

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 15

Diciembre 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, como ha sido de público conocimiento se dictaron una gran cantidad de normas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en especial relacionadas con la unificación de los tipos de cambio.

También, como es habitual en el mes de diciembre de cada año, fueron numerosas las normas provinciales publicadas, de las cuales hemos incorporado al presente sólo aquellas que a nuestro entender nos parecen las más relevantes. Recomendamos la lectura de las modificaciones a las Leyes Tarifarias y Códigos Fiscales de cada una de las jurisdicciones provinciales en donde se realice actividad comercial, independientemente de no haberse expuesto en el actual Informe, donde sólo hemos analizado las de “CABA” y “Córdoba”. Por último, es de destacar, que a la fecha de la emisión del presente, no se ha emitido la correspondiente a Provincia de Buenos Aires.

- 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, dictámenes y resoluciones analizados en el presente son:

Corte Suprema de Justicia de la Nación. Impuesto de Sellos. Principio de Igualdad. *“Colegio de Escribanos e la Ciudad de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ordinario (9/12/2015)”*.

Resolución (SDG TLI) 21/2015 (Fecha 29/07/2015). Boletín AFIP 220 - 10/2015. Impuesto a las Ganancias. Reorganizaciones. Consulta Vinculante.

Comisión Arbitral. Resolución 71/2005. Régimen Especial del Artículo 10 Vs. Régimen General del Artículo 2. *“JOHNSON DIVERSEY INC. DE ARGENTINA S.R.L. c/Provincia de Buenos Aires” (16/09/2015)”*.

- c) Este mes, por ser el último Informe del año 2015, incluimos un **apartado adicional con la jurisprudencia que a nuestros entender ha sido la más sobresaliente del año**, la cual ha sido expuesta en los Informes referenciados en la misma. Los fallos incluidos son:

CSJN. Ingresos sobre los Ingresos Brutos. Clausula Comercial. *"Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco s/ acción declarativa de certeza (24/02/2015) "*.

CSJN. Impuesto de Sellos. Principio de Igualdad. *"Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza (16/12/2014) "*.

CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cláusula Comercial. *"Droguería del SUD S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (02/06/2015) "*.

Procuración General de la Nación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cláusula Comercial. Dictamen *"Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (15/05/2015) "*.

CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cláusula Comercial. *"Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (01/09/2015) "*.

CSJN. Tasas. *"Empresa Pesquera de la Patagonia y la Antártida S.A. c/Tierra del Fuego s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/04/2015) "*.

CSJN. Impuesto al Valor Agregado. Facturas Apócrifas. Aplicación del Criterio de Falta de Capacidad Económica. *"ADM Argentina S.A. c/ AFIP-DGI (10/03/2015) "*.

CSJN. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Confiscatoriedad. *"Pemp, Francisco José c/Estado Nacional y AFIP s/ ordinario (29/04/2015) "*.

CSJN. Impuesto las Ganancias. Artículo 40. Imposibilidad de la Deducción de Gastos. *"San Juan S.A. c/ D.G.I. (27/10/2015) "*.

Cámara Federal de la Plata. Sala "I". Reducción de Anticipos de Impuesto a las Ganancias. *"POP Argentina S.A. c/ AFIP -DGI s/ Amparo Ley 16.986 (8/07/2015) "*.

Tribunal Fiscal de la Nación. Sala A. Deducción Diferencias de Cambio. Impuesto a las Ganancias. *"Sofrecom Argentina SA s/Recurso de Apelación"*

TSJ de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Prescripción. *"Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido (23/10/2015) "*.

Por último recordamos que en el mes de Octubre/2015, se ha realizado un exhaustivo análisis de los *"Criterios de Asignación de Ingresos en el Convenio Multilateral según la Jurisprudencia Actual de la Comisión Arbitral y Plenaria (Régimen General)"*, a cuya lectura remitimos.

- d) Finalmente, 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. Impuesto a las Ganancias. Cuarta Categoría. Empleados en Relación de Dependencia. Decreto 152/2015 (BO 18/12/2015).** Se incrementa por única vez el importe de la deducción especial aplicable a las rentas por el trabajo personal en relación de dependencia, al desempeño de cargos públicos, a los gastos protocolares, a las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie que tengan su origen en el trabajo personal y a los consejeros de las sociedades cooperativas (artículos 79, incisos a, b y c), hasta un monto equivalente al importe neto de la segunda cuota del Sueldo Anual Complementario del año 2015.

Esta norma es sólo aplicable a los sujetos cuya **remuneración bruta mensual devengada entre los meses de julio a diciembre de 2015 no supere la suma de \$ 30.000**. Al igual que el año anterior el beneficio deberá ser publicitado de forma inequívoca en los recibos de haberes que se extiendan por el mismo bajo el concepto "Beneficio Decreto N° 152/15".

En los casos en que la segunda cuota del sueldo anual complementario a que se refiere el artículo 1 del presente Decreto, correspondiente a jubilados y pensionados, hubiera sido abonada a la fecha de publicación del presente decreto, el impuesto que los agentes de retención hayan retenido por dicho concepto deberá ser devuelto al beneficiario de las rentas, durante el mes de enero de 2016. **Entendemos que, dada la fecha de publicación del presente Decreto y que la “Ley de Contrato de Trabajo” establece que la segunda cuota del S.A.C. deberá pagarse antes del 18/12 de cada año, lo mismo es aplicable a los trabajadores activos que se les hubiera pagado el aguinaldo sin aplicar la deducción especial.**

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Percepciones sobre Operaciones en Moneda Extranjera. R.G. 3.819 (BO 17/12/2015).** Se establece un régimen de percepción del 5% aplicable a las operaciones de adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viaje y/o turismo y de transporte con destino fuera del país que se cancelen mediante pago en efectivo. Para los sujetos que sean Monotributistas y los que no resulten responsables del Impuesto a las Ganancias, la citada percepción se considerará pago a cuenta del Impuesto sobre los Bienes Personales, mientras que para los demás sujetos se considerará pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

Se dejan sin efecto los regímenes de percepción del 20% para compra de moneda extranjera para tenencia en el país (RG 3.583) y el régimen de percepción para consumos efectuados en el exterior mediante tarjetas de crédito, de compra, de débito y/o a través de portales o sitios virtuales, para adquisición de pasajes y moneda extranjera para viajes y turismo (RG 3.450).

Por su parte, por medio de la **R.G. (AFIP) 3.822 (BO 21/12/2015)** la AFIP aclara que aquellas operaciones realizadas en el exterior o a través de Internet en moneda extranjera, como también la adquisición de servicios turísticos, transporte con destino fuera del país y moneda extranjera para viajes, que se hubieran realizado con tarjeta de crédito, débito y/o compra y su liquidación se realice a partir del 16/12/2015 no se encontrarán alcanzadas por la percepción del 35%. Además, e independientemente de la derogación del régimen de percepción, aquellas que se hayan practicado conservan su carácter de impuesto ingresado y las mismas podrán computarse en las formas previstas para cada caso. Idéntico tratamiento corresponde al caso de compra de moneda extranjera para tenencia.

También, se expresa que, para la moneda extranjera adquirida para tenencia y depositada en cuenta bancaria que se retire antes de transcurrido 1 año, la percepción se deberá practicar

sobre el valor en pesos de los fondos respectivos convertido al tipo de cambio vendedor vigente en el Mercado Único y Libre de Cambios correspondiente al cierre del día anterior a la fecha del retiro anticipado de los mismos. Destacamos que la percepción del 5% (RG 3.819), se aplicará también cuando las operaciones de compra a agencias de viajes y turismo del país, y la adquisición de servicios de transporte terrestre, aéreo y acuático con destino fuera del país se paguen en efectivo con moneda extranjera. En este caso el importe de la operación deberá convertirse a moneda local aplicando el tipo de cambio vendedor vigente en el Mercado Único y Libre de Cambios al cierre del día anterior de dicha cancelación.

Por último, **a través de la R.G. (AFIP) 3.825 (BO 28/12/2015)**, se resuelve que se encuentran comprendidas en el presente régimen de percepción también las operaciones que se cancelen mediante depósito en cuenta del sujeto que realice el cobro respectivo. Además, se aclara que la percepción es aplicable únicamente a los sujetos residentes o radicados en el país que adquieran los servicios turísticos o de transporte mencionados y que la percepción se deberá calcular aplicando la alícuota del 5% sobre el precio neto de impuestos y tasas de cada operación.

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Retenciones sobre Contratos de Futuros. R.G. (AFIP) 3.818 (BO 17/12/2015).** Se establece un régimen de retención aplicable a las operaciones de compra y venta de contratos a futuro sobre subyacentes moneda extranjera, realizadas en los mercados habilitados en el país, siempre que dicha operación genere un resultado positivo. Las personas jurídicas estarán sujetas a una retención del 35% del impuesto a las ganancias y las personas físicas estarán sujetas a una retención del 0,5% del impuesto sobre los bienes personales. Las retenciones se practicarán sobre la diferencia entre el importe de la operación al último precio al que se realizó la valuación a mercado (“mark to market”) de cada contrato abierto y el monto determinado de acuerdo con el precio al momento de vencimiento del contrato o de la cancelación anticipada si la hubiera. Las presentes disposiciones resultan de aplicación desde el 17/12/2015, incluso para las operaciones cuyos contratos se hubieran celebrado con anterioridad y se encuentren vigentes.

Por su parte, **la R.G. (AFIP) 3.824 (BO 23/12/2015), modifica la R.G. (AFIP) 3.818**, mencionada en el párrafo anterior, disponiendo que deberán actuar como agentes de retención los mercados institucionalizados que sean contraparte y/o sus cámaras compensadoras autorizadas por la Comisión Nacional de Valores, quedando excluidos los fondos comunes de inversión, los sujetos exentos del impuesto a las ganancias y las entidades financieras y las operaciones de cesión de posición de moneda extranjera positiva que fueron realizadas los días 17/12/2015, 18/12/2015 y 21/12/2015, Comunicación A (BCRA) 5.852.

- ✓ **AFIP. SICORE. Actualización.** Se publicó Versión 8, Release 24, del SICORE, adecuando el mismo a las R.G. (AFIP) 3.818, 3.819 y sus modificaciones.
- ✓ **A.F.I.P. Exteriorización de Retenciones. Servicio “Mis Retenciones”. R.G. (AFIP) 3816 (BO 3/12/2015).** Los contribuyentes y demás responsables podrán cargar los certificados faltantes y efectuar su posterior cómputo en caso de no encontrarse previamente registradas las retenciones y/o percepciones sufridas en el sistema. La AFIP se reserva la facultad de corroborar la validez e integridad de los saldos.

Las disposiciones resultan de aplicación según el siguiente detalle: **a) los contribuyentes obligados a IVA Web (RG 3711) están obligados a utilizar esta nueva funcionalidad a partir del período fiscal mayo de 2016 (es decir, estos sujetos sino cargan previamente en “Mis Retenciones” aquellos certificados y/o facturas que no aparecen en el sistema de la AFIP, no podrán computar los mismos en las declaraciones)**; **b)** la totalidad de los contribuyentes del IVA podrán utilizar la presente funcionalidad únicamente a modo de prueba a partir del 1/1/2016; **c)** el resto de contribuyentes y responsables, oportunamente la AFIP establecerá las formas, plazos y condiciones de su utilización.

- ✓ **AFIP. Régimen de Intercambio de Información. Entidades Financieras. R.G. (AFIP) 3.826 (BO 30/12/2015).** Dentro del marco de cooperación con otros países y organismos internacionales para el intercambio de información tributaria y su correspondiente acuerdo para el intercambio automático de información de cuentas financieras entre los países firmantes, dispuesto por la OCDE, **se establece un amplio régimen de información para las entidades financieras locales respecto de las cuentas y operaciones cuyos titulares sean sujetos no residentes.** Dicho régimen de información tendrá una periodicidad anual y se aplicará a las cuentas cuyo valor al 31 de diciembre de cada año sea igual o superior a U\$S 100.000. La información deberá ser remitida a la AFIP hasta el día 31 de mayo del año siguiente al año que se informa, por transferencia electrónica de datos o mediante transferencia a través del sistema web service.
- ✓ **Nación. Régimen de Educación Técnica. R. (I.N.E.T.) 290/2015 (BO 2/12/2015).** Como todos los años se aprueba el procedimiento para la presentación, evaluación, asignación y rendición de Proyectos de Educación Trabajo, en este caso para el ejercicio 2015, en el marco del régimen de Crédito Fiscal dispuesto por Ley 22.317. Recordamos la plena vigencia de este régimen cuyo análisis recomendamos especialmente en empresas ligadas a sectores productivos, las cuales se encuentran obligadas al desarrollo de mano de obra calificada para lograr mejorar su competitividad en los mercados en donde operan.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Calendario. R.G. (CA) 5/2015 (BO 3/12/2015).** Se fijan las fechas de vencimiento del período fiscal 2016 para la presentación de la declaración jurada y el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos comprendidos en el Convenio Multilateral. **Es importante resaltar que el CM 05 (Declaración Anual) se adelanta al 30/4/2016,** es decir dos meses. Esto, para las empresas que cierran sus Estados Contables el 31/12 de cada año, es de imposible cumplimiento.
- ✓ **Comisión Arbitral. SIRCREB (Sistema de Recaudación Bancaria del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (CA) 8/2015 (BO 4/12/2015).** Se establece que los contribuyentes alcanzados por el régimen deberán consultar los coeficientes de distribución en el "Módulo de Consultas" del sitio web "www.siferweb.gov.ar", debiendo identificarse con la CUIT y autenticarse mediante el uso de la clave fiscal de AFIP.
- ✓ **CABA. Ley Impositiva 2016. Ley 5494 (BO 4/01/2015). No se modifican los importes a tener en cuenta para la aplicación de alícuotas diferenciales incrementadas** en las actividades de comercialización (mayorista o minorista), prestación de obras y/o servicios, construcción en general y producción de bienes. **Esto implica, de facto, que se incrementa la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, puesto que una mayor cantidad de contribuyentes quedarán alcanzados por las alícuotas incrementadas.** También es importante aclarar que el artículo 60 de la Ley Impositiva mantiene, al igual que el año pasado, el importe máximo de \$ 24.000.000 de ingresos anuales, a los fines de la aplicación de la exención a la actividad industrial prevista en el inciso 22, del artículo 179 del Código Fiscal. **Esto también representa un incremento en la carga tributaria,** puesto que muchos sujetos, sólo por el efecto de la inflación, han superado esa magnitud a lo largo del ejercicio 2015 y, por lo tanto, deberán tributar a la alícuota del 1%, tal cual lo establecido (este año) en el inciso b), del actual artículo 57.
- ✓ **CABA. Modificaciones al Código Fiscal. Ley 5493 (BO 4/01/2015).** Se dispone que la notificación electrónica realizada en el domicilio fiscal electrónico también será válida para notificar sanciones o multas que imponga el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se originan en otros textos legales. En materia de Ingresos Brutos se aclara que estarán exentos en el impuesto los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales universitarias de grado, oficialmente reconocidas, cuya carrera tenga una duración no inferior a 4 años y no se encuentren organizadas en forma de empresa. Recordemos que esto estaba



CFR

Consultores

especificado antes en el Reglamento del Código Fiscal. En cuanto a Impuesto de Sellos, se legisló que estarán exentos en el tributo las convenciones matrimoniales y pactos de convivencia excepto las transferencias de dominio de inmuebles y/o muebles registrables que se produzcan como efectos de aquellas.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Planes de Facilidades de Pago. R.N. (ARBA) 64/2015 (FN 17/12/2015).** Nuevamente se extiende hasta el 29/2/2016 la vigencia de los siguientes regímenes de facilidades de pago: **a)** régimen de regularización para deudas de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos, de Sellos, Inmobiliario y a los Automotores, vencidas o devengadas al 31/12/2014, que no se encuentren en proceso de ejecución judicial ni en etapa de fiscalización, de determinación o de discusión administrativa (RN 33/2015); **b)** régimen de facilidades de pago de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos, de Sellos, Inmobiliario y a los Automotores para la regularización de deudas que se encuentren en ejecución judicial (RN 34/2015); **c)** régimen de regularización para deudas de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos en proceso de fiscalización, de determinación o en discusión administrativa, aun las que se encuentren firmes, hasta el inicio de las acciones judiciales respectivas (RN 35/2015); **d)** régimen de regularización para deudas de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos correspondiente a los agentes de recaudación, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas (RN 11/2015); **e)** régimen especial de regularización de deudas de los contribuyentes provenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de Sellos, Inmobiliario básico y complementario, a los Automotores, excepto el que alcanza a las embarcaciones deportivas o de recreación, que no se encuentren en proceso de ejecución judicial ni en instancia de fiscalización, de determinación o de discusión administrativa, como asimismo las deudas de los agentes de recaudación, provenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos, relativas a retenciones y/o percepciones no efectuadas (RN 40/2015).
- ✓ **Córdoba. Ley Impositiva 2016. Ley 10.324 (BO 4/12/2015).** Se establecen las alícuotas y cuotas fijas para la percepción de los tributos correspondientes al año 2016. Entre las principales modificaciones se destaca que se incrementa de \$ 3.042.000 a \$ 5.000.000 el límite de la sumatoria de bases imponibles obtenidas por un contribuyente durante el período fiscal anterior para gozar de la alícuota reducida del impuesto. Además, se aumenta de \$ 11.375.000 a \$ 100.000.000 el monto de la sumatoria de bases imponibles del período fiscal anterior a tener en cuenta para la aplicación de las alícuotas diferenciales incrementadas aplicables a aquellos contribuyentes que desarrollen actividades comerciales y de servicios de transporte, almacenamiento y comunicaciones; locación de bienes inmuebles y otras actividades. **Esto representa un gran contraste con lo legislado por parte de CABA, tal cual expusiéramos oportunamente.**
- ✓ **Córdoba. Plan de Facilidades de Pago. R. (MF) 377/2015 (BO 1/12/2015), R. (MF) 356/2015 (BO 3/11/2015) y R.N. (DGR) 168/2015.** Se extiende hasta el 31/12/2015 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), R. (SIP) 28/2015 (BO 1/12/2015) y R. (SIP) 28/2015 (BO 2/12/2015).** 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 inscriptos 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”.**

Además, por medio de la **Resolución 28/2015, de la Secretaría de Ingresos Públicos**, se aprueba el detalle de la legislación incluida o dejada sin efecto por el citado Decreto. Por último, la **Resolución 29/2015** reemplaza el texto reglamentario del régimen general de retención, percepción y/o recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a raíz de la unificación antes mencionada.

- ✓ **Córdoba. Sistematización de Normas. R.N. 1/2015 (BO 2/12/2015).** Siendo consistente con el reordenamiento normativo realizado por la Provincia de Córdoba, se dispone la derogación de todas las resoluciones normativas (desde la 1/2011 hasta la 170/2015), estableciendo un cuerpo normativo unificado. La vigencia de la Resolución de referencia es el 2/12/2015.
- ✓ **Córdoba. Modificación al Código Tributario. Ley 10.323 (BO 4/12/2015).** La principal modificación es que se crea el **“Fondo para el Financiamiento de Obras de Infraestructura”**, el cual estará integrado, entre otros, por los aportes obligatorios que deberán efectuar los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, efectuándose su recaudación conjuntamente con el impuesto, y se considerará que el mismo se encuentra incluido en los importes percibidos en concepto del impuesto, tanto de contribuyentes locales como de los sujetos a las normas del Convenio Multilateral, por los hechos imposables devengados a partir del anticipo mensual de enero de 2015. El citado aporte se calculará aplicando la tasa del 12,5%, ascendiendo al 15,25% para las actividades en las cuales se aplique la alícuota incrementada especial, sobre el impuesto sobre los ingresos brutos determinado o el importe mínimo previsto en la ley impositiva para cada anticipo mensual. Este “Fondo” se aplicará hasta el 31/12/2019.
- ✓ **Misiones. Régimen de Facilidades de Pago. R.G. (DGR) 33/2015 (BO 10/12/2015) y 37/2015 (BO 29/12/2015).** Se establece un régimen especial y transitorio de regularización de los tributos provinciales cuya recaudación se encuentre a cargo de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, devengados al 31/10/2015. 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. Asimismo, 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. Las obligaciones tributarias que se incluyan en el citado régimen podrán ser canceladas al contado o en hasta 36 cuotas mensuales, iguales y consecutivas. El plazo de acogimiento del mencionado régimen especial será desde el 4/1/2016 hasta el 31/3/2016 inclusive.
- ✓ **Misiones. Ingresos Brutos. Régimen de Percepción. R.G. (DGR) 34/2015 (BO 22/12/2015).** Se establecen adecuaciones a los regímenes de retención y/o percepción del Impuesto sobre

los Ingresos Brutos aplicable a contribuyentes de alto interés fiscal para la Provincia y mayoristas (RG 3/1993, 12/1993 y 23/1996). Se destaca que se establece que, en el caso de operaciones realizadas a través de comisionistas, mandatarios, corredores y otros intermediarios, cuando dichos intermediarios sean los emisores de la factura deberán actuar como agentes de percepción. Se incrementa a \$ 300.000 el monto de ventas totales anuales para quedar exceptuados de actuar como agentes de percepción en el régimen aplicable para mayoristas y distribuidores.

Además, se establece que también deberá aplicarse el régimen de percepción para contribuyentes de alto interés fiscal cuando los bienes, cosas o servicios se recepcionen, sitúen o tengan como destino sedes, depósitos, establecimientos, locales o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del ámbito de la Provincia de Misiones, o cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en la Provincia de Misiones. A su vez, no corresponderá practicar la percepción por las operaciones de venta de cosas muebles (excluidas las de bienes de uso), locaciones y prestaciones gravadas, cuando la misma sea inferior a \$ 50 o se trate de operaciones con consumidores finales.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Mes:

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Impuesto de Sellos. “Colegio de Escribanos e la Ciudad de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ordinario (9/12/2015)”.** El Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires y promueve acción de amparo en los términos del artículo 43 de la Constitución Nacional contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 46, inciso b, apartado 7, de la ley provincial 14.333, por medio de la cual se estableció que los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la provincia, concertados en instrumentos públicos o privados, otorgados fuera de ella, debían tributar una alícuota diferencial en concepto de Impuesto de Sellos, y que ese trato discriminatorio produjo que los clientes de los escribanos integrantes del Colegio debieran soportar un costo mucho mayor (entre el 1% y el 3,8%), por el sólo hecho de elegir como notario de confianza para la realización de los actos alcanzados por la norma, a uno que ejerciera su profesión en la Ciudad de Buenos Aires. En consecuencia, según el Colegio, **con la norma se buscó desplazar la realización de los actos notariales hacia escribanos de la Provincia de Buenos Aires.** Además, se solicita que se dicte una medida cautelar para que se suspendan los efectos de la norma provincial cuestionada, hasta tanto recaiga sentencia en el proceso.

Por su parte, **la Provincia** plantea que la norma se derogó y, por lo tanto, la cuestión deviene en abstracta. También cuestiona la legitimación del Colegio para entablar la demanda. Además, **destaca que el impuesto en cuestión se justificaría en razones “extrafiscales” vinculadas con cuestiones de política económica y social, y afirma que ninguna objeción merece el hecho de que la provincia adopte como política tributaria una diferencia en las alícuotas de un impuesto en función de la mayor manifestación de riqueza que, a su criterio, exterioriza la formalización de actos mediante escrituras públicas en la Capital Federal.**

Por su parte, **la CSJN** aceptó la competencia originaria y la legitimación del Colegio. Con respecto a la derogación de la norma se expresa en el sentido de que subsiste en el caso un estado de incertidumbre respecto de la existencia y modalidad de las obligaciones contraídas por escribanos porteños y sus clientes con el Fisco provincial, extremo que se desprende de la derogación hacia el futuro dispuesta por la Provincia.

En cuanto al fondo, y reiterando argumentos que hemos visto en otros fallos analizados en los distintos Informes del presente año, la Corte plantea que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les



CFR

Consultores

parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional.

Entre las limitaciones establecidas en la Carta Magna a las facultades impositivas provinciales figura está la consagrada en su **artículo 16**, que en lo pertinente al caso, **dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas**. El establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es que corresponda razonablemente a distinciones reales. La jurisdicción debe demostrar que las categorías se han basado en alguna diferencia razonable y no en una selección puramente arbitraria.

Agrega, nuestro tribunal cimero, que en materia de igualdad, el **control de razonabilidad** exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que le componen, y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica. En consecuencia, en el presente caso, ***“no se advierte la existencia de una razón válida que permita aseverar (como sostiene la Provincia) que los instrumentos otorgados en una jurisdicción para producir efectos jurídicos sobre inmuebles radicados en otra, exterioricen una capacidad contributiva diferente o una mayor manifestación de riqueza por esa única circunstancia, motivo por el cual no se justifica un tratamiento impositivo distinto. En efecto, la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del lugar de radicación del escribano otorgante del acto, no constituye una pauta razonable que, a los fines impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales”***.

El fallo, cuya lectura completa aconsejamos, nos provee de una guía en cuanto a la aplicación del principio de igualdad y establece, nuevamente, un límite al ejercicio abusivo de las potestades tributarias por parte de los fiscos “subnacionales”. En este punto el mismo se entrelaza con la causa ***“Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza (16/12/2014)”***, en la cual tampoco se aborda la posible violación de la norma de la Provincia de Buenos Aires a la cláusula comercial prevista en el inciso 13, del artículo 75, de la Constitución Nacional, sino que el núcleo de fallo radica en el análisis del principio de igualdad, consagrado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

- ✓ **Resolución (SDG TLI) 21/2015 (Fecha 29/07/2015). Boletín AFIP 220 - 10/2015. Impuesto a las Ganancias. Reorganizaciones. Consulta Vinculante.** Se consulta acerca del cumplimiento de los requisitos del proceso de reorganización societaria que pretende realizar en el marco del régimen dispuesto por el Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), por el cual AA S.A. se fusionará y absorberá (fusión por absorción) simultáneamente y en un único paso a las sociedades BB S.A. y CC S.A., quedando como accionista mayoritaria de DD S.A., integrando todas el grupo liderado por EEE. Luego de ilustrarnos acerca de la normativa aplicable, lo más relevante de la respuesta del Fisco es lo siguiente:
 - ***De haberse llevado a cabo la actividad inversora (tenencia de acciones con control societario e inversiones de carácter permanente) en cada una de las sociedades antecesoras que se someterán al proceso de reorganización, durante los DOCE (12) meses anteriores a la fecha de dicha reestructura, el requisito exigido por el apartado III del segundo párrafo del Artículo 105 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) se considerará igualmente satisfecho.***
 - ***De proseguir la sociedad absorbente con la actividad inversora que realizaban con anterioridad a la reestructuración las sociedades antecesoras, el requisito del primer***

párrafo del Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), se encontraría cumplido, en tanto la misma se mantenga durante el lapso de DOS (2) años contados desde la fecha de la reorganización.

Tal cual lo expuesto en el **Dictamen (DAT) 19/13 (Boletín AFIP 12/2014)**¹, se considera que tener **“actividad inversora”**, por parte de las empresas que se someten a un proceso de reorganización libre de impuestos, es evidencia suficiente de que han desarrollado **actividades iguales o vinculadas** durante los últimos 12 meses (de cumplirse con ese plazo) y, por lo tanto, se cumple con lo establecido en el apartado III, del segundo párrafo del artículo 105, del mencionado Decreto Reglamentario. Lo mismo con respecto a mantenimiento de la actividad, exigido por el apartado II del segundo párrafo del artículo 105.

Es decir, una adecuada planificación fiscal de un proceso de reorganización, cuando existen dificultades en el cumplimiento de ambos requisitos, nos exige que las empresas que participan del mismo efectúen inversiones permanentes en otras sociedades (de cualquier índole y en cualquier proporción), es decir, desarrollen lo que el Fisco denomina **“actividad inversora”**, por lo menos con una antelación de 12 meses anteriores de la fecha de reorganización y, mantengan las mismas por un período no inferior a dos años.

- ✓ **Comisión Arbitral. Resolución 71/2005. “JOHNSON DIVERSEY INC. DE ARGENTINA S.R.L. c/Provincia de Buenos Aires” (16/09/2015)**. La cuestión controvertida radica en determinar si corresponde aplicar a los ingresos por la actividad de "servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial" (Código NAIIB 741400) el régimen general (artículo 2 del CM), tal como hizo, o si, por el contrario, corresponde aplicar el régimen especial del artículo 10 del C.M., como pretende el fisco.

En su apelación la empresa analiza en profundidad el concepto de **“profesión liberal”** y cita la jurisprudencia de la Resolución (CA) 28/2001, en la cual la Comisión resolvió que correspondía encuadrar la actividad desarrollada por la sociedad en el artículo 2 del CM, sustentando su criterio en que el artículo 10 está dirigido a regular la distribución de base imponible en el desarrollo de actividades vinculadas con el ejercicio de una profesión liberal. A su vez, la Comisión Arbitral, en oportunidad del dictado de la Resolución General 3/2012, al analizar los requisitos que debe poseer la consultoría o empresa consultora para que resulte de aplicación el artículo 10 del CM, resolvió: *“Interpretar que en los casos de consultorías y empresas consultoras, a las que hace referencia el segundo párrafo del artículo 10 del CM, el servicio objeto de la prestación debe corresponder al ejercicio de una profesión liberal”*.

Por su parte, **Buenos Aires** planteó que del Estatuto Social de la Sociedad se desprende que el objeto de la empresa, además de las actividades industriales y comerciales, es el de realizar servicios relacionados con los productos que desarrolla y comercializa así como **la prestación de servicios de consultoría, investigación, desarrollo, asistencia y asesoramiento en general, aclarándose que en los casos en que la ley así lo requiera, las mismas serán cumplidas por profesionales con título habilitante en sus respectivas materias y según las respectivas reglamentaciones.**

Por último, la **Comisión**, fallando en favor del contribuyente, expresa que debe destacarse que el régimen establecido en el artículo 10 del Convenio Multilateral está dirigido a regular la distribución de base imponible en el desarrollo de actividades vinculadas con el ejercicio de una **profesión liberal**. Agrega diciendo que, en este orden de ideas, **las consultoras o empresas consultoras a las que se refiere el último párrafo del artículo 10, deben estar conformadas por profesionales que ejerzan profesiones liberales y la persona de existencia ideal que los agrupe y cuya actividad encuadre en esa disposición, debe trasuntar la actividad de los sujetos profesionales como tales.** Que así se ha reconocido en la Resolución General N°

¹ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 4

3/2012. En consecuencia, la actividad de JOHNSON DIVERSEY en orden a la prestación de “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial” no encuadra en el art. 10 del Convenio Multilateral.

Ante esta resolución nos preguntamos, teniendo en cuenta los reclamos recurrentes en la materia por parte de la Provincia de Buenos Aires, cuál sería la respuesta de la Comisión ante una situación similar, pero estando en juego el artículo 11 del Convenio Multilateral. Es decir, una empresa que se dedica a la producción y venta de bienes, pero cuyo objeto social también contempla la posibilidad de la utilización de un sistema de distribución por consignación, pero que no es un “Rematador, Comisionista y Otro Intermediario”. ¿Es correcta la aplicación del artículo 2 del Convenio Multilateral (a nuestro entender sí, validando el criterio de convenio-sujeto), o debería aplicar el régimen especial del artículo 11 para las operaciones que realice bajo el esquema de consignación? También, el presente análisis, aunque en forma más limitada, se podría extrapolar al artículo 13 del mismo Convenio Multilateral.

V. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Año 2015:

- ✓ **CSJN. Ingresos Brutos. “Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco s/ acción declarativa de certeza (24/02/2015)”². Medida Cautelar.** La empresa se dedica, principalmente, a la agricultura siendo contribuyente de Convenio Multilateral y contando con campos y establecimientos en distintas jurisdicciones, inclusive en la misma provincia del Chaco. Ahora bien, de acuerdo a la legislación provincial citada (artículo 12, inciso e) de la Ley 2071) sólo gozan de la alícuota reducida del 1%, es decir, la correspondiente a la actividad primaria, quienes posean su sede central en la provincia. Esto fue normado luego de suspenderse la aplicación del Pacto Fiscal a partir del 10 de enero de 2013. Por lo tanto, se presentó una acción declarativa a los fines de que se haga cesar el estado de incertidumbre frente a la pretensión del fisco chaqueño de aplicar a la actividad primaria realizada por Harriet y Donnelly una alícuota diferencial mayor, con sustento en la legislación mencionada. También se solicitó el dictado de una medida cautelar para que el gobierno provincial se abstenga de ejecutar el gravamen diferencial. La demandante plantea que la discriminación importa el establecimiento de una aduana interior (prohibido por los artículos 9, 10, 11 y 12 de la Constitución Nacional - CN) que afecta la cláusula comercial (artículo 75, inciso 13 de la CN) al imponer un tratamiento impositivo discriminatorio a las actividades interjurisdiccionales en función de la ubicación local o foránea de la sede central de la empresa. También se aduce que se vulnera el principio de igualdad. Finalmente, la Corte resuelve hacer lugar a la competencia originaria y, al plantear que en el caso resulta suficientemente acreditada la verosimilitud del derecho, especialmente en lo relativo a la cláusula comercial, también hacer lugar a la medida cautelar. Es decir, se plantea que la cuestión clave a dilucidar es si el establecimiento de alícuotas diferenciales ante una misma actividad quebranta la potestad del gobierno federal de reglar el comercio de las provincias entre sí. La consecuencia del otorgamiento de la medida cautelar es que, mientras se resuelve la cuestión de fondo, Harriet y Donnelly tributará al 1%.

Es importante recordar que los artículos 9 a 12 de la CN prohíben la existencia de aduanas interiores y declaran la libre circulación territorial de personas y bienes por todo el territorio de la Nación. Estas normas se complementan con el citado inciso 13 del artículo 75 (cláusula comercial) que le atribuye al gobierno federal la facultad exclusiva de reglar el comercio interjurisdiccional, impidiendo que las provincias establezcan (**por cualquier medio económico que fuere e independientemente de la técnica legislativa aplicada**) aduanas interiores o impongan tributos a la mera circulación territorial o a la entrada o salida de su territorio de mercaderías, o discriminar desfavoreciendo el comercio interjurisdiccional, estableciendo diferencias según el origen del producto o haciendo más gravoso el tributo en razón de ese comercio. Si llevamos estos conceptos a la órbita de la actividad industrial, primero bajo una

² Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 6.

incorrecta aplicación del Pacto Fiscal por parte de la mayoría de las provincias y, luego, directamente con la suspensión de la aplicación del mismo, encontramos que se viola en forma flagrante estos mandatos constitucionales al establecer que sólo será de aplicación la exención a la actividad industrial, o la alícuota reducida, si el contribuyente, que desarrolla este tipo de actividad, posee su establecimiento dentro del ámbito de la provincia. Es decir, ante tal exigencia, la comercialización de los productos por parte de un sujeto que desarrolla actividad industrial en una provincia distinta de aquella en la cual posee su fábrica, deberá tributar una alícuota más alta que el sujeto que, realizando la misma actividad, posee su establecimiento en la misma. Todo esto ataca el comercio interjurisdiccional, sin necesidad de mayores análisis violando el mandato del artículo 75 inciso 13 de la CN. Ahora bien, destacamos la frase “por cualquier medio económico que fuere”. Es oportuno recordar que en la causa el “SA El Bagual c/Entre Ríos” (CSJN – 07/09/1993), en la cual la provincia había establecido una tasa de expedición de guías para el traslado de hacienda, que sólo alcanzaba el tráfico interprovincial y no el local y se tomaba como pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos, nuestro máximo tribunal al declarar la inconstitucionalidad dijo que las provincias no pueden afectar el comercio o la libre circulación de mercaderías, situación que se produce porque el gravamen funciona de hecho como un derecho aduanero.

Ante esto nos preguntamos cual es la situación que acontece con respecto a la Resolución 56/2007 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, por la cual se estableció, un adelanto de los anticipos del impuesto sobre los Ingresos Brutos por el mero hecho del ingreso de la mercadería al territorio provincial. Independientemente que se pueda computar como un pago a cuenta del impuesto determinado, el “adelanto del anticipo” se devenga por la circulación de la mercadería hacia la provincia, haciendo las veces de una aduana interior.

Yendo un paso más allá, también nos preguntamos cual es la situación, ante las cláusulas de la CN analizadas a partir del fallo “Harriet y Donnelly”, en el caso de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos si nos ubicamos en el lugar de los sujetos pasibles de los mismos. Tal cual se puede apreciar de los efectos económicos que provocan (ej. acumulación de saldos a favor y el consiguiente costo financiero del mismo) estos regímenes resultan principalmente perjudiciales para aquellos sujetos que son foráneos con respecto a la jurisdicción por la cual se le retiene o percibe, en comparación con los sujetos locales de la misma jurisdicción. Esto acontece en los hechos independientemente que las normas locales establezcan alícuotas diferenciales, por ejemplo al tratarse de contribuyentes del Convenio Multilateral o que existan infranqueables sistemas de reducción de alícuotas. Es decir, desde el punto de vista económico hay una discriminación entre el sujeto local y el extra-provincial, en detrimento de este último. Y todo, esto, (en particular la acumulación de saldos a favor) tiene su origen en el comercio interjurisdiccional el cual actúa como detonante para que operen estos regímenes con los efectos mencionados.

Por supuesto, en el caso de los regímenes de recaudación (siempre desde el lado de los sujetos pasivos de los mismos), es manifiesta la violación al principio de legalidad (artículo 17 de la CN), puesto que el efecto económico que tiene la inmovilización de un saldo a favor, no hace más que las veces de un nuevo tributo cuya única normativa es una resolución. Por ejemplo, hoy ante tasas activas del 30% con un saldo inmovilizado del \$1.000.000 el costo financiero anual no baja de \$ 300.000, siendo este último un nuevo impuesto sin base en una ley. También, si lo queremos ver bajo otro prisma, estamos en presencia de un empréstito forzoso sin base en una ley. Sí, debemos atender en estos casos al tema de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación puesto que si un contribuyente plantea este tipo de cuestiones, se ve limitada a diferencia de lo que ocurre si circunscribimos el planteo a cuestiones de aduana interior y cláusula comercial.

Esperaremos la sentencia sobre el fondo de la cuestión de la causa Harriet y Donnelly puesto que puede ser el comienzo de una armonización tributaria que vuelva a otorgar un marco de razonabilidad al comercio interjurisdiccional (hoy tan vapuleado), sin significar esto una renuncia por parte de las provincias al ejercicio legítimo de sus potestades tributarias, por más que se encuentren limitadas por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

- ✓ **CSJN. Impuesto de Sellos. “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza (16/12/2014)³”.** La demandante promueve la acción declarativa a fin de que se declare que la alícuota aplicable a los contratos que se registran en la sede social, ubicada en la C.A.B.A., tributen con la alícuota reducida del 0,50 por mil, y no a la del 0,750 por mil, como por medio de la Resolución 50/08 pretendía el organismo fiscal de la provincia de Buenos Aires. También cuestiona los requisitos establecidos por la Ley Provincial 13.613 para gozar de la alícuota reducida. Invoca los principios de igualdad (artículo 16 de la CN), legalidad (artículo 17 de la CN) y la cláusula comercial (inciso 13 del artículo 75 de la CN). En este punto para entender los hechos hay que hacer un pequeño recorrido de la evolución de la normativa de la provincia de Buenos Aires en la materia. Al comienzo, sólo se exigía que la entidad registradora tuviera su sede social o delegaciones en la provincia, sin más aclaraciones. Con la Ley 13.613 (año 2007) se exigió que para la aplicación de la alícuota reducida los contratos debían registrarse en entidades con sede social o delegaciones en la provincia, en la localidad en que se encuentran los bienes y mercaderías, bajo el fundamento, como quedó exteriorizado en el Informe 112/07 de la Dirección Técnica Tributaria de ARBA, de beneficiar a las entidades locales para que sean estas las que perciban los derechos de registros. Luego se exigió que tuvieran su sede social en la provincia (y se eliminó el término delegaciones). La Corte luego de remarcar las potestades tributarias de las provincias, plantea que hay un límite que es el **principio de igualdad**. En el apartado 15) del fallo agrega que el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales. Por último, agrega que en materia de igualdad el control de la **razonabilidad** exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconoce iguales derechos o se les aplican similares cargas, se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen y observar si se excluyen a alguien que debería estar dentro y recibir igual atención jurídica. En el caso concreto, concluye el tribunal cívico, el principio de igualdad resulta vulnerado puesto que se fijan alícuotas diferenciales ya sea que los instrumentos se registren en entidades radicadas en la provincia o fuera de la misma, no advirtiéndose que sea razonable el distingo ante entidades que, en definitiva, cumplen la misma función (registrar y recaudar). Una solución contraria llevaría a lesionar seriamente la libertad de elección del sujeto para establecer su sede de negocio.

Si bien la sentencia es positiva por los límites que le establece a la provincia ante distingos que nos son razonables y claramente inconstitucionales, (situación que podría perfectamente también aplicarse en materia del impuesto sobre los Ingresos Brutos, el abordaje que realiza la corte ciñendo su análisis al principio de igualdad hace que el mismo sea poco replicable hacia el futuro ya sea por temas de competencia originaria como por temas de fondos ante distintas cuestiones fácticas. El núcleo de la cuestión está en la violación constante a los artículos 9 a 12 de la CN y 75 inciso 13), tal cual el fondo de la cuestión que se discutirá en Harriet y Donnelly.

- ✓ **CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. “Droguería del SUD S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (02/06/2015)⁴”.** Competencia Originaria. La empresa se dedica a la comercialización mayorista de medicamentos en distintas jurisdicciones del país. Posee su casa central en CABA, pero distintos centros de distribución entre los cuales

³ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 6.

⁴ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 9.

hay dos localizados en PBA. La Litis se genera ante el reclamo de la ARBA por haber tributado al 1% las operaciones con origen en CABA pero cuyo destino eran farmacias del Gran Buenos Aires, cuando según el organismo recaudador las mismas se deberían haber tipificado como *"Venta al por mayor de productos farmacéuticos, excepto aquellos cuyos establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires"* y, por lo tanto, haber impuesto a una alícuota del 4,5%. Cabe destacar que en la Ley 14.653, vigentes desde el 1/01/2015, se mantiene tal diferenciación para esta actividad de acuerdo a la ubicación de los establecimientos, pero hoy las alícuotas varían entre el 2% (artículo 22 Inc. g) y 5% (artículo 21).

Volviendo a la causa bajo análisis, PBA argumento que para que sea de aplicación la reducción de alícuotas, es esencial que los productos comercializados salgan de depósitos ubicados en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Ante esto la actora sostiene que tal discriminación vulnera los principios constitucionales establecidos en los artículos 9, 10, 11 y 75, Inciso 13 (clausula comercial). Además, solicita un medida cautelar mientras se sustancia la causa para evitar el cobro compulsivo por parte de la ARBA.

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal, en primer lugar, **acepta su competencia originaria. Con respecto a la solicitud de la medida cautelar, al otorgar la misma expresa que "resultan suficientemente acreditadas la verosimilitud en el derecho y la configuración de los presupuestos establecidos en los incisos 1° y 2° del artículo 230 del código adjetivo para acceder a la medida pedida"**. Agrega diciendo que, en el caso se cuestiona la constitucionalidad de la pretensión impositiva local consistente en gravar con alícuotas distintas del impuesto sobre los ingresos brutos a la venta al por mayor de medicamentos en razón de su lugar de origen. De tal manera, **adquiere preeminencia la necesidad de determinar si la demandada se ha excedido (como se afirma) en sus potestades tributarias y si ese proceder quebranta la potestad del Gobierno Federal de reglar el comercio de las provincias entre sí (el ya mencionado artículo 75, inciso 13, Constitución Nacional)**. Por último, expresa que **más allá de la verosimilitud del derecho, si finalmente no asistiese la razón a la actora, para la provincia sólo se demorará la percepción del crédito que se pretende**.

Igualmente, el argumento de la eventual vulneración a la Cláusula Comercial, planteado por la Corte en los fallos "Droguería del Sud" y "Harriet y Donnelly S.A." (en ambos casos al momento de otorgar las medidas cautelares), nos parece más sólido que lo expresado en la causa "Bolsa de Cereales", en la cual se terminó ponderando, como fundamento del fallo, un ataque al principio de igualdad por parte de la Provincia de Buenos Aires. Es más, la diferenciación antes mencionada en esta familia de fallos también adquiere relevancia a la hora de otorgar competencia originaria a la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

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

En primer lugar, la Procuradora admite la competencia de la CSJN. Luego plantea que el remedio procesal elegido por la actora es el adecuado, puesto que existe una controversia definida,

⁵ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 11.

concreta, real y sustancial en la cual se evaluará la constitucionalidad o no de las normas cuestionadas. Además, hay un acto en ciernes, como lo es la Determinación de Oficio.

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

En consecuencia, “al excluir de la exención a las actividades industriales cuando ellas se desarrollen en plantas fabriles situadas fuera de la provincia, la demandada ha pretendido ejercer facultades que son propias, exclusivas e indelegables de las autoridades nacionales, en tanto ha intentado torcer las corrientes naturales del comercio en su propio beneficio (art. 75, inc. 13°) instaurando una suerte de aduana interior vedada por la Constitución (arts. 9° a 12°) para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio. Por lo tanto se hace lugar a la demanda”.

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

- ✓ **CSJN. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. “Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (01/09/2015)⁶”.** 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.

⁶ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 12.

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.

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. Tasas. "Empresa Pesquera de la Patagonia y la Antártida S.A. c/Tierra del Fuego s / Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/04/2015)⁷".** La empresa promueve una acción declarativa de inconstitucionalidad contra la provincia en su carácter de titular de permisos de pesca provinciales y nacionales (otorgados según el régimen de los Decretos 1139/88 y 1345/88), **a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 3 de la Ley 791.**

⁷ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 8.

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

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

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

Por su parte, la Provincia, a argumenta sobre la existencia real de la prestación del servicio de verificación de los procesos productivos y que es una facultad que le viene dada como autoridad de aplicación del régimen de promoción industrial establecido por la Ley 19.640. Con respecto al costo de la tasa plantea que la equivalencia requerida con respecto al valor de la misma no debe ser matemática ni estricta. Continúa diciendo que es razonable que quienes resultan favorecidos por el servicio paguen por el mismo, toda vez que es una carga que la Nación traslado a la Provincia, en su carácter de autoridad de aplicación. Por último, cita fallos de la propia CSJN en los cuales se convalida la aplicación del principio de capacidad contributiva a los fines de fijar la base imponible de una tasa.

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

Con respecto al fondo del asunto plantea que:

- **La tasa de verificación del proceso industrial trasuntaría un derecho de exportación en la media en que para definir la base imponible se recurre al valor FOB de salida, sea de las exportaciones al territorio continental o al exterior.**



CFR

Consultores

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

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

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

- ✓ **CSJN. Impuesto al Valor Agregado. Facturas Apócrifas. “ADM Argentina S.A. c/ AFIP-DGI (10/03/2015)⁸”.** La Cámara, recovó la sentencia del Tribunal de primera instancia y mantuvo las Resoluciones de la AFIP por medio de las cuales el organismo recaudador rechazó parcialmente las solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal del IVA vinculados con operaciones de exportación efectuadas en los períodos 12/2002 y 3/2003 al 7/2005. La posición de la AFIP se fundó, en síntesis, en considerar que las facturas que instrumentaban los créditos fiscales impugnados reflejaban operaciones económicas inexistentes. **El organismo fiscal había rechazado las solicitudes de reintegro del crédito fiscal de IVA por entender que dichos conceptos no se correspondían con la realidad económica de las operaciones de compra de cereal posteriormente exportado por la actora. Según el Fisco y la Cámara ninguno de los proveedores fiscalizados ni los terceros involucrados tenían capacidad económica, patrimonial, financiera ni operativa para realizar las aludidas operaciones,** circunstancia que ponía en evidencia que los sujetos mencionados como proveedores no eran los verdaderos generadores de los créditos declarados por la actora, extremo que denotaba que la documentación respaldatoria no reflejaba la realidad económica de las operaciones.

El Máximo Tribunal en su sentencia plantea que el apelante se limita a la reiteración de planteos formulados ante las instancias anteriores y no aporta elementos nuevos de convicción para desvirtuar lo decidido, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados para vender a la actora los bienes facturados, y a la **ausencia de demostración por la accionante, en las indicadas circunstancias, de la efectiva realización de las operaciones en cuestión. Agrega que resulta inaplicable al caso de autos la doctrina sentada en la causa "Bildown SA", por cuanto, según surge de lo anteriormente expuesto, y a diferencia de la situación examinada en aquel precedente (en el que no se debatió sobre la existencia y materialidad de las operaciones), en el sub examine tal cuestión ha sido controvertida y la apelante ha omitido demostrar la veracidad de las que alegó haber realizado con los proveedores consignados en las facturas impugnadas. En consecuencia, se falla en favor del Fisco.**

De la lectura de este precedente de la CSJN es importante destacar que es un tema de hecho y prueba el que provoca la distancia existente entre este fallo y la doctrina del fallo Bildown SA, ratificado entre otros más recientemente por el fallo Molinos Río de la Plata c/ AFIP DGI (14/10/2014), también del Máximo Tribunal. No consideramos que estemos en presencia de un cambio de doctrina (como a nuestro entender surge de la lectura del sentencia), sino que estamos ante hechos diferentes que llevan a conclusiones diferentes. Igualmente, es un semáforo que debemos tener en cuenta.

- ✓ **CSJN. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. “Pemp, Francisco José c/Estado Nacional y AFIP s/ ordinario (29/04/2015)⁹”.** La Corte plantea que los instrumentos acompañados por la actora y, en especial, las conclusiones del peritaje contable llevan a que ha quedado suficientemente demostrada la “confiscatoriedad” del impuesto, siguiendo los mismos fundamentos y conclusiones que los vertidos en el fallo Candy S.A. Si bien el precedente no es novedoso y sólo ratifica una jurisprudencia, nos invita a pensar que es lo que estamos haciendo hoy a la hora de tomar acciones concretas a los fines de evitar los efectos que la inflación tiene en la tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias. ¿Realizamos la planificación tributaria necesaria antes de los cierres de ejercicio, especialmente con respecto a la administración de

⁸ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 7.

⁹ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 8.

inventarios? ¿Estamos efectuando año a años el test que la CSJN estableció a partir del fallo Candy (y sus sucesores) a los fines de identificar si ha sido o no confiscatorio el Impuesto a las Ganancias? ¿Conocemos cuál es la exposición que tiene la empresa a los efectos de la inflación en materia tributaria? Son preguntas que debemos realizarnos cada año y hacia atrás antes de que prescriban los períodos fiscales.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Impuesto las Ganancias. Artículo 40. “San Juan S.A. c/ D.G.I. (27/10/2015)¹⁰”.** 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,**

¹⁰ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 14

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 culpable 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 instaura 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.

