

La ley de promoción de las PyMEs fue reglamentada.

I. Decreto Reglamentario N° 1101/2016.

El Poder Ejecutivo Nacional (PEN) mediante el Decreto N° 1101/2016, en adelante “el Decreto”, reglamentó con vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial ocurrida el 18/10/2016, los aspectos impositivos de la Ley 27264 de promoción de las inversiones de las empresas PYMES, en adelante La Ley, disponiendo medidas o instruyendo a organismos del Poder Ejecutivo, como Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la Secretaría de Emprendedores y Pequeñas y Medianas Empresas (SEPYME) ò la Comisión Nacional de Valores (CNV), entre otros, para su puesta en vigor.

La norma, mediante su Anexo, reglamenta los títulos II, III y V de la Ley, de los que los dos mencionados en primer término contienen los aspectos tributarios.

A continuación haremos un breve resumen de sus disposiciones:

1. Tratamiento impositivo especial para las micro, pequeñas y medianas empresas.

a) Impuesto a la ganancia mínima presunta.

Se instruye a la AFIP para que libere del pago de este impuesto a las micro, pequeñas y medianas empresas para los ejercicios fiscales que inicien a partir del 1º de enero de 2017, así como del ingreso de los anticipos correspondientes a dichos ejercicios fiscales y a establecer el procedimiento para la devolución de los que ya hubieran sido ingresados.

b) Impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias.

La ley por su artículo 6º establece el cómputo del 100% del impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias efectivamente pagado por las micro y pequeñas empresas y del 50% por las medianas tramo 1 de actividad manufacturera como pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

El decreto establece que la consideración de actividad manufacturera será de acuerdo con la definición que efectúa la autoridad de aplicación de la ley 25.300.

Asimismo, aclara que el impuesto así computable será el efectivamente ingresado hasta el cierre del ejercicio en curso y para el primer ejercicio anual será el efectivamente ingresado a partir del día 10/08/2016, y establece que de resultar un remanente no imputado, o sea, el caso que el impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias ingresado exceda al impuesto a las ganancias determinado, ese remanente no podrá ser trasladado al ejercicio siguiente salvo en la parte que se puede trasladar de acuerdo con lo establecido por el Art. 13 del Decreto N° 380/2001.

Por último, el PEN instruye a la AFIP a dictar las normas necesarias para hacer operativo este beneficio (ver más adelante comentarios sobre la R.G.(AFIP) N° 3946).

c) Bono para devolver saldos a favor de los contribuyentes PYME.

El Art. 8º de la Ley prevé la opción para las empresas PYME de obtener la devolución de los saldos a favor netos de libre disponibilidad mediante un bono a emitir por el Estado Nacional.

El Decreto establece que los saldos deudores y acreedores a que hace mención la Ley son los correspondientes a tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la AFIP, y

que el Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas será organismo encargado de disponer la emisión y condiciones del citado bono.

d) Ventajas adicionales para las economías regionales.

Respecto de la disposición de la Ley por la que se otorga a las micro, pequeñas y medianas empresas que desarrollen actividades identificadas como pertenecientes a una economía regional una ventaja diferencial entre el 5 y el 15% el Decreto designa a los ministerios de Agroindustria y de Hacienda y Finanzas Públicas como encargados de establecer los sectores estratégicos representativos de las economías regionales, previo dictamen técnico del Ministerio de la Producción.

e) Medidas compensatorias para empresas micro y PYME de zonas de frontera.

El Decreto no reglamenta el art. 10 de la Ley que instruye al Poder Ejecutivo a dictar normas que atenúen la brecha de competitividad de las actividades desarrolladas por empresas PYME de zonas de frontera con las desarrolladas en países vecinos.

f) Estabilidad fiscal.

El art. 16 de la Ley otorga a las micro, pequeñas y medianas empresas estabilidad fiscal durante el período que va desde el 01/08/2016 y el 31/12/2018 ambas fechas inclusive.

El Decreto no reglamenta este artículo que a nuestro juicio requiere de aclaraciones sobre sus alcances para una efectiva vigencia.

2. Régimen de fomento de las inversiones productivas de las empresas micro y PYMEs.

2.1. Aspectos generales.

a) Solicitud de los beneficios. Declaración Jurada.

El Decreto establece que las empresas previamente categorizadas como micro, pequeñas y medianas empresas que deseen solicitar estos beneficios deberán presentar una declaración jurada mediante un servicio con clave fiscal residente en la página web de AFIP, la que efectuará los controles sistémicos que se establezcan sobre las mismas.

