

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 8

Mayo 2015

I. Objetivo del Informe:

- a) Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.

En este mes, más allá de detenernos en la compleja R.G. (AFIP) 3.770, nos adentramos en particular en el análisis de dos normas provinciales (sobre diferentes tópicos), que si bien no tratan temas novedosos, ambas marcan una tendencia que se está extendiendo en todas las jurisdicciones y cuyas bases en cuanto al principio de legalidad son cuestionables y ameritan nuestra reflexión.

Las normas sometidas a análisis son:

- i. **R.G. (ATM) 37/2015** de la Provincia de Mendoza, sobre regímenes de percepción relacionados con portales de internet referidos a venta y/o subasta de bienes y servicios.
 - ii. **R. (DGR) 620/2015** de la Provincia de San Juan, relacionada con regímenes de recaudación bancarios de Ingresos Brutos sobre sujetos calificados como de alto riesgo fiscal.
- b) Además, como siempre el Informe se complementa con un resumen de la jurisprudencia judicial y administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

En particular destacamos nuestro análisis del fallo “Empresa Pesquera de la Patagonia y la Antártida S.A. c/Tierra del Fuego s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/04/2015)”.

También, este mes se destaca el análisis que realizamos de las principales Resoluciones sobre casos concretos emitidas por la Comisión Arbitral a lo largo del presente año.

- c) Por último, continuamos con nuestro apartado de “Temas a Seguir” en el cual realizamos un seguimiento de ciertas normas que, si bien fueron comentadas en Informes anteriores, su impacto sigue siendo relevante en el presente período por la complejidad operativa de las mismas.

II. Novedades Nacionales:

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Trabajadores en Relación de Dependencia. R.G. (AFIP) 3.770 (BO 7/05/2015).** Se incrementan las deducciones del Impuesto a las Ganancias para los trabajadores en relación de dependencia con efecto a partir del 1/1/2015.

Sin considerar el caso de los empleados localizados en la Patagonia, los beneficiarios los podemos dividir en tres grupos:

a) **Aquellos sujetos que estaban alcanzados por el Decreto 1.242 del año 2013 (art. 2 de la Resolución).** Es decir, cuyas remuneraciones mensuales devengadas entre enero y agosto de 2013 fueron inferiores a \$ 25.000. En estos casos se mantienen los beneficios del mencionado Decreto, y, además, **sin importar su remuneración actual**, se incrementan las deducciones a computar de acuerdo a las seis escalas establecidas en el Apartado A del Anexo de la presente Resolución. Es decir, de acuerdo a la remuneración normal y habitual (tal cual prescribe la R.G. 3.525) del período enero/agosto de 2013, estos sujetos verán incrementadas sus deducciones en un rango que va del 5% al 25%.

b) **Aquellos sujetos no alcanzados por el Decreto 1.242 del año 2013 por devengar en el período enero/agosto 2013 una remuneración normal y habitual superior a \$ 25.000, pero que a partir del 1/01/2015 perciben un sueldo inferior al mencionado importe (art. 4 de la Resolución).** En este caso, quedarán alcanzados por los beneficios del Decreto 1.242 y, también, del Apartado A del Anexo la Resolución bajo análisis **en función a la mayor remuneración y/o haber normal y habitual percibidos a partir del 1 de enero de 2015.** Esto implica, a diferencia del grupo anterior, que todos los meses hay que controlar cual es el sueldo que percibe el empleado pudiendo modificarse el beneficio (de forma retroactiva bajo la idea de impuesto de período anual) o directamente quedando excluido, por ejemplo si supera la barrera de los \$ 25.000.

c) **Aquellos sujetos que hayan iniciado actividades a partir del 1/09/2013 y/o cobro de haberes previsionales (art. 5 de la Resolución).** En este caso la condición de sujeto beneficiario se determinará **en función a la mayor remuneración y/o haber normal y habitual percibidos a partir del 1 de enero de 2015.** Al igual que en el punto anterior esto implica, a diferencia de los sujetos incluidos en el grupo a), que todos los meses hay que controlar cual es el sueldo que percibe el empleado pudiendo modificarse el beneficio (de forma retroactiva bajo la idea de impuesto de período anual) o directamente quedando excluido, por ejemplo si supera la barrera de los \$ 25.000.

En todos los casos, por remuneraciones inferiores a \$ 15.000, los sujetos no se encuentran alcanzados por el impuesto.

Además, las sumas retenidas en exceso a raíz de la aplicación de las presentes modificaciones deberán ser reintegradas en 5 cuotas mensuales, iguales y consecutivas a partir del mes en que se genere el saldo a favor del beneficiario, y dicho importe deberá consignarse en el recibo de sueldo o comprobante equivalente identificado con el concepto "DEVOLUCIÓN GANANCIAS - RG AFIP N° 3770".

Por último, en el caso de los empleados de la región de Patagonia, tiene sus propias escalas en el Apartado B del Anexo de la Resolución, para cuya aplicación se pierde la referencia del período enero/agosto 2013, siendo necesario el control de las remuneraciones a partir del 1/01/2015.

