

Tax Memo

Crédito por impuestos análogos pagados en el exterior

Por Cecilia Goldemberg

Con la incorporación de ganancias de fuente extranjera en caso de inversiones a través de entes transparentes ¹, conforme a la reforma de la ley 27.430, se ha renovado el interés para conocer cómo juega el tax credit para deducir, del impuesto a las ganancias (IG), el impuesto análogo pagado en el país donde se ubica la inversión.

A continuación exponemos una síntesis de sus características centrales y un análisis detallado para casos de inversiones directas e indirectas a través de entidades constituidas en el exterior.



Características del régimen de tax credit

Límite aplicable a la deducción

La deducción del tax credit tiene un límite cuantitativo en el importe del IG determinado sobre las ganancias de fuente extranjera. Para determinar ese límite no corresponde distinguir entre categorías o conceptos de ganancias, ni correlacionar las bases imponibles, ni aplicar un límite por país de procedencia, sino que aplica sobre la ganancia de fuente extranjera en su conjunto, criterio conocido en doctrina como overall limitation.

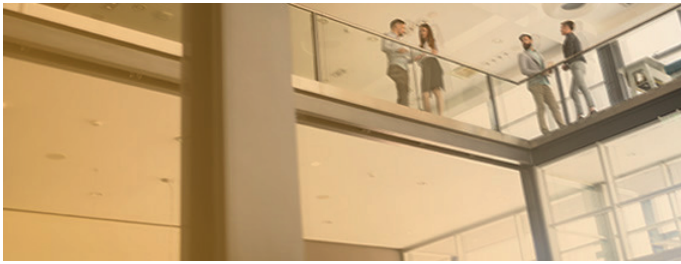
Se calcula ese límite determinando el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior ², modalidad que tiene efectos prácticos en caso de personas humanas y sucesiones indivisas para favorecer una deducción plena. Además, el cómputo del crédito de impuesto análogo tiene preeminencia respecto a otros pagos a cuenta del IG ingresados a favor del contribuyente por el mismo período fiscal ³, los que podrán (estos últimos) dar lugar a saldos a favor disponibles para su compensación con otros gravámenes o requerir su acreditación, devolución o transferencia a terceros.

La LIG no permite computar el impuesto análogo contra el IG determinado sobre ganancias de fuente argentina, aún cuando éstas sean sometidas a imposición en el país de origen de la renta por adoptar un criterio de territorialidad extendido,

similar al contenido en el artículo 12 de la LIG.

Es una restricción que impacta muy negativamente en las condiciones competitivas argentinas para la exportación de servicios y que no está acorde con el tratamiento más amplio contemplado en la mayor parte de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) vigentes.

Algunos CDIs (no todos) admiten la deducción del impuesto pagado en el otro país contra la totalidad de las ganancias, sean de fuente argentina o de fuente extranjera ⁴, pero incorporan otra restricción al limitar el cómputo al importe del IG correspondientes a las rentas procedentes del otro país signatario del convenio. En particular, el CDI con Uruguay admite el cómputo amplio del tax credit con independencia de la fuente de ganancia para las rentas obtenidas por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares, pagadas por un residente de Uruguay, que son las actividades a cuyo respecto la conjunción de las legislaciones internas de ambos países generaba situaciones de doble imposición con fuerte repercusión en el negocio de servicios tecnológicos desarrollados en nuestro país, situación que también acontecía en relación a Brasil bajo el antiguo CDI con ese país.



Impuesto análogo. Concepto y alcance

El impuesto análogo es aquél que alcanza a la renta neta o acuerda deducciones de costos o gastos, aún de cálculo presunto. Debe tratarse de gravámenes nacionales, por lo cual no es factible recuperar el impuesto que pueda haberse abonado a nivel estadual.

El pago del impuesto análogo como requisito de admisión

El derecho al cómputo del impuesto análogo refiere a “las sumas efectivamente abonadas”⁵ o a “los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados”⁶. Sin perjuicio de la regla que condiciona el cómputo del tax credit a la circunstancia de que se encuentre pagado, hay un juego temporal al que prestar atención.

Dice la LIG que el impuesto análogo se computa “para determinar el crédito del año fiscal en el que tenga lugar ese pago”⁷ de lo cual se colige que el pago debe haberse verificado necesariamente durante el transcurso del ejercicio o año fiscal al que corresponde imputar la renta que lo origina. La posibilidad del pago del impuesto extranjero pari passu con la percepción de la renta a la que accede es típico del sistema de retención en la fuente, como sucede, comúnmente con ingresos financieros, como los dividendos, pero no es así en supuestos en los que el residente deba presentar declaraciones juradas en el exterior e ingresar el gravamen en su condición de contribuyente en el otro país, con posterioridad al cierre del año fiscal, como el caso, por ejemplo, de obtención de una renta inmobiliaria (imaginemos que la propiedad inmueble explotada esté ubicada en Uruguay o en EEUU).

