

IMPUESTOS



1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS. REFORMA TRIBUTARIA (LEY 27.430). REGLAMENTACIÓN

Mediante el decreto 976/18 se reglamentaron los siguientes aspectos de la reforma tributaria correspondientes al impuesto a las ganancias:

- ✓ Pagos por desvinculación de empleados que ocupen cargos directivos y ejecutivos;
- ✓ Transferencia de inmuebles y de derechos sobre inmuebles por parte de personas humanas.

1.1 Desvinculación de empleados de cargos directivos y ejecutivos

El proyecto de ley enviado al Congreso por el PEN en noviembre de 2017 recogía la jurisprudencia de la CSJN, que consideró no gravados los pagos generados por la

ruptura del contrato de trabajo.

El mensaje de elevación del citado proyecto expresaba:

“Por su parte, se modifica el segundo párrafo del inciso i del artículo 20, eliminando la exención relativa a las indemnizaciones por antigüedad, por cuanto se recepta la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ha establecido la no gravabilidad en el Impuesto a las Ganancias de las indemnizaciones por cese en las relaciones laborales, por considerarlas no alcanzadas conforme el ‘criterio de la fuente aplicable a personas humanas y sucesiones indivisas’6”.

6Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), “Negri, Fernando Horacio c/EN-AFIP DGI s/Dirección General Impositiva”, del 15-jul-2014, Fallo 204, XLVIII.”



No obstante, el Congreso introdujo modificaciones al proyecto y la ley 27.430 dispuso:

- ✓ Mantener la exención prevista en el inciso i) del art. 20 para las “... indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido ...”.

- ✓ Incluir como ganancias gravadas de cuarta categoría (2do. párrafo del artículo 79 de la ley), las siguientes: *“Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en **cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas**, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este artículo las **sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable**. Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa”*.



De acuerdo con el decreto 976/18, quedan alcanzados por esta disposición quienes reúnan en forma concurrente las siguientes condiciones:

- ✓ hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los doce (12) meses inmediatos anteriores a la desvinculación, cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables, o posiciones gerenciales que involucren la toma de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados; y
- ✓ cuya remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral supere en al menos 15 veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación (valor del SMVM noviembre 2018: \$ 10.700).

En el marco de las normas reseñadas, dejamos planteadas algunas cuestiones que seguramente darán lugar a diferentes interpretaciones:

- ✓ Para sujetos que estén por debajo del nivel citado de remuneración o no ocupen cargos directivos, ejecutivos o gerenciales, entendemos que:
 - se mantiene la exención del artículo 20 i) para las indemnizaciones por antigüedad;
 - resulta aplicable la jurisprudencia que dio similar tratamiento a las sumas percibidas en caso de cese de la relación laboral por mutuo acuerdo;
 - sin perjuicio de dicha exención, continúa siendo aplicable la jurisprudencia (CSJN – Negri, Fernando) que consideró no gravados los ingresos percibidos por cese de la relación laboral por cualquier causa, en atención a no cumplir con los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente productora de renta.
- ✓ Para empleados que encuadren en el supuesto legal que grava los importes percibidos por cese en exceso de “*los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable*”, entendemos que sería aplicable la doctrina emanada del fallo Vizzoti respecto de la inconstitucionalidad del tope indemnizatorio cuando éste se encuentre por debajo del 67% de la mejor remuneración mensual, normal y habitual, considerándose alcanzadas por el impuesto sólo las sumas que excedan dicho porcentaje. Este criterio fue receptado por la AFIP a través de la Circular 4/2012, a efectos de la aplicación de la exención legal.
- ✓ La ley podría ser cuestionada por inconstitucionalidad, al sujetar al impuesto sólo a ejecutivos y directivos de empresas públicas y privadas, excluyendo a otros empleados -públicos, por ejemplo-, lo que podría considerarse violatorio del principio de igualdad ante la ley.
- ✓ Vigencia: si bien la ley 27.430 dispuso que las modificaciones tienen efecto para los años fiscales iniciados a partir del 01/01/2018, el propio texto legal delegó en la

reglamentación la definición de los casos incluidos en la figura y el decreto 976/18 - que completa la normativa al fijar los supuestos de aplicación del impuesto-, dispone su entrada en vigencia a partir del 02/11/2018. Este aspecto es de importancia tanto para las empresas en su carácter de agentes de retención como para las personas humanas como contribuyentes del impuesto.

- ✓ No ha sido modificada a la fecha la RG (AFIP) 4003, cuyo Anexo II, apartado A), establece lo siguiente:

“No constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo los pagos por los siguientes conceptos:

... d) Indemnizaciones por antigüedad que hubieren correspondido legalmente en caso de despido.

e) Indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario, en la medida que no superen los montos que, en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas.