- ✓ **Cámara Federal de la Plata. Sala "I". Reducción de Anticipos de Impuesto a las Ganancias. "POP Argentina S.A. c/ AFIP -DGI s/ Amparo Ley 16.986 (8/07/2015)"¹¹**. La Sociedad promueve la acción contra la AFIP con el objeto de que se declare la ilegalidad del actuar del mentado organismo plasmado en el ticket informático y materializado en el servicio "Cuentas tributarias – Estado de Cumplimiento" y, en consecuencia, se le ordene reestablecer, con los correspondientes efectos, la reducción de anticipos del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2015, que fuera solicitada oportunamente por la empresa actora el 27/08/14. Estima que los resultados del ejercicio 2015 serán sustancialmente menores a los del año anterior y, por lo tanto, los anticipos resultantes que se debían pagar a cuenta del Impuesto a las Ganancias superarían el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual debían ellos imputarse. Ante esto, utilizó la opción que establece el artículo 15 de la R.G. (AFIP) N° 327, conocida como "reducción de anticipos". Luego por el Sistema Web, el Fisco, le advirtió que dicha solicitud no surtiría efectos hasta que fuera aprobada por el mismo organismo, indicándose en ese momento el comienzo de una fiscalización electrónica. En consecuencia, en Cuentas Tributarias – Estado de Cumplimiento, Pop Argentina, figuraba como deudora de los anticipos originarios.

La Sociedad considera que **tal situación le ocasiona graves perjuicios**, por cuanto al existir deuda en concepto de anticipos, no solamente es pasible de sufrir una ejecución fiscal por parte de la AFIP, sino que **se entorpecerá la devolución de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado atribuibles a operaciones de exportación, y al no poder contar con la declaración jurada de venta al exterior de productos agrícolas "R.O.E. VERDE" indispensable para exportar, su actividad quedará paralizada.**

El Juzgado Federal de Primera Instancia de Junín hizo lugar a la acción entablada hasta tanto no exista resolución administrativa firme en contrario. **El a quo planteó que la automaticidad u operatividad de la opción de reducción de anticipos surgía palmaria del régimen legal, sin perjuicio de las facultades de contralor que detenta el ente recaudador con posterioridad a su pago.**

Finalmente la Cámara resuelve bajo los siguientes argumentos:

- El amparo es el recurso procesal idóneo para los cual cita el artículo 1 de la Ley 16.986 el cual prescribe: *"la acción de amparo será admisible contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional, con excepción de la libertad individual tutelada por el habeas corpus"*.

¹¹ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 10.

- En principio, bajo el planteo de la Sociedad, existe arbitrariedad toda vez que la AFIP no estaría actuando dentro del marco de la legalidad dado por el dictado de la RG N° 327 y POP Argentina SA, como consecuencia de ese accionar, tiene la posibilidad concreta de padecer un perjuicio de carácter patrimonial de relevancia. Es decir, la conducta del organismo recaudador vulneraría un derecho reconocido por la Constitución Nacional, en tanto pondría en peligro el derecho constitucional de la propiedad.
- No se vislumbra cumplido ninguno de los supuestos de inadmisibilidad prescriptos por el Artículo 2 de la Ley N° 16.986, por lo que corresponde rechazar el agravio expresado por la demandada relacionado con la falta de idoneidad de la vía elegida.
- Del análisis de la RG (AFIP) 327 se concluye que la opción de “reducción de anticipos” no requiere una aprobación expresa previa o posterior por parte del organismo recaudador.
- Si bien es cierto que el propio organismo recaudador al establecer el régimen bajo análisis se reservó, por medio del artículo 17, de la RG (AFIP) 327, la facultad de solicitar información una vez realizada la opción por el contribuyente, no lo es menos que no plasmó en el texto de la ley potestades respecto a su aprobación o desaprobación, como tampoco un plazo límite para realizar la revisión.
- En consecuencia, la Cámara sentencia que **la opción de “reducción de anticipos” del Impuesto a las Ganancias constituye una facultad del contribuyente que puede ejercerla bajo su responsabilidad y que opera de manera automática.** Ello así, en tanto cabe recordar que nuestro ordenamiento argentino se enmarca en el sistema denominado de “autodeterminación de las obligaciones fiscales” traducido principalmente en el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, y en el carácter excepcional y subsidiario del procedimiento de determinación de oficio.

Por lo tanto, se rechazó el recurso de apelación interpuesto por la AFIP. Nos parece de relevancia este antecedente, por el medio procesal elegido y por las demoras, riesgos y costos financieros, que conlleva hoy la solicitud de Reducción de Anticipos, más ante un contexto de baja en la rentabilidad de los negocios.

- ✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala A. Deducción Diferencias de Cambio. Impuesto a las Ganancias. “Sofrecom Argentina SA s/Recurso de Apelación¹²” (9/06/2015).** En cuanto a los hechos se señala que mediante un contrato denominado **“Convención de Gestión de Tesorería”** con fecha 28 de marzo de 1996, “Sofrecom S.A.” (Casa Matriz de Francia) asumió el compromiso de prestar a “Sofrecom Argentina” los fondos necesarios para hacer frente a la expansión de la actividad comercial desarrollada por la empresa en la República Argentina en el rubro de las telecomunicaciones. A lo largo de los años la sociedad tomó fondos de su vinculada, los cuales registró como pasivos, cancelando algunos y capitalizando otros. Por su parte, el Fisco, basado en el principio de realidad económica, manifiesta que se está ante la existencia de aportes de capital y, en consecuencia, impugna la deducción de los intereses y diferencias de cambio de los períodos fiscales 2004 a 2006. **Se vuelve, tal cual lo expuesto en el fallo Lexmark al concepto de “vocación de permanencia de los fondos remesados por la Casa Matriz”.**

El **Tribunal Fiscal**, al momento de analizar el caso, en primer término analiza el **“principio de realidad económica”**, planteando que el mismo **debe ser utilizado por el Fisco con el máximo cuidado para no caer por vía interpretativa en la creación de hechos imponibles**

¹² Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 11.

que niega el contribuyente haber realizado. Se debe determinar si en el caso concreto las formas jurídicas utilizadas "no son manifiestamente" las que el derecho privado ofrezca y autorice para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente, para lo cual debe tenerse presente no sólo el texto de la norma sino las circunstancias fácticas del hecho. **Es un principio que el fisco sólo puede aplicar de forma excepcional, cuando las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente son radicalmente inapropiadas.**

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

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

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

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

- ✓ **Tribunal 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)¹³".** 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".

¹³ Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 14

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 períodos 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.

VI. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas.** En el **Boletín Oficial del 9/12/2015** se volvió a emitir el listado de sujetos excluidos del régimen. Recomendamos la lectura del mismo no sólo a quienes estén en el régimen, sino a aquellos que contratan a proveedores u operan con clientes que hicieran la opción del régimen simplificado.
- ✓ **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.
- ✓ **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, a la fecha de emisión del presente Informe no hay en la página de ARBA una aplicación disponible para dar cumplimiento a la presente norma.

Por último consideramos redundante la misma, más ante la existencia de los acuerdos de intercambio de bases de datos entre la AFIP y la ARBA, y la implementación, por parte de organismo de recaudación nacional, de la RG 3.685 (Régimen de Información de Compras y Ventas). Además, existen dificultades fácticas en su implementación para los sujetos que operan en factura electrónica bajo el régimen de CAEA.

- ✓ **Misiones. Agentes de Recaudación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 29/2015 (02/11/2015).** Con el motivo de evitar contingencias futuras recordamos que el mes pasado se modificó 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 fijó 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



Consultores

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.

- ✓ **Actualización del F 572 (SIRADIG) del Año 2015.** Es importante tener en cuenta que el trabajador tendrá tiempo hasta el 31 de enero de 2016 para ingresar en el F. 572 web aquellos datos que deben ser tenidos en cuenta por el empleador para la confección de la liquidación anual del impuesto a las ganancias por el año 2015.