

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 11

Agosto 2015

### I. Objetivo del Informe:

- a) **Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.** Este mes, nuevamente han sido pocas las Resoluciones Generales emitidas por el Fisco Nacional y, también, a nivel Provincial, salvo por el caso de regímenes de facilidades de pago.
- 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.**

Dictamen de la Procuradora Laura Monti. Ingresos Brutos. Alícuotas Diferencias en Función del a Localización del a Fábrica. *“Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (15/05/2015).*

Corte Suprema de Justicia de la Nación. Recupero de IVA de Exportación. *“Molinos Río de la Plata c/AFIP” (25/08/2015)*

Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ajuste por Inflación. Impuesto a las Ganancias. *“Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI” (11/08/2015).*

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. Dedución Diferencias de Cambio. Impuesto a las Ganancias. *“Lexmark International de Argentina Inc. Sucursal Argentina c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo” (11/08/2015).*

Tribunal Fiscal de la Nación. Sala A. Dedución Diferencias de Cambio. Impuesto a las Ganancias. *“Sofrecom Argentina SA s/Recurso de Apelación” (9/06/2015).*

Tribunal Fiscal de la Nación. Sala C. Nulidad. Cumplimiento de los Requisitos de la Orden de Intervención. *“Padín, Ricardo Jorge s/Recurso de Apelación” (27/02/2015).*

- 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. Factura Electrónica. R.G. (AFIP) 3793/2015 (BO 10/08/2015). Se prorroga hasta el 31/3/2016 la obligación de emitir factura electrónica por parte de los responsables inscriptos que se encontraban obligados a partir del 1/7/2015** y de aquellos sujetos que independientemente de su condición en el gravamen también se encontraban obligados desde dicha fecha de acuerdo a la R.G. (AFIP) 3749 (Título I y III). También se prorroga hasta el 31/3/2016 la obligación de emitir factura electrónica por parte de los sujetos que realicen las siguientes operaciones (R.G. (AFIP) 3779): **a)** Operaciones relacionadas con los operadores del mercado lácteo por la "Liquidación Mensual Unica - Comercial Impositiva" (Resolución Conjunta (AFIP – S.A.GP.yA.) 3347 y 311/2012); **b)** Operaciones relacionadas con la comercialización de tabaco por el "Comprobante de Compra Primaria para el Sector Tabacalero" -RG (AFIP) 3382; **c)** Operaciones efectuadas por representantes de modelos, agencias de publicidad, de promociones, productoras y similares (R.G. (AFIP) 2863).

**Ahora bien, quienes hayan comenzado a facturar en forma electrónica no podrán volver a emitir facturas manuales (salvo casos de excepción), tal cual ha sido aclarado informalmente por funcionarios del Fisco.**

Por otra parte, la prórroga mencionada en este punto no afecta a las obligaciones que surgen de la R.G. (AFIP) 3685 (CITI Compras y CITI Ventas).

## III. Novedades Provinciales:

- ✓ **C.A.B.A. Compensación. R. (AGIP) 548/2015 (BO 14/08/2015).** Se reglamenta el procedimiento administrativo de compensación de saldos que se originen a raíz de una verificación fiscal en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, del cual surge una determinación del tributo a favor del Fisco y se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar, asimismo, a pagos improcedentes o en exceso por el mismo gravamen, a favor del contribuyente, **aun en el supuesto de que este último no hubiese solicitado la repetición (ver artículo 74 del Código Fiscal t.o. 2015).**
- ✓ **C.A.B.A. Regímenes de Recaudación sobre Acreditaciones Bancarias. R. (D.G.R.) 2020/2015 (BO 25/08/2015).** Se establece que se encuentran excluidos del régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, R. (DGR) 2355/2007, los importes que se acrediten como consecuencia de operaciones sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos y que se emitan en el futuro por la Nación, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades, como así también aquellos que correspondan a las rentas producidas por los mismos y/o a los ajustes de estabilización o corrección monetaria. Si bien la CABA sólo sigue la exclusión ya establecida por otras jurisdicciones, dado el volumen de los movimientos bancarios de este tipo en la Ciudad, esta norma adquiere una significatividad mayor que las expuestas en Informes anteriores.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. ARBA. Ingresos Brutos. Contribuyentes Directos. Presentación On-Line. R.N. (ARBA) 39/15 (FN 5/08/2015).** Por medio de la norma de referencia se aprueba la séptima etapa del cronograma para la implementación del procedimiento de presentación a través de la Web de las declaraciones juradas y/o sus pagos correspondientes por parte de los contribuyentes directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos R.N. (ARBA) 41/2013 y 25/2014. Esto no incluye a los contribuyentes alcanzados por ARBAnet.

