

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-61-71

УДК 336.1;339.543(045)

JEL H2, H25, M31

Применение инструментов налогового регулирования для развития экономики и локализации последствий COVID-19 на примере стран Южной Америки

Е.Ю. Сидорова

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Налоговая система любой страны как инструмент наполнения бюджета никогда не бывает статичной, постоянно подвержена развитию и совершенствованию, поэтому актуально изучение и применение ее прогрессивных элементов, которые используют разные государства. **Предметом** исследования является актуальная налоговая трансформация в Бразилии, Аргентине, Колумбии, а его **задачей** — изучение и возможности применения ее результатов. В перечисленных выше странах в настоящее время возникла необходимость локализации последствий COVID-19, социальной поддержки населения, обеспечения стабильности функционирования государства, поскольку в условиях пандемии особенно сильно страдает экономика развивающихся стран. В Южной Америке налоговые реформы активно проводятся с середины прошлого века, но локализация последствий COVID-19 требует изменений в этой сфере в настоящее время. В Бразилии изменения затронули налог на дивиденды, капитализацию накопленной прибыли и дивиденды, выплаченные в натуральной форме, корпоративный подоходный налог и корпоративные реорганизации. Налоговая трансформация в Аргентине проходит и в части подоходного налога (ограничения по амортизационным выплатам, постоянное представительство), но есть и иные направления, например политика «налоговых гаваней», налог на прирост капитала нерезидентов Аргентины, налогообложение контролируемых иностранных компаний. При проведении исследования использовались общенаучные методы анализа, сравнения и дедукции. Результаты изучения налоговой трансформации в южноамериканских странах могут, с учетом особенностей экономики нашей страны, найти практическую реализацию при совершенствовании системы налогообложения в РФ. Так, предлагается адаптировать следующие налоговые инструменты с целью локализации последствий COVID-19: перенос налоговых убытков, вычет расходов на НИОКР.

Ключевые слова: НДС; налог на прибыль; дивиденды; трансфертное ценообразование; налоговые гавани; налог на прирост капитала нерезидентов

Для цитирования: Сидорова Е.Ю. Применение инструментов налогового регулирования для развития экономики и локализации последствий COVID-19 на примере стран Южной Америки. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):61-71. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-61-71

ORIGINAL PAPER

Applying Fiscal Tools for Economic Development and Localization of COVID-19 Impacts on a Case Study of South America

E. Yu. Sidorova

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The tax system of any country as a tool to fill the budget is never static, constantly subject to development and improvement, so it is relevant to study and apply its progressive elements used by different states. The subject of the study is the current tax transformation in Brazil, Argentina, Colombia, and its task is to study and apply its results, since the pandemic particularly affected the economies of developing countries. Countries of South America have been actively pursuing tax reforms since the middle of the last century, but localizing the effects of COVID-19 requires tax changes in this area at the present time. The tax transformation in Brazil has involved a tax on dividends, capitalization of accumulated profits and dividends paid in kind, corporate income tax and corporate reorganizations. The tax transformation in Argentina

also takes place in terms of income tax (restrictions on depreciation payments, permanent establishment), but there are also areas, such as tax haven policy, capital gains tax on non-residents of Argentina, and taxation of controlled foreign companies. The author carried the research on using general scientific methods of analysis, comparison, and deduction. The results of the study of tax transformation in South American countries can, considering the specifics of our economy, find practical implementation in the tax's improvement system in the Russian Federation. Thus, it is proposed to adapt the following tax instruments in order to localize the effects of COVID-19: tax loss carryforwards, deduction of R&D expenses.

Keywords: VAT; income tax; dividends; transfer pricing; tax havens; non-resident capital gains tax

For citation: Sidorova E. Yu. Applying fiscal tools for economic development and localization of COVID-19 impacts on a case study of South America. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):61-71. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-61-71

ВВЕДЕНИЕ

В условиях распространения COVID-19 мир уже два года переживает значительные трансформации экономической и социальной жизни общества — особенно страдают развивающиеся страны. Автор статьи не случайно выбрал для исследования развивающиеся страны именно Южной Америки, так как налоговые реформы в этой части света — явление постоянное [1, 2].

Пандемия коронавируса нанесла значительный ущерб экономике всех без исключения стран мира. Правительства с 2019 г. активно использовали инструменты кейнсианской модели государственного регулирования¹, одним из которых (наиболее эффективных и часто используемых) является налоговое регулирование с целью стабилизации экономической ситуации в стране. Приведем несколько примеров из российской и зарубежной практики. Например, арендные отношения в РФ в условиях COVID-19 претерпели серьезные изменения, так как Федеральный закон № 98-ФЗ² предписывает арендодателю дать отсрочку по арендным платежам, изменить (снизить) плату, если арендатор вышел с таким требованием [3, 4].

В Болгарии были внесены изменения в закон об НДС, предусматривающие освобождение от него с правом вычета входящего НДС на поставки вакцин, одобренных для борьбы с COVID-19, а также медицинских устройств и сопутствующих услуг для диагностики этого заболевания [5–8].