- ✓ **AFIP. Monotributo. Se Incrementan la Cotizaciones Fijas Destinadas al Seguro de Salud y a la Obra Social a partir del 01/07/2015.** Se fija el valor de la misma en \$ 323 para todas las categorías.
- ✓ **AFIP. RG (AFIP) 3774 (B.O 01/06/2015) Prórroga Plan de Facilidades de Pago.** A través de la Resolución la Administración Federal de Ingresos Públicos extendió hasta el 30 de junio inclusive el plazo para adherir al Régimen Especial de Facilidades de Pago establecido por la RG 3756

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Contribuyentes Obligados a Utilizar el Sistema SIFERE WEB. R.G. (CA) 2/2015 (BO 28/05/2015).** Se amplía el universo de contribuyentes obligados a utilizar el módulo DDJJ "Generación de Declaraciones Juradas Mensuales (CM03 y CM04), y Anuales (CM05) del Sistema SIFERE WEB", **estableciendo el uso obligatorio del mismo para los contribuyentes del impuesto sobre los Ingresos Brutos que se inscriban en el Convenio Multilateral a partir del 1/6/2015.** Por medio del citado módulo los contribuyentes podrán confeccionar, presentar y abonar sus declaraciones juradas mensuales y anuales y confeccionar volantes de pago para la liquidación de intereses, recargos, multas y planes de regularización. El acceso al mismo se realizará mediante la utilización de la CUIT y la clave fiscal otorgada por la AFIP en el servicio "Convenio Multilateral - SIFERE WEB - DDJJ".
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Planes de Facilidades de Pago. R.N. (ARBA) 25/2015 (FN 27/05/2015).** Como todos los meses se extiende la vigencia de todos los planes de facilidades de pago, en este caso hasta el 30/06/2015. No se introduce modificación alguna a las condiciones establecidas en las resoluciones de origen, las cuales son: R.N. (ARBA) 18/2015, 9/2015, 10/2015, 11/2015 (agentes de recaudación) y 12/2015.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Plan Especial Compulsivo de Facilidades de Pago. Agentes de Cobro. Postergación de Entrada en Vigencia. R.N. (ARBA) 21/2015 (FN 22/05/2015).** Se posterga (sin fecha) la entrada en vigencia del régimen, por solicitud de los propios agentes de cobro. En el apartado de "Temas a Seguir" profundizaremos sobre esta norma.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Ingresos Brutos. Contribuyentes Directos. Presentación On-Line. Sexta Etapa del Cronograma. R.N. (ARBA) 22/2015 (FN 27/05/2015).** Se establece la obligatoriedad del mencionado procedimiento a partir del anticipo correspondiente al mes de mayo para aquellos contribuyentes que al 1/5/2015 se encontraran inscriptos en ciertas actividades de ventas y de servicios, las cuales se detallan en la norma. Asimismo, aquellos contribuyentes que, con posterioridad a la referida fecha, formalicen el alta en el impuesto, en alguna de las citadas actividades, deberán utilizar el procedimiento de presentación de declaraciones juradas descripto a partir del primer día del mes subsiguiente a aquel en el cual se formalice dicha alta.
- ✓ **Córdoba. Código Tributario. Texto Ordenado 2015. Decreto 400/2015 (BO 14/05/2015).** Se ordena el Código Tributario Provincial. En estos casos, para aquellos sujetos con actividad en la provincia, siempre recomendamos la lectura del nuevo "texto ordenado", puesto que el Poder Ejecutivo (de cualquier jurisdicción que sea) suele introducir ante este tipo de situaciones, modificaciones a la normativa vigente al momento inmediato anterior al de su publicación, que exceden un mero reordenamiento.
- ✓ **Córdoba. Procedimiento. Multas a Deberes Formales. R.N. (DGR) 156/2015 (BO 22/05/2015).** Se amplía la tipificación de las infracciones a los deberes formales, por incumplimientos a requerimientos por aplicación de otras normas diferentes al Código Tributario.

- ✓ **Mendoza. Ingresos Brutos. Agentes de Percepción. Sitios y/o Portales de Internet de Venta y/o Subastas de Bienes y Servicios. R.G. (ATM) 37/2015 (BO 15/05/2015).** La Administración Tributaria de Mendoza (ATM), siendo consistente con los regímenes establecidos en varias jurisdicciones, incorpora como sujetos obligados a actuar como agentes de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos, de acuerdo a la R.G. (DGR) 30/1999, a los titulares y/o administradores de sitios y/o portales virtuales de venta y/o subasta, respecto de las operaciones de venta o subasta de bienes, locaciones y/o prestaciones de obras o servicios concertadas o perfeccionadas electrónicamente a través de sitios de comercio electrónico, independientemente de la forma de instrumentación y modalidad que se adopte, y **siempre que los compradores de bienes o adquirientes de servicios posean domicilio real o legal en la Provincia de Mendoza.** Serán sujetos pasibles de la percepción las personas físicas o jurídicas, sucesiones indivisas y demás sujetos y entidades que actúen como vendedores de cosas muebles y/o resulten locadores y/o prestadores de obras y/o servicios, siempre que se verifique alguna de las siguientes situaciones: **a) que sean contribuyentes locales del impuesto; b) que sean contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral y que posean sede o alta registrada en la jurisdicción de Mendoza; c) quienes no acrediten su condición de inscriptos en el impuesto, o sean sujetos no alcanzados o exentos, y realicen operaciones en forma habitual, estableciéndose que se tipifica tal situación cuando en el transcurso del mes calendario se realicen operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de obras y/o servicios iguales o superiores a 3 y el monto, en su totalidad, sea superior a \$ 1.000.**

Recordemos que un requisito esencial para el perfeccionamiento del hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos es la "habitualidad". Por otra parte, un régimen de percepción tiene como principal objetivo adelantar la recaudación del impuesto que finalmente se devengará en cabeza del sujeto pasivo del impuesto. **En consecuencia, si el adquirente del bien por medio del portal de internet no realiza una actividad habitual, no habrá hecho imponible alguno y, por lo tanto, la percepción se transformará en un impuesto distinto del impuesto sobre los Ingresos Brutos, careciendo de sustento legal, puesto que la norma que le dio origen es sólo una Resolución.** Ante esto nos preguntamos (parados en el mes de junio de 2015): ¿Un sujeto que realiza sólo tres operaciones en un mes y el monto en su totalidad supera los \$ 1.000 puede ser considerado como habitualista? ¿Con esa presunción de habitualidad, que es tan exigua en cuanto a sus parámetros cuantitativos (dado lo difundido de estos medios de comercialización y los precios que actualmente tienen los bienes y servicios) no se están realizando percepciones por actos económicos que nada tienen que ver con el impuesto sobre los Ingresos Brutos y, en consecuencia, se está creando un nuevo impuesto sin sustento legal? Este, como dijimos inicialmente, no es un tema propio de Mendoza, sino que esta jurisdicción sólo ha seguido el ejemplo de CABA, Misiones, Córdoba y Corrientes, entre otras.