Se establece la obligatoriedad del mencionado procedimiento a partir del anticipo correspondiente al mes de julio para aquellos contribuyentes que al 1/7/2015 se encontraran inscriptos en ciertas actividades detalladas 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.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Plan de Facilidades de Pago. R.N. (ARBA) 40/2015 (FN 12/08/2015).** Se establece, hasta el 31/12/2015, un régimen especial de regularización de deudas de los contribuyentes provenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de Sellos, Inmobiliario Básico y complementario, a los Automotores, excepto el que alcanza a las embarcaciones deportivas o de recreación, **que no se encuentren en proceso de ejecución judicial, ni en instancia de fiscalización, de determinación o de discusión administrativa.** También se podrán regularizar las deudas de los Agentes de Recaudación, provenientes de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos, relativas a retenciones y/o percepciones no efectuadas. **Se dispone que estarán alcanzadas por el presente régimen las deudas del Impuesto Inmobiliario, a los Automotores y de Sellos vencidas entre el 1/1/2015 y el 31/7/2015 y las provenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos devengadas entre el 1/1/2015 y el 30/6/2015, correspondientes al impuesto, sus anticipos, accesorios y cualquier sanción por infracciones relacionadas.** Se establecen las siguientes formas de cancelación de las obligaciones regularizadas: a) al contado: con una bonificación del 10% para la regularización de deudas de los contribuyentes y sin bonificaciones respecto a las deudas de los agentes de recaudación; b) en hasta 3 cuotas mensuales, iguales y consecutivas: con un anticipo del 10% y sin interés de financiación; c) en hasta 6 cuotas mensuales, iguales y consecutivas: con un anticipo del 10% con un interés sobre el saldo del 0,5%.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Plan de Facilidades de Pago. R.N. (ARBA) 41/2015 (FN 12/08/2015).** Se rehabilitan los planes de regularización de deudas otorgados a partir del 1/1/2000 y cuya caducidad hubiera operado u opere hasta el 31/12/2015, cuando el importe correspondiente de los anticipos y/o cuotas, vencidos e impagos hasta dicha fecha, se cancele hasta el 1/1/2016.

**Cabe mencionar que las normas antes mencionadas, (40/2015 y 41/2015), complementan los planes de facilidades de pago establecidos por las Resoluciones Normativas (ARBA) 33, 34, 35 y 36 de 2015 (FN 01/07/2015), los cuales comprenden deudas devengadas hasta el 31/12/2014.**