Дополнительно приведем пример из налоговой практики Венгрии, где 19 декабря 2020 г. правитель-

ством страны было опубликовано сообщение о сокращении вдвое муниципального налога на бизнес с 1 января 2021 г. Упущенные доходы небольших муниципалитетов с населением до 25 тыс. чел. должны компенсироваться за счет средств федерального правительства, а финансовое положение крупных муниципалитетов обсуждается в индивидуальном порядке. Освобождение от социальных взносов и предоставление субсидий на заработную плату распространяется на все предприятия, которые были вынуждены закрыться из-за пандемии в декабре 2020 — январе 2021 г., а не только на имеющие отношение к ресторанному, гостиничному и туристическому секторам [9]. В Узбекистане также разработаны налоговые меры по смягчению негативного воздействия COVID-19 — там разрешено ежеквартальное исчисление НДС для плательщиков, использующих электронные счета-фактуры, если оборот от реализации товаров и услуг не превышает 1 млрд сум в месяц; кроме того, приостановлена уплата НДС и социального налога для сотрудников предприятий, которым пришлось прервать деятельность в период карантинных мер [9, 10].

Министерство финансов Греции предоставляло 80%-ную скидку с арендной платы в январе и феврале 2021 г. организациям, которые оставались закрытыми в связи с мерами, введенными из-за пандемии. При этом арендодателю обещано возмещение из государственного бюджета 60% от согласованной суммы арендной платы [11, 12].

МЕТОДОЛОГИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Налоговые меры в Бразилии в условиях локализации последствий COVID-19

Изложение этого вопроса в статье начато с обзора налоговых мер на примере Бразилии, так как наиболее широкомасштабные изменения были предприняты именно здесь. Бразилия и Аргентина являются лидерами в Южной Америке по уровню ВВП: по величине

¹ Кейнсианство — макроэкономическая теория, в основе которой лежит идея необходимости государственного регулирования экономики для защиты общества от негативных последствий экономического спада.

² Федеральный закон от 01.04.2020 № 98-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349080/

не данного показателя на душу населения эти страны занимают соответственно 7-е и 24-е места в мире.

Суть и содержание очередной налоговой реформы в Бразилии были обнародованы в начале августа 2019 г. Президент республики Жаир Болсонару сообщил во время онлайн-трансляции: «Мы планируем понизить налоговую нагрузку, несколько уменьшить подоходный налог. Добиться применения единого налога непросто, но мы хотя бы попробуем сократить их число»³. В начальный период трансформации в основном подвергались федеральные налоги, однако уже к концу года на фоне распространения COVID-19 правительство страны приняло ряд дополнительных налоговых мер, которые заключались в следующем:

- введение 15%-ного налога у источника на дивиденды, включая выплачиваемые бенефициарам-нерезидентам, и прибыль филиалов, переводимую в головной офис за рубежом, а также правила, предусматривающие определенные исключения, в том числе для соответствующих МСП⁴, холдинговых компаний и недвижимости компании в Бразилии;
- снижение ставки корпоративного подоходного налога с 15 до 8% после введения дополнительной 1,5%-ной финансовой компенсации за разработку минеральных ресурсов (далее — CFEM), взимаемой с добычи железа, меди, бокситов, золота, марганца, никеля, ниобия и лития (сохраняется 10%-ная надбавка к налогооблагаемому доходу, превышающему 240 тыс. бразильских реалов);
- снижение ставки социального отчисления на прибыль (далее — CSLL) на 1%. В результате ставка снизится с 9 до 8% для всех юридических лиц; с 20 до 19% — для банков; с 15 до 14% — для финансовых организаций;
- увеличение порога освобождения от уплаты подоходного налога с физических лиц с 1903,98 до 2500 реалов в месяц.

Обзор налоговых трансформаций в Бразилии в период пандемии с декабря 2019 г. приведен в *таблице*.

Предлагаемая налоговая трансформация должна привести к постепенному снижению ставок корпоративного подоходного налога с 15 до 8% (на 31.12.2022 г.). В настоящее время компании, чей годовой доход превышает 240 тыс. бразильских реалов, платят дополнительные 10% налога. Налоговая трансформация

также предполагает, что 10%-ный налог на социальные отчисления (CSLL) снижается до 8% (на 31.12.2022 г.) при условии отмены некоторых налоговых льгот. При снижении корпоративного налога с 34 до 26% (период 01.01.2020–31.12.2022 гг.) дивиденды, выплачиваемые большинству акционеров (юридических и физических лиц, резидентов или нерезидентов), больше не будут освобождаться от налогов.

С 20 сентября 2021 г. было временно предусмотрено увеличение ставки налога на финансовые операции для оплаты новой социальной программы помощи малоимущим. Дневной ее размер для юридических лиц увеличивается с 0,0041% (1,5% годовых) до 0,0059% (2,04% годовых), а для физических лиц с 0,0082% в день (3% годовых) до 0,01118% (4,08% годовых) (период действия 01.01.2021–31.12.2021 гг.)⁵.