Por último la alícuota de percepción será del 2%, salvo que se trate de sujetos que no acrediten condición alguna frente al impuesto, en cuyo caso la alícuota será del 4%. La vigencia de la normas es desde el 1/06/2015.

- ✓ **San Juan. Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación sobre Acreditaciones Bancarias. Sujetos de Alto Riesgo Fiscal. R. (DGR) 620/2015 (BO 13/05/2015).** Se fija en 5% la alícuota aplicable sobre los sujetos calificados de riesgo fiscal en el régimen de recaudación sobre importes acreditados en cuentas bancarias del impuesto sobre los Ingresos Brutos R. (SHF) 1.197/2004. Siguiendo con nuestros interrogantes, nos planteamos ¿Cuál será el límite en cuanto a la fijación de alícuotas a aplicar en los regímenes de recaudación, en este caso ante sujetos calificados de "alto riesgo fiscal"? **¿La "alícuota" incremental en un régimen de recaudación es el medio idóneo que tiene la Administración para sancionar a un sujeto cuya conducta fiscal se cuestiona? ¿Por medio de estas alícuotas diferenciales las jurisdicciones subnacionales están buscando adelantar la recaudación que debería provenir de un procedimiento reglado, por ejemplo una determinación de oficio, cuyos plazos son más extensos y requieren más recursos por parte de los fiscos? ¿Se cumple**

con el principio de legalidad ante tal sustitución? ¿Cómo se afecta ante esto el derecho de defensa? Si bien tenemos nuestra opinión, es un tema que lamentablemente no ha sido analizado en profundidad por la doctrina y en la actualidad parece no tener límites.

- ✓ **Chaco. Ingresos Brutos. Sistema de Consulta de Retenciones y Percepciones. Sujetos Pasibles. R.G. (A.T.P.) 1.831/2015 (FN 27/03/2015).** Se implementa un servicio web que habilita a los contribuyentes y/o responsables locales o del Convenio Multilateral a consultar las retenciones y/o percepciones del impuesto sobre los Ingresos Brutos (y su adicional 10%) declarado por el respectivo agente y registrado en la base de datos de la Administración Tributaria de la Provincia del Chaco. Cabe aclarar que no se libera al sujeto pasible de la retención y/o percepción de solicitar las respectivas constancias que les fueran extendidas oportunamente por los agentes de recaudación.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa:

- ✓ **CSJN. Tasas. “Empresa Pesquera de la Patagonia y la Antártida S.A. c/Tierra del Fuego s /Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/04/2015)”.** La empresa promueve una acción declarativa de inconstitucionalidad contra la provincia en su carácter de titular de permisos de pesca provinciales y nacionales (otorgados según el régimen de los Decretos 1139/88 y 1345/88), **a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 3 de la Ley 791.**

Por medio de la mencionada norma Tierra del Fuego legisla una “**tasa retributiva de servicios**” para las empresas pesqueras alcanzadas por los Decretos antes mencionados, como así también para las que se acogieran a los beneficios del Decreto 490/03 y a las que se encuadran en el régimen general de la Ley 19.640, “**por la verificación de los procesos productivos**”. El quantum de la tasa es del 2% del valor FOB de las exportaciones destinadas al territorio continental y del 3% de aquellas cuyo destino sean otros países.

La empresa se agravia, primero, por entender que se está cobrando una tasa por un servicio que la provincia no presta (lo cual es la condición esencial de esta especie tributaria) y segundo, por el hecho de que al ser proporcional al valor FOB de sus ventas, la base imponible no guarda relación alguna con el costo de los supuestos servicios que la jurisdicción debería brindar para justificar la existencia del gravamen. En consecuencia, se plantea que se está lisa y llanamente, frente a un impuesto a la exportación de productos. En forma subsidiaria, se expresa que, de entenderse que se está frente a una tasa, se debería guardar una relación de razonabilidad y proporcionalidad entre el monto del tributo y costo del servicio prestado, lo cual al ser proporcional a las exportaciones no sucede.

Según la demandante, la provincia ha creado por medio de artículo 3 de la Ley 791 un **derecho a las exportaciones**, potestad que tiene vedada de acuerdo a la Constitución Nacional (CN), lo cual implica la creación de una aduana interior que afecta el comercio interjurisdiccional. De esta forma se están atacando los artículo 4, 9, 10, 11, 16, 17, 19, 28, 31, 75, 121, 123 y 126 de nuestra Carta Magna. Además, para otorgarle un mayor contenido federal, el contribuyente manifiesta que con la norma se violan otras disposiciones de carácter federal como son la Ley 19.640 y el Decreto 490/03, del cual se declara beneficiario. En este punto es oportuno recordar que el artículo 13, inciso c) de la Ley 19.640 establece, entre otros beneficios, “*la exención de los derechos de exportación, como así también de todo impuesto, con afectación especial o sin él, contribuciones especiales a, o con motivo de la exportación, existentes o a crearse en el futuro, excepción hecha, en este último caso, cuando la ley respectiva expresamente estableciere su aplicación al supuesto...*”

Por su parte, la Provincia, a argumenta sobre la existencia real de la prestación del servicio de verificación de los procesos productivos y que es una facultad que le viene dada como autoridad de aplicación del régimen de promoción industrial establecido por la Ley 19.640. Con respecto al costo de la tasa plantea que la equivalencia requerida con respecto al valor de la misma no

debe ser matemática ni estricta. Continúa diciendo que es razonable que quienes resultan favorecidos por el servicio paguen por el mismo, toda vez que es una carga que la Nación traslado a la Provincia, en su carácter de autoridad de aplicación. Por último, cita fallos de la propia CSJN en los cuales se convalida la aplicación del principio de capacidad contributiva a los fines de fijar la base imponible de una tasa.

