

TÍTULO:	PRESUPUESTO 2023. MEDIA SANCIÓN EN DIPUTADOS. CUESTIONES TRIBUTARIAS RELEVANTES
AUTOR/ES:	Domínguez, Sebastián M.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIII
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

SEBASTIÁN M. DOMÍNGUEZ

PRESUPUESTO 2023. MEDIA SANCIÓN EN DIPUTADOS. CUESTIONES TRIBUTARIAS RELEVANTES

El [proyecto de ley de presupuesto 2023](#), en adelante PLP 2023, ya cuenta con media sanción de la Cámara de Diputados y es probable que durante noviembre sea aprobado sin modificaciones por la Cámara de Senadores.

A continuación, efectúo un detalle de las cuestiones tributarias que entiendo más relevantes de la media sanción.

DELEGACIÓN DE FACULTADES PARA FIJAR LAS RETENCIONES A LAS EXPORTACIONES DURANTE 2023

El art. 52 de la ley 27541⁽¹⁾ delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de fijar derechos de exportación hasta el 31 de diciembre 2021 bajo determinadas condiciones.

El proyecto de ley de presupuesto 2022, que fuera rechazado por la Cámara de Diputados, extendía dicha facultad hasta el 31 de diciembre de 2024.

Por otra parte, en el art. 95 del PLP 2023 establecía: "*Sustitúyese el noveno párrafo del artículo 52 de la ley 27541 y sus modificaciones, por el siguiente: 'El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá ejercer estas facultades hasta el 31 de diciembre de 2023'*".

En consecuencia, el objetivo del Poder Ejecutivo era que se le deleguen expresamente facultades para fijar los derechos de exportación hasta el 31 de diciembre de 2023 con las condiciones establecidas en la ley 27541.

La oposición se expresó en contra de la delegación de esas facultades, motivo por el cual, el oficialismo, ante la incertidumbre sobre si lograba o no los votos para aprobarla, decidió retirar el art. 95 del PLP 2023.

Esta puede ser considerada una jugada estratégica para evitar el eventual rechazo del artículo y brindar un argumento más a favor de la inconstitucionalidad de los actuales derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo.

De esta forma, el Poder Ejecutivo podrá continuar sosteniendo su postura respecto a que la delegación de facultades para fijar las retenciones a las exportaciones deriva del artículo 755 del Código Aduanero, sin necesidad de una ley que específicamente lo indique.

Debemos recordar que la CSJN se expresó en la causa "Camaronera Patagónica S.A." (2) respecto a la inconstitucionalidad de la delegación de facultades al Poder Ejecutivo para fijar derechos de exportación.

AUMENTO DE IMPUESTOS INTERNOS

Mediante el art. 96 del PLP 2023, se incrementa la alícuota de los impuestos internos para los productos contemplados en la planilla anexa al art. 70 de la ley de dicho impuesto.

Este incremento es para los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1/1/2023 y conforme al siguiente detalle:

Los productos que hoy están gravados al 17% pasarán a estar gravados al 19% y cuando esos bienes son fabricados en Tierra del Fuego por empresas beneficiarias del régimen de la ley 19640 pasarán del 6,55% al 9,5%, salvo una excepción, en el caso de "Aparatos receptores de radiodifusión que solo funcionen con fuente de energía exterior, de los tipos utilizados en vehículos automóviles" que quedarán gravados al 0%.

Dado que el impuesto se aplica sobre el propio impuesto, las alícuotas efectivas son mayores.

La alícuota del 19% se convierte en una alícuota efectiva del 23,46% y la del 9,5% en 10,5%.

Es decir, el incremento real es del 2,98% y 3,49%, respectivamente.

Este aumento de la presión tributaria alcanza, entre otros, a celulares, aires acondicionados, monitores, proyectores, televisores, equipos de música, hornos microondas, aparatos de calefacción, secadores de pelo.

Muchos de estos productos son necesarios para el trabajo diario de las empresas y personas.

Es decir, este aumento tributario puede tener impacto en las inversiones que se realicen en este tipo de productos afectando la productividad de las personas y empresas.

En la reforma tributaria de 2017, mediante la ley 27430, se había dispuesto un cronograma gradual de reducción del impuesto para favorecer las inversiones en los mismos.

