

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 17

Febrero 2016

I. Objetivo del Informe:

- a) **Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.** Este mes, se destaca la emisión del **Decreto 394/2016**, por medio de la cual se incrementa el monto del “*mínimo no imponible*”, las “*cargas de familia*” y la “*deducción especial*” computables para la determinación del Impuesto a las Ganancias correspondiente a personas físicas. Sobre esta norma, y su reglamentación por parte del Fisco, por medio de la **R.G. (AFIP) 3831**, realizamos un análisis específico a los fines de ilustrar sobre los efectos de los cambios acontecidos.
- 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 analizados en el presente son:

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (23/02/2016)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas diferenciales. Cláusula Comercial.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “*Walmart Argentina SRL (TF 24636-I) c/DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo (30/09/2015)*”. Impuestos Internos. Bebidas Analcohólicas. Elaboración por Encargo de Tercero. Sujeto de Derecho.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “*Sur Catering S.R.L. c/ D.G.I. s/ Recurso Directo de Organismo Externo (29/12/2015)*”. Factura Apócrifas. Salidas no Documentadas..

Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “D”. “*Delia, Carmelo Franco s/ Recurso de Apelación (30/09/2015)*”. Impuesto a las Ganancias. Incremento Patrimonial no Justificado. Mutuo entre Familiares. Nulidades.

- c) 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. Decreto 394/2016 (BO 23/03/2016) y R.G. (AFIP) 3831 (BO 25/02/2016).** Se incrementaron, a partir del 1/1/2016, los importes anuales de las deducciones personales, según el siguiente detalle: **a)** “mínimo no imponible”: \$ 42.318; **b)** “cónyuge”: \$ 39.778; **c)** “hijos”: \$ 19.889; **d)** “otras cargas”: \$ 19.889; **e)** “deducción especial”: \$ 42.318. También, se derogó el Decreto 1242/2013.

En consecuencia, se elevó la “deducción especial incrementada” prevista en el tercer párrafo, del inciso c), del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, aplicable a las rentas enumeradas en los incisos, a, b y c del artículo 79 la Ley de Impuestos a las Ganancias (sueldos y jubilaciones), a \$ 203.126, y la deducción anual de los importes abonados por servicio doméstico pasa a tener un tope de \$ 42.318.

Luego, el 25 de febrero de este año se publicó la **Resolución General (AFIP) 3.831** por medio de la cual, en su Anexo I, se procedió a establecer las deducciones aplicables a cada uno de los meses del año de acuerdo a lo establecido por el **Decreto 394/16** y las escalas mensuales.

Es importante reiterar que, como el Impuesto a las Ganancias es un tributo anual, **las sumas que se mencionan en el nuevo Decreto son anuales**, tema el cual siempre trae confusiones, por cómo se presentan las medidas en los medios de comunicación, inclusive por parte de los mismos funcionarios.

Por otra parte, al derogarse el Decreto 1.242/13, se terminó con el sistema por medio del cual se estableció como referencia los sueldos devengados en el período enero/agosto de 2013, que no superaran los \$ 15.000, **por conceptos normales y habituales**¹, para saber si trabajador o jubilado estaba alcanzada o no por el Impuesto a las Ganancias y, por lo tanto, si sufría o no retenciones.

Recordemos que el mencionado decreto, con su actualización en el año 2015 por medio de la Resolución General (AFIP) 3.770, creó un mecanismo muy particular a través del cual si el trabajador estaba por debajo de ese umbral antes mencionado, no le correspondía tributar, porque el mínimo no imponible se incrementaba hasta el monto total del impuesto determinado. Por ejemplo, para llevarlo a un extremo, un empleado en el período enero/agosto 2013 percibía un sueldo de \$ 14.999 (por conceptos normales y habituales) y, en el año 2015, su sueldo mensual era de \$ 100.000, seguía sin pagar impuesto alguno. Por el contrario, si cobraba \$ 15.001 en ese período mágico y en el año 2015 cobraba \$ 26.000 tributaba, tributaba a la alícuota del 35% **Es decir, se convivió durante casi tres años con situaciones de flagrante inequidad que pudimos observar desde nuestro ámbito profesional, en todas las empresas.**

Con la nueva normativa, el Decreto 394/16, y más allá de las dificultades que presenta la falta de actualización de las escalas del artículo 90 de la Ley (lo cual sólo puede ser modificado por el Poder Legislativo y se debería corregir en el corto plazo), se regresa a una situación más racional, más equitativa y se retorna a la metodología con la cual históricamente se liquidó el impuesto, hasta el año 2013. Es más, se vuelve a un método de cálculo de las retenciones de Impuesto a las Ganancias que puede ser parametrizable en los sistemas de las compañías, cuestión que era desde el punto de vista fáctico, imposible con el sistema anterior establecido por el Decreto 1242/13.