La declaración jurada deberá contener: a) la aseveración de que se cumplen los requisitos establecidos por la Ley, b) que la empresa solicitante no se encuentra alcanzada por las causales de exclusión del art. 14 de la Ley, y que de sobrevenir posteriormente lo informará a la autoridad de aplicación, c) el nivel de empleo que deberá ser mantenido para conservar los beneficios y d) en su caso la solicitud de convertir el saldo técnico del IVA originado en las inversiones productivas en un bono intransferible para la cancelación de tributos nacionales, incluso los aduaneros.

Se deberá adjuntar (bajo la forma de archivo electrónico PDF) dictamen de contador público independiente que acredite las inversiones en bienes de uso y los créditos fiscales a convertir en el bono intransferible. De tratarse de obras de infraestructura adicionalmente se deberá acompañar dictamen de profesional matriculado competente en la materia indicando el tipo de obra, grado de avance, fecha de habilitación y afectación a la actividad productiva durante la vigencia del régimen de promoción de las inversiones y hasta la finalización de la obra.

b) Definición de bienes productivos de capital.

El Decreto define que se considerarán bienes de capital a los bienes tangibles destinados a ser utilizados en las actividades económicas de la empresa y no a la venta habitual, incluyendo los que se encuentren en construcción, tránsito o montaje.

c) Obligación del mantenimiento de la nómina del personal.

A los efectos de la obligación de mantener la nómina de personal, el Decreto establece que se considerará reducción del nivel de empleo cuando exista una diferencia mayor al 5% con relación al promedio de trabajadores declarados durante el ejercicio fiscal anterior.

Asimismo, no se considerará reducción del nivel de empleo a las bajas por motivos de jubilación, fallecimiento o renuncia.

Tampoco se considerarán como parte de la nómina a mantener los regímenes laborales especiales regulados por los capítulos II, III, y IV del Título III de la Ley de Contrato de Trabajo N° 20744, las modalidades de trabajo temporario previstas en la Ley 26727, la changa solidaria prevista en el Convenio Colectivo de Trabajo 62/75 y el personal no permanente de hoteles previsto en el Convenio Colectivo de Trabajo N° 362/03.

d) Reemplazo de los bienes u obras incorporadas.

En el caso que los bienes u obras por los que se obtuvo el beneficio dejaran de integrar el patrimonio de la empresa se deberá comparar el precio de venta de dichos bienes con el de costo del bien de reemplazo, calculado de acuerdo con las normas del impuesto a las ganancias.

En tal caso, para mantener el beneficio, la venta y la compra del bien de reemplazo se deberán producir en el mismo ejercicio fiscal o en el inmediato siguiente.

e) Obras de infraestructura. Plazo para su finalización.

El Decreto establece que estas obras se deberán terminar en el plazo máximo de cuatro años. Asimismo, deberán permanecer en el patrimonio de la empresa al menos durante un tercio de su vida útil contado desde la fecha de finalización de la obra.

f) Caducidad del régimen.

El Decreto reitera la disposición de la ley que en caso de verificarse una causal de caducidad la AFIP intimará al contribuyente al ingreso del impuesto a las ganancias dejado de pagar con motivo del régimen y/o el monto del bono recibido por créditos fiscales que se hubiera utilizado.

Se aclara que dicha verificación podrá ser el resultado de las acciones de contralor de la AFIP o de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de la Producción (SEPYME), asimismo se reitera que la determinación de la deuda quedará ejecutoriada con la simple intimación, sin aplicación del régimen de determinación de oficio.

f) Utilización de los beneficios.

El Decreto establece que los beneficios establecidos se podrán computar a partir de la presentación de la declaración jurada que comentamos en el punto 2.a).

g) Inversiones por sociedades de personas

El Decreto establece que en el caso de sociedades de personas (no incluidas en el art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias) el pago a cuenta del impuesto a las ganancias se atribuirá al único dueño o bien se distribuirá entre los socios en la misma proporción que se atribuyen las

utilidades, los que lo podrán computar hasta el límite del impuesto originado en la incorporación de las ganancias provenientes de la sociedad o empresa.

h) Empresas nuevas.

El Decreto define que para las empresas que inicien actividades se considerará como fecha de inicio la de su inscripción en la AFIP.

La imputación temporal que establece la ley para estas empresas se aplicará también a los titulares de empresas unipersonales y a los socios de sociedades de personas.