- ✓ **Córdoba. Plan de Facilidades de Pago. Decreto 840/2015 (BO 19/08/2015), R.N. (DGR) 162/2015 (BO 19/08/2015) y R. (M.E.) 257/2015 (BO 19/08/2015).** Siguiendo el mismo criterio de la Provincia de Buenos Aires, se establece, hasta el 30/9/2015, **un régimen excepcional de facilidades de pago para la cancelación de tributos, sus actualizaciones, recargos resarcitorios, intereses por mora, multas y/u otros recursos adeudados, vencidos al 30/6/2015 y por los cuales se haya iniciado juicio ejecutivo o que se encuentren en proceso de ejecución fiscal administrativa con control judicial.** Se encuentran excluidas del presente régimen las deudas de los agentes de retención, percepción y/o recaudación correspondientes a recaudaciones practicadas y no ingresadas al Fisco, los importes derivados de la tasa vial provincial y las cuotas de los planes de facilidades de pago vigentes. Las obligaciones incluidas en el presente régimen excepcional de pago se podrán regularizar al contado o en hasta 6 cuotas para las obligaciones vencidas desde el 1/1/2015 y hasta el 30/6/2015, y en hasta 36 cuotas para las obligaciones vencidas hasta el 31/12/2014.
- ✓ **Mendoza. Plan de Facilidades de Pago. Decreto 1325/2015 (BO 12/08/2015) y R.G. (ATM) 57/2015 (BO 12/08/2015).** Hasta el 31/8/2015, se establece un plan especial de facilidades de pago, con reducción de intereses y multas, por deudas vencidas al 31/3/2015 del impuesto Inmobiliario, a los Automotores, sobre los Ingresos Brutos, de Sellos y Tasa de Justicia. Características: a) en el caso de Ingreso Brutos y Sellos las deudas podrán regularizarse en hasta 6 cuotas; b) la adhesión al presente régimen se podrá realizar incluso cuando las obligaciones se encuentren intimadas, liquidadas o determinadas, en procesos de determinación, en discusión administrativa o judicial, sometidas a juicios de apremio y/o incluidas en otros planes de pago; c) las deudas de los agentes de retención y/o percepción del impuesto



CFR

Consultores

sobre los ingresos brutos y de sellos podrán refinanciarse en hasta 3 cuotas; d) la modalidad de pago del presente régimen será el descuento por débito directo en cuenta bancaria.

- ✓ **Tucumán. Programa Aplicativo SIAPRE. R.G. (DGR) 99/2015 (BO 18/08/2015).** Se aprueba el programa aplicativo "Declaración Jurada SiAPre - Versión 4.0 Release 3", que será de uso obligatorio para las presentaciones que se efectúen a partir del 1/9/2015. Recordemos que Tucumán se apartó del Si.Fe.Re a los fines de la liquidación de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siendo el SIAPRE el aplicativo de uso obligatorio.
- ✓ **Salta. Mera Compra. Decreto 2630/2015 (BO 7/08/2015).** Se amplía el plazo de la exención del pago del Impuesto a las Actividades Económicas a la mera compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales realizada en la Provincia de Salta, para ser industrializados o vendidos fuera de la Provincia (Decreto 2151/2015), el que será retroactivo al 1/1/2015 hasta el 31/12/2015 debido al estado crítico del sector agropecuario.
- ✓ **La Pampa. Regímenes de Recaudación. Riesgo Fiscal. R.G. (DGR) 23/2015 (FN 5/08/2015).** Se establece distintos niveles de categorización de riesgo fiscal que será aplicable a los contribuyentes y/o responsables de los gravámenes que recauda, de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus deberes y obligaciones fiscales. Se fijan 5 categorías, que reflejan en grado creciente la probabilidad de que la Dirección General de Rentas disponga planes de acción de fiscalización, verificación y control, como así también planificar medios, canales o acciones de cobranza, establecer alícuotas de percepción, retención, pagos a cuenta o porcentajes de no retención/percepción de los contribuyentes o responsables. Los contribuyentes y/o responsables podrán consultar en la página de internet de la DGR el nivel de riesgo en el que se encuentran enmarcados, pudiendo efectuar reclamos respecto al encuadre realizado por el Organismo.

#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa:

- ✓ **Procuración General de la Nación. Ingresos Brutos. Dictamen "Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (15/05/2015)". Dra. Laura Monti.** El contribuyente demanda a la Provincia de Santa Fe, con el objeto que se **declare ilegítima e inconstitucional** de la pretensión del Fisco de exigir el pago de una diferencia en concepto del impuesto de referencia, por considerar que la actividad que realiza el laboratorio, en el ámbito de la provincia es de comercialización (gravada al 3,5%) y no de elaboración (1% y 2% de acuerdo a los bienes). La postura de la API se basa en que Bayer S.A. no posee planta industrial en la provincia.

En primer lugar, la Procuradora admite la competencia de la CSJN. Luego plantea que el remedio procesal elegido por la actora es el adecuado, puesto que existe una controversia definida, concreta, real y sustancial en la cual se evaluará la constitucionalidad o no de las normas cuestionadas. Además, hay un acto en ciernes, como lo es la Determinación de Oficio.