Por su parte, primero **la CSJN da curso a la acción interpuesta aceptando la competencia originaria y planteando que la “Acción Declarativa de Inconstitucionalidad” es la vía procesal idónea puesto que no se trata de dar solución a una hipótesis abstracta.** Con respecto a esto último resalta el daño patrimonial que ha tenido la actora al haber pagado por las supuesta tasa un importe de \$ 441.139,11 y, por lo tanto, el interés concreto en la resolución de Litis planteada.

Con respecto al fondo del asunto plantea que:

- a) **La tasa de verificación del proceso industrial trasuntaría un derecho de exportación en la media en que para definir la base imponible se recurre al valor FOB de salida, sea de las exportaciones al territorio continental o al exterior.**
- b) **Se reconoce que la Provincia, tiene (como autoridad de aplicación) facultades para imponer tasas retributivas de servicios a las empresas que operan en la zona aduanera especial, en el marco de las actividades que desarrollan según ese régimen promocional (Ley 19.640).**
- c) El tributo legislado en el artículo 3 de la Ley Tarifaria tipifica prima facie como “tasa”, puesto que el presupuesto de hecho para que nazca la obligación tributaria es la verificación de procesos productivos.
- d) No obstante lo expresado en el punto anterior, al momento de fijar la base imponible, lo hace en función del valor FOB, lo cual remite concretamente a una acción ulterior al proceso productivo de que se trate, situación que puede darse o no (exportación del producto).
- e) **Para determinar la validez de la tasa bajo análisis es necesario que guarde consistencia con la estructura fiscal en que se encuadra. En consecuencia, es la exportación de la mercadería lo que genera el nacimiento de la obligación tributaria, en vez de exigirla en función de procesos técnicamente anteriores a ese hecho. Es decir, sin exportación no habría precio FOB de salida y por ende no se devengaría la obligación fiscal.**
- f) **Se debería haber establecido como base imponible otro criterio referido concretamente a los costos del servicio que se pretende solventar. Bajo este criterio, si realmente se estuviera en presencia de una “tasa”, la misma debería abonarse sin excepción más allá que se produzca o no la exportación ulterior de los productos elaborados.**
- g) En consecuencia, **la “tasa” objeto de la presente Litis es un verdadero derecho de exportación** y, por lo tanto, carece el estado provincial de las potestades tributarias necesarias para exigir el pago del mismo. Además, se afecta el principio de igualdad al establecer alícuotas diferenciales de acuerdo al destino de los productos.
- h) **Finalmente, resuelve que es ilegítimo el cobro de la Tasa de Verificación de Procesos Productivos en razón del modo de cálculo de la base imponible.**

Como conclusión final del extenso fallo de nuestro máximo tribunal nos preguntamos, sin adentrarnos en la existencia o no de la competencia originaria (en el caso de marras esto se facilitó por estar la temática comprendida dentro de la Ley 19.640), cuál sería la situación de las **“Tasas de Seguridad e Higiene”**, aplicadas por una gran cantidad de municipios, especialmente en la Provincia de Buenos Aires, cuando la base imponible son las ventas. **En estos casos, tampoco se guarda una consistencia con la estructura fiscal en la que se encuadran, puesto que son las ventas las que determinan el nacimiento de la obligación tributaria y no la prestación del servicio, por parte del municipio, referido a las condiciones de seguridad e higienes del local y/o planta.**

Sin lugar a dudas será relevante analizar los temas de competencia (por no contar con las mismas facilidades que en el caso analizado) y la vía procesal, pero en cuanto a la sustancia del tema las conclusiones de la Corte adquieren una relevancia más que significativa ante un proceso constante por parte de los municipio (ej. Vicente López), no sólo de determinar el quantum de la tasa en función de las ventas, sino ir incrementando año a año las alícuotas aplicables, profundizando el impacto económico de las incorrectamente llamadas tasas.

También, al analizar estos temas nunca hay que dejar de lado los temas políticos que naturalmente vinculan a las empresas con los municipios en donde operan, siendo complejo para un empresario tomar la decisión de litigar contra la locación en donde está establecido, más allá de los excesos a los cuales día a día estamos asistiendo.

- ✓ **CSJN. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. “Pemp, Francisco José c/Estado Nacional y AFIP s/ ordinario (29/04/2015)”**. La Corte plantea que los instrumentos acompañados por la actora y, en especial, las conclusiones del peritaje contable llevan a que ha quedado suficientemente demostrada la “confiscatoriedad” del impuesto, siguiendo los mismos fundamentos y conclusiones que los vertidos en el fallo Candy S.A. Si bien el precedente no es novedoso y sólo ratifica una jurisprudencia, nos invita a pensar que es lo que estamos haciendo hoy a la hora de tomar acciones concretas a los fines de evitar los efectos que la inflación tiene en la tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias. ¿Realizamos la planificación tributaria necesaria antes de los cierres de ejercicio, especialmente con respecto a la administración de inventarios? ¿Estamos efectuando año a años el test que la CSJN estableció a partir del fallo Candy (y sus sucesores) a los fines de identificar si ha sido o no confiscatorio el Impuesto a las Ganancias? ¿Conocemos cuál es la exposición que tiene la empresa a los efectos de la inflación en materia tributaria? Son preguntas que debemos realizarnos cada año y hacia atrás antes de que prescriban los períodos fiscales.
- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala III. Procedimiento. Sanciones. “Alvaro, Raúl Omar c/ DGI s/Recurso Directo de Organismos Externo (3/03/2015)”**. Mediante sendas Resoluciones, se impuso al contribuyente una multa por el Impuesto a las Ganancias y Salidas No Documentadas, período fiscal 2008, y otra multa por el Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 8 y 10/2008, ambas sanciones aplicadas de conformidad con lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. b) de la Ley 11.683. El contribuyente tiene como actividad principal declarada la cría de ganado bovino y otras relacionadas. Los ajustes que dieron origen a las sanciones se fundan en la impugnación por parte de la AFIP de los créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado y de los gastos en el Impuesto a las Ganancias correspondientes a las facturas de los proveedores tres proveedores, con sustento en el incumplimiento de los medios de pago establecidos por la ley 25.345 y, esencialmente, en considerar apócrifa tal facturación.