Налоговые инструменты, используемые правительством Аргентины для локализации последствий COVID-19

Бывший президент Аргентины Маурисио Макри заявил, что экономическому прогрессу мешают проблемы, связанные с нехваткой инвестиций⁶. Налоговая трансформация должна улучшить экономическую ситуацию в Аргентине, осложняемую пандемией, и она была поддержана ОЭСР⁷. Многие экономические эксперты из развитых стран считают, что это будет способствовать росту экономики, созданию рабочих мест и увеличению доходов населения [13].

Рассмотрим основные траектории налоговой трансформации в Аргентине в период распространения COVID-19:

1. Подоходный налог. Налоговая ставка по корпоративному подоходному налогу была снижена в период 01.01.2020–31.12.2020 гг. на 5% и составила 30%. Так как ситуация с распространением COVID-19 не стабилизировалась в период 01.01.2021–31.12.2021 гг., она была снижена еще на 5% и составила 25% на конец 2021 г. Дальнейшее снижение ставки корпоративного

⁵ Российский налоговый портал. Бразилия увеличивает ставку налога на финансовые операции для оплаты новой соцпрограммы. URL: http://taxpravo.ru/international/novosti/statya-447877-braziliya_uvelichit_stavku_naloga_na_finansovye_operatsii_dlya_oplatyi_novoy_sotsprogrammyi-420 (дата обращения: 29.12.2021).

⁶ International Wealth. ОЭСР одобряет налоговую реформу Аргентины. URL: <https://internationalwealth.info/offshore-tax/oecd-approves-tax-reform-argentina/> (дата обращения: 29.12.2021).

⁷ ОЭСР (от англ. — OECD) — международная экономическая организация развитых стран, признающих принципы представительной демократии и свободной рыночной экономики.

³ Российский налоговый портал. Власти Бразилии решили снизить налоги. URL: http://taxpravo.ru/international/novosti/statya-421144-vlasti_brazilii_reshili_snizit_nalogi-420 (дата обращения: 31.12.2021).

⁴ МСП — малое и среднее предпринимательство.

Таблица

Налоговые трансформации в Бразилии

Наименование позиции	Первоначальная версия законопроекта, внесенная на рассмотрение федеральным правительством	Поправки, внесенные и утвержденные Палатой депутатов
Налог на дивиденды	Дивиденды, выплачиваемые или зачисленные физическим и юридическим лицам, резидентам или нерезидентам Бразилии, будут облагаться налогом у источника в размере 20%. Ставка увеличена до 30%, если получатель находится в налоговой гавани или пользуется льготным налоговым режимом. Дивиденды, полученные бразильским юридическим лицом, не облагаются корпоративным подоходным налогом, и такое предприятие сможет зачесть удерживаемый налог против удерживаемого налога, причитающегося по его будущим выплатам	Дивиденды, выплачиваемые или зачисленные физическим и юридическим лицам, будь то резидентам или нерезидентам (независимо от того, находятся ли они в налоговой гавани или в налоговом льготном режиме), облагаются налогом у источника в размере 15%. От удерживаемого налога освобождены следующие внутренние платежи: 1) дивиденды, выплаченные или зачисленные на счет бразильского юридического лица, которое считается контролирующим лицом бразильского юридического лица, выплачивающего дивиденды, или находящимся под общим корпоративным; 2) дивиденды, выплаченные или зачисленные на счет бразильского юридического лица, которому принадлежит не менее 10% акций бразильского юридического лица, выплачивающего дивиденды, при условии, что такие инвестиции оцениваются с помощью «метода получения собственного капитала»; 3) дивиденды, выплаченные или зачисленные юридическими лицами в рамках упрощенного режима или режима условной прибыли с вырубкой за предыдущий календарный год в размере до 4,8 млн реалов; 4) дивиденды, выплачиваемые или зачисленные бразильскими застройщиками в соответствии со специальным налоговым режимом другому бразильскому юридическому лицу. Дивиденды, полученные бразильским юридическим лицом, не облагаются корпоративным подоходным налогом, и такое предприятие сможет зачесть удерживаемый налог против удерживаемого налога, причитающегося по его будущим выплатам
Капитализация накопленной прибыли	Не будет облагаться подоходным налогом, за капитализации накопленной прибыли	за исключением случаев, когда юридическое лицо уменьшило капитал в течение пяти лет до или после
Дивиденды, выплаченные в натуральной форме	Основываются на справедливой рыночной стоимости актива, с учетом суммы удерживаемого налога. Разница между балансовой стоимостью и справедливой рыночной стоимостью облагается налогом как прирост капитала, а любые убытки, признанные в результате такого распределения, будут рассматриваться как расходы, не учитываемые для целей корпоративного подоходного налога	В утвержденном законопроекте сохранены изменения, предложенные в первоначальном законопроекте, за исключением того, что валовое увеличение удерживаемого налога на выплату дивидендов в натуральной форме на основе справедливой рыночной стоимости актива больше не будет обязательным
Корпоративный подоходный налог (IRPJ и CSLL)		
Налоговые ставки	С 1 января 2021 г. ставка IRPJ снижена с 17 до 15%, 1 января 2022 г. до 12,5%, а с 1 января 2023 г. – до 10%	С 1 января 2021 г. ставка IRPJ снижена с 17 до 15%, с 1 января 2022 г. – до 8%. Снижение обусловлено увеличением ставки финансового вознаграждения за разработку недр (CFEM) на 1,5%. Снижение ставок CSLL до 1% с 1 января 2022 г., что снижает ставки с 15 и 20% до 14 и 19% (страховые и финансовые организации) и с 9 до 8% (нефинансовые организации). Снижение обусловлено отменой некоторых налоговых льгот для отдельных секторов экономики
Расчетный период	С 1 января 2021 г. IRPJ и CSLL должны оцениваться только ежеквартально	
Перенос налоговых убытков	С 1 января 2021 г. ограничение в 30% по-прежнему будет применяться при использовании перенесенных налоговых убытков на следующий календарный год; однако налогоплательщик сможет без ограничений компенсировать налоговые убытки, возникшие в одном квартале в последующие три квартала	

