

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 12

Septiembre 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 no han habido Resoluciones Generales (relevantes) emitidas por la AFIP y han sido pocas las emitidas por los Fiscos Provinciales.
- 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.** Es destacar la escasa publicidad de Dictámenes por parte de la AFIP, inclusive por medio de su Boletín Mensual (el cual utilizamos de base de consulta), por lo tanto, este mes nos limitaremos al análisis de la Jurisprudencia Judicial. Analizamos los siguientes fallos:

CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. *“Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (01/09/2015)”*. Con respecto a este fallo también se efectúa una correlación con las sentencias y dictámenes emitidos, en el último año, por nuestro Máximo Tribunal.

CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. *“YPF SA c/Provincia del Chubut s/acción declarativa de certeza (15/09/2015)”*.

CSJN. Impuesto a las Ganancias. Criterio de lo Devengado. Impuesto a las Ganancias. *“Cía. de Radiocomunicaciones Móviles S.A. cl DGI (1/09/2015)”*

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. Ajuste por Inflación. *“Central Piedra Buena S.A. c/ AFIP – DGI (16/07/2015)”*.

Juzgado Federal de Córdoba. Ajuste por Inflación. *“Bodegas Esmeralda S.A. c/ AFIP-DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad (18/08/2015)”*.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. Impuesto al Valor Agregado. Facturas Apócrifas. *“Betco SA c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo (27/08/2015)”*.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala I. Presunciones de Defraudación. *“Donoso Aguilar Graciela c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo (06/08/2015)”*.

Cámara Federal de Apelaciones de la Ciudad de Posadas. Cancelación de la CUIT. *“Zeta Tre SA c/AFIP-DGI s/Amparo (3/07/2015)”*.

- 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:

- ✓ **Nación. Prórroga del Blanqueo de Moneda Extranjera. Decreto (PEN) 2008/2015 (BO 30/09/2015).** Se prorroga el blanqueo de moneda extranjera hasta el 31/12/2015.