Por su parte, **el Tribunal Fiscal re-encuadró la sanción aplicada en la figura del art. 45 de la ley de procedimiento tributario. Para así decir, ponderó que “las presunciones que**

utiliza el ente fiscal como sustento de la infracción que se le imputa no resultan aplicables; así el supuesto que establece el inciso a) del art. 47 no se encuentra acreditado en el caso, puesto que los propios inspectores se encargaron de señalar que no existe contradicción entre lo registrado en los libros, documentos y demás antecedentes correlativos a los datos consignados en las declaraciones juradas. Del mismo modo, resultó determinante la circunstancia de que por un lado la actora aportó prueba documental a fin de demostrar la veracidad de la operatoria cuestionada, **no obstante para justificar el circuito de pagos se limitó a acompañar una manifestación vertida por los proveedores (certificada ante escribano) donde indican el monto recibido como pago de las facturas fiscalizadas.**

Por su parte, el Fisco funda las sanciones impuestas en que los proveedores implicados no respondieron a los requerimientos y que no se habría cumplido con los medios de pago dispuestos en la denominada Ley Antievasión, En consecuencia, el Fisco apela la sentencia del TFN en particular por el re-encuadramiento de las sanciones.

Por su parte, **la Cámara** señala que para que se configure el ilícito tipificado en el art. 46 de la Ley de Procedimiento Tributario se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo. Para que haya defraudación se requiere el elemento intencional y que haya prueba suficiente que sustente tal intención.

Agrega diciendo que de las Resoluciones del Fisco se explicitó que si bien las operaciones impugnadas habrían sido canceladas por el contribuyente mediante la entrega de cheques (circunstancia que permitiría conocer quién habría sido el destinatario de aquellos pagos y la realidad de las operaciones realizadas por aquel), por el resultado del análisis de los mismos se concluye que los cheques mencionados fueron cobrados por el entorno del contribuyente (tal cual surge del informe final de inspección). Agrega diciendo que la Autoridad Administrativa, en cumplimiento de la carga que le correspondía, ha probado en autos que la materialidad de la conducta atribuida pueda serle reprochada a la actora a título de dolo, toda vez que el análisis acerca del circuito de los cheques al que se alude en el anterior considerando no fue ponderado por el Tribunal Fiscal en su resolución, que implica la existencia de una valoración arbitraria y, consecuentemente, configura un supuesto de excepción que habilita a esta Cámara a revisarla. **En consecuencia la Cámara revoca la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación confirmando las multas sustentadas en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de procedimiento tributario.**

- ✓ **Comisión Arbitral. Régimen General. Sujeto sin Ingresos en la Jurisdicción. “Las Lomas S.R.L. c/Provincia de Tucumán (18/02/2015)”.** La firma expresa que su actividad es la comercialización de combustibles en la ciudad de San Salvador de Jujuy y no realiza ninguna actividad en la Provincia de Tucumán, por lo que no corresponde estar inscripto en dicha jurisdicción ni en el Convenio Multilateral. Además, que el sólo hecho de comprar combustible a un proveedor radicado en la Provincia de Tucumán y hacerse cargo del flete, no puede significar el ejercicio de una actividad gravada en la misma ni otorgar sustento territorial. Aclara que por esa razón en la declaraciones juradas del impuesto le otorga cero (0) como coeficiente unificado puesto que no tiene ingresos ni gastos en dicha jurisdicción. También destaca que dio de alta como contribuyente de Convenio a la Provincia de Tucumán con el sólo fin de evitar la percepción que le practicara su proveedor Refinerías del Norte S.A. (Refinor), que se vería incrementada por el hecho de no estar inscripto. Por último, afirma que el gasto de flete forma parte del costo de la mercadería comprada y, por lo mismo, es un concepto “no computable”, como lo establece el artículo 3° del C.M., situación contemplada para el Impuesto a las Ganancias y así consta en sus balances.

Por su parte, **la Provincia señala que cuando la recurrente da el alta de la jurisdicción de Tucumán implica el ejercicio de actividad gravada en la misma, es decir, reconoce que ha desarrollado una actividad sujeta a gravamen. Informa que se ha inscripto el 01/06/2004.**

Agrega que el carácter de contribuyente se encuentra acreditado al soportar gastos de flete por el traslado de la mercadería adquirida a un proveedor radicado en la Provincia de Tucumán, siendo la propia firma quien informa que Refinor le factura los productos adquiridos así como el flete para su traslado hasta su domicilio. **Recuerda que los gastos soportados en una jurisdicción denotan el ejercicio de actividad en ella, con el único requisito de que tengan relación con la actividad.** Agrega que los gastos de flete constituyen una erogación adicional que no se incorpora al costo de los productos adquiridos, resultando por lo mismo un gasto que se debe considerar a los fines del cálculo del coeficiente respectivo y así lo entendieron los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral en las resoluciones (CA) N° 41/2007 y (CP) N° 31/2008, caso este último análogo al de las presentes actuaciones.