Окончание таблицы

Наименование позиции	Первоначальная версия законопроекта, внесенная на рассмотрение федеральным правительством	Поправки, внесенные и утвержденные Палатой депутатов
Вычет расходов на НИОКР	Изменения вычета расходов на исследования и разработки (далее – НИОКР) не были включены в первоначальный законопроект. Согласно действующему законодательству для определения IRPJ и CSLL налогоплательщик может вычесть (в дополнение к признанным расходам) до 60% расходов, связанных с научно-исследовательской деятельностью, из налоговой базы IRPJ и CSLL. Вычет ограничен суммой налоговой базы IRPJ и CSLL, и налогоплательщик не может переносить любые излишки расходов на НИОКР	С 1 января 2021 г. налогоплательщики смогут переносить любые, не вычитенные расходы на НИОКР, возникшие в одном квартале, на последующие три квартала
Вычет расходов, связанных с программным обеспечением	Изменения в возможности вычета расходов, связанных с программным обеспечением, не были включены в первоначальный законопроект. В соответствии с действующим законодательством налогоплательщики, работающие в ИТ-отрасли, могут вычесть (в дополнение к признанным расходам) дополнительный процент определенных расходов на разработку программного обеспечения, связанных с квалификацией персонала, из налоговой базы IRPJ и CSLL. Вычет ограничен суммой налоговой базы IRPJ и CSLL	С 1 января 2021 г. налогоплательщики смогут переносить любые излишки невычитенных расходов, связанных с программным обеспечением, которые были произведены в одном квартале, на последующие три квартала
Корректировка определенных ограничений налоговых льгот	В результате предлагаемого снижения ставки IRPJ определенные налоговые льготы [такие как программа питания рабочих (PAT) и аудиовизуальные стимулы], которые ограничиваются процентом от причитающегося IRPJ, потребуют определенных корректировок. Однако такие корректировки не были внесены в первоначальный законопроект	В результате предлагаемого снижения ставки IRPJ (с 15 до 8%) расчет пределов таких налоговых вычетов был изменен для сохранения нейтральности вычетов. Например, предел отчисляемости PAT будет увеличен с 4 до 7,5%
Новые виды деятельности, зависящие от режима фактических доходов	С 1 января 2021 г. режим фактического дохода должен распространяться на налогоплательщиков, которые: 1) зарабатывают более 50% своего валового дохода от лицензионных платежей или администрирования, аренды/покупки/продажи объектов недвижимости; 2) осуществляют деятельность, связанную с использованием авторских прав, изображений, имен, товарных знаков и голосов	Утвержденный законопроект отменяет изменения, предложенные в первоначальном законопроекте. Более широкое значение придается юридическим лицам в сфере секьюритизации, которые подпадают под режим фактического дохода

Источник: разработано автором на основе законопроекта НК и его действующей редакции. URL: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149730> /