Por último, yendo al fondo de la cuestión, plantea que **es improcedente la pretensión de Santa Fe de exigir el pago del tributo aplicando la alícuota del 3.5%, toda vez que la actividad de Bayer es industrial, siendo inconstitucional que se pretenda distinguir entre las plantas fabriles radicadas en la Provincia o fuera de ellas.** Esto es así puesto que el **artículo 75, Inciso 13, de la Constitución Nacional**, confiere sólo al Congreso Nacional la competencia de reglar el comercio entre las provincias y con Estados extranjeros (**clausula comercial**). Esto se ratifica en el artículo 126 de nuestra Carta Magna, por medio del cual se prohíbe a las provincias "expedir leyes sobre comercio o navegación interior o exterior". Todo esto se relaciona con las restantes disposiciones destinadas a impedir los obstáculos a la libre circulación económica (artículo 9, 10 y 11).

**En consecuencia, "al excluir de la exención a las actividades industriales cuando ellas se desarrollen en plantas fabriles situadas fuera de la provincia, la demandada ha pretendido ejercer facultades que son propias, exclusivas e indelegables de las autoridades**

**nacionales, en tanto ha intentado torcer las corrientes naturales del comercio en su propio beneficio (art. 75, inc. 13°) instaurando una suerte de aduana interior vedada por la Constitución (arts. 9° a 12°) para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio. Por lo tanto se hace lugar a la demanda”.**

Si bien debemos esperar el fallo de la Corte, este antecedente tiene un gran valor en sí mismo por tratar, de forma contundente, el fondo de la cuestión y, además, porqué se comienza a delinear una jurisprudencia que parte del fallo “**Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Buenos Aires s/ Acción Declarativa**”, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 16 de diciembre de 2014, y la medidas cautelares otorgadas, también por nuestro Máximo Tribunal, en las causas “**Harriet y Donnelly S.A. c/ Provincia del Chaco s/ Acción Declarativa**” (24/02/2015) y “**Droguería del Sud S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa**” (2/06/2015). Es destacar que, analizando los hechos en cada una de las causad mencionadas, en antecedente de Bayer SA, una vez emitida la sentencia de la Corte, podría ser el de más amplio alcance, inclusive aplicable a empresas de consumo masivo que están en la misma situación.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Recupero de IVA de Exportación. “Molinos Río de la Plata c/AFIP” (25/08/2015).** La sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en los Contencioso Administrativo y el juzgado de primera instancia ratificaron la posición del Fisco de rechazar sendas solicitudes de reconocimiento de Crédito Fiscal de IVA relacionado con exportaciones. La posición de AFIP se fundó, en considerar que los proveedores que surgían de la facturación examinada no habían realizado las operaciones de venta de cereales allí expresadas en atención a la **ausencia total de capacidad operativa, económica y financiera** para llevarlas a cabo, lo que impedía considerar que aquellos resultasen los generadores genuinos del crédito fiscal que la empresa actora solicitaba en devolución.

El Tribunal de Alzada planteo que la prueba aportada por la empresa actora no permitía acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas en autos, máxime cuando los hechos verificados por el Fisco respecto de los proveedores observados no habían sido cuestionados por la actora, en particular la falta de capacidad económica.

Finalmente la Corte falla diciendo que “*resulta inaceptable la postura de la apelante en cuanto pretende el recupero del impuesto facturado mediante la exclusiva acreditación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por el régimen de reintegro de IVA para exportadores*”. En efecto, agrega, “*recordar que esta Corte ha sostenido recientemente que a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (“Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/DGI”, sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, **mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente** (“ADM Argentina S.A. c/ EN - AFIP - DGI”, de la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas. En consecuencia se resuelve en favor del Fisco”.*