Traslación del excedente de impuesto análogo

Podría suceder que el impuesto análogo efectivamente ingresado superara en importe al correspondiente al IG sobre la ganancia de fuente extranjera, en cuyo caso el contribuyente tendrá derecho a su traslación y compensación en los

Es claro que ante esta última situación el cómputo del impuesto extranjero quedará habilitado un año después de haber declarado la ganancia en Argentina (que debe imputarse conforme a su devengamiento al calificar en la primera categoría). Tal descalce entre los tiempos de imputación de la renta y del impuesto análogo conlleva el riesgo para el contribuyente de no tener oportunidad posterior de compensarlo (de no haber generado ganancias de fuente extranjera que lo puedan absorber) o el perjuicio de su licuación en términos reales, dado que en virtud de las reglas de conversión, su valor equivalente en pesos queda cristalizado a la fecha de pago, sin previsión alguna sobre la actualización del crédito excedente⁸.

Diferente es el caso de inversiones o actividades realizadas a través de establecimientos permanentes o de entidades constituidas en el exterior pues en tales casos la LIG admite retrotraer la deducción del tax credit pagado con posterioridad al cierre del período anual pero antes de la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada.

cinco períodos fiscales siguientes⁹, siempre observando el mismo límite cuantitativo. El derecho caduca una vez transcurridos 5 años.

Inversiones realizadas a través de vehículos

Inversiones efectuadas a través de entidades transparentes

La LIG admite que los titulares, socios, accionistas, partícipes, controlantes o beneficiarios de las entidades cuyas ganancias o quebrantos deben ser declaradas por transparencia, que son los trusts o figuras equivalentes controlados por el residente local, 10 las sociedades o entes sin personalidad fiscal 11 y las sociedades o entes de renta pasiva o sin sustancia 12 comprendidas en los incisos d), e) y f) del artículo 133, computen el impuesto análogo efectivamente ingresado por estas entidades -en caso que los países en los que están constituidos, domiciliadas o ubicadas sometan sus resultados a imposición- en la misma proporción que deban considerar para atribuir sus resultados, conforme lo determine la reglamentación. A tal efecto no aplican los requisitos de participación mínima que en cambio sí rigen para el cómputo del crédito de impuesto indirecto, es decir, el pagado por la entidad del exterior, para supuestos en los que no rige la regla de transparencia 13. En caso que en oportunidad

de distribuirse los dividendos, estos queden gravados con el impuesto análogo en el exterior, procederá su deducción, con independencia de que los dividendos no sean computables, en virtud de haber tributado ya sobre la ganancia en el ejercicio de su generación 14 .

Además, y como hemos anticipado, el impuesto análogo se atribuirá al año fiscal al que deban imputarse las ganancias que lo originen, siempre que su ingreso tenga lugar antes del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada de los accionistas, socios partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes o de la presentación de la misma, si ésta se efectuara antes de que opere aquel vencimiento.

El crédito indirecto en caso de percepción de dividendos

El nuevo DR mantiene la regla 15 que considera que el crédito del impuesto análogo, para el supuesto de percepción de dividendos o utilidades provenientes de un ente o sociedad del exterior, comprende también a los impuestos tributados por los mismos (underlying tax credit), solo que en su redacción actual contempla toda modalidad jurídica: trust, fideicomiso, fundación de interés privado y otras estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo, que con el viejo reglamento, solo beneficiaba a contribuyentes locales con inversiones en sociedades por acciones del exterior, sin contemplar otro tipo de vehículo de inversión 16 .

Los requisitos a cumplir para computar el crédito del impuesto pagado por la sociedad vehículo (ya no el retenido por la distribución de los dividendos) al beneficiario residente en el país deberá tener una participación no inferior al 25% sobre el patrimonio, resultados o derecho a voto, según corresponda, exhibir documentación emitida por la autoridad fiscal extranjera acerca de la correspondencia del impuesto indirecto con los dividendos distribuidos y, además, que el impuesto análogo se encuentre pagado dentro del plazo de vencimiento para la presentación de la declaración jurada.

Para las participaciones indirectas deberá acreditarse que una participación no inferior al 15% en el año inmediato anterior al del pago de los dividendos y que la entidad no se encuentre radicada en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición.

Veamos la cuestión temporal y de conversión: En el período fiscal de percepción de los dividendos o utilidades, el contribuyente computa como crédito de impuesto tanto la percepción que pudo haber sufrido en dicha oportunidad como el impuesto análogo ingresado por el ente sobre el que tiene participación directa, así como sobre aquél en el que participe indirectamente (sujeto a la verificación de las participaciones mínimas). Para estos últimos casos, deberá aplicar las reglas de conversión contempladas en la ley que remiten a la fecha de pago, lo que pudo haber acontecido en períodos anteriores a aquel en el que tuvo lugar la distribución, con el riesgo de tornar ilusorio el cómputo del crédito de impuesto así como la mitigación de la doble imposición económica, desde que el dividendo o utilidad debe convertirse a pesos a la fecha de su percepción, es decir a fecha actual, en tanto que el tax credit indirecto

quedará diluido por el efecto inflacionario.