Table

Tax transformations in Brazil

Name of position	Original version of the bill introduced by the federal government	Amendments introduced and approved by the Chamber of Deputies
Dividend tax	Dividends paid or credited to individuals and entities, resident or non-resident in Brazil, will be subject to a withholding tax of 20%. The rate is increased to 30% if the recipient is in a tax haven or enjoys a preferential tax treatment. Dividends received by a Brazilian entity are not subject to corporate income tax and such entity will be able to credit the tax withheld against any tax withheld due on its future payments	Dividends paid or credited to individuals and companies, whether resident or non-resident (whether in a tax haven or a tax haven), are exempt from withholding tax, namely: 1) dividends paid or credited to the account of a Brazilian entity that is considered a controlling person of the Brazilian entity paying the dividend or is under common corporate control (in accordance with corporate law); 2) dividends paid or credited to the account of a Brazilian legal entity that holds at least 10% of the shares of the Brazilian legal entity paying the dividend, provided that such investment is valued using the "equity method"; 3) dividends paid or credited by legal entities under the simplified treatment or notional profit regime with revenues for the previous calendar year of up to 4.8 million reais; 4) dividends paid or credited by Brazilian developers under a special tax regime to another Brazilian legal entity. Dividends received by a Brazilian entity are not subject to corporate income tax and such entity will be able to credit the tax withheld against any tax withheld due on its future payments
Capitalization of accumulated profits	Still will not be subject to income tax unless the legal entity has reduced capital in the five years before or after the capitalization of accumulated profits	
Dividends paid in kind	Based on the fair market value of the asset, taking into account the amount of tax withheld. The difference between the book value and the fair market value is taxable as capital gains and any losses recognized as a result of such distribution would be treated as non-deductible expenses for corporate income tax purposes	The approved Bill retains the changes proposed in the original Bill, except that the gross increase in withholding tax on in-kind dividend distributions based on the fair market value of the asset will no longer be required
Corporate Income Tax (IRPJ and CSLL)		
Tax rates	From 1 January 2021 the IRPJ rate will be reduced from 17% to 15%, from 1 January 2022 to 12.5% and from 1 January 2023 to 10%. There is no change in the 10% surcharge	From 1 January 2021 the IRPJ rate is reduced from 17% to 15% and from 1 January 2022 the IRPJ rate is reduced to 8%. The reduction is due to an increase of 1.5% in the rate of financial remuneration for subsoil development (CFEM). There is no change in the surcharge of 10%. Reduction of CSLL rates to 1% from 1 January 2022, which lowers the rates from 15% and 20% to 14% and 19% (insurance and financial institutions) and from 9% to 8% (non-financial institutions). The reduction is due to the abolition of certain tax incentives for certain sectors of the economy

Table (continued)

Name of position	Original version of the bill introduced by the federal government	Amendments introduced and approved by the Chamber of Deputies
Calculation period	From 1 January 2021, IRPJ and CSLL will only be assessed on a quarterly basis	
Tax loss carryforward	From 1 January 2021, the 30% limitation will still apply when using tax loss carryforwards for the following calendar year; however, the taxpayer will be able to offset tax losses incurred in one quarter in the following three quarters without any limitations	
Deduction of R&D expenditure	Changes to the deduction of research and development (hereinafter referred to as R&D) expenses were not included in the original bill. According to current legislation, to determine IRPJ and CSLL, a taxpayer may deduct (in addition to recognized expenses) up to 60% of R&D expenses from the IRPJ and CSLL tax base. The deduction is limited to the amount of the IRPJ and CSLL tax base and the taxpayer cannot carryforward any excess R&D expenditure	From 1 January 2021, taxpayers will be able to carryforward any non-deductible R&D expenditure incurred in one quarter to the following three quarters
Deduction of costs related to software	Changes to the deductibility of software-related expenses were not included in the original Bill. Under current legislation, for IRPJ and CSLL purposes, taxpayers in the IT industry may deduct (in addition to recognized expenses) an additional percentage of certain software development costs related to staff qualifications from the IRPJ and CSLL tax base. The deduction is limited to the sum of the IRPJ and CSLL tax bases	From 1 January 2021, taxpayers will be able to carryforward any excess non-deductible software-related costs incurred in one quarter to the following three quarters
New activities dependent on the actual income regime	From 1 January 2021, the actual income regime will apply to the following: 1) taxpayers who earn more than 50% of their gross income from license fees or administration, rental/purchase/sale of real estate; 2) taxpayers who carry out activities related to the use of copyrights, images, names, trademarks and votes	The approved bill reverses the changes proposed in the original bill. A broader scope is given to legal entities in the securitization sector that fall under the de facto income regime

Source: developed by the author on the basis of the draft Tax Code and its current version. URL: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149730>

подходного налога (далее — КПН) на 2022 г. пока правительством не запланировано. На фоне снижения ставки КПН был введен дополнительный налог на дивиденды, налоговая ставка которого составила 7% (так же, как и в РФ), ее выплачивают юридические лица у источника получения дохода. При этом в 2020 г. она должна возрасти до 13%. Общая совокупная нагрузка от двух налогов составит 34,75%⁸.

2. *Ограничения по амортизационным выплатам.* Предусмотрено установление нового лимита по амортизации EBITDA в размере 30% (процент, выплачиваемый по заемным средствам компаний). При этом, если в течение определенного периода проценты не были вычтены из-за ограничений, выплаты могут быть перенесены на последующие три или пять финансовых лет с учетом колебаний курса валюты. Несмотря на кажущуюся незначительность данной трансформации, этот показатель для инвесторов является индикатором возврата вложенных средств⁹.