## III. Novedades Provinciales:

- ✓ **CABA. Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación Bancaria. R. (DGR) 2177/2015 (BO 2/09/2015).** Se establece la exclusión del régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para los contribuyentes sujetos a las normas del Convenio Multilateral (Resolución del Ministerio de Hacienda N° 816/2007), a 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 los ajustes de estabilización o corrección monetaria. Esto se complementa la R. (DGR) 2020/2015 (BO 25/08/2015), comentada en nuestro Informe N° 11.
- ✓ **Buenos Aires. Ingresos Brutos. Contribuyentes Directos. R.N. (ARBA) 49/2015 (F.N. 30/09/2015).** Se aprueba la octava 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, excepto los incluidos en el régimen ARBAnet. Se establece la obligatoriedad del mencionado procedimiento a partir del anticipo correspondiente al mes de septiembre para aquellos contribuyentes que al 1/9/2015 se encontraran inscriptos en ciertas actividades, entre las que destacamos: actividades primarias, construcción, compraventa de vehículos, reparación de vehículos, venta en comisión o consignación.
- ✓ **Buenos Aires. Ingresos Brutos. Régimen de Promoción del Empleo. Ley 14.739 (BO 15/09/2015).** Los empleadores de personas declaradas judicialmente víctimas del delito de trata de personas o sus delitos conexos podrán computar como pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos el equivalente al 50% de las remuneraciones nominales que estos perciban. Este beneficio se suma al existente para quienes contraten personas con discapacidad y de quienes revistan la categoría de tutelados o liberados del sistema penitenciario provincial. Al respecto, para su otorgamiento, en el caso de contribuyentes empleadores de víctimas del delito de trata de personas o delitos conexos, se deberá contar con la autorización de la persona damnificada, protegiéndose la intimidad y confidencialidad de la información.
- ✓ **Córdoba. Regímenes de Recaudación. Agentes. R. (SIP) 19/2015 (BO 11/09/2015).** Por medio de la presente norma se incorporan sujetos a la nómina existente de agentes de recaudación del régimen general de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Como siempre en estos casos, recomendamos la lectura de la nómina, en especial porque se trata de sujetos con sede o plantas industriales ubicadas fuera de la provincia de Córdoba.
- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación Bancaria. R.G. (DGR) 105/2015 (BO 17/09/2015).** Se modifica el régimen de la R.G. (DGR) 80/2003, introduciendo cambios en la tipificación del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. Regímenes de Percepción. R.G. (DGR) 106/2015 (BO 17/09/2015).** Se vuelve a modificar la R.G. (DGR) 86/2000, suprimiendo ciertas expresiones y aclarando que quienes verifiquen el hecho imponible en el ámbito de la Provincia de Tucumán, o fuera de esta con domicilio en la jurisdicción, revisten el carácter de agentes y/o sujetos pasibles de percepción, según corresponda.
- ✓ **Salta. Ley Impositiva. Ley 7889 (BO 23/09/2015).** Se establece la alícuota del 15‰ para la producción primaria efectuada en la Provincia (excepto petróleo crudo y gas natural) en su primera etapa de comercialización, en tanto las operaciones no se realicen con consumidores finales.
- ✓ **Chaco. Planes de Facilidades de Pago. R.G. (ATP) 1848/2015 (FN 28/08/2015).** Se prorroga hasta el 31/10/2015 el plazo para el acogimiento al régimen de facilidades de pago, por el cual se podrán regularizar las deudas correspondientes a las obligaciones impositivas omitidas por períodos fiscales hasta el 31/12/2014.
- ✓ **Corrientes. Planes de Facilidades de Pago. R. (MHyFP) 339/2015, 340/2015, 341/2015 y 342/2015 (BO 9/9/2015).** Se extienden hasta el 31/12/2015 todos los planes de facilidades de pago vigentes. Recordamos que los mismos comprendía distintos tributos y cualquiera sea la etapa procesal (incluyendo judicial).
- ✓ **Catamarca. Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación Bancaria. R.G. (D.G.R.) 32/2015 y 33/2015 (FN 29/07/2015).** Sumándose al resto de las jurisdicciones (incluyendo recientemente la CABA), se establece que se encuentran excluidos de los regímenes de recaudación bancarios, para los contribuyentes incluidos en el régimen de Convenio Multilateral, 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 por estos producidos y/o a los ajustes de estabilización monetaria.
- ✓ **Tierra del Fuego. Régimen de Recaudación Bancaria. R. (DGR) 139/2015 (BO 30/09/2015).** Se modifica y se reemplaza la normativa correspondiente al régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre las acreditaciones bancarias, aplicable a quienes revistan la calidad de contribuyentes del impuesto en la Provincia de Tierra del Fuego, ya sea como Contribuyentes Locales, como así también a los sujetos a las normas del Convenio Multilateral. Se elevan las alícuotas aplicables sobre los contribuyentes locales del impuesto y **se disponen los parámetros aplicables a los fines de ser considerados como contribuyentes de riesgo**. Por otra parte, se establece que aquellos contribuyentes locales que registren saldos a favor como resultado de la aplicación del presente régimen, por un lapso de 3 anticipos, podrán solicitar la reducción temporal de la alícuota de retención.