Por último, la **Comisión Arbitral** observa que es el propio contribuyente quien reconoce expresamente el pago de los fletes que soporta por el traslado de las mercaderías desde la Provincia de Tucumán hasta la ciudad de San Salvador de Jujuy, donde se dedica, entre otras actividades, a la comercialización de combustibles. Sentencia que el gasto de flete es computable y que la erogación por el flete de compra es un gasto que es soportado en las jurisdicciones entre las cuales se realiza el transporte, tal como lo prescribe el artículo 15 de la R.G. N° 2/2014 (con fuente en la R.G. N° 07/2006) -50% para cada una de ellas-, **con lo cual se cumple con el requisito del “sustento territorial” en jurisdicción de la Provincia de Tucumán.**

Como conclusión de esta Resolución debemos tener cuenta dos cuestiones importantes:

- a) Que los gastos de flete por más que en la Contabilidad se incluyan en el costo de las materias primas adquiridas son computables a los fines del cálculo del coeficiente de gastos del convenio. Esto no es una novedad y es una doctrina clara de la Comisión Arbitral, la cual tienen es realmente compleja de llevar a la práctica dado los sistemas de costeo de las empresas.
 - b) Un simple gasto (en este caso un flete por compra de insumos) es revelador de “actividad” en una jurisdicción, por lo tanto, se puede dar el caso de que tributemos en jurisdicciones donde nunca tenemos ingresos y, en la realidad, donde nunca se ejerza actividad alguna, tal cual el caso bajo análisis. Si bien es una conclusión que va en contra del espíritu del Convenio y del mismo impuesto sobre los Ingresos Brutos, la doctrina de la Comisión Arbitral lo viene sosteniendo en sus resoluciones. Inclusive ante gastos de escasa significatividad, y que por su concepto a priori no ameritan el carácter de reveladores de actividad, también se aplica este criterio, siempre que exista algún vínculo con la actividad del sujeto. En la próxima resolución a analizar profundizaremos sobre el tema.
- ✓ **Comisión Arbitral. Régimen General. Ventas entre Ausentes y Gastos Computables. “Oligra S.A. c/Provincia de Misiones (18/03/2015)”.** Relacionada con la Resolución analizada en el punto anterior, en este caso la Oligra S.A. plantea que las ventas han sido celebradas entre presentes en el establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires y el criterio de asignación de ingresos procede en función del lugar de entrega. Además, considera que el ajuste fiscal parte de cuestiones no probadas y/o mal valoradas, por cuanto es falso que las ventas se realizan entres ausentes por la sola circunstancia de que clientes de Misiones pagan por anticipado las operaciones realizadas con los mismos. Agrega alegando que el pago no perfecciona la venta comercial sino que es la entrega del producto lo que determina la plena y acabada realización de la operación, caso contrario, señala que se llegaría al absurdo de afirmar que cuando el pago es posterior por existir cuenta corriente, la venta no se produjo. Manifiesta que no cuenta con oficinas de venta, representantes o establecimientos permanentes en ninguna

parte del territorio de la República Argentina por fuera de la Provincia de Buenos Aires, ni ofrece ni se perfeccionan ventas por teléfono. Además, agrega que la empresa sólo tiene cuenta en el Banco de la Nación Argentina, sucursal Quilmes, Provincia de Buenos Aires, pero no tiene ninguna cuenta abierta en Misiones, por lo que los gastos por comisión del servicio son atribuibles a la entidad de Buenos Aires.

Por su parte, **Misiones** señala que se encuentra acreditado que la empresa Oligra S.A. realiza **gastos computables** y no computables que de conformidad a las disposiciones de los artículos 3º y 4º del C.M. son soportados en la jurisdicción, no sólo por tener clientes en distintas localidades de la provincia, sino **porque está acreditado el pago de comisiones bancarias, otros gastos bancarios e impuestos nacionales devengados en virtud de depósitos en efectivo realizados por sus clientes en sucursales del Banco Nación Argentina radicadas en Misiones**, correspondientes a pagos anticipados de facturas de ventas realizadas a clientes con domicilio en Misiones, demostrativas del ejercicio de actividad en la jurisdicción. Afirma que es irrelevante el lugar de pago de las comisiones bancarias, que ocurre en la localidad donde se materializa el débito en la cuenta bancaria, pues siguiendo los postulados del artículo 4º del C.M. interesa el lugar de procedencia o lugar geográfico donde se devenga el pago.

También el Fisco agrega que es la propia recurrente quien en su sitio web informa: ... *“El interior del País es cubierto por medio de representantes. Adoptamos esta figura por considerar que es la más apropiada en términos de agilidad en la presentación de los productos. El representante es un vendedor libre, que generalmente tiene años en la zona donde actúa y esto le permite cierta ascendencia con el cliente que en definitiva redundará en el volumen de venta”*, tal como surge del Acta de Constatación Notarial de la Escribanía de Gobierno de la Provincia de Misiones.

En cuanto a la atribución de ingresos, indica que el fisco ha probado que existen pedidos telefónicos, pedidos previos cuyos números se consignan en facturas y remitos. En consecuencia, existen "ventas entre ausentes" y por lo tanto deviene de estricta aplicación el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral, que determina que en tales supuestos los ingresos brutos deben atribuirse al domicilio de los adquirentes.

Finalmente la Comisión Arbitral observa de los antecedentes aportados (en particular la propia admisión de la empresa que reconoce que opera con representantes), **el sustento territorial se encuentra acabadamente cumplido a través de los gastos de los representantes de venta, de los gastos de teléfono y de la página web de la empresa, todo lo cual demuestra el efectivo desarrollo de actividad en el ámbito de la Provincia de Misiones.**

Agrega diciendo, que no cabe duda que si se diera por acreditado que la modalidad empleada por los clientes de Oligra para efectuar las compras de sus productos consistiese en realizar el pedido a través de correo electrónico, fax o por teléfono, la actividad de la firma encuadra en el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral. Que a su vez, el inciso b), última parte, del artículo 2º del Convenio Multilateral especifica cómo deben ser atribuidos los ingresos generados por las operaciones realizadas en las condiciones previstas en la norma precedentemente citada. Esto es, a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes. Que existen varios elementos aportados que dan cuenta de operaciones que se realizan mediante pedidos telefónicos (actas de constatación labradas a clientes de Oligra SA, **que describen la operatoria que consiste en realizar el pedido de manera telefónica, luego se efectuaba el pago mediante depósito en cuenta y posteriormente la mercadería era enviada al domicilio del adquirente, y los pagos se realizaban con anterioridad a la recepción de la mercadería**).