No queremos dejar de mencionar nuevamente el tema de las escalas porqué, dado el mínimo no imponible actual, y como ya venía sucediendo desde hace varios años, un trabajador que

¹ Resolución General (AFIP) 3.525



CFR

Consultores

comienza a pagar Impuesto a las Ganancias, rápidamente alcanza la alícuota el 35%, desnaturalizando la esencia de la progresividad del propio tributo.

Tampoco se puede dejar de mencionar la situación de los profesionales independientes, no beneficiados por la deducción especial incrementada, del tercer párrafo, del inciso c), del artículo 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en donde el impacto de la falta de revisión de las escalas de estos últimos 16 años es más significativa que en el caso de un trabajador en relación de dependencia, generado verdades situaciones de inequidad.

En cuanto a los **efectos concretos de la norma**, para el caso de los empleados, si bien estamos en presencia de un impuesto donde la situación personal de cada sujeto pasivo es decisiva al momento de entender su alcance, **a nivel general podemos decir que con la aplicación del Decreto 394/16 un trabajador, sin hijos y sin ningún otro tipo de cargas de familia, con un sueldo bruto promedio mensual de hasta \$ 24.631** (incluyendo vacaciones y aguinaldo y sólo deduciendo el 17% en concepto de aportes) **no tributará el impuesto. En el caso de que tuviera esposa/esposo y dos hijos el mencionado importe se eleva a \$ 32.618.**

A partir de los montos entes mencionados, dada la falta de actualización de las escalas, la aceleración del impuesto hasta llegar a la alícuota del 35% es rápida.

El beneficio, es decir, la devolución de las retenciones efectuadas en exceso en relación por aplicación del marco normativo anterior, es retroactivo al 1/1/2016, tal cual corresponde en un impuesto anual. Tal devolución, de acuerdo a lo establecido en el artículo 4° de la R.G. (AFIP) 3.831, de deberá efectuar a partir de las liquidaciones que se hubieran realizado con posterioridad al 25 de febrero de 2016. En consecuencia, para aquellos sujetos que ya habían liquidado los sueldos del mes de febrero/2016 al momento de la publicación de la resolución, la devolución de las retenciones efectuadas en exceso la deberán realizar de una sola vez con la liquidación de la nómina del mes de marzo/2016.

Si bien para el promedio de los trabajadores la norma bajo análisis constituye una mejora en relación a su estatus previo, por eso el costo fiscal que tiene para el estado, como mencionamos anteriormente, si un sujeto tenía un sueldo en el período enero/agosto 2013 que no superaba \$ 15.000 y hoy gana, neto, \$ 25.000 (sin cargas de familia), ahora comenzará a pagar Impuesto a las Ganancias, mientras que con la vigencia del decreto 1242/2013, no lo hacía.

Para estos casos la R.G. (AFIP) 3.831, en su artículo 3, resuelve que el importe adicional a ingresar (por los meses de enero y, eventualmente, febrero de 2016) se abonará en cuotas mensuales e iguales hasta el mes de diciembre de 2016.