#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa:

- ✓ **CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. “Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (01/09/2015)”.** **Competencia Originaria.** Teniendo en cuenta que el presente fallo ha tenido mucha publicidad a lo largo del mes de septiembre/2015, nos limitaremos a resumir los aspectos principales del mismo, su correlación con recientes antecedentes del Máximo Tribunal y algunos comentarios adicionales por parte nuestra. La Sociedad le solicita a la Corte, en competencia originaria, que se haga cesar el estado de incertidumbre en el que dice encontrarse frente a la pretensión de la demandada de aplicar alícuotas diferenciales más gravosas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la venta de equipos telefónicos y módems y por los servicios adicionales a la prestación del servicio de telefonía, por el hecho de que la empresa se encuentra radicada fuera de su territorio. En este punto es importante recordar que dada la división original que hubo en materia de telefonía, al

momento de la privatización del servicio por parte del Estado Nacional (década del '90), la actividad de Telecom en la provincia de Santa Fe es significativa. Por su parte, la jurisdicción sede es la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Manifiesta que el cuestionado tercer párrafo del artículo 6 de la Ley Impositiva Provincia y el artículo 1 del Decreto 2707/2012, colisionan con los artículos 8, 9, 10, 11, 16, 28, 31, 75, incisos 1, 10 y 13, y el artículo 126 de la Constitución Nacional. En consecuencia, la Provincia se excede en el ejercicio de sus potestades tributarias.

Además, la actora peticona el dictado de una medida cautelar de no innovar a fin de que se ordene a la demandada que se abstenga de reclamar por cualquier medio el ajuste impositivo y sus accesorios, así como de trabar embargos o cualquier otra medida precautoria, hasta tanto recaiga sentencia definitiva. **También requiere expresamente que el Tribunal aclare que la referida prohibición (cautelar) alcanza a cualquier forma indirecta de coerción para la percepción del ajuste reclamado, como por ejemplo, la negativa por parte del ente recaudador a expedir o levantar el bloqueo de la "Constancia de Cumplimiento Fiscal" o su bloqueo, necesaria para poder participar en compras, licitaciones, contrataciones y para realizar cualquier gestión con el Estado local (R.G. (API) 19/11), o la negativa de la provincia de cumplir los pagos adeudados por contrataciones ya efectuadas, en la medida en que esa conducta se funde en la falta de pago del ajuste objeto de discusión.**

Recordemos que Telecom es un proveedor importante de la Estado Provincial, con lo cual este último tenía a su disposición una gran cantidad de medidas oblicuas para torcer el reclamo de la actora, dado el perjuicio económico que le podría acarrear, por ejemplo, el no emitir una Constancia de Cumplimiento Fiscal o, directamente, no proceder al pago por los servicios de comunicaciones prestados. En consecuencia, esta solicitud de una medida cautelar realmente amplia tiene un gran valor para el accionante.

**Por su parte, nuestro Máximo Tribunal resuelve admitir la competencia originaria y hacer lugar, mientras se trata el fondo del asunto, a la medida cautelar con las características planteadas.**

Este antecedente, y sólo analizando el último año de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, lo podemos enmarcar dentro de la siguiente familia de fallos, todos analizados en nuestros Informes, los cuales están disponibles en nuestra página de Internet:

CSJN. Impuesto de Sellos. "Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza (16/12/2014)". Analizada en nuestro Informe N° 6.

CSJN. Ingresos Brutos. "Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco s/ acción declarativa de certeza (24/02/2015)". Analizada en nuestro Informe N° 6

CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. "Droguería del SUD S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (02/06/2015)". Analizada en nuestro Informe N° 9

Procuración. Ingresos Brutos. Dictamen "Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (15/05/2015)". Dra. Laura Monti. Analizada en nuestro Informe N° 11

De todos los antecedentes mencionados el que mayor impacto fiscal tiene, por que tiene la potencialidad de involucrar a todo el sector de Consumo Masivo y casi de forma transversal a todas las jurisdicciones Provinciales y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es la causa “*Bayer S.A. c/ Santa Fe*”, de la cual sólo tenemos el Dictamen de la Procuración, pero carecemos aún de sentencia. Cada antecedente tiene su particularidad, con lo cual, amparándose en cuestiones de hecho, la Corte tendrá importantes grados de libertad a la hora de emitir sus sentencias sobre la cuestión de fondo.