En suma, la Comisión resuelve que los ingresos provenientes de las operaciones que efectúa la firma deben asignarse a la jurisdicción del domicilio del adquirente.

Como conclusión de esta Resolución debemos rescatar la relevancia que tiene la información que se transmite por medio de la página Web Institucional. De hecho, por lo

que surge de los antecedentes, ese fue el principal elemento por el cual el Fisco de Misiones constató la eventual existencia de representantes. Además, sumado a la Resolución que analizamos anteriormente, una simple comisión bancaria da lugar al sustento territorial, de acuerdo a la doctrina actual de la Comisión, por más que consideremos que no es suficiente para exteriorizar actividad. Es más, en este caso Misiones suma para dar sustento territorial el Impuesto a los Débitos y Créditos bancarios por los depósitos realizados en la sucursal de Misiones del Banco Nación (algo que no habíamos visto hasta la actualidad).

- ✓ **Comisión Arbitral. Exportación de Servicios. Gastos Computables. “Mercado Libre S.R.L. c/CABA (18/02/2015)”**. La empresa manifiesta que el Fisco sostiene que los gastos e ingresos derivados de las exportaciones de servicios son computables a los efectos de establecer el coeficiente unificado y, a su entender, esta interpretación es contraria a la normativa y la jurisprudencia de los Organismos de aplicación del Convenio. Agrega diciendo que al dictarse la R.G. (CA) N° 44/93, expresamente se afirmó que *“en tanto es decisión de todos los fiscos adheridos que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no recaiga sobre los ingresos provenientes de exportaciones, que éstos, así como los gastos correspondientes a ellos, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible”*. Además, a los fines de despejar cualquier duda respecto de la interpretación de la R.G. N° 44/93, la CA dictó la R.G. N° 49/94 donde se indicó que se *“han generado dudas respecto al cómputo de los ingresos y gastos provenientes de operaciones de exportación. Que es criterio de la Comisión Arbitral que dichos ingresos y gastos no deben considerarse para el cómputo de los coeficientes de atribución de base a las jurisdicciones”*. El contribuyente además argumenta que carece de sustento la afirmación del fisco en cuanto a que *“la normativa citada se dictó cuando existía consenso de no gravar las exportaciones de bienes, no haciendo referencia alguna a las exportaciones de servicios”*. Es claro que la resolución aludida no hace discriminación sobre exportaciones de servicios o de bienes; sólo dice que los ingresos y gastos provenientes de las exportaciones son no computables.

Por su parte, la representación de la Ciudad de Buenos Aires expresa la mencionada R.G. (CA) N° 44/93 determinó que *“el impuesto no recaiga sobre los ingresos provenientes de exportaciones, que éstos, así como los gastos correspondientes a ellos, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible”*. **Pero que en el caso de la CABA, la Ordenanza Fiscal aplicable en el año 1994, establecía en su artículo 94 inciso 12) la exención en el gravamen a las exportaciones de cosas. Del análisis de los antecedentes jurisprudenciales y normativos que dieron origen a la sanción por parte de la Comisión Arbitral de la R.G. N° 44/93 colige el fisco que, si bien la norma no hace especificación alguna al tipo de exportaciones de que se trata, la misma se halla vinculada a las exportaciones de bienes.**

Por último, la Comisión observa que la controversia consiste en la computabilidad a los efectos de la confección del coeficiente unificado del Convenio Multilateral, de la actividad de prestación de servicios que realiza la accionante en servicios brindados por la empresa a las demás ramas del grupo económico del exterior del país y que la Ciudad de Buenos Aires ha hecho saber que el ajuste practicado se refirió exclusivamente a los gastos relacionados con la actividad sin comprender a los ingresos. **Que al ser efectuados tales gastos (relacionados con exportaciones de servicios) por Mercado Libre en la República Argentina y, en particular, desde el ámbito desde la Ciudad de Buenos Aires, los mismos son soportados y deben ser asignados a esta jurisdicción.**

Conclusión: sin mayor detenimiento en los fundamentos, la CA admite que los gastos relacionados con exportaciones de servicios con computables. Veremos en próximas Resoluciones cual es el tratamiento que se le otorgan a los ingresos. Este podría interpretarse