Como siempre, en estos casos estamos en presencia de temas de hecho y prueba (más que nunca ratificado por la Corte) y es muy limitado lo que surge de la lectura del fallo para poder entender cabalmente que ha sido aportado por la actora a la hora de probar la efectiva existencia de las operaciones. Ahora bien con esta causa, y contradiciéndonos con nuestra opinión al momento de exponer en particular el fallo “**ADM Argentina**” (ver Informe Abril 2015), nos preguntamos: **¿No nos estamos alejando de la doctrina del fallo “Bildown SA” (27/12/11), más recientemente ratificado por el fallo “Molinos Río de la Plata c/ AFIP DGI”**



CFR

Consultores

(14/10/2014)? ¿Llego la hora de tener que acreditar, más allá del cumplimiento de todas las formalidades de una operación de este tipo, la capacidad económica de nuestros proveedores? Esperamos que los interrogantes planteados sean sólo producto de la debilidad de nuestra comprensión de las cuestiones de hecho y prueba que surgen del fallo.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ajuste por Inflación. Impuesto a las Ganancias. “Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI” (11/08/2015).** La Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo había hecho lugar a la acción de repetición promovida por la actora por los años 2002, 2003 y 2004 y dispuso que los intereses aplicables son del 0,5% mensual (cuestión controvertida también). Para ello, citó el fallo Candy y el peritaje contable por medio del cual se acreditó que el impuesto era confiscatorio. Es de destacar que Consolidar demostró que sin la aplicación del ajuste por inflación la utilidad impositiva del ejercicio 2002 era de \$ 4.192.835,34, mientras que aplicando la mentada deducción surgía un quebranto de \$ 28.815.516,12. Por lo tanto, dicho quebranto lo podría haber utilizado contra el impuesto determinado de los años posteriores (2003 y 2004).

**La Corte**, como era de esperar, con respecto al año **2002 ratifica la jurisprudencia Candy** (en este caso sin mayores análisis desde lo numérico) y, por lo tanto, la procedencia de la repetición.

Con respecto al cómputo del quebranto para los años **2003 y 2004, en el considerando 8º, cita el fallo “Estancias Argentinas El Hornero S.A.”** por medio del cual se estableció que **“los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente Candy por la sencilla razón de que, en tal supuesto, no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravada.** Continúa diciendo, nuestro Máximo Tribunal, que **“la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente Candy, lo es al solo efecto de evitar una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital ..... lo que en las circunstancias del caso de autos, y en lo referente al ejercicio 2002, se traduce en admitir que el pago del impuesto fue hecho sin causa (y que procede su repetición), pero no se deriva de ello el reconocimiento de un quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otros ejercicios fiscales (CSJN – “Alubia S.A. c/ AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición”, fallada el 4 de noviembre de 2014)”**.

En consecuencia, la Corte revoca parcialmente la sentencia de Cámara declarando la improcedencia de la repetición en lo relativo a los ejercicios fiscales 2003 y 2004, pues la pretensión tiene como sustento el menor tributo que se hubiese abonado a causa del cómputo del quebranto del ejercicio del año 2002.

Con respecto a los intereses ratifica la sentencia de la Cámara más allá de los agravios de expuesto por el Fisco en el sentido de que las sumas cuya repetición reconoce la sala provendrían de conceptos que no habrían sido abonados en efectivo, sino cancelados a través de compensaciones específicas. Con respecto a este punto la Corte se limita a decir, que el planteo del fisco ha sido introducido en forma extemporánea desde el punto de vista procesal y, por lo tanto, no es admisible. En consecuencia, no analiza el fondo del tema de las compensaciones.

**Del fallo nos parece relevante la jurisprudencia, ya consolidada por la CSJN, en cuanto a la improcedencia de la aplicación de la doctrina Candy ante la existencia de quebrantos.** Comprendemos el concepto que la Corte está reiterando desde el punto de vista de la aplicación del “principio de no confiscatoriedad”, pero en los hechos el perjuicio económico para el contribuyente, por no deducir el ajuste por inflación, existe más allá de la existencia o no de un quebranto. En consecuencia, esto nos obliga a revisar cual es el remedio procesal adecuado ante para este tipo de situaciones, saliendo de la doctrina Candy. En el fallo Consolidar, y de la lectura de los números en cuestión, esta situación queda palmariamente expuesta.

- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. Deducción Diferencias de Cambio. Impuesto a las Ganancias. “Lexmark Internacional de Argentina Inc. Sucursal Argentina c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo” (11/08/2015).** El Tribunal Fiscal revocó la determinación de la AFIP por medio de cual se impugnó la deducción de ciertos intereses y diferencias de cambio por saldos impagos sobre pasivos de moneda extranjera, por considerar que se trataban, en realidad, de aportes de capital (artículo 2 Ley 11.683 – realidad económica).

En cuanto a los hechos el Fisco había manifestado que en el 2001 la actora había realizado importaciones de bienes de cambio de sus sociedades vinculadas “Lexmark International Inc. (“Lexington”)” y “Lexmark International de Uruguay (“Lexmark Uruguay”)”, operaciones las cuales tenían las siguientes características: a) la calidad de empresas vinculadas de las partes involucradas; b) la ausencia de plazos para la cancelación de las deudas; c) la inexistencia de intereses moratorios o convenios de refinanciación; d) la falta de garantías especiales teniendo en cuenta los montos en cuestión y e) la **vocación de permanencia de los fondos**, ya que los acreedores no esperaban su devolución ni habían efectuado reclamo alguno.

Es importante destacar, en este caso, que le contribuyente acreditó el nacimiento de la deuda (mayormente importación de impresoras) y la cancelación de las mismas, más allá de la falta de existencia de plazos e intereses por mora.

Por su parte el Tribunal, en su sentencia, manifiesta que el Fisco Nacional basó su postura en una serie de presunciones tales como la **“vocación de permanencia”** de los fondos, **que no podían ser admitidas pues se le otorgaría al organismo recaudador el privilegio de alegar una simple sospecha acerca de la existencia de fraude para obligar a los interesados a probar en contrario. En esa misma línea, aseveró que el Fisco no había logrado desvirtuar la información contable registrada por la contribuyente ni demostrar que los pasivos impugnados representaran en realidad aportes de capital.**

La Cámara en su sentencia plantea que el Tribunal fundó su resolución en la información exteriorizada en los Estados Contables y en la prueba pericial por medio de la cual se demostró que se trataba de simples pasivos comerciales. Además, agrega que no basta con enunciar los indicios de una presunta simulación sino que resulta necesario que el Fisco aporte pruebas que la demuestren, siendo en el caso de referencia insuficientes para confirmar su tesis y calificar las deudas comerciales como aportes de capital. **Más aún cuando dichas deudas fueron canceladas, circunstancia que contradice la vocación de permanencia de los fondos a la que refiere la AFIP y que caracteriza a los aportes de capital.** Agrega que *“la inobservancia de determinadas formalidades contractuales (esto es, la constitución de garantías o avales bancarios, la estipulación de plazos especiales de pago, el pacto de intereses moratorios) no alcanza a desvirtuar la existencia de las operaciones de compraventa celebradas por la actora con sus sociedades vinculadas puesto que, la tesis contraria importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica consagrado en el artículo 2º de la Ley 11.683”*. En consecuencia, se desestima el recurso de apelación interpuesto por la AFIP.

La relevancia del fallo, el cual recomendamos su lectura completa, **en particular en lo que hace al análisis del principio de realidad económica**, es que pone un límite al Fisco en su constante tendencia de recalificar como aportes de capital los pasivos “intercompany”. Es importante resaltar que, en este caso, tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara otorgan una especial relevancia a la cancelación de los pasivos, por más que se haya realizado en años posteriores, sin garantías y sin el pago de un interés por pago fuera de término.

- ✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala A. Deducción Diferencias de Cambio. Impuesto a las Ganancias. “Sofrecom Argentina SA s/Recurso de Apelación” (9/06/2015).** En cuanto a los hechos se señala que mediante un contrato denominado **“Convención de Gestión de Tesorería”** con fecha 28 de marzo de 1996, “Sofrecom S.A.” (Casa Matriz de Francia) asumió

el compromiso de prestar a "Sofrecom Argentina" los fondos necesarios para hacer frente a la expansión de la actividad comercial desarrollada por la empresa en la República Argentina en el rubro de las telecomunicaciones. A lo largo de los años la sociedad tomó fondos de su vinculada, los cuales registró como pasivos, cancelando algunos y capitalizando otros. Por su parte, el Fisco, basado en el principio de realidad económica, manifiesta que se está ante la existencia de aportes de capital y, en consecuencia, impugna la deducción de los intereses y diferencias de cambio de los períodos fiscales 2004 a 2006. **Se vuelve, tal cual lo expuesto en el fallo Lexmark al concepto de "vocación de permanencia de los fondos remesados por la Casa Matriz".**