Por lo tanto, más allá de las medidas cautelares otorgadas (que exteriorizan, entre otras cuestiones, la verosimilitud del derecho invocado) y del Dictamen de la Procuradora, sigue siendo temerario emitir un pronóstico sobre cómo terminará resolviendo el tema de fondo nuestro Tribunal Címero. A la hora de emitir la sentencia, sin lugar a dudas, y luego de analizar en profundidad el tema, se tendrá en cuenta el impacto fiscal que representaría aceptar que las Leyes Impositivas que gravan con una alícuota diferencial a la actividad industrial ejercida por empresas que no tienen una planta en la jurisdicción en relación a otros que sí la tienen, son inconstitucionales por colisionar con la cláusula comercial de nuestra Constitución Nacional. Si nos ceñimos a un análisis jurídico (aséptico) estas normas son inconstitucionales, pero no debemos dejar de tener en cuenta el rol político que tiene la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

También, es importante señalar que es muy probable que al momento de sentenciar sobre el fondo de la cuestión (inclusive en la causa Bayer, que ya tiene Dictamen), la composición de la Corte habrá cambiado mayoritariamente.

- ✓ **CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. “*YPF SA c/Provincia del Chubut s/acción declarativa de certeza (15/09/2015)*”.** Si bien este antecedente difiere de manera significativa en cuanto a los hechos con relación a la familia de fallos y el dictamen expuestos en el punto anterior, nuevamente está, como tema de fondo, la violación o no de la cláusula comercial prevista en el Inciso 13, del artículo 75, de la Constitución Nacional. En este caso se cuestiona la pretensión impositiva de la Provincia de gravar, de acuerdo con el régimen especial previsto por el artículo 13, del Convenio Multilateral, la totalidad de la producción del crudo extraído en la misma, que es retirado de Chubut por la firma, sin facturar, y transportado a la provincia de Buenos Aires para su refinación, sin considerar que parte de ese crudo es luego exportado en productos elaborados. De tal manera, adquiere preeminencia la necesidad de determinar si la demandada se ha excedido, como se afirma, en el ejercicio de sus potestades tributarias, precisar cuáles son los alcances de la jurisdicción y competencia que tiene para ejercer eventualmente el derecho de percibir el tributo cuestionado, y si ese proceder quebranta la potestad del gobierno federal de reglar el comercio de las provincias entre sí (artículo 75, inciso 13 de la Constitución Nacional).

YPF S.A. liquida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre los ingresos derivados de la producción del crudo extraído en dicha provincia al valor boca de pozo, neto de la proporción de petróleo que industrializa en la provincia de Buenos Aires y luego destina a la exportación. Ello, por aplicación del artículo 122 del Código Fiscal de la provincia del Chubut que excluye de ese impuesto a los ingresos obtenidos por la exportación de productos hidrocarbúricos industrializados. Por su parte, la Provincia pretende gravar el 100%, sin deducción alguna.

La sociedad alega que la errónea interpretación que la provincia efectúa del artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, es manifiestamente discriminatoria y resulta violatoria de la cláusula comercial prevista en el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional. Además, lleva a la Provincia a reclamar parte del gravamen que YPF S.A. ingresó, durante los períodos ajustados, en otras jurisdicciones del país.



CFR

Consultores

**La Corte plantea la existencia de la competencia originaria y hace lugar a la medida cautelar solicitada por la actora.**

Es importante recordar, como lo hace la procuradora en su Dictamen, que más allá de cuestionamiento de la Cláusula Comercial, también facilita la competencia originaria de nuestro Tribunal Címero, el hecho de que estamos en presencia de una empresa perteneciente a un sector económico regulado por una ley federal (Ley de Hidrocarburos - 26.741).