3. *Постоянное представительство.* Данная налоговая категория была введена впервые на основе налоговых соглашений, и под ней понимается место, где совершаются основные или частичные сделки субъекта предпринимательской деятельности; при этом не предусмотрены его ограничения по форме (предприятие, главный офис или филиал компании). Нововведение касается независимых агентов, которые¹⁰:

- заключают соглашения, берут на себя риски и выступают в качестве официального иностранного представителя физического или юридического лица, а также связанных с ним субъектов предпринимательской деятельности;

- имеют депозитные счета в стране, из которой поставляются товары от имени иностранного лица.

Согласно новому закону такие агенты не будут считаться независимыми.

4. *Введение политики «налоговых гаваней»*¹¹. ОЭСР требует внесения поправок по предотвращению уклонения от уплаты налогов, поскольку ранее в стране был утвержден список стран, числившихся в списке «сотрудничающих юрисдикций». Аргентина должна руководствоваться требованиями Конвенции ОЭСР во избежание двойного налогообложения¹² или Со-

глашения об обмене налоговой информацией¹³. При этом было необходимо опубликовать список «не соответствующих» стран, куда входят безналоговые государства и территории, а также стран с низкими налогами, в которых ставка на прибыль на 60% ниже, чем подходный налог в Аргентине. В то же время расчетная ставка для определения уровня корпоративного налогообложения иностранного государства берется в размере 25% корпоративного налога Аргентины и применяется с 1 января 2020 г.

5. *Трансфертное ценообразование*¹⁴. В целях развития системы трансфертного ценообразования предлагается принять новые правила транзакций для экспортных или импортных операций. При наличии посредника, который не является фактическим импортером или экспортером, учитывается происхождение товара и его место назначения. Экспортеры (резиденты Аргентины) должны предоставлять документацию налоговым органам страны, где подтверждается торговая сделка и указывается информация о том, что:

- посредник не является представителем страны, находящейся в списке «несоответствующих» юрисдикций;

- существует межгосударственное соглашение об избежании двойного налогообложения с Аргентиной.

6. *Налог на прирост капитала нерезидентов Аргентины.* Налоговая ставка на прибыль, полученную нерезидентами при продаже акций или ценных бумаг, будет повышена до 90%. В этом случае налог на прирост капитала нерезидента составит 15%. Иностранцы бенефициары освобождаются от налога на прирост капитала и налога по процентным выплатам при продаже аргентинских акций и ценных бумаг (первое условие: это государственные и долговые облигации, а также другие ценные бумаги, которые находятся под управлением Национальной комиссии по ценным бумагам Аргентины; другое условие — ценные бумаги торгуются на публичных биржах).

7. *Налогообложение контролируемых иностранных компаний* (далее — КИК)¹⁵. Все доходы, полученные

ях между развитыми и развивающимися странами. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf

¹³ Соглашение об обмене налоговой информацией. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

¹⁴ International Wealth. ОЭСР одобряет налоговую реформу Аргентины. URL: <https://internationalwealth.info/offshore-tax/oecdapproves-tax-reform-argentina/> (дата обращения: 29.12.2021).

¹⁵ Там же.

⁸ International Wealth. ОЭСР одобряет налоговую реформу Аргентины. URL: <https://internationalwealth.info/offshore-tax/oecdapproves-tax-reform-argentina/> (дата обращения: 29.12.2021).

⁹ Там же.

¹⁰ Там же.

¹¹ Там же.

¹² Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношении

иностранными юридическими лицами, которые являются налоговыми резидентами Аргентины, приравниваются к местному доходу. Такое правило определения налогоплательщика применяется, если:

- налоговый резидент Аргентины совместно со связанными сторонами владеет долей участия в иностранной компании не менее 50%;
- иностранная компания в Аргентине не имеет материальных и человеческих ресурсов для ведения деятельности, но получает не менее 50% пассивного дохода, а также, когда доходы предприятия подлежат налоговым вычетам расходов, связанных с резидентами страны;
- размер уплаченного иностранного подоходного налога компанией на 75% ниже в сравнении с подоходным налогом Аргентины.

Налоговые трансформации в Колумбии в период распространения COVID-19

Налоговые трансформации в Колумбии в период распространения COVID-19 в первую очередь коснулись сферы трансфертного ценообразования; в частности, был изменен порядок регистрации торговых соглашений — теперь они должны регистрироваться, если налогоплательщики подпадают под режим трансфертного ценообразования. Налогоплательщики, не сделавшие этого, могут столкнуться с возможным установлением налоговым органом цены сделки. Когда же налогоплательщик не использует метод сопоставимой неконтролируемой цены (CUP) в анализе трансфертного ценообразования товарной операции, он не обязан регистрировать соглашение. Налоговая служба Колумбии считает, что использование методов трансфертного ценообразования, отличных от метода CUP, в такого рода транзакциях является редкостью. При этом регистрация не требуется, если налогоплательщик совершает товарную сделку со связанными сторонами, но не представляет локальный файл трансфертного ценообразования, поскольку он не соответствует порогу 45 000 UVT за транзакцию (около 1 542 150 000 колумбийских песо, или 470 598 долл. за финансовый год).