El **Tribunal Fiscal**, al momento de analizar el caso, en primer término analiza el **"principio de realidad económica"**, planteando que el mismo **debe ser utilizado por el Fisco con el máximo cuidado para no caer por vía interpretativa en la creación de hechos imponibles que niega el contribuyente haber realizado. Se debe determinar si en el caso concreto las formas jurídicas utilizadas "no son manifiestamente" las que el derecho privado ofrezca y autorice para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente**, para lo cual debe tenerse presente no sólo el texto de la norma sino las circunstancias fácticas del hecho. **Es un principio que el fisco sólo puede aplicar de forma excepcional, cuando las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente son radicalmente inapropiadas.**

Yendo al fondo de la cuestión, el cual es mucho más complejo que en el caso Lexmark, en particular por la capitalización de una parte de los pasivos, el Tribunal expresa en su sentencia que *"la recurrente ha logrado acreditar tanto el nacimiento como la extinción de la deuda originada con la casa matriz, toda vez que tal obligación se ha cumplido"*. Agrega diciendo que *"en tal sentido, la prueba pericial producida es contundente en cuanto tanto el origen de las deudas como la cancelación de los pasivos computados por la recurrente se encuentran registrados en los libros contables"*. También analiza que el interés pactado con la Casa Matriz no es superior al que se hubiera pagado a un sujeto independiente.

Por último, **al momento de analizar los préstamos capitalizados, tampoco se comparte el argumento del Fisco. Se expresa que "en consonancia con lo sostenido por la propia AFIP-DGI en el Dictamen (DAT) 21/06 y la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando 489/2005, de los documentos que respaldan los pasivos en cuestión, y que por otra parte no fueron impugnados por el Fisco Nacional, surge que, más allá de la posterior capitalización de los fondos recibidos, la intención primigenia de las partes fue la de instrumentar un préstamo. Dicha situación surge palmaria por la existencia de intereses pagados y el devengamiento de tales conceptos u otros accesorios, siendo en este caso adecuada la figura utilizada a la situación real, lo cual toma Inoficioso Invocar el principio de la realidad económica"**.

Por supuesto, siguiendo con el antecedente Lexmark se falla a favor del contribuyente.

Este fallo, el cual complementa el fallo anteriormente expuesto, nos permite volver a analizar en detalle el principio de realidad económica y los límites que tiene el propio fisco para su aplicación ante casos concretos.

- ✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala C. Nulidad. Cumplimiento de los Requisitos de la Orden de Intervención. "Padín, Ricardo Jorge s/Recurso de Apelación" (27/02/2015).** Más allá de otros temas tratados en el fallo (cuya cuestión de fondo estaba relacionada con el Impuesto al Valor Agregado), nos parece relevante la nulidad de la causa que se plantea ante deficiencias en la Orden de Intervención. El tribunal plantea que se debe exigir (no solicitar) la orden de fiscalización previo a cualquier intervención fiscal, por medio de la cual se comunica mediante un formulario oficial, firmado por el funcionario que ordena la apertura, precisa el alcance, en cuanto a los tributos y períodos a fiscalizar, para dar la posibilidad a los contribuyentes y responsables de que puedan ejercer sus derechos, toda vez que las facultades del ente