CFR

Consultores

como el primer paso para considerar que la R.G. N° 44/93 sólo aplica a bienes, más allá que la presente Resolución no es terminante con respecto a este tema.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Impuesto al Valor Agregado. Confección y Declaración Jurada Vía Web. R.G. (AFIP) 3711 (B.O. 22/01/2015).** Recordamos que, de manera informal, funcionarios del fisco han aclarado que, por el momento, se encuentran excluidos del régimen por la totalidad de las operaciones quienes estén inmersos en alguna de las siguientes situaciones previstas en la norma, por ejemplo “Contribuyentes que realicen operaciones de exportación”. **Es decir, por ejemplo un sujeto que realicé sólo venta de bienes y no realice exportaciones (o cualquiera de las situaciones previstas específicamente en la Resolución) ingresa al régimen on-line de declaración del IVA.** Ahora, si realiza exportaciones, hasta el día de hoy, estaría fuera del régimen y debería seguir declarando sus operaciones bajo la plataforma del sistema SIAP. **Por último, recordemos que el régimen tiene vigencia para las declaraciones juradas que se presenten a partir del 1 de julio de 2015, más allá que el nuevo sistema ya puede ser utilizado a partir del 1 de febrero de 2015.**
- ✓ **AFIP. Sistema Integral de Retenciones Electrónicas. R.G. (AFIP) 3726 (BO 26/01/2015).** Dentro del servicio “Mis Retenciones” la AFIP incorporó la opción “Mis Certificados SIRE”, para que los contribuyentes puedan hacerse de los mencionados certificados.
- ✓ **AFIP. Nuevo Régimen de Información de Ventas y Compras. R.G. (AFIP) 3685 (BO 22/12/2014).** El lunes 4/5/2015 la Administración ha puesto a disposición el aplicativo que se deberá utilizar para dar cumplimiento al mencionado régimen de información. Recordemos que con la generalización del régimen de factura electrónico a todos los responsables inscriptos a partir del 1/07/2015, se amplió el universo de sujetos alcanzados por la presente Resolución General. Por otra parte, funcionarios de la AFIP afirmaron que no se prorrogará el régimen.
- ✓ **AFIP. Facturación Electrónica. Generalización del Régimen. R.G. (AFIP) 3749 (BO 11/03/2015).** Se generaliza el régimen de facturación electrónica (R.G. 2485) para los Responsables Inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado a partir del 1/07/2015. Por su parte, dentro del mismo Título I de la norma se deja sin efecto a partir de la misma fecha de la generalización el Régimen de Emisión de Comprobantes Electrónicos en Línea (RECEL), migrando a quienes usaban el mismo de oficio al Régimen de Emisión de Comprobantes Electrónicos (RECE). La AFIP por medio del canal de ABC de Consultas Frecuentes aclaró la continuidad del régimen de “Comprobantes en Línea”, más allá de la desaparición del RECEL.
- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas. Boletín Oficial del 1/06/2015.** Como mencionamos en todos nuestros informes el primer día hábil de cada mes la AFIP, de conformidad con la R.G. 3.640, publica una extensa lista de sujetos excluidos del Monotributo. Sugerimos como rutina tener en agenda la lectura de la misma ya sea que uno pertenezca al régimen o que tenga proveedores que lo utilicen. Además, si entendemos que esos sujetos pasarán a ser inscriptos a partir de su exclusión, los mismos quedarían inmersos en las obligaciones establecidas por la R.G. 3.685 relacionada con el nuevo régimen informativo de compras y ventas (en sustitución del CITI Compras y del CITI Ventas), la cual está vigente desde el 1/1/2015. Además, también estarán obligados a emitir facturas electrónicas a partir del 1/07/2015.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. ARBA. Plan Especial Compulsivo de Facilidades de Pago. Agentes de Cobro.** Tal cual expusieramos en nuestro Informe del mes de Abril por medio R.N. (ARBA) 16/2015 (FN 23/04/2015) se estableció un plan especial compulsivo de facilidades de pago de las deudas líquidas y exigibles que registren los contribuyentes de todos los tributos provinciales, mediante la intervención de **agentes de cobro** designados al efecto (**Bancos, Entidades Emisoras de Tarjetas de Crédito, Compañías de Seguro, de Energía Eléctrica, etc.**). Al respecto, se establece que se generará, de manera trimestral, una nómina de los

contribuyentes incluidos en el presente plan, la que será puesta a disposición de los interesados para su consulta a través del sitio web de ARBA (www.arba.gov.ar). Asimismo, los contribuyentes podrán solicitar su exclusión total o parcial del presente régimen a través del mencionado sitio web. El cobro de las deudas por parte de los agentes de cobro se hará efectivo con relación a los contribuyentes incluidos en la referida nómina a quienes los mismos presten servicios o les recepcionen depósitos o acreditaciones, sean personas físicas o de existencia ideal. Se encontrarán alcanzados por la primera etapa de implementación del plan los contribuyentes con deudas líquidas y exigibles correspondientes a los impuestos inmobiliario, básico y/o complementario y/o a los automotores, excepto el relativo a las embarcaciones deportivas o de recreación. La primera etapa será de aplicación a partir del 1/6/2015.

El día 22/05/2015 ARBA publicó en su página WEB el padrón de consulta de contribuyentes que registren deudas y han sido incluidos en el plan especial de facilidades de pago mediante la actuación de agentes de cobro. Pero, paradójicamente, el mismo día la Agencia emitió la R.N. (ARBA) 21/2015 por la cual se postergó (sin una fecha definida) la fecha de entrada en vigencia del régimen a solicitud de los agentes de cobro. En consecuencia, el 1/06/2015 no entra en vigencia este régimen de recaudación.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Sistema de Fiscalización Remota del Impuesto sobre los Ingresos Bruto (FIRE). R.N. (ARBA) 15/2015 (BO 20/04/2015).** Recordamos la vigencia de este sistema de control, que según lo informado por funcionarios del organismo, también cruzará bases con el Débito Fiscal del Impuesto al Valor Agregado declarado por los contribuyentes ante la AFIP. En esta primera etapa comprende: a) la notificación, en el domicilio fiscal electrónico, a contribuyentes y/o agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, del inicio de la fiscalización remota, por haberse detectado inconsistencias en el impuesto; b) la posibilidad de realizar el reconocimiento total o parcial de la pretensión fiscal por parte de los contribuyentes y/o agentes de recaudación, o bien, en su defecto, la presentación de la información de descargo que se estime necesaria; c) al recibir la citada notificación, los contribuyentes y/o agentes de recaudación deberán ingresar a la aplicación denominada "FIRE", disponible en el micrositio "Mi ARBA" en la página web de la ARBA; d) se dispone que los contribuyentes y/o agentes de recaudación del referido impuesto tendrán un plazo de 15 días hábiles administrativos contados desde la correspondiente notificación, a los efectos de reconocer, total o parcialmente, la pretensión fiscal o realizar la presentación de la información de descargo; f) transcurrido dicho plazo sin que el contribuyente y/o agente de recaudación efectivicen alguna de las dos opciones citadas, se considerará configurada la infracción por incumplimiento de los deberes formales cuyas multas están graduadas en el artículo 60 del Código Fiscal. Recordamos en este punto la necesidad/obligación (que ya existía) de revisar el domicilio fiscal electrónico como parte de la rutina del área de impuestos.