a impuesto de fuente extranjera, compensación de quebrantos con ganancias, exenciones, ganancias de fuente extranjera de cada categoría específica de renta, conversión de ganancias de fuente extranjera, deducciones admitidas y no admitidas, determinación del impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera, créditos por impuesto nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior, etc.
- c) Aspecto espacial: delimitación de la fuente extranjera de ganancias.
- d) Aspecto temporal: reglas de imputación de ganancias y gastos al ejercicio fiscal.

El Título IX de la Ley surte efectos desde la vigencia de la Ley 25.063, fijada en su artículo 12 a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, de resultas de lo cual será de aplicación para los ejercicios que cierren a partir del 31/12/1998, inclusive, o en su caso, a partir del año fiscal 1998.

Sin perjuicio de lo cual, la Dirección de Asesoría Legal de la Dirección General Impositiva se ha expedido recientemente desechando el alcance temporal indicado, considerando por el contrario que el criterio de renta mundial resulta operativo a partir de la vigencia de la Ley 24.073, no obstante que las específicas normas por Ley 25.063 surtan efectos a partir de los ejercicios fiscales cerrados a partir del 31/12/98 o años fiscales 1998, según corresponda, por aplicación del veto dictado por Decreto 1.517/98, artículo 6°.

A través del Dictamen 23/2000 (DAL) se dispuso que los residentes en el país tributen el impuesto a las ganancias sobre todas sus rentas de fuente extranjera a partir de la vigencia de la Ley 24.073, que rige desde los ejercicios que cierran con posterioridad al 01/04/1992 y desde el período fiscal 1992 para las personas físicas y sucesiones indivisas. De acuerdo a distintas opiniones de distintos autores, en las cuales me adhiero, consideran que el Fisco sólo puede exigir la aplicación del principio de renta mundial a partir de la vigencia de la Ley 25.063, puesto que antes de su dictado no existían normas que establecieran cómo liquidar el gravamen sobre las rentas de fuente extranjera.

Ley 25.239

La Ley 25.239 introdujo una serie de modificaciones al régimen legal de la renta mundial, habiendo entrado en vigencia y siendo de aplicación para ejercicios iniciados a partir del día 31/12/1999 o año fiscal 2000, según corresponda. Las modificaciones introducidas fueron las siguientes:

- a) Se regula un régimen de Transparencia Fiscal internacional (TFI) para las rentas pasivas obtenidas por sociedades por acciones constituidas o radicadas en países de baja o nula tributación sobre la renta, cuyos accionistas sean residentes en el país.
- b) Se califica como residentes en el país a los entes comprendidos en el artículo 69, inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias (establecimientos estables organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero, o a personas físicas residentes en el exterior).
- c) Se elimina el crédito indirecto por gravámenes nacionales análogos pagados en el exterior con relación a las ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país. Esto implica que el impuesto abonado por sociedades, asociaciones u otras entidades o patrimonios de afectación del exterior en los cuales participen o de los cuales deriven ingresos a residentes argentinos, no será acreditable contra el impuesto a las ganancias argentino producto de la incorporación de las rentas distribuidas por tales entidades o patrimonio a accionistas, socios, beneficiarios y demás que revistan la condición de residentes en el país.

- d) Se aclaran aspectos relacionados con la aplicación de la regulación de los precios de transferencia a transacciones.
- e) Se aclara el alcance del concepto de impuesto nacional análogo al impuesto a las ganancias argentino pago en el exterior.

Los argumentos de mayor consistencia esgrimidos en defensa del criterio de renta mundial son:

- a) Eficiencia económica en la circulación del capital.
- b) Armonización fiscal en grupos de integración.
- c) Equidad.
- d) Fuga de capitales
- e) La asequibilidad administrativa en la gestión del principio de renta mundial.



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR