

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 14

Noviembre 2015

I. Objetivo del Informe:

- a) **Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.** A diferencia de los meses anteriores, noviembre ha sido prolífico en materia de emisión de normas, más allá de las habituales relativas al presupuesto anual, prórroga de determinados tributos y planes de facilidades de pago. A nivel de las Provincias destacamos la **R.N. (ARBA) 60/2015** donde se crea un régimen de información de facturas emitidas para determinados sujetos, muy similar a la RG (AFIP) 3.685 y el **Decreto del Poder Ejecutivo de Córdoba 1.205/2015**, por medio del cual se busca la fiscalidad, en materia de Ingresos Brutos, de los sujetos del exterior.
- 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.** Los fallos analizado en el presente son:

Corte Suprema de Justicia de la Nación. Coparticipación Federal de Impuestos (Ley. 23.548). "Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (24/11/2015)".

Corte Suprema de Justicia de la Nación. Impuesto las Ganancias. Artículo 40. "San Juan S.A. c/ D.G.I. (27/10/2015)".

Corte Suprema de Justicia de la Nación. "YPF SA c/ Provincia de Chubut s/ acción declarativa de certeza (15/09/2015)".

Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ingresos Brutos. "Nueva Chevallier S.A. y Otros c/ Provincia de Buenos Aires y Otros s/ acción declarativa de Inconstitucionalidad (24/09/2015)".

T.S.J. - CABA. "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido (23/10/2015)".

Tribunal Fiscal de la Nación. Sala "D". Impuesto a las Ganancias. Facturas Apócrifas. "SIREX BIO S.A. s/recurso de apelación (8/05/2015)".

Tribunal Fiscal de la Nación. Sala "A". Amparo. Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales. Percepciones. "Grondona, Tomás s/ Recurso de Amparo (7/08/2015)".

- 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. Ley de Coparticipación. Decreto 2635/2015 (BO 1/12/2015).** Como consecuencia de los fallos emitidos por Corte Suprema de Justicia de la Nación a favor de las provincias de San Luis, Córdoba y Santa Fe (este último comentado por nosotros en el apartado correspondiente), **se deja sin efecto la detracción del 15% de la masa coparticipable con destino a la ANSeS para el total de las 24 jurisdicciones del país.** Cabe destacar que los fallos sólo hacían referencia a las jurisdicciones que entablaron la demanda y no a las 21 restantes.
- ✓ **Nación. Convenio para Evitar la Doble Imposición entre la República Argentina y la Confederación Suiza.** En el Boletín Oficial del día 4/11/2015, el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto difunde que **la fecha de entrada en vigor del mencionado Convenio (Ley 27.010), será a partir del 27/11/2015.**
- ✓ **Nación. Presupuesto Ejercicio 2016. Ley 27.198 (BO 4/11/2015).** Por medio de la mencionada norma el Congreso aprueba el Presupuesto Nacional para el Ejercicio 2016. Desde el punto de vista tributario sólo destacamos que se vuelve a extender, hasta el 31/12/2016, el plazo previsto para acogerse al Régimen de Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura (artículo 60, de la Ley 26360).
- ✓ **AFIP. Plan de Facilidades de Pago. R.G. (AFIP) 3.806 (BO 6/11/2015).** De amplia difusión en los medios de comunicación estuvo vigente desde su publicación y hasta el 30/11/2015, más allá que por inconvenientes técnicos recién se pudo utilizar en forma efectiva desde mediados de mes. El mismo consistía en un amplio plan de facilidades de pago, de hasta 120 cuotas, que permitía regularizar las deudas devengadas al 30/09/2015 (cualquiera sea estado procesal) y reformular los planes vigentes, a una tasa de interés del 1,35%. Además, el plan no exigía, a diferencia de los anteriores, mantener el total de la nómina de personal durante la vigencia del mismo y es era más flexible en cuanto a las causales de caducidad por incumplimientos en los pagos de las cuotas.

Más allá de las notas presentadas ante la AFIP por parte de diferentes Asociaciones de Profesionales en Ciencias Económicas, solicitando extender la vigencia del plan, esto no ha sido receptado por el Fisco, por lo menos al día de la emisión del presente Informe.

- ✓ **AFIP – Jefatura de Gabinete de Ministros. Impuesto al Valor Agregado. Resolución Conjunta 3.807 – 1.528/2015 (BO 16/11/2015).** Se adecuan los importes de facturación anual aplicable a las ventas y locaciones de diarios, revistas y publicaciones periódicas y a la locación de espacios publicitarios que se utilizan para determinar la aplicación de la alícuota diferencial del impuesto al Valor Agregado.
- ✓ **AFIP. Factura Electrónica. R.G. (AFIP) 3.808 (BO 19/11/2015).** Por medio de la presente Resolución se establece que los sujetos que emiten comprobantes electrónicos originales podrán ingresar al servicio denominado “**Comprobantes en Línea**” a través de dispositivos móviles como tabletas o teléfonos inteligentes. A tal efecto, deberán utilizar la aplicación denominada “Facturador Móvil”, la cual se deberá instalar desde las tiendas de las aplicaciones disponibles en cada dispositivo. Por su parte, los sujetos alcanzados por el régimen de factura electrónica que realicen actividades vinculadas a servicios de prácticas de diagnóstico en laboratorios, prácticas de diagnóstico y vacunatorios, todos vinculados a la salud humana, podrán optar por el uso del controlador fiscal que emita comprobantes que identifiquen al



CFR

Consultores

receptor de los mismos, solo y exclusivamente para las operaciones masivas con consumidores finales. Los sujetos que emitan facturas, recibos, notas de débito y de crédito clase "B" que respalden operaciones con consumidores finales no alcanzadas por controlador fiscal, en las que se haya entregado el bien o prestado el servicio en el local, oficina o establecimiento, deberán poner a disposición del comprador, locatario o prestatario el comprobante electrónico dentro de los 10 días corridos contados desde la asignación del CAE, dejándose sin efecto las disposiciones que establecen la entrega del comprobante en el momento. Estas modificaciones resultan de aplicación a partir del 20/11/2015.