... i) gratificaciones por cese laboral por mutuo acuerdo, normado en el artículo 241 de la ley de contrato de trabajo”.

Sobre el particular, entendemos que la RG 4003 habría perdido vigencia en relación con los aspectos modificados por la ley 27.430 y su reglamento, por tratarse estas últimas de normas de rango superior.

1.2 Transferencia de inmuebles y de derechos sobre inmuebles por parte de personas humanas

La ley 27.430 dispuso que los resultados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles para personas humanas estarán gravados en el impuesto, con las siguientes particularidades:

- ✓ aplica a los inmuebles adquiridos a partir del 01/01/2018 y, en el caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante los hubiese adquirido desde esa fecha;
- ✓ la ganancia se determina deduciendo del precio de venta el costo de adquisición ajustado por inflación y los gastos relacionados directa o indirectamente con la operación;
- ✓ la alícuota aplicable es del 15%.



El decreto 976/18 aporta las siguientes definiciones:

- ✓ Se encuentran incluidas las cesiones de boletos de compraventa u otros compromisos similares.
- ✓ Se considera cumplido el requisito de adquisición a partir del 01/01/2018 cuando:
 - En el caso de inmuebles, se celebre la escritura o se obtenga la posesión desde esa fecha;
 - En el caso de derechos sobre inmuebles, se suscriba a partir de esa fecha el boleto de compraventa u otro compromiso similar, sin que se tuviese la posesión.

- ✓ Cuando se trate de obras en construcción sobre inmueble propio en curso al 01/01/2018, la enajenación posterior del inmueble construido quedará alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI).
- ✓ En el caso de boletos de compraventa o compromisos similares suscriptos al 31/12/2017, su cesión o enajenación posterior del inmueble quedará alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI) si a aquella fecha se hubiera cancelado, como mínimo, el 75% del precio de la operación (con independencia de que la posesión se obtenga o la escritura de compra se celebre o se haya celebrado a partir del 01/01/2018).
- ✓ La exención para la venta de la casa-habitación se aplica al inmueble cuyo destino fuera la vivienda única, familiar y de ocupación permanente.
- ✓ La AFIP establecerá la forma, plazos y condiciones para el ingreso del impuesto correspondiente a estas operaciones.

2. FACILIDADES DE PAGO. AMPLIACIÓN.

Mediante la RG (AFIP) 4328 se amplió el régimen de facilidades de pago previsto por la RG 4289 para deudas vencidas al 30/06/2018, estableciéndose lo siguiente:

- ✓ Podrán incluirse deudas vencidas hasta el 30/09/2018.
- ✓ Pueden incluirse obligaciones correspondientes a saldos de declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, cuyo vencimiento operó en el año 2018 (anteriormente excluidas).
- ✓ Se incorporan como planes que pueden reformularse los planes consolidados al 31/10/2018 y vigentes, correspondientes a los siguientes regímenes:
 - RG 4057 (declaraciones juradas de impuesto a las ganancias y sobre los bienes

personales);

- RG 4166 (deuda derivada de la exclusión del régimen simplificado – monotributo).

✓ El plazo para el acogimiento vence el 31/12/2018.

3. AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO. LEY 27.468. Sancionada, aún no promulgada por el PEN



Se introducen las siguientes modificaciones a la ley de impuesto a las ganancias, en relación con las normas de actualización y de aplicación del ajuste por inflación impositivo (AxII):

- ✓ Se reemplaza la utilización de los índices de precios internos al por mayor (IPIM) y al por mayor, nivel general, por el índice de precios al consumidor nivel general (IPC).

- ✓ Se modifican los parámetros de inflación para la procedencia del AxII durante los primeros 3 años de vigencia de la ley 27430 (ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018):

N° de ejercicio fiscal a partir de la vigencia de la ley 27.430	LEY 27.430	LEY 27.468
	Inflación acumulada desde el inicio del 1er. ejercicio hasta cada cierre, superior a	Inflación de cada ejercicio superior a
1°	33,33%	55%
2°	66,66%	30%
3°	100%	15%
Inflación acumulada últimos 36 meses	100%	100%

- ✓ De resultar aplicable el AxII en alguno de dichos ejercicios, el efecto se imputará en tercios al período fiscal respectivo y a los dos siguientes.

Con estas modificaciones se neutraliza la aplicación obligatoria y generalizada que hubiera tenido el AxII para los ejercicios que cierran el 31/12/2018 y, muy probablemente, para varios cierres posteriores al mismo durante el año 2019.