MODIFICACIONES PARA LA PRODUCCIÓN EDITORIAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A través de los arts. 97 y 98, se efectúan varias modificaciones vinculadas a la producción editorial en el impuesto al valor agregado, conforme al siguiente detalle:

- a) Tratándose de sujetos cuya actividad sea la producción editorial, las locaciones de espacios publicitarios en diarios, revistas y publicaciones periódicas, estarán alcanzadas por la alícuota que, según el supuesto de que se trate, se indica a continuación:

Importe de facturación de los 12 meses calendario, sin incluir el impuesto al valor agregado	Alícuota
Igual o inferior a \$ 250.000.000	2,5%
Superior a \$ 250.000.000 hasta \$ 500.000.000	5%
Superior a \$ 500.000.000 hasta \$ 1.000.000.000	10,5%
Superior a \$ 1.000.000.000	21%

b) Tratándose de sujetos cuya actividad sean las ediciones periodísticas digitales de información en línea, estarán alcanzadas por la alícuota que, según el supuesto de que se trate, se indica a continuación:

Importe de facturación de los 12 meses calendario, sin incluir el Impuesto al valor agregado	Alícuota
Igual o inferior a \$ 250.000.000	2,5%
Superior a \$ 250.000.000 hasta \$ 500.000.000	5%
Superior a \$ 500.000.000 hasta \$ 1.000.000.000	10,5%
Superior a \$ 1.000.000.000	21%

c) Se establece un beneficio para los sujetos comprendidos en el primer artículo agregado a continuación del art. 28 de la ley del IVA que estén obligados a la contribución al Fondo para la Educación y Promoción Cooperativa dispuesto por ley 23427 y modificatorias.

El beneficio consiste en que podrán utilizar el crédito fiscal que conformare el saldo a favor técnico a que se refiere el primer párrafo del artículo 24 de la ley del IVA acumulado, para la cancelación de la citada contribución.

d) A partir del 1 de enero de 2024, los montos de facturación indicados en a) y b) se actualizarán conforme la variación operada en el límite de ventas totales anuales aplicables a las medianas empresas del "Tramo 2" correspondientes al sector "servicios", en los términos del artículo 2 de la ley 24467 y sus modificatorias, y sus normas reglamentarias y complementarias.

Las modificaciones indicadas en a) y b) tendrán efecto para los hechos imponible perfeccionados a partir del 1 de enero de 2023.

Respecto al beneficio indicado en c), por la redacción del art. 97, en mi opinión, no queda claro si se le pretende dar una vigencia junto a los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 1 de enero de 2023 o si forma parte de un párrafo adicional que se agrega sin mencionar su vigencia.

Si se entiende que es un párrafo adicional sin una vigencia específica, entraría en vigencia después del octavo día de la publicación de la ley en el Boletín Oficial.

GRAVABILIDAD DE LAS REMUNERACIONES DE LOS JUECES

En el PLP se había incorporado un artículo para gravar las remuneraciones de los jueces y otros funcionarios sin considerar la fecha de ingreso a sus cargos.

Esto generó muchas críticas ya que en 2017 se había llegado a un consenso para gravar estas remuneraciones respecto a los nuevos ingresantes al Poder Judicial adoptando un esquema como el que aplicó oportunamente Estados Unidos de América ante una situación similar.

Luego del debate en la Cámara de Diputados, la oposición logró el voto negativo a este artículo por lo que no será aplicable.

DEDUCCIÓN POR GASTOS DE EDUCACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Se incorpora a través del art. 99 del PLP 2023, una deducción por gastos de educación en el impuesto a las ganancias con vigencia a partir de este año 2022, inclusive.

Una vez que el Senado dé la otra media sanción, los contribuyentes podrán deducir determinados gastos vinculados a la educación de sus hijos, hijas, hijastros o hijastras menores de dieciocho 18 años o incapacitados para el trabajo y por los mayores de 18 años y hasta los 24 años inclusive (en este último caso en la medida que cursen estudios regulares o profesionales de un arte u oficio que les impida proveerse de medios necesarios para sostenerse), siempre que revistan la condición de carga de familia para los mismos.

Para revestir el carácter de cargas de familia, deberán estar a cargo del contribuyente y no tener ingresos superiores a la ganancia mínima no imponible del año que corresponda. Por ejemplo, en 2022 ese importe es de \$ 252.564,84.

Los conceptos de gastos a deducir, sujetos a las formas y condiciones que establezca la reglamentación, son:

- 1) Servicios educativos; y
- 2) La compra de herramientas destinadas a la educación.

Ahora bien, el proyecto de ley establece que el monto máximo a deducir tiene un límite que es el 40% del monto de la ganancia mínima no imponible que corresponda al período fiscal.