- ✓ **Nación. Coparticipación Federal de Impuestos. Decreto 399/16 (BO 25/02/2016).** Se decreta que el coeficiente fijado por el Decreto 194/2016 (Financiamiento del Traspaso de la Policía Federal – C.A.B.A.), no incide en la distribución de los recursos del Fondo Federal Solidario establecido en el artículo 3 del Decreto 243/2009, el cual se realizará entre las jurisdicciones beneficiadas conforme las proporciones vigentes al 31 de diciembre de 2015, ni en la de otros sistemas o regímenes análogos actualmente existentes.
- ✓ **Nación. Impuestos Internos. Champañas. Decreto 355/2016.** Nuevamente se deja sin efecto la aplicación del impuesto a este tipo de bienes, pero sólo desde el 1/2/2016 hasta el 30/4/2016. Es importante recordar que la fiscalidad de estas bebidas, en el tributo de referencia, está legislada en el Capítulo VII, Título II, de la Ley 24.674. Particularmente, **en el artículo 33 se establece una alícuota nominal del 12%.**

Ahora bien, dado el plan de inversiones presentado por el sector oportunamente, el Poder Ejecutivo, en uso de las facultades conferidas por el artículo agregado a continuación del 14 de la Ley 24.674, ha eximido del impuesto a las Champañas desde el año 2005 (Decreto 58/2005)

ininterrumpidamente hasta el día de hoy. Igualmente todos los Decreto anteriores, por los cuales se dejaba sin efecto el impuesto, tenían una vigencia de un año o más, con lo cual, a partir del dictado del Decreto 355/16 es de esperar que haya novedades con respecto a este beneficio del cual gozó el sector en los último 11 años.

- ✓ **AFIP. Plan de Facilidades de Pago Permanente. R.G. (AFIP) 3827 (BO 10/02/2016).** En primer lugar se deja sin efecto la R.G. (AFIP) 3516 y sus modificatorias.

En el nuevo régimen se podrán incluir las siguientes obligaciones: **a)** impositivas y de los recursos de la seguridad social, sus intereses, actualizaciones y multas, vencidas a la fecha de la presentación del presente plan de pagos; **b)** multas impuestas, cargos suplementarios por tributos a la importación o exportación y liquidaciones de los citados tributos, así como sus intereses y actualizaciones; **c)** saldos pendientes por obligaciones incluidas en planes de facilidades de pago anteriores que se encuentren caducos; **d)** aportes personales de los trabajadores autónomos; **e)** Aportes personales de los trabajadores en relación de dependencia con destino al SIPA y al INSSJP; **f)** el impuesto integrado y el componente previsional correspondiente a los sujetos adheridos al Monotributo; **g)** los ajustes resultantes de la actividad fiscalizadora de la AFIP, siempre que se encuentren conformados por el responsable y registrados en los sistemas del Organismo; **h)** las deudas en discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial, así como en ejecución judicial; **i)** las retenciones y percepciones impositivas incluidas en ajustes de inspección conformadas por el responsable y registradas en los sistemas del Organismo; **j)** el impuesto que recae sobre salidas no documentadas (artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Ganancias); **h)** los intereses y demás accesorios adeudados correspondientes a retenciones, percepciones y anticipos y/o pagos a cuenta que se hayan cancelado hasta la fecha de adhesión al presente plan. Es de destacar que, el régimen de facilidades no prevé reducciones de intereses ni liberación de sanciones. Para acceder al mismo, se vuelve a obligar a los contribuyentes a adherir al “Domicilio Fiscal Electrónico” y la adhesión se realiza por medio del servicio de “Mis Facilidades”.

En cuanto a la cantidad de cuotas, las mismas no podrán superar el número de: **a)** 3 para aportes de trabajadores en relación de dependencia; **b)** 6 para obligaciones impositivas y de seguridad social, excepto aportes; **c)** 20 para obligaciones por autónomos y monotributo; **d)** 24 para deudas por ajustes de inspección.

En cuanto al costo del financiamiento, si bien las cuotas serán mensuales, iguales y consecutivas, **la tasa de interés a aplicar variará según la fecha de adhesión al plan, tomando como referencia la T.N.A. del Banco Nación para los plazos fijos a 180 días, publicada los días 20 de cada mes, y se le sumarán 2 puntos para contribuyentes que tengan un monto de ingresos anuales de hasta \$ 91.000.000 y 6 puntos para aquellos contribuyentes que superen dicho monto de ingresos anuales. Es decir, que estamos frente a un plan de facilidades de pago realmente oneroso y cuyo costo es muy cercano o superior (ej. grandes empresas), en estos días, al interés por mora del artículo 37 de la Ley 11.683, dado el incremento de la tasa de referencia.**

En cuanto a la caducidad del plan, la misma operará de pleno derecho y sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de la AFIP cuando se produzca la falta de cancelación de 2 o 3 cuotas consecutivas o alternadas, según la cantidad de cuotas del plan de facilidades al que se haya adherido. Operada la caducidad, se pondrá en conocimiento al contribuyente a través de una comunicación que se le cursará por el servicio "e-Ventanilla". A diferencia de los planes anteriores, no se requiere mantener el número de empleados declarados.

Es importante resaltar que **la cancelación de las deudas en el presente plan de pagos habilita a los contribuyentes a obtener el certificado fiscal para contratar con los organismos de la Administración Nacional**, usufructuar el beneficio de reducción de las contribuciones patronales (Decreto 814/2001), considerar regularizado el importe relacionado



CFR

Consultores

con el régimen sancionatorio de la seguridad social (artículo 26 de la R.G. (AFIP) 1566) y el levantamiento de la suspensión de los "registros Especiales Aduaneros".

- ✓ **AFIP. Emisión de Factura Electrónica en Moneda Extranjera.** La AFIP habilitó la posibilidad de emitir facturas directamente en moneda extranjera. Esto tiene un gran impacto, especialmente en aquellos sectores económicos cuyas operaciones están sujetas al valor del dólar.
- ✓ **Nación. Régimen Promocional de Educación Técnica. R. (INET) 2/2016 (BO 18/02/2016).** Como todos los años se aprueba el procedimiento para la presentación, evaluación, asignación y rendición de Proyectos de Educación Trabajo para el ejercicio 2016, en el marco del régimen de crédito fiscal dispuesto por Ley 22.317.
- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales. Devolución de Percepciones por Operaciones en Moneda Extranjera. R.G. (AFIP) 3830 (BO 19/02/2016).** Dado el colapso que han sufrido las agencias de la AFIP en estas semanas, se formaliza lo anunciado oportunamente respecto de los requisitos previos a cumplir para pedir la devolución de las percepciones sufridas por operaciones en moneda extranjera efectuadas con tarjetas de crédito, débito y/o compra, turismo o compra de moneda extranjera, estableciendo que **no será necesario registrar los datos biométricos de los sujetos interesados en solicitar la mencionada devolución.**

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. CM05. Plazos. R.G. (CA) 1/2016 (BO 29/02/2016).** Se prorroga al 16/5/2016 la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual del período fiscal 2015, del CM05. Más allá de los 16 días adicionales otorgados por la Comisión, reiteramos que los mismos resultan insuficientes, especialmente para las empresas cuyos cierres de balances operan los 31/12 de cada año.
- ✓ **CABA. Ingresos Brutos. Régimen General de Recaudación. R. (AGIP) 40/2016 (BO 17/02/2016).** Se incorporan y se excluyen, a partir del 1/3/2016, a agentes de recaudación al régimen general de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos R. (AGIP) 939/2013.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Régimen General de Facilidades de Pago. R.N. (ARBA) 6/2016 (FN 26/02/2016).** Se establece en un solo cuerpo normativo, a partir del 1/3/2016, un régimen permanente de facilidades de pago por deudas de los impuestos Inmobiliario, a los Automotores (incluyendo a las embarcaciones deportivas o de recreación), sobre los Ingresos Brutos y de Sellos, y de deudas de los Agentes de Recaudación por retenciones no efectuadas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos.

El régimen presenta las siguientes características:

- En el caso de **deudas** de los contribuyentes y sus responsables solidarios, **que no se encuentren en proceso de ejecución judicial ni en instancia de fiscalización, de determinación o de discusión administrativa**, podrán incluirse aquellas **devengadas hasta el 31 de diciembre del año inmediato anterior a aquel por el cual se formalice el acogimiento**. Se prevén distintas bonificaciones para las deudas formalizadas en los planes que se presenten hasta el 31/5/2016 en hasta 24 cuotas.
- Con respecto a las **deudas** de los contribuyentes y sus responsables solidarios, provenientes de los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos **en proceso de fiscalización, de determinación o de discusión administrativa**, podrán incluirse aquellas sometidas a proceso de fiscalización, de determinación o en discusión administrativa, aun las que se encuentren firmes **y hasta el inicio de las acciones**

judiciales respectivas, cualquiera haya sido su fecha de devengamiento, correspondientes al impuesto, sus anticipos, accesorios y cualquier sanción por infracciones relacionadas con los conceptos indicados. Se prevé condiciones especiales según si el acogimiento se efectúe con o sin allanamiento.