- ✓ **CSJN. Impuesto a las Ganancias. Criterio de lo Devengado. Impuesto a las Ganancias. “Cía. de Radiocomunicaciones Móviles S.A. cl DGI (1/09/2015)”.** La AFIP impugnó, en el Impuesto a las Ganancias, las deducciones practicadas por la empresa en los períodos 1996 y 1997 en concepto de pago de comisiones a sus agentes oficiales por la venta de abonos al servicio de radiocomunicación móvil celular, por considerar que los mencionados conceptos no se habían devengado a la fecha de cierre de los respectivos ejercicios comerciales. A tal fin, puso de relieve que según los convenios que regulaban la relación de la empresa con sus agentes oficiales, las comisiones se perfeccionaban cuando los clientes cumplían 120 días de abonados al servicio (independientemente que se pagaran al momento de la venta del servicio), por lo cual entendió que era erróneo el criterio del contribuyente de imputar las comisiones abonadas a los agentes como gastos devengados en el ejercicio fiscal en que aquellas habían sido facturadas. Una digresión: estamos en presencia de una Litis sobre períodos con casi 20 años de antigüedad.

**El Tribunal Fiscal de la Nación había revoco parcialmente la determinación de la AFIP,** teniendo en cuenta que las deducciones impugnadas resultaban válidas por cuanto las obligaciones de pago de las comisiones se habían devengado en los períodos fiscales en que la empresa las había realizado. **Precisó que la referida prestación no constituye una obligación suspensiva sino que nace como consecuencia de la venta de los abonos,** esto es, cuando el cliente se suscribe al servicio de radiocomunicaciones móviles, hecho que indica su devengamiento. **Además, aseveró que se trata de una obligación establecida bajo “condición resolutoria” en los términos del arto 553 del Código Civil en tanto supedita la extinción del derecho ya adquirido** (el cobro total o parcial de la comisión por parte del agente), a la producción de un hecho incierto y futuro (la desconexión por parte de los abonados dentro de los 120 días de su conexión) **y concluyó que, más allá de las propias contingencias que pueda ofrecer el contrato de los agentes, la deducción resultaba procedente en atención a que el gasto se encontraba devengado por haberse producido el hecho generador.** Igualmente el Tribunal sólo admitió la deducción de aquellas comisiones que no habían sido objeto de devolución por parte de agente con posterioridad.

Con otro criterio la **Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal,** considerando que las comisiones no se encontraban devengadas. Para ello **consideró que las comisiones constituían obligaciones de naturaleza suspensiva, que no se devengaban con la sola venta de los abonos.** Es decir, para el tribunal de alzada se estaba frente a un gasto sujeto a condición y, por lo tanto, no deducible.

Finalmente, la **Corte** analizando en profundidad el contrato entre la Sociedad y los agentes advierte que el mismo tiene derecho al cobro de la comisión con la venta del servicio (no hace falta que espere los 120 días). Por lo tanto, y siendo consistente con la doctrina del fallo “*Compañía Tucumana de Refrescos*”, sentencia que, con independencia de que los referidos agentes puedan eventualmente encontrarse obligados a devolver las comisiones posteriormente, como consecuencia de la falta de permanencia de los clientes en el sistema, **el derecho al cobro de tales conceptos y la obligación de pago de la empresa se devengan con la realización de cada operación de venta.** En consecuencia, "corresponde deducir el gasto derivado del pago de las comisiones en el período fiscal en el que la venta haya tenido lugar, dado que los derechos derivados de aquella (esto es, el derecho al cobro de las comisiones) han sido adquiridos desde aquel momento".

Es decir, se revoca el fallo de la Cámara y nos provee de otro antecedente más a la hora de analizar el histórico, pero siempre controvertido, concepto de lo “devengado”.

- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. “Central Piedra Buena S.A. c/ AFIP – DGI (16/07/2015)”**. Más allá que este antecedente se refiere al período 2002 (el próximo fallo analizado sobre el mismo tema refiere al 2015), cada vez que tenemos oportunidad, nos parece relevante incluir fallos en esta materia, puesto que nos llama la atención que, con los efectos económicos que tiene hoy para las empresas la imposibilidad de la deducción del ajuste por inflación, no se hayan generalizado este tipo de reclamos. En el caso bajo análisis la jueza de primera instancia admitió la **demanda de repetición** interpuesta por la Sociedad. Para llegar a esta conclusión, analizó la confiscatoriedad del tributo a la luz del fallo “Candy SA”. En particular, la pericia contable arrojó una incidencia del Impuesto del 50,40%, insumiendo una sustancial proporción de las rentas obtenidas por la sociedad y excediendo cualquier límite razonable de imposición, tipificándolo como “confiscatorio” (fallo Candy). Por su parte, la AFIP había cuestionado la prueba pericial y que el ratio de incidencia del Impuesto a las Ganancias estaba por debajo del explicitado en el fallo Candy (62% - Utilidad Impositiva y 55% - Utilidad Contable).

**Finalmente, la Cámara entiende que la jueza aplicó correctamente la doctrina del fallo Candy, el cual no se ciñe a los ratios del 62% y 55% que surgen del caso particular.** Cabe recordar que del mismo emanan las siguientes consideraciones sobre “confiscatoriedad”: **a) que para que la “confiscatoriedad” se verifique se debe producir una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o capital; b) la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, deriva de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, podía justificar que la determinación del límite variara en más o en menos, tope que no era absoluto sino relativo, incluso susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo; c) en todos estos casos, resulta determinante la actividad probatoria desplegada al efecto**, requiriendo una prueba concluyente tendiente a acreditar la confiscatoriedad alegada.

Consideremos que es otro antecedente valioso de una familia de fallos similares sobre el tema (por ejemplo, el tratado a continuación de un tribunal inferior). Es imperioso que los asesores tributarios externos de empresas y quienes gestionen “in-house” el día a día de las áreas de impuestos, se tomen el tiempo necesario, año a año, para analizar cuál es la incidencia real del Impuesto a las Ganancias como consecuencia de la no deducción del Ajuste por Inflación. Luego de un cabal análisis del tema se podrán tomar distintas decisiones, pero el peor escenario es no tener la información.

- ✓ **Juzgado Federal de Córdoba. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. “Bodegas Esmeralda S.A. c/ AFIP-DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad (18/08/2015)”**. Siguiendo con el tema tratado en el fallo anterior, pero ya sobre un período más actual, la Bodega plantea la inconstitucionalidad del artículo 39 de la Ley 24.073, el artículo 4° de la Ley 25.561 y artículo 5° del Decreto 214/2002 y la Nota Externa 10/2002, puesto que impiden aplicar el ajuste por inflación previsto en el Título VI, de la Ley de Impuesto a las Ganancias. La Sociedad prueba que **el no aplicar la deducción implica, el ejercicio fiscal 2015, que el Impuesto absorbe el 47,38% del resultado impositivo ajustado por inflación y el 47,99% de las utilidades contables ajustadas por inflación (utilizando el IPIM publicado por el INDEC)**. Por lo tanto, plantea la confiscatoriedad por absorber una porción sustancial de la renta de la empresa.

**El Juez plantea que se está en presencia de un caso que no requiere el análisis de la certeza acerca de la existencia del derecho, sino que se trata de establecer el grado de verosimilitud del derecho y que, por lo tanto, se verifican los requisitos del artículo 230 del CPCN, como así también los supuesto del artículo 13 de la Ley 26.854, teniendo en cuenta que la actora podría verse afectada en la real capacidad contributiva, lo que**

rendundaría en perjuicio de su desenvolvimiento económico con las consecuencias que pudieran reflejarse tanto en lo impositivo, como en lo laboral y previsional. Por lo tanto, se hace lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de 6 meses (1° párrafo del artículo 5° de la Ley 26.854), ordenándose a la Administración que arbitre los medios necesarios para que Bodega Esmeralda presente la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del año 2015 aplicando la deducción del Ajuste por Inflación y que se abstenga de iniciar cualquier reclamo administrativo y/o judicial tendiente al cobro de la diferencia. Por último, se fija como **contracautela** el ofrecimiento de bienes o un seguro de caución por la diferencia de impuesto.

- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. Impuesto al Valor Agregado. Facturas Apócrifas. “Betco SA c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo (27/08/2015)”**. La AFIP le ajustó la deducción en el IVA del crédito fiscal de determinadas facturas relacionadas con la compra de rezagos de cobre, por los períodos 12/2003 a 6/2007, aplicando Ley Penal Tributaria y, para algunos períodos, la multa por defraudación prevista en el artículo 46 de la Ley 11.683, utilizando las presunciones de los incisos a) y b) del artículo 47 de la Ley de Procedimiento. El Tribunal Fiscal de la Nación ratificó la determinación del Fisco y la sanción aplicada, para lo cual tuvo en cuenta que los proveedores cuestionados estaban en la base de contribuyentes “Apoc”, que los funcionarios del Fisco comprobaron que los domicilios declarados eran inexistentes, que no se pudo determinar el real circuito de pagos y que algunos negaron haber efectuado operaciones con Betco SA. En consecuencia, con todos esos elementos el Organismo pudo probar la inexistencia de las operaciones.

Es de destacar, que de la sentencia surge que el contribuyente había probado la entrega física de los bienes y su utilización en el proceso productivo, lo cual limitó a la Administración a ajustar sólo el IVA y no la deducción en el Impuesto a las Ganancias. Además, como explicita la Cámara en su sentencia, al momento de realizarse las operaciones, los proveedores cuestionados no estaban en la base “Apoc”.

**Como hecho nuevo la actora manifestó su acogimiento al régimen de exteriorización de moneda extranjera (Ley 26.860) y que procedió a cancelar las sumas reclamadas por la AFIP.**

**Finalmente la Cámara determina que quienes adhieren al blanqueo quedan liberados de toda acción civil, comercial y penal tributaria y, además, quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieren omitido declarar, incluyendo Impuestos Internos e Impuesto al Valor Agregado, en consecuencia le otorga la razón a la parte actora. Es más, agrega, el recurso de Betco deviene abstracto.**

Este es un fallo que nos permite comenzar a entender en casos concretos el entramado de efectos de la adhesión al régimen de exteriorización de moneda extranjera, recientemente prorrogado hasta el 31/12/2015 por parte del Poder Ejecutivo Nacional.

- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala I. Presunciones de Defraudación. “Donoso Aguilar Graciela c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo (06/08/2015)”**. La AFIP había verificado que Donoso no había presentado las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales de los años 2007, 2008, 2009 y 2010 y, utilizando la presunción establecida en el inciso b) del artículo 47, aplicó la sanción por defraudación prevista en el artículo 46 de la Ley de Rito. Es importante destacar, que el contribuyente regularizó su situación a instancia de una fiscalización, no en forma voluntaria. Por su parte, el Tribunal Fiscal había recalificado la conducta del contribuyente tipificando la misma bajo el artículo 45 de la Ley 11.683 y reduciendo la sanción a 1/3 del mínimo legal (artículo 49).

Por último, la Cámara reitera que la aplicación del artículo 46 requiere no sólo de la existencia del elemento objetivo sino, también, de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos externos o concretos. El fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que no debe ser conjetural, sino concreto. En el sumario, al decir de



la Cámara, no surge cual fue la maniobra fraudulenta desplegada por el contribuyente y **la falta de presentación de las declaraciones juradas no puede considerarse una maniobra de tal calidad per se**. En consecuencia, se ratifica la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Dados los antecedentes jurisprudenciales cada vez resulta más relevante la diferencia entre no haber presentado las declaraciones juradas al momento del vencimiento respectivo y el hecho de haber presentado las mismas con una base imponible de \$ 0 o un importe presunto o ficticio (como buena parte de la profesión aconsejaba hace algunos años). Igualmente, no hay una jurisprudencia consolidada en la materia y cada fallo, en función de las circunstancias fácticas y la composición de la Sala tiene resoluciones diferentes.