El importe máximo a deducir en 2022 será de \$ 101.025,94 (252.564,84/12), es decir, un promedio mensual de \$ 8.418,83 (101.025,94/12).

Esto implica que el ahorro máximo que tendría un contribuyente sería de \$ 2.946,59 mensuales o \$ 35.359,08 anuales si es que está tributando en la escala del 35% del impuesto a las ganancias. A menor escala, menor ahorro.

En síntesis, si una contribuyente tiene 2 hijos menores a su cargo, los envía un colegio privado y paga \$ 100.000 de cuota, podría deducir \$ 8.418,83 promedio mensual y se ahorraría un máximo de \$ 2.946,59 promedio por mes, si es que tributa al 35%.

En 2023, se debe actualizar ese valor por la variación del promedio de las remuneraciones de los trabajadores estableces (RIPE) entre octubre 2021 y octubre 2022.

Si estimamos que el ajuste será del 80%, la ganancia mínima no imponible para 2023 sería de alrededor de \$ 454.616,74 (252.564,84 x 1,80).

Esto implica que el límite para la deducción por este nuevo concepto vinculado a la educación sería de unos \$ 181.846,68 (454.616,74 x 40%) para el año 2023, es decir, un promedio mensual de \$ 15.153,89.

Si el contribuyente está en la escala superior del impuesto -35%- , el ahorro anual que tendría sería de aproximadamente \$ 63.646,34 (181.846,68 x 35%) o 5.303,86 promedio mensual.

La incorporación de esta deducción es importante y es un paso adelante para contemplar los gastos que necesitan realizar las familias vinculados a la educación de sus hijos.

Sin embargo, el límite de deducción es muy bajo y aplica por todos los gastos de educación y de herramientas vinculadas que tenga el contribuyente, independientemente de la cantidad de hijos, hijastros, etc.

En consecuencia, creo que, por lo menos, se debería haber aplicado el límite por cada hijo, hijastro, etc., en forma independiente e ir incrementándolo en los próximos años paulatinamente.

De esta forma, en 2022, un contribuyente con dos hijos podría haber deducido hasta un promedio mensual del \$ 16.837,66 por ambos hijos, conforme la estimación realizada, ahorrándose un máximo de \$ 5.893,18 de impuesto a las ganancias promedio mensual si es que tributa al 35%.

BENEFICIOS PARA CAMIONEROS

El art. 100 del PLP 2023 incorpora un sexto párrafo al art. 82 de la ley del impuesto a las ganancias brindando un beneficio para "camioneros" que incrementa las deducciones por "gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas":

La incorporación establece: "*Tratándose de las actividades de transporte terrestre de larga distancia, en los términos del párrafo precedente, la deducción allí prevista no podrá exceder el importe que resulte de incrementar en cuatro (4) veces el monto de la citada ganancia no imponible.*"

Este beneficio será aplicable desde el Período Fiscal 2022, inclusive.

Hasta ahora la deducción generaba un beneficio máximo de evitar el pago del impuesto a las ganancias por aproximadamente \$ 88.397,69 pesos ya que el límite era el valor de la ganancia no imponible: \$ 252.564,84.

Cuando el Senado dé la otra media sanción, el beneficio máximo de bolsillo de los camioneros será de \$ 353.590,78 (1.010.259,36 x 35%).

Este es un tratamiento muy asimétrico que beneficia solamente a determinados contribuyentes al que no le encuentro un fundamento técnico de peso.

INCREMENTO DE LOS APORTES QUE DEBEN REALIZAR LOS MONOTRIBUTISTAS A LAS OBRAS SOCIALES

El art. 112 del PLP 2023 incrementa los aportes con destino a la obra social de las categorías D a K, manteniéndose los valores para las categorías A a C.

Los nuevos importes, serán:

Categoría	Aportes obra social
D	\$ 3.638,26
E	\$ 4.452,02
F	\$ 5.145,02
G	\$ 5.512,52
H	\$ 6.615,02
I	\$ 8.190,03
J	\$ 9.166,53
K	\$ 10.505,29

Este incremento tendría como objetivo evitar que las obras sociales que están en el listado de las que aceptan monotributistas, rechacen a los mismos aun cuando no puedan hacerlo legalmente.

Sin embargo, habrá que esperar a ver si este objetivo se cumple y si es razonable el incremento de los aportes a la obra social dispuesto con los servicios que prestarán las mismas.