- ✓ **AFIP. Controlador Fiscal. R.G. (AFIP) 3809 (BO 23/11/2015).** Se homologa el primer controlador fiscal de nueva tecnología.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Ingresos Brutos. Contribuyentes Directos. R.G. (ARBA) 55/2015 (FN 28/10/2015).** En esta novena etapa se siguen ampliando las actividades incluidas en el régimen 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, excepto los incluidos en el régimen ARBAnet.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Régimen de Información de Facturas Emitidas. R.N. (ARBA) 60/2015 (FN 24/11/2015).** Se establece un régimen de información que deberán cumplir los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que emitan facturas y demás comprobantes en forma electrónica. **Se dispone que los mismos estarán obligados a remitir, en forma mensual, a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires la información referida a las facturas y demás comprobantes electrónicos emitidos en el mes calendario inmediato anterior, correspondiente al anticipo del impuesto que se declara.** El vencimiento para el cumplimiento del presente régimen será el previsto en el calendario fiscal vigente para la presentación de las declaraciones juradas y pago de cada anticipo del impuesto. Los contribuyentes deberán descargar copia de las facturas y comprobantes electrónicos que hayan emitido desde el sitio oficial de la AFIP y remitirla, con carácter de declaración jurada, a través de la aplicación informática "miArba". **El régimen no alcanza a quienes utilicen la modalidad de emisión de comprobantes en línea y los que hubieran sido exceptuados o excluidos de la obligación de emitir facturas y comprobantes electrónicos.** En la primera etapa de implementación, se incluirá en el presente a aquellos contribuyentes que hubiesen declarado para el ejercicio fiscal 2014, por el desarrollo de cualquier actividad, dentro o fuera de la Provincia, ingresos gravados, no gravados y/o exentos que superen la suma de \$ 60.000.000. Es de destacar, que de la lectura de la norma no surge la fecha de entrada en vigencia de la misma. Además, no ha sido publicada en el Boletín Oficial, tal cual ha sido la regla en ARBA durante estos años.
- ✓ **Córdoba. Plan de Facilidades de Pago. R. (MF) 356/2016 (BO 3/11/2015) y R.N. (DGR) 168/2015.** Se extiende hasta el 30/11/2015 el plazo para acogerse al 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. Recordamos que el presente régimen fue reglamentado por el Decreto (Córdoba) 840/2015.
- ✓ **Córdoba. Normas Reglamentarias del Código Tributario y la Ley Impositiva. Decreto 1205/2015 (BO 11/11/2015).** Se dispone unificar en un solo cuerpo normativo las normas reglamentarias del Código Tributario Provincial, de la Ley Impositiva y, también, las correspondientes a los regímenes de retención, percepción y/o recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos.

Por otra parte, **se establece un régimen especial de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que recaerá sobre los sujetos radicados o domiciliados en el exterior no**

inscritos en la Provincia de Córdoba, en tanto se verifique el hecho generador de la obligación tributaria. Quedan obligados a actuar como agentes de retención, independientemente de su condición frente al impuesto, los sujetos que revistan el carácter de locatarios o prestatarios de obras, locaciones y/o servicios, **cuya utilización o explotación sea efectuada en el territorio provincial**, por un sujeto radicado o domiciliado en el exterior no inscripto en el impuesto. La base imponible de la citada retención estará constituida por el monto total que se pague a los referidos sujetos del exterior, a la cual se le aplicará la alícuota prevista por la ley impositiva anual correspondiente a la actividad de que se trate. Con respecto a esta norma, que persigue, más allá de las diferencias en cuanto a su redacción, el mismo fin que la el artículo incorporado a continuación del artículo 95 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, no reglamentado aún por la ARBA, es importante resaltar el carácter territorial del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (debe haber ejercicio de actividad efectiva en la jurisdicción). **La Provincia sólo poder gravar el ejercicio habitual de una actividad a título oneroso dentro del ámbito de su jurisdicción. Por lo tanto, bajo la misma definición del hecho imponible es cuestionable una norma que hace mención a los términos “utilización o explotación”.**

- ✓ **Neuquén. Plan de Facilidades de Pago. Decreto 2201/2015 (BO 13/11/2015).** En línea con todas las jurisdicciones Neuquén prorroga por el término de un año contado a partir del 4/11/2015 el plazo para acogerse al régimen de regularización de deudas tributarias dispuesto por el Decreto 2106/2010, para las deudas de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos, de Sellos e Inmobiliario cuya recaudación se encuentra a cargo de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia del Neuquén.
- ✓ **Tucumán. Plan de Facilidades de Pago. R. (ME) 102/2015 (BO 23/11/2015) y R.G. (DGR) 125/2015 (BO 26/11/2015).** Se restablece hasta el 29/12/2015 inclusive la vigencia del régimen de facilidades de pago R. (ME) 12/2004, para las deudas cuyos vencimientos generales para la presentación y/o el pago hubiesen operado hasta el 30/10/2015.
- ✓ **Salta. Plan de Facilidades de Pago. Ley 7.900 (BO 16/11/2015) y R.G. (DGR) 22/2015.** Como el resto de las jurisdicciones Salta establece un régimen de regularización de los tributos provinciales cuya recaudación se encuentre a cargo de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, sus intereses, recargos y multas, **devengados al 31/8/2015.** Se podrán incluir en el presente régimen las deudas que se generen en la persona del contribuyente; por extensión de la responsabilidad solidaria; deudas de los agentes de retención o percepción, **con excepción de las que se generen como retenciones y/o percepciones realizadas y no ingresadas;** los saldos impagos de deudas que se hayan incorporado en otros planes de facilidades de pago; y las obligaciones que se encuentren en trámite de determinación de oficio o de discusión administrativa o judicial. También, se podrán incluir las deudas de los contribuyentes que se encuentren en proceso de concurso preventivo, quedando supeditado el otorgamiento a la posterior homologación judicial del Acuerdo preventivo. Se prevén hasta 12 cuotas mensuales, contando con una reducción en los intereses y multas dependiendo de la modalidad de cancelación adoptada. Por último, el plazo de acogimiento del mencionado régimen especial será hasta el 14/2/2016, pudiendo ser prorrogado por el Poder Ejecutivo provincial por única vez.
- ✓ **Misiones. Agentes de Recaudación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 29/2015 (02/11/2015).** Se modifica el régimen de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a contribuyentes y/o responsables de alto interés fiscal para la provincia. Por medio de la presente se fija la obligación de actuar como agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección General de Rentas en el último ejercicio fiscal anterior, atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, **supere la suma de \$ 50.000.000 anuales.** También se amplía Régimen Especial Percepción establecido en la R.G. (DGR) 12/1993 para todas las actividades de ventas de bienes o cosas, o locaciones de obra realizadas por aquellos responsables del

impuesto sobre los ingresos brutos. Por otra parte, **se incorporan como agentes de percepción a los sujetos que comercializan los siguientes bienes o realicen locaciones de obra: venta de combustibles líquidos, lubricantes y refrigerantes; distribución y venta de energía eléctrica y provisión de agua potable; venta de productos cosméticos, de tocador, de perfumería y de higiene personal; construcciones y prestaciones de locaciones de obras sobre inmuebles.** Es de destacar, que los responsables incorporados como agentes de percepción por realizar las actividades mencionadas precedentemente deberán inscribirse como tales, hasta el 30/11/2015, debiendo comenzar a actuar como agentes a partir del 1/12/2015.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa:

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Coparticipación Federal de Impuestos (Ley. 23.548). “Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (24/11/2015)”.** Si bien este fallo excede el ámbito habitual de los temas tratados en el presente Informe, por su relevancia, su oportunidad política, su impacto en las finanzas del Estado Nacional y porqué está directamente relacionado con la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, aquella Ley-Convenio por medio de la cual se coordina el ejercicio de las potestades tributarias entre la Nación, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, nos parece relevante utilizar algunos párrafos analizando el contenido del mismo. Dada la extensión de los fallos, sólo analizaremos el relacionado con la Provincia de Santa Fe, dejando a vuestra lectura los referidos a Córdoba y San Luis.

Por medio del artículo 76, la Ley 26.078 (objeto de la Litis), el Estado Nacional prorrogó, unilateralmente en el caso de Santa Fe, la detracción del 15% de la masa coparticipable (Ley 23.548) con destino a la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSeS), establecida originalmente en el “Acuerdo Federal” del 12 de agosto de 1992, suscripto entre Estado Nacional y las Provincias, aprobado por la Ley (Nacional) 24.130 y ratificado localmente por la Ley (Provincial) 10.955.

Cabe destacar que el mencionado Acuerdo tenía vigencia por un año, pero, como es habitual en nuestro país, se prorrogó hasta la actualidad por medio de diversas leyes. La última a la cual adhirió la Provincia de Santa Fe fue la Ley 25.500, del año 2000, ratificada por la legislatura local por la Ley 11.879, cuya vigencia se extendió hasta el 31/12/2005.

La Provincia plantea que, al no ser aprobada localmente, la detracción establecida en la Ley 26.078 se transforma en un acto unilateral del Estado Nacional y, por lo tanto, en inconstitucional. Es decir, se impugna la constitucionalidad del artículo 76 de la mencionada norma, por dos razones: **a)** ser unilateral y no haber sido ratificada por la legislatura provincial y **b)** por haber desaparecido las causas del origen de tal detracción. Con relación a este último punto, sostiene que el acuerdo del año 1992 tuvo su origen en sostener el costo de la transición del sistema público de jubilaciones y pensiones al sistema mixto aprobado por medio de la Ley 24.241 y que, tales causas, desaparecieron a partir de la Ley 26.425, al estatizarse los fondos de pensión en poder de las A.F.J.P., convirtiéndose la ANSeS en un organismo absolutamente superavitario, como lo demuestra el hecho de ser el mayor inversor institucional público del país.

En consecuencia, la provincia solicita que se termine con la mencionada detracción y que se restituya las sumas que fueron detraídas de la masa coparticipable atribuible a la misma desde el 1/01/2006, con sus intereses respectivos.

En cuanto a la parte demandada (Estado Nacional), básicamente realizó tres planteos: **a)** interpuso la prescripción de la acción al plantear que la Ley impugnada se publicó el 12/01/2006 y la Provincia recién interpuso la demanda el 7 de agosto de 2009, superando el plazo de 2 años establecido por el artículo 4.037 del Código Civil vigente en esa fecha; **b)** sostuvo que los diputados provinciales de Santa Fé, de las distintas facciones políticas, votaron afirmativamente

y c) invocó a su favor el hecho de que la ANSeS asumió en los últimos años nuevos requerimientos financieros como son la asignación universal por hijo, la ampliación de la cantidad de jubilados, la movilidad jubilatoria y el incremento de las asignaciones familiares.

Yendo al fondo de la cuestión nuestro Máximo Tribunal primero realiza un recorrido de la evolución histórica del ejercicio de las potestades tributarias de las cuales gozan la Nación y las Provincias de acuerdo a la Constitución Nacional, cuya lectura recomendamos. Básicamente plantea 3 etapas históricas:

- Desde 1852 a 1891, por separación de fuentes.
- Desde 1891 a 1935 por una concurrencia de hecho (Impuestos Internos).
- Desde 1935 el “**coparticipación impositiva**”. Es decir, un ejercicio coordinado y acordado de las potestades tributarias. Es este punto es importante recordar que originalmente se comenzó con Impuestos Internos en ese año por medio de la Ley 12.139. Luego se creó la coparticipación del Impuesto a las Ventas, posteriormente a los Réditos (todos regímenes administrados por leyes separadas) y, así sucesivamente, hasta que en el año 1973, por medio de la Ley 20.221, se unificaron todos los regímenes y se estableció un mecanismo de distribución secundaria en forma automática, en función de coeficientes que se fijaron con parámetros que tenían en cuenta la situación de las provincias menos desarrolladas. Finalmente, a partir del año 1988 entró en vigor la **Ley-Convenio 23.548**, vigente hasta el día de hoy, que estableció un régimen de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las Provincias con un criterio de porcentajes fijos, permitiendo en un solo texto la coordinación en el ejercicio de las potestades tributarias entre los fiscos nacionales, provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. **Hoy, esta Ley-Convenio, tiene rango constitucional, tal cual lo prescribe el artículo 75 de nuestra Constitución Nacional, en sus incisos 2° y 3°.**

Luego, la Corte comienza a realizar citas de la Asamblea Constituyente de 1994, otorgándole como veremos una importante valoración en su resolución. A los fines del presente Informe las más relevantes nos parecen las siguientes:

- Se menciona al constituyente “Masnatta”, quien planteó que existió un consenso en la incorporación del tema en la Constitución Nacional, hasta entonces reservado al ámbito normativo federal y de derecho público local mediante el sistema de las leyes convenio. **Esa incorporación es calificada por el citado convencional como "constitucionalización" de la materia en examen.**
- Se hace referencia a que el miembro informante del dictamen de la mayoría de la Comisión de Redacción en los despachos originados en las comisiones de Competencia Federal y del Régimen Federal, sus Economías y Autonomía Municipal explicita que *"La inserción constitucional del régimen de coparticipación reconoce sucintamente varios fundamentos: ajustar el texto normativo constitucional a una práctica de distribución fiscal que desde hace aproximadamente seis décadas se ha consolidado en el país, eliminando de esta manera una situación de incertidumbre jurídica; conferir racionalidad a la administración y distribución de recursos financieros y fiscales entre las diferentes jurisdicciones; estructurar un espacio institucional de concertación federal desde donde se diseñe, en un marco de participación igualitaria, la matriz tributaria y la pauta distributiva de los fondos que se recauden; superar los inconvenientes que genera un sistema rígido de separación de fuentes tributarias; beneficiar al contribuyente individual, disminuyendo la presión fiscal global y reduciendo los costos de la percepción, fundamentalmente dando posibilidad a las provincias chicas de poder compartir la recaudación de otras provincias; favorecer a los estados provinciales más pobres, que permite su subsistencia en este momento, como acabo de expresar"*.

Continúa la cita por parte de nuestro Tribunal Cintero agregando que **"la consagración constitucional de las leyes convenio configura una novedad jurídico-institucional que se caracteriza por un proceso político y jurídico complejo: acuerdo federal entre la Nación y las provincias, sanción por el Congreso de la Nación con una mayoría absoluta, y aprobación por las legislaturas provinciales"**. Finalmente, cierra diciendo que **"la inclusión del instituto de las leyes convenio tiende a saldar también una dilatada discusión respecto de su constitucionalidad"**.

Estas menciones a la Asamblea Constituyente de 1994, que utiliza la Corte Suprema de Justicia de la Nación para sustentar su fallo, nos invita a reflexionar, a lo hora de pensar en la realidad de los contribuyentes, en dos sentidos:

- En primer términos suscribimos totalmente a las consideraciones expuestas por el miembro informante, las cuales nos obligan a advertir sobre cuál era el espíritu de la reforma de año 1994 y lo sucedido en la realidad, especialmente en materia de presión fiscal global y superposición del ejercicio de las potestades tributarias, especialmente por medio de la creación de tributos, por parte de los fiscos provinciales y municipales, ante las crecientes necesidades recaudatorias y aprovechando las dificultades fácticas en el ámbito procesal a las que deben hacer frente los contribuyentes a la hora de litigar. Todo esto no ha hecho otra cosa más que incrementar la incertidumbre jurídica de los administrados (lo inverso a lo buscado en la Asamblea a la hora de constitucionalizar la Ley-Convenio).
- Volver a pensar, más allá de las diferencias en cuanto a la cuestión de fondo y a la parte actora, sobre el fallo ***"Papel Misionero SAIFC c/ Misiones s/ acción declarativa (5/5/2009)"***, en especial el voto de la mayoría representada por el Dr. Maqueda, el cual deja de lado el dictamen del Procurador, Dr. Ricardo O. Baussetp, y **se aleja de la sana jurisprudencia desarrollada a partir de la causa "El Cóndor"**, aquella que exteriorizaba lo planteado en la Asamblea Constituyente y en el propio texto de nuestra Carta Magna (inciso 2° del artículo 75), es decir, el reconocimiento a nivel constitucional de la Ley-Convenio. Por medio, del fallo "Papel Misionero", se volvió a la doctrina tradicional de la Corte, haciendo de cuenta, en los hechos, que la reforma constitucional de 1994 no hubiera existido, puesto que se resolvió que la Ley de Coparticipación, aunque con diversa jerarquía, hace parte del derecho público provincial, por lo que su violación no abre la instancia originaria ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por no configurarse ninguno de los supuestos previstos en el artículo 117 de la Constitución Nacional.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo bajo análisis (Provincia de Santa Fe c/ Estado Nacional), realiza una amplia valoración de la consagración constitucional de las Leyes-Convenio, con lo cual es importante volver a pensar el voto del Dr. Maqueda, al cual adhirió la mayoría, puesto que ha suscitado una gran dificultad a los contribuyentes a la hora de encontrar un remedio procesal efectivo ante los abusos de las distintos fiscos subnacionales relacionados con el incumplimiento de las obligaciones asumidas al adherir a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Por otra parte, no dejamos de advertir el componente político del fallo ***"Papel Misionero"*** y la intención de nuestro Máximo Tribunal de limitar el acceso en instancia originaria a los administrados por cuestiones operativas, más allá de la naturaleza jurídica de la Litis en cuestión.

Luego, volviendo al fallo de la Corte objeto de estudio, señala que dichos pactos fiscales, como las demás creaciones legales del federalismo de concertación, configuran el derecho intrafederal y se incorporan una vez ratificados por las legislaturas al derecho público interno de cada Estado provincial, aunque con la diversa jerarquía que les otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: nación y provincias. Esa gestación institucional los ubica con un rango normativo específico dentro del



CFR

Consultores

derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes.

Sobre este punto, concluye diciendo que la esencia misma del “derecho intrafederal” impone concluir que las Leyes-Convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes. En definitiva, la autoridad ejecutiva o legislativa de una parte carece de la atribución de reglamentar con carácter obligatorio para el todo. La regla enunciada ha recibido expreso reconocimiento constitucional tal cual surge del citado artículo 75, inciso 2°, párrafo cuarto.

Otro punto relevante del fallo es que a la hora de examinar la validez constitucional de una asignación específica la Corte Suprema expresa **que las mismas, a la luz de nuestra Constitución Nacional, de acuerdo al inciso 3°, del artículo 75, solo pueden ser establecidas por el Congreso Nacional sobre una parte o el total de la recaudación de impuestos indirectos o directos en particular, por tiempo determinado y mediante la sanción de una ley especial con las referidas mayorías agravadas de ambas Cámaras, y que esta es la única y excepcional facultad con la que cuenta la Nación para afectar los impuestos que integran la masa coparticipable, sin necesidad de contar con un Pacto o la previa conformidad de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.**

Posteriormente, con respecto al artículo 76 de la Ley 26.078, objeto de la Litis, y refutando los argumentos de la demandada, nuestro Máximo Tribunal expresa que la existencia de esa mayoría circunstancial en el Congreso no puede tener la virtualidad de transformar en letra muerta la escrita por los constituyentes de 1994, con una previsión novedosa que, garantizando el federalismo, impone condiciones. Tampoco cumple con el recaudo de la determinación temporal de la pretensa asignación específica, pues la prórroga (tal como allí se expresa) ha quedado sujeta a *“la vigencia de los impuestos respectivos, o hasta la sanción de la Ley de Coparticipación Federal que establece el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, lo que ocurra primero”*. De tal manera al no encontrarse vinculada la retención del 15% a ningún tributo en particular, su vigencia estaría supeditada únicamente a la sanción de la nueva Ley de Coparticipación, condición que no se traduce en el “tiempo determinado” previsto en la norma constitucional.

Por último, con respecto a la prescripción, la Corte, tampoco hace lugar a la pretensión del Estado Nacional.

En consecuencia resuelve admitir la demanda, y que se establecerán las modalidades de cumplimiento de la condena. En forma inmediata se obliga al Banco Nación a no detraer más el 15%. En cuanto al stock de deuda, se fija un plazo de 120 días para que las partes acuerden la forma del pago, bajo apercibimiento de ejecución.

Más allá de nuestros apuntes, especialmente relacionados sobre la jerarquía de las Leyes-Convenio, nos parece un fallo trascendente, con un significativo efecto en las finanzas del Estado Nacional y, en particular, en la ANSeS, de un gran efecto político, y que tendrá, sin lugar a dudas, consecuencias en el corto plazo sobre el resto de las jurisdicciones que aún no han litigado.

Por último, con fecha 1/12/2015 el Poder Ejecutivo Nacional emitió el Decreto N° 2365/15 por medio del cual dispone dejar sin efecto la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables **a la totalidad de las jurisdicciones** en concepto de aportes a la ANSeS. Es decir, el Poder Ejecutivo Nacional, fue más allá de lo establecido en los tres fallos, los cuales sólo eran aplicables a las Provincias litigantes, y extendió el efecto de las sentencias a las 21 jurisdicciones restantes, por más que no hubieran iniciado acciones judiciales.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Impuesto las Ganancias. Artículo 40. “San Juan S.A. c/ D.G.I. (27/10/2015)”**. La cuestión de fondo se relaciona con la aplicación por parte del fisco del artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, aquel por el cual se establece que *“cuando el contribuyente no haya cumplido a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gastos efectuado por este”*. Cabe destacar que hemos visto en la práctica profesional, por los motivos que se expondrán con posterioridad, la proliferación en estos últimos años de este tipo de ajuste por parte de los Agentes de la AFIP, más allá de ser una norma que existe desde hace décadas.

Tanto la Cámara, como previamente el Tribunal Fiscal de la Nación, habían ratificado la Determinación de Oficio por medio de la cual se había disminuido el quebranto impositivo declarado por la actora. Para así decidir tuvieron en cuenta que la Sociedad había efectuado pagos a proveedores por sumas superiores a los \$ 12.000 (R.G. (AFIP) 830 – “Monto no Sujeto a Retención” para compra de bienes), sin efectuar las retenciones correspondientes, motivo por el cual resultaba aplicable el mencionado artículo 40. Además, **la Cámara agregó que el contribuyente no había aportado documentación para demostrar que sus proveedores hubieran ingresado el impuesto que no fue retenido.**

La actora, en su apelación ante la Corte, como principal argumento plantea que existe una diferencia entre los conceptos “costo” y “gasto” en la mecánica del Impuesto a las Ganancias. Indicó que, en la enajenación de los bienes de cambio, se entiende por ganancia bruta el total de las ventas netas menos el “costo”, según lo establece el artículo 51 y siguientes de la Ley mencionada. Y que, de la Ganancia Bruta así determinada, deben restarse los “gastos” necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla, como lo disponen los artículos 17 y 80. **En consecuencia, de la interpretación literal del artículo 40 surge que sólo están sujetos a impugnación los “gastos” y que el mencionado artículo no puede extenderse al “costo” de los bienes de cambio, que representa un concepto distinto y de cómputo anterior para calcular la base imponible del tributo.**

En segundo lugar plantea que es el mismo fisco quien reconoce la realidad de las operaciones y, en consecuencia, transgrede la doctrina de los actos propios, al reconocer y negar la existencia al mismo tiempo del costo de la mercadería vendida para su posterior venta.

Por último, sostuvo que la prueba testimonial rendida en sede administrativa había demostrado su imposibilidad de actuar como agente de retención respecto de las adquisiciones realizadas durante el ejercicio fiscal en estudio (1/9/2002 al 31/08/2003), toda vez que ellas se efectuaron por intermedio de un pool de compras que negociaba las condiciones y las trasladaba a sus miembros, quienes carecían de margen de negociación.

En primer lugar la Corte acepta el recurso extraordinario, con respecto a los dos primeros planteo de la actora. Luego, haciendo suyos los argumentos de la Procuradora Laura Monti, al momento de analizar el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, sale de la interpretación literal planteando que **si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática.** Agrega diciendo que no corresponde desagregar los términos “gastos” y “costos” cuando no existen elementos que permitan razonar que esta ha sido **la voluntad del legislador**, en desmedro de la racionalidad de la norma. **Ya sea que estamos en presencia de un gasto o un costo, la conducta omisiva del agente de recaudación ha sido la misma.**

Luego, continúa el fallo mencionando que no puede pasar desapercibido que, cuando en el año 1946, el Ministerio de Hacienda elevó el proyecto para modificar la Ley del entonces Impuesto a los Réditos propiciando la incorporación de la norma que actualmente se ubica en el art. 40 de la Ley 20.628, sostuvo: “el sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para **impugnar la deducción de un pago**, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de

retención y no se cumplió con esa obligación...ha parecido lógico impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento”.

Sobre este punto, nos parece relevante remarcar que recién en el año 1966 se incorporó a la Ley 11.683 la figura de omisión culposa en materia de retenciones, por lo tanto, el contexto en el cual se introdujo el actual artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, era absolutamente diferente al actual.

En consecuencia, continúa en su sentencia la Corte, **el propósito de la reforma fue castigar todo tipo de deducción que los contribuyentes pretendieran efectuar sin haber practicado la retención del Impuesto a las Ganancias** correspondiente, sin que en momento alguno se excluya o se prevea un tratamiento diferencial para las adquisiciones de los bienes de cambio. Es decir, según nuestro Máximo Tribunal, se persigue la represión de una conducta ilícita **“omisión de actuar como agente de retención con un alcance eminentemente punitivo”**.

Con respecto al segundo planteo de la actora (teoría de los actos propios por parte del fisco), la Corte expresa que dicha aseveración es inconsistente, puesto que si se acepta su propia tesis en el sentido de que aquella norma prevé una “sanción” a la que califica como una de las llamadas “impropias o anómalas”, ninguna contradicción habría en la actuación del fisco al reconocer la veracidad de las compras realizadas y, al propio tiempo, “sancionar” la omisión de actuar como agente de retención mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende

En función de lo expuesto la Corte ratifica el fallo de la Cámara y, por lo tanto, la Determinación de Oficio.

El presente fallo, en particular teniendo en cuenta lo generalizado de este tipo de situaciones (omisión de retener), nos obliga a efectuar las siguientes conclusiones:

- **Lo más relevante, y que ya hemos expuesto “se aclara el carácter sancionatorio de la norma”**. En consecuencia, la omisión de retención es una conducta que se encuentra sancionada tanto por los artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario (multa por omisión) y, de forma más gravosa, por el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Bajo la aplicación estricta de esta norma se podría dar el **caso extremo** que si un sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias adquiere bienes, servicios y paga sueldos, por importes superiores a los “montos no sujetos a retención” establecidos en la RG (AFIP) 830, omitiera realizar las retenciones respectivas, tributaría por sus ingresos brutos y sólo podría deducir aquellos gastos que no representan erogaciones de fondos, por ejemplo amortizaciones de bienes de uso, transformando totalmente la naturaleza del Impuesto objeto de análisis por desvirtuar el concepto de capacidad contributiva. Además, la sanción afecta el concepto de **razonabilidad de la pena** y, además, el principio de **non bis in idem**, puesto que la misma conducta se encuentra sancionada dos veces.
- En este punto es importante mencionar el fallo **“MDQ Le Sport S.A. (21/03/2013)”**, de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo Sala III, en el cual el tribunal de alzada plantea que **“esta norma insta una figura que intenta penalizar al sujeto por su incumplimiento a su deber fiscal de efectuar la correspondiente retención. Por lo tanto, como consecuencia de la aplicación de esta figura legal, resulta que la omisión del deber de retener el impuesto en cuestión da lugar a un incremento en el resultado impositivo del agente de retención que omitiere actuar como tal, ocasionando con ello que el mismo deba ingresar un mayor impuesto. En definitiva, con ello se logra que, a pesar del incumplimiento al deber de retener, el Fisco Nacional no se vea disminuido en su recaudación puesto que el agente de retención al impugnarse el gasto acaba ingresando las sumas no retenidas, abonando él un mayor impuesto”**. Recordemos en este antecedente, la Cámara, revierte el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación. En el mismo sentido, se dirimió la causa **“Estancia el Cherque S.A. (28/02/2013)”** de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo Sala II. Es decir, la Corte recepta estos antecedentes.

- Podemos ver una contradicción flagrante ente el presente fallo y la causa **“Mera, Miguel Angel (19/03/2014)”**, también de la misma Corte Suprema de Justicia de la Nación, por medio del cual se resolvió por la inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley 25.345 (Ley anti-evasión). En este punto debemos señalar que San Juan S.A. no planteo la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
- Al quedar desactualizados los “montos no sujetos a retención” establecidos en la RG (AFIP) 830, los cuales no se han modificado desde el 28 de abril de 2000, son cada vez más los pagos que están sujetos a retención. Además, se ha extendido el universo de sujetos que tienen el deber actuar como agentes de recaudación para el fisco nacional, incluyendo pequeñas empresas, las cuales muchas veces carecen de los procesos y sistemas administrativos necesarios que les permitan tener certeza de estar dando un cabal cumplimiento a la Resolución antes citada. Recordemos que están sujetos a retención los pagos superiores a \$ 12.000 en materia de bienes, \$ 5.000 para servicios y \$ 1.200 para honorarios.
- La Administración Tributaria, al ser una contingencia tan generalizada, de fácil fiscalización y con sumas tan significativas, ha realizado en los últimos años una gran cantidad de ajustes utilizando el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el cual no había aplicado de forma tan masiva en los años previos. **Estamos en presencia de una excelente fuente de recaudación para el Fisco, puesto que es la sanción más gravosa que puede aplicar ante la omisión de actuar como agente de retención.** Un sujeto que omite retener debe, ingresar la retención omitida, pagar los intereses resarcitorios del artículo 37 (sanción civil) de la Ley 11.683, pagar la multa del artículo 45 de la misma ley e ingresar el 35% en concepto de Impuesto a las Ganancias por la impugnación de la deducciones de los gastos y/o costos, de acuerdo al artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Por supuesto, esto genera también intereses resarcitorios.

Un simple ejemplo: se compran bienes por \$ 20.000. La retención es de \$ 160. Si se omite la misma, la sanción prevista en el artículo 45 de la Ley 11.683 es del 50% al 100% del monto omitido, en el caso máximo \$ 160. Ahora bien, la sanción, según los términos de la corte, por aplicación del artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias alcanzaría la suma de \$ 7.000 (\$ 20.000 * 35%). Todo esto sin tener en cuenta los intereses por mora.

- A diferencia del fallo de la Corte, **el fundamento desplegado por la AFIP se apoya en la coexistencia de normas con finalidades diferentes.** Una aplicable a la determinación del tributo, artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (**Dictamen – DAT- 78/2001**), y otra destinada a reprimir la conducta consistente en la omisión de actuar como agente de retención, última parte, del primer párrafo, del artículo 45, de la Ley 11.683. Esto ha sido, no ha sido receptado por nuestro Máximo Tribunal en el fallo bajo estudio.
- Volviendo a las consideraciones sobre el presente fallo, la Corte, para este caso, se aleja del criterio de interpretación literal, buscando adentrarse en la voluntad del legislador. Por lo tanto, se deja de lado la disquisición entre “gasto” y “costo” planteada por el contribuyente.
- Sobre el punto que expresa la Cámara, relativo a **probar que el sujeto que no fue retenido ingresó el impuesto en forma oportunamente, eliminando su responsabilidad solidaria**, debemos señalar que sería conveniente que la AFIP emita una Resolución por medio de la cual se establezca una especie de protocolo que le permita al agente generar la prueba correspondiente, tal cual lo ha hecho ARBA por medio del Informe Técnico 208/06. Igualmente no comprendemos como eso resolvería el carácter sancionatorio del artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Por último, volviendo a los fundamentos del fallo, si nos dejamos llevar por la voluntad del legislador, consideramos que la operaciones sujetas a retención en la década del '40 eran sustancialmente inferiores a las actuales (sólo estaban sujetas a retención operaciones significativas, con beneficiarios del exterior), con lo cual es incorrecto aplicar en forma taxativa ese criterio sancionatorio para el agente, ante la situación actual donde existe un amplio régimen de retenciones (RG 830), los montos no sujetos a retención están desactualizados, más allá de las flagrantes violaciones a los principios básicos del derecho penal aplicable a los ilícitos tributarios. Además, reiteramos, en los años 40 no estaba tipificada la figura de omisión para los agentes de recaudación.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “YPF SA c/ Provincia de Chubut s/ acción declarativa de certeza (15/09/2015)”**. La empresa promueve una acción declarativa contra la provincia del Chubut, con el objetivo de que se determine la validez del criterio con el cual la provincia demandada le exige, en el marco del **artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, sobre los ingresos que obtiene por la exportación de productos hidrocarburíferos que extrae en esa jurisdicción e industrializa fuera de la misma. Por su parte, solicita una medida cautelar para impedir el cobro compulsivo del impuesto. La Corte, en primer término, admite la competencia planteando que se está ante una causa análoga a “Petrobras Argentina c/ Río Negro (30/09/2014)” y “Petrobras Argentina c/ Neuquén (25/07/2015).

Por otra parte, le otorga la medida cautelar a la actora planteando que, más allá de lo restrictivo del instituto por estar en presencia de un acto administrativo que, como tal, ostenta presunción de validez, no se exige a los magistrados el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, **sino sólo de su verosimilitud**. Continúa argumentando que en el presente caso **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, Constitución Nacional)**. En consecuencia, resulta aconsejable hasta tanto se dicte sentencia definitiva impedir el cobro compulsivo que la demandada estaría habilitada a ejercer en supuestos que cabe calificar de ordinarios, máxime cuando la decisión que se adopta, si no le asistiese razón a la actora, demorará la percepción del crédito que se invoca.

A nuestro entender lo más relevante del fallo, no es el tema la competencia originaria, a la cual los contribuyentes del sector energético pueden acceder con mayor facilidad que el resto de los contribuyentes por las normas federales que regulan el mismo, sino porque completa la familia de fallos que han a lo largo de estos últimos doce meses han puesto límites, por ahora a través de medidas cautelares (salvo en el primero de ellos en el cual nuestro Máximo Tribunal resuelve el fondo de la cuestión), al ejercicio abusivo de las potestades tributarias por parte de las provincias en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Recordemos que estamos en presencia de un tributo de carácter territorial, por la misma definición de su hecho imponible.

Si bien las cuestiones de hecho difieren sustancialmente con respecto a los fallos **“Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza (16/12/2014)”**, **“Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco s/ acción declarativa de certeza (24/02/2015)”**, **“Droguería del SUD S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (02/06/2015)”** y el Dictamen de la procuradora Laura Monti en la causa **“Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (15/05/2015)”**, en todos está en juego la **“Cláusula Comercial”** prevista en el Inciso 13, del artículo 75, de nuestra Constitución Nacional y, en consecuencia, reiteramos, el límite al ejercicio de las potestades tributarias de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Además, en todos los caso, la Corte admitió la verosimilitud del derecho y, por lo tanto, otorgó



CFR

Consultores

las medidas cautelares solicitadas. Por lo tanto, enrolamos en presente fallo dentro de la misma familia al a hora de comenzar a trazar una jurisprudencia.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ingresos Brutos. “Nueva Chevallier S.A. y Otros c/ Provincia de Buenos Aires y Otros s/ acción declarativa de Inconstitucionalidad (24/09/2015)”**. Si bien el tema no es novedoso, sí no parece relevante en cuanto a la forma de entablar la Litis. Pare resolver la cuestión a dirimir la Corte remite directamente al dictamen de la procuradora. En el mismo se expresa que las empresas Nueva Chevallier S.A., El Norte Bis S.R.L., El Cóndor S.R.L., Derudder Hnos S.R.L. (Flechabus), Transportes Villa María S.R.L., Empresa San José S.A., Empresa General Urquiza S.R.L. y Empresa de Transportes Sierras de Córdoba S.A.C.I.I.A., promueven acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y su Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, y contra las provincias de Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Chaco, Chubut, Entre Ríos, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan, San Luis, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero, Tucumán y sus respectivas administraciones tributarias, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la pretensión de las demandadas de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos la actividad de **“transporte interjurisdiccional de pasajeros”** que llevan a cabo, por resultar contraria a lo dispuesto en los artículos 31 y 75, incisos 2° y 13 de la Constitución Nacional, y la ley 23.548, entre otras normas.

El primer análisis que se realiza es si tiene validez del **litisconsorcio facultativo** que se ha realizado a la luz de lo previsto en el artículo 88 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Sobre el mismo se aclara que *“su objetivo supone que medien razones justificadas de concentración que habiliten ese agrupamiento y, desde luego, que las pretensiones que enlazan esa pluralidad de litigantes sean conexas por el título o por el objeto, o por ambos elementos a la vez, pues de lo contrario se daría lugar a serios inconvenientes en la sustanciación del proceso, y se desnaturalizarían los objetivos precedentemente referidos”*.

Yendo al caso concreto la procuradora concluye que no se configuran los presupuestos indicados, dado que se trata de relaciones jurídicas tributarias distintas e individuales, tanto en lo que atañe a cada una de las empresas demandantes, como a cada uno de los demandados. Dichas relaciones no se encuentran vinculadas, ni subordinadas entre sí. Tampoco la similitud o analogía de las cuestiones planteadas determina la existencia de un ligamen que autorice el tratamiento conjunto y la consideración unitaria de las pretensiones propuestas por las actoras, y mucho menos el dictado de una sentencia común. Agrega planteando que la parte actora omite indicar cuál o cuáles son las relaciones jurídicas tributarias individuales entre los fiscos demandados y las empresas actoras, de modo que no es posible precisar si todas las empresas demandan a todas (o a algunas) de las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (y a sus respectivos órganos de recaudación), ni tampoco comprobar la configuración de la existencia de un "caso" con respecto a cada una de las pretensiones acumuladas subjetivamente.

En consecuencia se rechaza la demanda. Con relación a este fallo, más allá de no conocer el expediente completo, es decir, el escrito de la actora, coincidimos que faltó un mayor detalle de las relaciones jurídicas tributarias individuales a los fines de que sea procedente el litisconsorcio. Ahora bien, parece razonable el camino elegido por las empresas del sector puesto que están sometidas (todas) a la misma problemática y por un tema de economía procesal es razonable la formación del mismo. Nos preguntamos ¿cuál hubiera sido el resultado si el mismo conglomerado de empresas hubiera presentado una acción declarativa de inconstitucionalidad contra cada provincia en particular en lugar de accionar contra el conjunto de fiscos provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires? ¿Se hubiera allanado de esta forma la exteriorización de las relaciones jurídicas tributarias individuales? Entendemos que es un camino a seguir explorando y, por la experiencia en otras causas, resulta un remedio eficiente a los fines de dar por terminado a reclamos que no admiten ningún test de constitucionalidad.

- ✓ **Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido (23/10/2015)”.** Sara Stella Fornaguera Sempe de Ferrari y Oscar Martín Ferrari iniciaron una demanda contra la CABA, a efectos de obtener la **declaración de prescripción de los períodos 1990, 1991, 1992 y 1995, en concepto de Alumbrado, Barrido y Limpieza.** También solicitaron que se les abonaran los daños y perjuicios, daño moral inclusive, en concepto de resarcimiento, acción ésta que luego fue desistida por los actores.

Sobre el fondo de la cuestión el Dr. Casas, en su voto, hace mención al **artículo 2.532 del nuevo “Código Civil y Comercial”**, el cual establece que *“en ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”*. De esta forma se buscó evitar el riesgo someter a la prescripción de los tributos locales al plazo de 2 años tal cual lo prevé el artículo 2.562 del código de fondo. En consecuencia, se recepta sin limitaciones la doctrina de la sentencia de este Tribunal en la causa **“Sociedad Italiana de Beneficencia”**, dando así la respuesta institucional del Congreso de la Nación que formula las precisiones legislativas con entidad para modificar la jurisprudencia de la Corte Federal, que oportunamente la jueza Carmen M. Argibay reclamara en la causa “Casmma”.

Sobre este último antecedente es importante mencionar que la Dra. Argibay en su voto había planteado, que se entendía oportuno señalar que **la línea de decisiones que viene siguiendo la Corte a partir del caso “Filcrosa” no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo.** Agrega diciendo que tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que se encuentra para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas. Es decir, para el Dr. Casas, se ha producido con el nuevo Código la respuesta por parte del poder legislativo a la cual se hacía referencia en el voto antes citado.

Agrega, sentenciando que **el Código Civil y Comercial de la Nación sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido del derecho común ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referida a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal. En consecuencia, existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia.**

En consecuencia, entiende que corresponde, por ende, hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad deducido por el GCBA, **revocar el fallo apelado en cuanto hizo lugar parcialmente a la demanda y declaró la prescripción de la deuda debatida,** y devolver la causa a primera instancia para que, por intermedio de un magistrado distinto al que intervino, se dicte una nueva sentencia con arreglo a lo aquí decidido y a la doctrina de la causa *“Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires”*.

Es decir, estamos en presencia de la aplicación del nuevo Código por el sólo hecho de que valida la doctrina sostenida por el Máximo Tribunal de la CABA, independientemente que la causa objeto de la Litis ya venía tramitando con anterioridad a la entrada en vigencias del mismo.

Por su parte, el Juez Francisco Lozano plantea que **la sanción de la ley 26.994, mediante la cual se aprobó el nuevo texto del Código Civil y Comercial de la Nación, lleva a apartarse**

de la mencionada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, retomando así la que el Tribunal sentó en su precedente “Sociedad Italiana de Beneficencia”; a la que me adherí en la primera oportunidad que la cuestión fue puesta a mi consideración. Continúa diciendo “*que en mi opinión el Congreso siempre ha entendido que constituía una potestad reservada por la provincias (artículo 121 de la Constitución Nacional) la regulación de la prescripción de la acción para determinar y exigir el pago de los tributos locales. Prueba de ello lo constituye la regulación que ha hecho de la prescripción respecto de aquellas obligaciones tributarias regidas por la ley 11.683, así como la que hizo como legislatura local con la sanción de la ley 19.489*”.

La lectura del presente fallo nos obliga a preguntarnos cuál es la situación de aquellos casos donde, siguiendo la jurisprudencia del fallo “Filcrosa” la prescripción ya hubiera operado, pero no para las normas locales: ¿Existe un derecho adquirido por parte del contribuyente que impide que el fisco local aplique la doctrina de Sociedad Italiana de Beneficencia y Fornaguera o cada jurisdicción, invocando el artículo 2.532 del nuevo Código Civil y Comercial podría desconocer tal situación y avanzar con reclamos sobre periodos que en principio estaban prescriptos? ¿En el caso bajo estudio había un derecho adquirido? Son interrogantes los cuales deberemos ir respondiendo a medida en que avance la jurisprudencia local en los próximos meses. Por lo pronto, Ciudad de Buenos Aires, ha hecho punta en un tema que puede ser replicado por las 23 jurisdicciones restantes y, porque no, por los 2.200 municipios existentes en nuestro territorio.

- ✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “D”. Impuesto a las Ganancias. Facturas Apócrifas. “SIREX BIO S.A. s/recurso de apelación (8/05/2015)”**. Si bien es un tema que tratamos en forma recurrente, el antecedente nos parece valioso, más teniendo en cuenta lo reiterado de este tipo de sumarios en el día a día de nuestra práctica profesional. La empresa interpone el recurso de apelación contra la Resolución de la AFIP por medio de la cual se le impone una multa del artículo 46, de la Ley 11.683, utilizando la presunción establecida en el inciso b), del artículo 47 de la misma norma procedimental, por un monto equivalente a dos tercios de dos veces el gravamen presuntamente evadido en el “impuesto a las ganancias – salidas no documentadas”, por el período fiscal 2008.

En primer lugar el contribuyente plantea que el pago de salidas no documentadas no requiere la presentación de una declaración jurada y que la boleta de deuda presentada no reúne los requisitos establecidos en el artículo 15 de la Ley de Procedimiento Fiscal. Además, la Sociedad no aportó dato alguno para confeccionar la boleta de pago y, por lo tanto, mal puede haber culpa o dolo. Es decir, la conducta no se encuentra tipificada en los artículos 45 y 46. Por otra parte invoca que el proveedor cuestionado fue incluido en la base “APOC” con posterioridad al período impugnado. Por último, **plantea que entiende haber probado, sobre los libros llevados en legal forma, todo el circuito administrativo relativo a las facturas cuestionadas, incluyendo que las mismas cumplían con las regulaciones de la RG (AFIP) 1415 (es decir, probó la registración de las facturas, su posterior pago, las retenciones efectuadas y el depósito de las mismas)**. En síntesis, expresa que no se configuran en la realidad el elemento objetivo y subjetivo del ilícito tributario que se le está imputando.