- ✓ **Cámara Federal de Apelaciones de la Ciudad de Posadas. Cancelación de la CUIT. “Zeta Tre SA c/AFIP-DGI s/Amparo (3/07/2015)”**. Se trata de una empresa constructora de inmuebles de propiedad horizontal, de capitales extranjeros. Desde el final de obra, en el año 2009, la empresa no registraba empleados, pero todavía continuaba teniendo ingresos de la venta de las unidades funcionales. La AFIP, en el año 2012, había cancelado la CUIT en virtud de lo establecido en la R.G. (AFIP) 3358. Esto es advertido recién en febrero de 2014 por la empresa, al momento de realizar una escritura traslativa de dominio de una unidad funcional remanente. En consecuencia, el escribano actuante se abstuvo de realizar la escrituración de la misma.

Ante esto, luego de agotadas las instancias procesales previas el amparo llega a la Cámara. En el mismo la actora plantea que la R.G. (AFIP) 3358, colisiona con el derecho de trabajar tutelado por el artículo 14 bis de la Constitución Nacional y, también, el artículo 28 de nuestra Carta Magna.

Por su parte **la Cámara, en primer término analiza si el amparo es la vía procesal idónea para tratar la cuestión**. Para ello destaca que en el caso de autos no existe controversia sobre los hechos (la CUIT sigue cancelada), ni se precisa de abundante o compleja prueba para dilucidar la causa, puesto que, en definitiva, se limita a determinar la legitimidad de la Resolución sólo por razones de derecho. En consecuencia, se admite el recurso de amparo como el remedio procesal idóneo para este caso.

Luego, yendo al fondo de la cuestión en Litis, analiza que el **Decreto 618/97** le otorga al Administrador Federal la facultad de **“dictar normas obligatorias con relación a la inscripción de contribuyentes, responsables de agentes de retención y percepción, y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables”**. En consecuencia, la R.G. (AFIP) 3358 vino a reglamentar un ilegítimo procedimiento para la cancelación de la clave como forma de sanción para el contribuyente que se encuentre en alguno de los supuestos que contempla. Luego, en su sentencia, la Cámara, aclara que la cancelación de la CUIT significa la desaparición de la entidad tributaria del contribuyente, por lo tanto, se le impide realizar su labor en un marco de legalidad, no sólo en relación con la AFIP, sino con los demás sujetos que se vinculen tanto comercialmente como en temas fiscales. Por lo tanto, **la norma en cuestión, viola el principio de legalidad puesto que no se puede entender que sea una facultad que posea en Administrador en forma implícita del artículo 7, inciso 1, del Decreto 618/97**. Además, los medios previstos en la Resolución cuestionada son manifiestamente desproporcionados en el marco de un test de razonabilidad. Por todo lo expuesto, se hace lugar al amparo.

Sin lugar a dudas, ante las consecuencias extremas que tiene la cancelación de la CUIT, nos parece que estamos en presencia de un importante antecedente a la hora de buscar un remedio a los excesos que provoca la aplicación de la cuestionada resolución general.

## V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas. Boletín Oficial del 1/10/2015.** 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.** Más allá de la reciente comunicación del organismo de aplicación de la Ley es importante recordar, 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 señales 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.**
- ✓ **Régimen Informativo de Ventas y Compras (RG 3685).** Durante el mes la AFIP volvió a actualizar el aplicativo sin modificar la versión. Dada esta metodología, sugerimos que a comienzo de cada mes se actualice la versión del aplicativo para evitar complicaciones al momento de la generación de la información, lo cual ocurre siempre, temporalmente, cercano al vencimiento del plazo para su presentación.