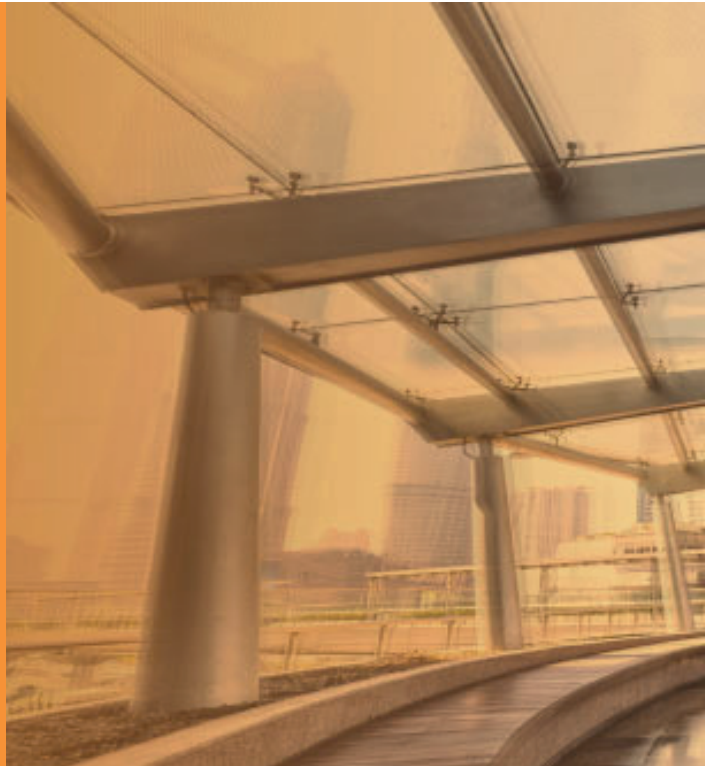
Si nos detenemos en la apropiación del impuesto indirecto a los dividendos o utilidades percibidas, advertimos que el reglamento no dispone una regla de apropiación temporal, sino que simplemente delega en el contribuyente obtener la documentación emitida por el fisco extranjero acerca de

la correspondencia del impuesto análogo ingresado con los mentados dividendos. Entendemos que debería aplicarse el artículo 173 de la LIG que presume, sin admitir prueba en contrario, que las utilidades remesadas o distribuidas resultan imputables al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la remesa o distribución.

Acrecentamiento

Es regla matemática que el impuesto análogo que tiene aptitud de crédito de impuesto debe integrar la ganancia de fuente extranjera que lo origina. El reglamento modificado mantiene la previsión expresa 17, si bien en una redacción mejorada, acerca del acrecentamiento del monto de los dividendos o beneficios percibidos en el importe de los gravámenes computables como crédito de impuesto, a saber: retenciones aplicadas sobre los beneficios distribuidos, impuesto abonado por el ente en el que se participe en forma directa o indirecta y retenciones sufridas por estos últimos, en la proporción que le corresponda al beneficiario.

Esta regla es aplicable para todo tipo de ganancia percibida, aclaración que brinda el reglamento en el artículo 165 XI.



1 Son las comprendidas en los incisos d), e) y f) del artículo 133 de la LIG.

2 LIG, artículo 1.

3 LIG, artículo 167, 2do. párrafo.

4 Es el caso de los CDI con Alemania, Bélgica, Francia, Dinamarca, Italia, México, Países bajos, Chile, Reino Unido, Rusia, Australia, Suecia, Brasil y Uruguay. También los suscriptos con Qatar, Turquía y china, aun no vigentes.

5 LIG, artículo 1°.

6 LIG, artículo 168.

7 LIG, artículo 170.

8 LIG, artículo 170 segundo párrafo establece la regla de conversión por el tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina (BNA) al cierre del día del efectivo pago.

9 LIG artículo 178.

10 LIG artículo 133 inc d).

11 LIG artículo 133 inc e).

12 LIG artículo 133 inc f).

13 Conforme a los incisos d) e) y f) del artículo 133.

14 Así resulta del 165.VIII.1 del DR

15 Artículo 165 VIII. 2.

16 Ver primer artículo incorporado a continuación del artículo 165 VIII por el decreto 1037/2000.

17 Artículo 165.X.

Para mayor información, puede contactarse con:

Cecilia Goldemberg – cecilia.goldemberg@gsrc.com.ar