Режим доступен для квалифицируемых инвестиций в промышленную и коммерческую сферы и предусматривает пониженную ставку налога на прибыль, а также освобождение от налога на дивиденды, налога на имущество (капитал) и ускоренную двухлетнюю амортизацию. К его основным условиям относятся:

- минимальные инвестиции в размере 30 млн ед. налоговой стоимости (UVT) в основные средства производственного характера или минимальные

инвестиции в размере 2 млн UVT в национальный авиационный сектор;

- создание как минимум 400 новых рабочих мест, для технологического сектора или электронной торговли — 250;
- инвестиции и создание новых рабочих мест должны быть осуществлены в течение 5 лет;
- проекты для национального авиационного сектора должны быть одобрены, а контракты подписаны до 1 января 2024 г. или 31 декабря 2021 г.

В дополнение к этим условиям предусмотрено, что проекты, связанные с оценкой, разведкой и эксплуатацией невозобновляемых природных ресурсов (таких, как разведка, разработка и строительство шахт и нефтяных месторождений), не могут претендовать на получение статуса «большого инвестиционного проекта». Также в Колумбии опубликован указ от 10.06.2020 № 829¹⁶, предусматривающий новые правила налогового стимулирования при осуществлении инвестиций в развитие нетрадиционных источников энергии. Налогоплательщики, осуществляющие такие инвестиции, могут вычитать из своего годового дохода 50% от общей суммы инвестиций в течение 15 лет, начиная с налогового периода, следующего за тем, в котором были сделаны инвестиции (до этого срок был 5 лет). Освобождение от уплаты НДС при импорте и приобретении сертифицированных машин и оборудования для проектов распространяется также на технику, используемую для измерения и оценки потенциала нетрадиционных источников энергии.

ВЫВОДЫ

Проведение мер по налоговой амнистии и преференциям в Бразилии и Аргентине в период распространения COVID-19 позволило получить следующие положительные результаты:

- в период пандемии налоговые меры позволили увеличить «прозрачность» налоговой системы и тем самым повысить инвестиционную привлекательность этих стран;
- налоговые амнистии, проведенные в Бразилии и Аргентине, позволили получить дополнительно в бюджет 20 млрд долл. за счет иностранных активов своих резидентов.

Учитывая эффективность таких мер, считаем, что для развития экономики Российской Федерации необ-

¹⁶ Указ Министерства финансов и государственного кредита Колумбии от 10.06.2020 № 829. URL: <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%20829%20DEL%2010%20DE%20JUNIO%20DE%202020.pdf> (дата обращения: 02.01.2022).

ходимо адаптировать ряд принятых в развивающихся странах Южной Америки налоговых инструментов с целью локализации последствий COVID-19. В их числе:

- *перенос налоговых убытков*. Поскольку с 1 января 2021 г. ограничение в 30% по-прежнему будет применяться при использовании перенесенных налоговых убытков на следующий календарный год, налогоплательщик может без каких-либо ограничений компенсировать налоговые убытки, возникшие в одном квартале, в последующие три квартала;

- *вычет расходов на НИОКР*. С 1 января 2021 г. налогоплательщикам разрешить переносить любые невычайные расходы на НИОКР, возникшие в одном квартале, на последующие три квартала.

В связи с этим предлагаем в части налогового инструмента «перенос налоговых убытков» внести изменения в ст. 283 НК РФ¹⁷, в части п.п. 2.1 изложив ее в следующей редакции: «В отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 по 31 декабря 2024 г.

налоговая база по налогу за текущий отчетный (налоговый) период, исчисленная в соответствии со ст. 274 настоящего Кодекса (за исключением налоговой базы, к которой применяются налоговые ставки, установленные п. 1.2, 1.5, 1.5–1, 1.7, 1.8, 1.10, 1.14 ст. 284 и п. 6 и 7 ст. 288.1 настоящего Кодекса), не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50%, однако убытки, понесенные в период 01.01.2020–31.12.2021 гг., могут быть перенесены в полном объеме».

В части налогового инструмента «вычет расходов на НИОКР» внести изменения в ст. 262 НК РФ «Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки», п. 4. принять в следующей редакции «Налогоплательщик вправе включать расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки в состав прочих расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором понесены такие исследования или разработки (отдельные этапы работ), если иное не предусмотрено настоящей статьей».