2.2. Pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

a) base de cálculo del pago a cuenta.

El pago a cuenta se determinará en base al costo original de los bienes amortizables o en el caso de establecimientos agropecuarios del valor amortizable de los reproductores o hembras de pedigrí o puros por cruce determinados de acuerdo con las normas del impuesto a las ganancias.

En el caso de habilitación parcial de obras de infraestructura, el pago a cuenta se determinará sobre el monto de los costos incurridos, y para el primer ejercicio se computarán los costos incurridos a partir del 01/07/2016.

b) Impuesto de igualación.

Se establece que a los efectos del llamado impuesto de igualación (art. A continuación del art.69 de la ley del impuesto a las ganancias) el beneficio resultante del pago a cuenta se considerará que integra la ganancia gravada determinada en base a la aplicación de las normas generales de dicha ley, de modo que no se deba ingresar el impuesto con motivo del beneficio del pago a cuenta del impuesto a las ganancias en caso de distribución de utilidades.

1.3. Bono de crédito fiscal por inversiones en bienes de capital y obras de infraestructura.

El Decreto establece que ante la solicitud del bono de crédito fiscal (en adelante el bono) formulada por el potencial beneficiario en la declaración jurada mencionada en el punto 2.1.a) la AFIP transmitirá los datos a la SEPYME, la que certificará la existencia de cupo fiscal suficiente a efectos de que se pueda acceder al beneficio.

La SEPYME emitirá el bono al solicitante y detraerá su monto del cupo atribuido al sector correspondiente, pudiendo ser el beneficio parcial en el caso que el cupo existente sea insuficiente.

La SEPYME y la AFIP deberán establecer los mecanismos para que el bono pueda utilizarse para la cancelación de tributos nacionales, incluidos los aduaneros.

El bono podrá ser utilizado dentro del plazo de 10 años contados desde su emisión.

La SEPYME es designada por el Decreto para:

- Administrar el cupo anual que el art. 31 de la Ley fija en \$ 5.000 millones.
- Establecer la distribución porcentual del cupo entre los distintos sectores de actividad estratégicos que la misma determine.
- Otorgar el cupo de acuerdo al orden en tiempo y forma de las solicitudes recibidas y hasta el agotamiento del monto asignado a cada sector.

- Reasignar el cupo entre los sectores de actividades, en caso que situaciones excepcionales así lo justifiquen.

El Decreto faculta al Ministerio de Producción para establecer las actividades de verificación y control del cumplimiento de los requisitos y obligaciones establecidos por la Ley para este régimen, el que en caso de detectar incumplimientos informará a la AFIP para que de curso al procedimiento correspondiente.

El costo de dichas actividades de verificación y control estará a cargo de los beneficiarios del bono de acuerdo con los términos y condiciones que establezca el citado Ministerio.

II. Resoluciones generales de la AFIP.

II.1. Resolución General N° 3945. Plazo para el ingreso del IVA.

Esta resolución general, publicada el 19.10.2016 y con vigencia desde esa misma fecha, establece el procedimiento y condiciones para el goce del beneficio otorgado por el art. 7ª de la Ley a las micro y pequeñas empresas (de acuerdo con los parámetros establecidos por la Resolución N° 24/2001 de la SEPYME y sus modificaciones, en adelante Resolución 24/2001) de ingresar el IVA en la fecha de vencimiento correspondiente al segundo mes inmediato siguiente al de su vencimiento original.

a) Sujetos excluidos

Se excluyen de este beneficio a los sujetos imputados penalmente por los delitos previstos en las leyes 22415, 23771 o 24769, o por delitos comunes que tengan relación con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la Seguridad Social o Aduaneras, siempre que se haya dictado el auto de elevación a juicio.

b) Requisitos para adherir al régimen.

Son requisitos previos para obtener el beneficio tener actualizados la declaración ante la AFIP de la actividad desarrollada, el domicilio, el teléfono, la dirección de email y tener constituido el domicilio fiscal, estar inscripto en el IVA, no registrar falta de presentación de las declaraciones juradas determinativas o informativas correspondientes, y no encontrarse en concurso o quiebra.

El beneficio se deberá solicitar ingresando con clave fiscal al servicio "PYME solicitud de categorización y/o beneficios" disponible en el sitio web de AFIP a partir del 01/11/2016.

c) Presentación de declaraciones juradas y pago.