SE CREA LA TASA DE SEGURIDAD DE AVIACIÓN

El art. 115 del PLP 2023 crea una tasa que incrementa nuevamente el costo de viajar en avión.

Es una Tasa de Seguridad de la Aviación por el servicio que presta la Policía de Seguridad Aeroportuaria.

La misma deberá ser abonada por los pasajeros que embarquen en vuelos internacionales, regionales, y/o de cabotaje.

La ley delega en el Ministerio de Seguridad de la Nación la facultad de fijar la tasa siempre que no supere el 0,25% del sueldo básico del grado jerárquico de Oficial Principal del Escalafón General del Personal Policial de la Policía de Seguridad Aeroportuaria.

El sueldo indicado para el período octubre 2022 - diciembre 2022 es de \$ 100.797,38, será de \$ 107.997,19 para el período enero 2023 - febrero 2023 y de \$ 115.197,01 a partir de marzo 2023.

En consecuencia, los límites son \$ 251,99, \$ 269,99 y \$ 287,99, respectivamente.

Ha trascendido que se fijaría en la suma de \$ 250 por pasajero.

DIFERIMIENTO DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

En el debate parlamentario se incorporó el art. 118 al PLP 2023, contemplando un diferimiento del ajuste por inflación impositivo con las siguientes características:

- a) Aplica para los dos primeros ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2022, inclusive.
- b) El ajuste por inflación debe ser positivo (ganancia), es decir, no aplica para el ajuste por inflación negativo (pérdida).
- c) Es optativo, es decir, no es obligatorio aplicar el diferimiento.
- d) Se puede imputar 1/3 en el período fiscal del ajuste por inflación y los 2/3 restantes en partes iguales, en los dos períodos fiscales siguientes.
- e) No se establece la actualización por el efecto de la inflación de los 2/3 restantes que se imputan a los dos períodos fiscales siguientes.
- f) Es condición para poder efectuar el diferimiento que el contribuyente invierta en la compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de uso -excepto automóviles-, durante cada uno de los 2 períodos fiscales inmediatos siguientes al del cómputo del primer tercio del período de que se trate, un importe que sea superior o igual a los \$ 30.000.000.000.

Dado el alto monto de inversión que se exige para el diferimiento -nada menos que 30.000 millones de pesos-, esta medida está dirigida a grandes empresas.

Si el objetivo es promover las inversiones en bienes de uso, difiriendo el impuesto a las ganancias que genera el ajuste por inflación positivo -sin actualización y licuándolo por la inflación-, la medida debería ser amplia para todos los contribuyentes con una exigencia cuantitativa menor.

FLEXIBILIZACIÓN DEL BLANQUEO DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN

El art. 71 del PLP 2023 flexibiliza el Blanqueo de la Industria de la Construcción al ampliar las posibilidades de destino de los fondos blanqueados.

Una vez aprobada la ley, se podrán utilizar los fondos blanqueados para comprar un inmueble usado para ser destinado a casa-habitación del declarante de los mismos y su familia, o por un plazo no inferior a 10 años, a la locación con destino exclusivo a casa-habitación del locatario y su familia.

Se establece que el valor de adquisición del inmueble no deba superar 2 veces al mínimo no imponible de bienes personales para inmuebles con destino casa-habitación al 31 de diciembre del período fiscal inmediato anterior al de la adquisición.

De esta forma, encuadrarán gran cantidad de inmuebles en la posibilidad de ser adquiridos.

Esta ampliación de los destinos es positiva ya que no hay suficiente oferta de obras privadas nuevas para quienes quieren aprovechar el blanqueo de las leyes 27613 y 27679 como así también porque ayudará a reactivar el mercado inmobiliario que se encuentra afectado por la situación económica desde hace años.

Una cuestión que llama la atención del proyecto es que si la compra del inmueble usado es para alquilar con destino a casa-habitación, se exige mantenerlo por lo menos por 10 años con ese destino. En cambio, no hay un plazo temporal para quien lo destine a ir a vivir con su familia. Esto podría generar que alguien blanquee, compre el inmueble y vaya a vivir solo por 6 meses dándole ese destino y luego lo venda.

Sería una situación muy asimétrica con quien lo destina a alquiler.

Por otro lado, el proyecto no limita la utilización a que la persona no tenga otros inmuebles.

En consecuencia, podría tener otros inmuebles y comprar un inmueble usado donde va a ir a vivir y encuadrar en el blanqueo.