¹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Kostuhin Y., Savon D. Improving steel market performance indicators in the fact of increased competition. *Chernye metally*. 2020;(4):68–72.
2. Tolstykh T.O., Shkarupeta E.V., Kostuhin Y.Y., Zhaglovskaya A.V., Garin A.P. Scenarios for the Development of Industrial Complexes in the Digital Economy. *Lecture Notes in Networks and Systems*. 2020;(73):1255–1261.
3. Вострикова К.А. Арендные каникулы в условиях пандемии коронавируса. *Современный юрист*. 2020;32(3):157–164.
4. Береснева А. Правовые последствия COVID-19. *Цивилистика*. 2020;(3)13–29.
5. Swianiewicz P., Kurniewicz A., Kalcheva D. The Political Budget Cycle in Earmarked Taxes for Local Public Services: A Comparison of Poland and Bulgaria. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*. 2019;21(4):1–18.
6. Doesum A.V., Nellen F. Economic Reality in EU VAT. *EC Tax Review*. 2020;(5):213–226.
7. Mikuła P., Zawodsky F.S. EU VAT in Jeopardy: Clues from the Unitel Case (C-653/18). *Intertax*. 2020;48(4):460–463.
8. Lamensch M. Key policy issues for the future of the EU VAT system (Book Chapter). *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar publishing: 2020.
9. Spéder Z., Murinkó L., Oláh L.S. Cash support vs. tax incentives: The differential impact of policy interventions on third births in contemporary Hungary. *Population Studies*. 2020;74(1):39–54.
10. Sultanova S., Zakirova G., Artikova R. Assessment of the tax burden of the enterprise in the conditions of reforms in the tax legislation of the Republic of Uzbekistan. *Journal of Critical Reviews*. 2020;7(5):282–285.
11. Normatov B.A. Tax system of the republic of Uzbekistan. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*. 2020;12(2):317–327.
12. Dimitrakopoulos D.G., Passas A.G. Reforming Greece's Tax Administration during the Financial Crisis: The Paradox of Power Asymmetry. *South European Society and Politics*. 2020;25(3):1–22.
13. Fotiadis K., Chatzoglou P. The tax morale of exhausted taxpayers. The case of Greece. *Constitutional Political Economy*. 2021.
14. Левина Д.В., Ключник М.О. Особенности налоговой политики в Аргентине. *Экономика. Бизнес. Финансы*. 2019;(4):10–12.

REFERENCES

1. Kostuhin Y., Savon D. Improving steel market performance indicators in the fact of increased competition. *Cherny metal*. 2020;(4):68–72.
2. Tolstykh T.O., Shkarupeta E.V., Kostuhin Y.Y., Zhaglovskaya A.V., Garin A.P. Scenarios for the Development of Industrial Complexes in the Digital Economy. *Lecture Notes in Networks and Systems*. 2020;(73):1255–1261.
3. Vostrikova K.A. Rental holidays during the coronavirus pandemic. *Modern lawyer = Sovremennyy yurist*. 2020;32(3):157–164. (In Russ.).
4. Beresneva A. Legal consequences of COVID-19. *Civilistics = Civilistika*. 2020;(3):13–29. (In Russ.).
5. Swianiewicz P., Kurniewicz A., Kalcheva D. The Political Budget Cycle in Earmarked Taxes for Local Public Services: A Comparison of Poland and Bulgaria. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*. 2019;21(4):1–18.
6. Doesum A.V., Nellen F. Economic Reality in EU VAT. *EC Tax Review*. 2020;(5):213–226
7. Miłucha P., Zawodsky F.S. EU VAT in Jeopardy: Clues from the Unitel Case (C-653/18). *Intertax*. 2020;48(4):460–463.
8. Lamensch M. Key policy issues for the future of the EU VAT system (Book Chapter). *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar publishing; 2020.
9. Speder Z., Murinkó L., Olah L.S. Cash support vs. tax incentives: The differential impact of policy interventions on third births in contemporary Hungary. *Population studies*. 2020;74(1):39–54.
10. Sultanova S., Zakirova G., Artikova R. Assessment of the tax burden of the enterprise in the conditions of reforms in the tax legislation of the Republic of Uzbekistan. *Journal of Critical Reviews*. 2020;7(5):282–285.
11. Normatov B.A. Tax system of the republic of Uzbekistan. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*. 2020;12(2):317–327.
12. Dimitrakopoulos D.G., Passas A.G. Reforming Greece's Tax Administration during the Financial Crisis: The Paradox of Power Asymmetry. *South European Society and Politics*. 2020;25(3):1–22.
13. Fotiadis K., Chatzoglou P. The tax morale of exhausted taxpayers. The case of Greece. *Constitutional political economy*. 2021.
14. Levina D.V., Klyushnik M.O. Features of tax policy in Argentina. *Economy. Business. Finance = Ekonomika. Biznes. Finansy*. 2019;(4):10–12. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Елена Юрьевна Сидорова — доктор экономических наук, доцент, профессор департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>

Ejsidorova@yandex.ru

ABOUT THE AUTHOR

Elena Yu. Sidorova — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>

Ejsidorova@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 29.12.2021; после рецензирования 10.02.2022; принята к публикации 04.03.2022.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 29.12.2021; revised on 10.02.2022 and accepted for publication on 04.03.2022.

The author read and approved the final version of the manuscript.