Por su parte, el Fisco expresa que fue el contribuyente quien aceptó los ajustes practicados por la inspección. Además, afirma que en tanto las salidas no documentadas no revisten carácter sancionatorio, no existe razón para aplicar una sanción. Sostiene que el contribuyente evidenció una acción deliberada para bajar la base imponible. Si bien el gasto resulta impugnado por estar en la base APOC y por la falta de capacidad económica del proveedor, ha sido el propio administrado quien al conformar el ajuste ahora no puede desdecirse de sus propios actos. Por último, le otorga el carácter de declaración jurada a la Boleta presentada para el pago y destaca que en la etapa de fiscalización el contribuyente no arrojó prueba alguna que lo exculparan de la imputación planteada.

El Tribunal, en primer expresa que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los fallos “Red Hotelera Iberoamericana (26/08/2003)”, “Interbaires SA (27/09/2011)” y “Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA (31/07/2012)”, tiene dicho que **el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no tiene carácter sancionatorio y, por lo tanto, su incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones materiales de los artículos 45 y 46 de la Ley de Procedimiento Tributario**. La boleta de pago utilizada para ingresar el monto adeudado en concepto de salida no documentada tiene el carácter de declaración jurada.

Yendo al análisis de la conducta imputada, se plantea que en el caso del artículo 46 requiere que el juez administrativo acredite el elemento subjetivo (dolo), situación que no entiende verificada en el presente caso. **La simple constatación de la falta de capacidad económica del proveedor y que se encuentra en la base “APOC”, no son suficientes para atribuirle a la recurrente, en forma indirecta, un accionar doloso. No se incorporaron al expediente informes y/o documentación recabada por la inspección que daría cuenta de los “hechos ciertos y comprobados que surgen de la compulsión de la documentación, registros y declaraciones juradas del contribuyente”**. Más allá que es los bienes adquiridos no se relacionan con la actividad del contribuyente es el propio fisco quien aclaró que se aportó, en etapa administrativa, todos los elementos que hacen al circuito documental de la operación. **Es decir, el juez administrativo no pudo constatar una contradicción entre lo registrado y lo declarado.**

Por último, el Tribunal, cita el voto del Dr. Porta en el fallo **“Cochería Tacuarí de Campos (11/02/2008)”** en la cual se expresó que *“en el inciso a) se realiza una confrontación entre las registraciones y documentaciones, y con la declaración jurada con datos de allí extraídos, siendo necesario que de dicha comparación surja “una grave contradicción” todo lo que debe ser debidamente explicado por el juez administrativo al momento de aplicar la sanción a excepción de algún caso donde dicha situación surja con absoluta evidencia. Como puede observarse, no es la simple contradicción lo que funda el presupuesto de hecho, sino que la misma requiere “gravedad” que puede surgir por ejemplo de los montos que se omiten, o de la cantidad de comprobantes que no han sido receptados en la declaración jurada”*.

En consecuencia, resuelve que las presunciones que utiliza el ente fiscal como sustento de la infracción que se le imputan no resultan aplicables, por lo tanto, se revoca la multa.

Es importante recordar que la doctrina del fallo Cochería Tacuarí de Campos fue ratificada más recientemente, entre otros, por el fallo “Elizalde Francisco Raúl”, donde la misma Sala del Tribunal, el 29/08/2011, en la cual se menciona que: *“... si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos, pero si opta por invocar las presunciones del art. 47 (como en el caso de autos), deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria.”.....”por lo tanto, si se analizan las presunciones utilizadas en la especie, debe puntualizarse que en el inciso a) del art. 47 de la ley 11.683 “no es la simple contradicción lo que funda el presupuesto de hecho, sino que la misma requiere “gravedad”; y en el inciso b) de dicho artículo, al igual que en el inciso a), no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de grave”*. Este año, la jurisprudencia también ha sido ratificada por el fallo **“Metales el Talar S.A. s/recurso de apelación (26/02/2015)”**, de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación.

Por otra parte es relevante complementar el análisis del presente fallo con el antecedente **“Mora y Araujo Manuel (8/4/2014)”** de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala I, en el cual se plantea que: *“.....a los fines de dar una adecuada respuesta a los agravios vinculados con la primera de esas cuestiones, es preciso tener presente que en el artículo 46 de la ley 11.683 se prevé que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido”, y que en el artículo 47 de la referida ley se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 b; b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.....”del juego armónico de esos dos preceptos surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales. En definitiva, para tener por configurada la infracción prevista en el artículo 46 resulta necesario la existencia de declaraciones confeccionadas mediante ardid o engaño que, como consecuencia, arrojen una ocultación maliciosa de la liquidación tributaria”.*

Por último, es importante señalar que la doctrina del Fallo “Mora y Araujo Manuel” no ha sido pacífica en la Cámara, puesto que podemos encontrar antecedentes en diferentes sentidos.

- ✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “A”. Amparo. Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales. Percepciones. “Grondona, Tomás s/ Recurso de Amparo (7/08/2015)”**. En el presente fallo estamos en presencia de un recurso de amparo interpuesto por el contribuyente por considerar irrazonable y excesiva la demora, por parte de la AFIP, para expedirse respecto de la acreditación de los importes referidos al reintegro de percepciones sufridas en concepto de adelanto de los Impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, previsto por las RG (AFIP) 3583 y 3550. Se trata de un trabajador en relación de dependencia, que al no tener saldo a pagar en su Declaración Jurada del año 2014, solicitó, el 8/05/2015, la devolución correspondiente de acuerdo a la RG (AFIP) 3.420, cumpliendo con todos los requisitos formales. El fisco responde, como es de rigor en estos casos, haciendo un análisis genérico de la Resolución General antes mencionada, señalando que la devolución no es automática y que se deben analizar distintas cuestiones, no configurándose en el caso una demora excesiva en resolver el pedido de devolución.

Analizando los antecedentes el Tribunal sentencia, por mayoría, que *“en virtud de las particulares circunstancias de esta causa, tales como la total ausencia de actividad administrativa previa, la simpleza teórica del trámite de devolución aun cuando deban efectuarse los controles a que se refiere el art. 5° de la RG (AFIP) 3420, el lapso transcurrido a la fecha sin que se hubiere dispuesto la devolución o el rechazo expreso de la solicitud incoada, corresponde hacer lugar al recurso de amparo y fijar un plazo de quince (15) días para que la AFIP-DGI, se expida sobre las solicitudes efectuadas por la amparista”.*

Sobre este fallo volvemos a reiterar la importancia que tiene la utilización de este vía procesal (recursos de amparo), ya no sólo en materia de reintegros de exportación y recuperos de IVA de exportación, sino, como en el caso de marras, también por parte de personas físicas ante los múltiples regímenes de recaudación que se han creado, especialmente relacionados con operaciones en moneda extranjera.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas.** Hasta el día de la fecha, este mes, no ha sido publicada la nómina mensual de sujetos excluidos.
- ✓ **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 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.