Habrá que esperar la media sanción del Senado y la posterior reglamentación.

NUEVO BLANQUEO VINCULADO A LA INVERSIÓN Y PRODUCCIÓN

En línea con los pedidos de empresarios, el art. 72 del PLP 2023 crea un nuevo blanqueo de fondos para ser afectados al giro de divisas por el pago de importaciones para consumo, incluidos servicios, destinados a procesos productivos, no siendo aplicable en estos casos el Sistema de Capacidad Económica Financiera (Sistema CEF) operativizado por la AFIP.

Las alícuotas serán del 5%, 10% y 20%, según la fechas del blanqueo.

Esto es positivo para el sector porque podría generar divisas para poder continuar produciendo ante la escasez de las mismas.

No obstante, otros actores de la economía podrán comenzar a pedir que se instrumenten blanqueos para solucionar los problemas particulares de sus actividades.

En consecuencia, si la idea es permitir estos blanqueos, se debería establecer una norma general y no específicamente para dos actividades.

El problema de los blanqueos es que nuevamente se premia a los que no cumplen en detrimento de los cumplidores, generando la sensación de que siempre es mejor dejar de pagar impuestos porque luego va a salir un blanqueo o moratoria para regularizar la situación.

Lamentablemente no se incorporaron beneficios a quienes no tienen nada que blanquear porque son contribuyentes cumplidores.

EMBARGO DE CUENTAS NO BANCARIAS O DE PAGO

Para terminar con las discusiones acerca de si se pueden dictar medidas precautorias o cautelares respecto a las cuentas no bancarias o de pago en el marco de los juicios de ejecución fiscal, se contempla expresamente en el art. 66 del PLP 2023 esa posibilidad.

Es así que se incorpora como último párrafo al art. 92 de la ley 11683, el siguiente: *"Las disposiciones de este artículo, relativas al embargo, medidas precautorias o cautelares, sobre cuentas bancarias, también resultarán de aplicación para las cuentas no bancarias o de pago y respecto de las entidades en las que aquellas se encuentren abiertas."*

DELEGACIÓN AL PODER EJECUTIVO RESPECTO A LA EXENCIÓN DEL AGUINALDO Y LAS DEDUCCIONES ESPECIALES INCREMENTADAS PARA LOS EMPLEADOS

La ley 27677⁽³⁾ delegó al Poder Ejecutivo la facultad de incrementar los montos previstos en el inciso z) del artículo 26 y en el anteúltimo párrafo del inciso c) del art. 30 de la ley del impuesto a las ganancias durante el Período Fiscal 2022⁽⁴⁾.

A través del art. 67 del PLP 2023, se aprobó una nueva delegación en el mismo sentido para el Período Fiscal 2023.

Es decir, una vez aprobado el PLP 2023, el Poder Ejecutivo podrá incrementar el monto del aguinaldo exento y de las deducciones especiales incrementadas aplicables a los empleados en relación de dependencia.

En mi opinión, este tipo de delegaciones son inconstitucionales y es el Congreso Nacional quien tiene que efectuar las modificaciones.

Por otro lado, los legisladores no han tomado en cuenta la dimensión de los problemas de implementación que genera la aplicación de las deducciones especiales incrementadas tanto para los empleadores, para la propia Administración Federal de Ingresos Públicos como para los profesionales y empresas que se dedican a la liquidación de sueldos.

Entiendo que resulta imprescindible que se modifique la ley y se vuelva al mecanismo tradicional donde se aplican deducciones por montos fijos en lugar de deducciones incrementadas diferentes para la situación de cada empleado, no se efectúan tratamientos en base a promedios de remuneraciones mensuales que son provisorias durante el año y solo quedan definidas una vez finalizado el mismo, entre otras.

Asimismo, en el contexto inflacionario actual, es necesario que se establezca la actualización automática trimestral por la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) elaborado por el INDEC, de todos los parámetros cuantitativos de la ley del impuesto a las ganancias (Deducciones, tramos de la escala del impuesto, etc.).

ÁREAS ADUANERAS

A través del art. 121 del PLP 2023, se aprobó la facultad al Poder Ejecutivo a crear Áreas Aduaneras especiales en los términos del Código Aduanero.

Notas:

(1) BO: 23/12/2019

(2) "[Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo](#)" - CSJN - 15/4/2014 - Cita digital EOLJU170854A

(3) BO: 18/7/2022

(4) Facultad ejercida mediante los decretos 298/2022 y 714/2022