recaudador deben llevarse a cabo en el marco otorgado por la ley, para que la cuota de discrecionalidad de que goza la Administración no se transforme en arbitrariedad. Agrega en la sentencia, el Dr. Urresti, diciendo que **en el caso de autos la Orden de Intervención, sólo consigna el nombre y apellido del agente que tendrá a su cargo la inspección como los de aquél que tendrá a cargo la supervisión de la misma, mencionando como objeto "la verificación de los libros, anotaciones, papeles y documentos, a efectos de corroborar información obrante en este organismo. En consecuencia la O.I. N° 250.242 no cumple con lo dispuesto en la Instrucción General (AFIP) N° 136/1998 (de cumplimiento obligatorio para los funcionarios y agentes fiscales) y a la luz de la jurisprudencia y doctrina, corresponde declarar su nulidad, así como las de las actuaciones posteriores llevadas a cabo en virtud de aquélla, incluso de la determinación de oficio apelada en autos.** Por lo tanto, no se entra en el fondo del asunto ante la nulidad de la Orden de Intervención.

No está demás, más en la era de las fiscalizaciones electrónicas, detenernos unos minutos a analizar las órdenes de intervención que recibimos a la luz de la I.G. (AFIP) N° 136/1998, puesto que muchas veces en la práctica, son carentes de algunos de sus elementos esenciales, cuestión que soslayamos en nuestros escritos dado el tiempo transcurrido hasta el momento de la apelación y por el contacto constante con los funcionarios a cargo de la fiscalización y de la Determinación de Oficio.

#### V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Impuesto al Valor Agregado. Confeción y Declaración Jurada Vía Web. R.G. (AFIP) 3711 (B.O. 22/01/2015).** Recordamos que está vigente el régimen desde los vencimientos acaecidos a partir del 1/07/2015. Como era de esperar el primer día de vencimiento del IVA del mes de Junio/2015 el sistema de la AFIP colapso durante una parte importante de la jornada, obligando a muchos contribuyentes a presentar el F731 (SIAP) y proceder al pago como lo venían realizando en los meses anteriores. Ante esto el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ha remitido una nota a la AFIP, mediante la cual se solicita que se admita la liquidación del impuesto a través del aplicativo en base SIAP (F.731) con el objeto de dar cumplimiento a las presentaciones citadas y evitar las sanciones correspondientes establecidas en la ley de procedimiento. Un tema adicional, con respecto a las presentaciones on-line es que si bien en principios los sujetos exportadores no están obligado a cumplir con la R.G. 3711, esto ha cambiado, puesto que en la primera pantalla de formulario on-line, pregunta si se han efectuado exportaciones en el mes que se liquida. Bajo este concepto un sujeto que exporta, pero no todos los meses, debería utilizar un sistema para los meses que exporta y otro (el on-line) en los meses que no efectúa este tipo de transacciones.
- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas. Boletín Oficial del 1/09/2015.** 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 o, por medio de la prórroga de la RG (AFIP) 3793, 31/03/2016.
- ✓ **Ley de Medios (26.522). Limite a la Deducción de Gastos de Publicidad. Artículo 83.** Recordamos, en especial a las empresas que tienen una activa utilización de medios de comunicación audiovisuales a los fines de la realización de sus actividades de marketing (ej. empresas de consumo masivo), que a partir de la existencia del registro por medio del cual las señas se tuvieron que inscribir como nacionales o extranjeras (en función al contenido de

producción de las mismas) está plenamente vigente el límite a la deducción de este tipo de gastos establecido por el artículo 83 de Ley antes mencionada.

- ✓ **Comisión Arbitral. Identificación de los Contribuyentes por su Número de CUIT. RG (CA) 3/2015 (BO 28/07/2015).** A partir del 1/11/2015 los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos que tributen bajo el régimen de Convenio Multilateral serán identificados con el número de CUIT y deberán considerar también los dígitos asignados a cada jurisdicción sede que se asignan entre 901 y 924. Quienes hayan obtenido su número de inscripción ante el Convenio Multilateral con anterioridad al 1/11/2015 serán identificados de oficio dentro del sistema Padrón Web con el número de CUIT junto a los dígitos que identifican su jurisdicción sede. **La Comisión Arbitral de Convenio Multilateral aclaró, por medio de su página web, que no será necesaria la reimpresión de facturas que contengan el actual número de inscripción, ya que en ellas está identificado el número de la CUIT que identifica a los contribuyentes convenientemente.**