Los sujetos adheridos deberán presentar sus declaraciones juradas a través del servicio "sistema de cuentas tributarias", en los vencimientos generales corrientes (o sea, aproximadamente a los 20 días de la terminación del período fiscal mensual), e ingresar el impuesto resultante de cada período fiscal en la fecha de vencimiento correspondiente al segundo mes inmediato siguiente al de su vencimiento original, de acuerdo con la terminación de su Clave única de Identificación Tributaria (CUIT), y deberán utilizar para el pago únicamente el procedimiento de transferencia electrónica de fondos.

Estos sujetos no podrán optar por el régimen de facilidades de pago de la RG (AFIP) N° 3827 y sus modificaciones por los períodos fiscales comprendidos por este beneficio.

d) Decaimiento del beneficio. Baja automática.

La inclusión en este régimen decaerá de pleno derecho cuando ocurra alguna de las siguientes circunstancias:

1. Desaparición de las causales que motivaron el encuadramiento como micro o pequeña empresa.
2. Falta de presentación de tres declaraciones juradas mensuales del IVA en un mismo año calendario.
3. Falta de pago del gravamen de acuerdo con el vencimiento que resulta de este régimen.

La pérdida del beneficio del nuevo plazo de pago se producirá a partir del período fiscal mensual durante el cuál se produzca alguna de las causales antes enumeradas, una vez subsanada la misma se podrá solicitar una nueva adhesión.

Asimismo, se producirá la baja automática de todos los beneficiarios del régimen desde el período fiscal correspondiente al sexto mes siguiente al cierre del ejercicio comercial del contribuyente, debiéndose solicitarlo nuevamente para mantener el beneficio.

e) Derogación del régimen de pago trimestral del IVA de la RG 3878.

Se incluyen automáticamente en el nuevo régimen los sujetos que solicitaron su adhesión al de pago trimestral del IVA establecido por la RG (AFIP) N° 3878, cuando se trate de micro y pequeñas empresas, y se dispone la baja automática de dicho régimen desde el primer día del mes siguiente a aquel en que opere el vencimiento general para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, correspondiente al mes de cierre de su ejercicio comercial, para las empresas medianas tramo 1, derogándose la mencionada resolución general.

II.2. Resolución General N° 3946. Impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias.

Esta resolución general, publicada en el Boletín Oficial el 19/10/2016, y con vigencia desde dicha fecha, reglamenta el cómputo del 100% del impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias por las micro y pequeñas empresas y del 50% de dicho tributo por las medianas – tramo 1 –, en este caso exclusivamente cuando su actividad corresponde a la industria manufacturera.

a) Cómputo del impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias a cuenta del impuesto a las ganancias.

A los efectos del cómputo del impuesto como pago a cuenta del impuesto a las ganancias remite a los artículos 26 y 28 a 30 del Título II de la R.G.(AFIP) N° 2111 y sus normas modificatorias y complementarias, no pudiéndose trasladar a ejercicios futuros el remanente no imputado, excepto en el importe autorizado con carácter general por el art. 13 del Decreto N° 380/2001 (nos remitimos a los comentarios del punto I.1.b).

b) Requisitos para el goce del beneficio.

A fin de gozar de este beneficio las empresas deberán requerir ser categorizadas como micro, pequeñas o medianas (solo para las manufactureras) en los términos de la Resolución 24/2001, mediante la presentación de una solicitud en el servicio con clave fiscal "PYME Solicitud de categorización y/o beneficios" de la página web de la AFIP.

Será condición para este cómputo que la cuenta bancaria en la que se debite el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias se encuentre a nombre del beneficiario.

c) Aplicación temporal del beneficio.

El beneficio corresponderá respecto de las percepciones efectuadas a partir del mes en que se apruebe la categorización solicitada y subsistirá hasta el mes inclusive en el cuál se piera la condición de micro, pequeña o mediana empresa.

Sin perjuicio de ello, las empresas que se categoricen hasta el 31/12/2016 podrán computar el impuesto efectivamente ingresado a partir del 10/08/2016.

d) Reducción de anticipos.

Por último, la Resolución General en comentario dispone que en el caso que se estime que la suma de los anticipos del impuesto a las ganancias más el impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias computable como pago a cuenta de dicho impuesto supere la obligación del año, se podrá aplicar el procedimiento de reducción de anticipos establecido por el Título II de la R.G.(AFIP) N° 327 y sus normas modificatorias y complementarias.

Daniel Calzetta

Buenos Aires, 8 de noviembre de 2016