- Para las **deudas** de los contribuyentes y sus responsables solidarios, provenientes de los impuestos: inmobiliario, a los automotores, sobre los ingresos brutos y de sellos, **en proceso de ejecución judicial**, se prevén distintas bonificaciones para aquellas que se regularicen su situación por medio de planes que se presenten hasta el 31/5/2016 en hasta 24 cuotas.
- En el caso de **deudas de agentes de recaudación y sus responsables solidarios, provenientes de percepciones y retenciones no efectuadas correspondientes a los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, podrán incluirse en el presente régimen aquellas devengadas al 31 de diciembre del año calendario inmediato anterior a aquel en el cual se formaliza el acogimiento**. Se prevén condiciones especiales para los acogimientos que se efectúen hasta el 31/5/2016.

Recomendamos la lectura detallada de la norma puesto que los beneficios que provee el acogimiento al plan están mucho más segmentados en relación a las normas precedentes, de acuerdo a la cantidad de cuotas en las cuales se decida cancelar el mismo. También se limita la cantidad total de cuotas en relación a los planes anteriores, siendo el máximo de 24.

- ✓ **Santa Fe. Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación. R.G. (API) 7/2016 (FN 10/02/2016).** Se aprueba la actualización de la Versión 3.0 Release 8 del programa aplicativo de agentes de percepción y retención del impuesto sobre los ingresos brutos (Si.PRIB), mediante el cual dichos agentes deberán generar, presentar y pagar sus declaraciones juradas.
- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. Régimen de Recaudación sobre Acreditaciones Bancarias. R.G. (DGR) 7/2016 (BO 10/02/2016).** Se adecúan los coeficientes de aplicación correspondientes al régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias, para el caso de los contribuyentes que no acreditan inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al igual que para los que no cumplan con las presentaciones de declaraciones juradas establecidas por la R.G. (DGR) 93/2014. Los coeficientes tendrán vigencia para las recaudaciones que se practiquen a partir del 1/3/2016, inclusive.
- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. Régimen de Recaudación sobre Acreditaciones Bancarias R.G. (DGR) 8/2016 (BO 10/02/2016).** Se adecua el procedimiento mediante el cual los contribuyentes deberán solicitar la constancia de exclusión del régimen de recaudación sobre importes acreditados en cuentas bancarias de acuerdo con la R.G. (DGR) 80/2003. **Asimismo, se establece que las presentaciones de solicitud de exclusión que a la fecha no han sido resueltas serán tramitadas de acuerdo al presente procedimiento.** En la modificación de referencia se menciona que *“la solicitud de la constancia de exclusión del régimen de recaudación sobre los créditos en cuentas bancarias establecido por la resolución general (DGR) 80/2003 y sus modificatorias, deberá efectuarse por ante las dependencias de la Dirección General de Rentas habilitadas a tales efectos, mediante nota por la cual se acrediten los extremos respectivos para su procedencia, con la debida identificación del solicitante y firma del responsable o autorizado con acreditación del carácter invocado. Con la referida solicitud deberá acompañarse detalle de los ingresos proyectados para la jurisdicción de Tucumán correspondiente a los doce (12) meses posteriores a la fecha de presentación de la solicitud”*.
- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. Régimen de Recaudación sobre Acreditaciones Bancarias. R.G. (DGR) 14/2016 (BO 10/02/2016).** Se establece que los coeficientes aplicables al régimen de recaudación sobre acreditaciones bancarias para el caso de los contribuyentes que no

acreditan inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al igual que para los que no cumplan con las presentaciones de declaraciones juradas establecidas por medio de la R.G. (DGR) 93/2014, también serán de aplicación para aquellos que, habiendo presentado declaración jurada en su carácter de contribuyentes y/o agentes de retención y/o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no hubieren ingresado el pago de la obligación respectiva (impuesto, anticipo, retenciones, percepciones, ingreso mensual anticipado, etc.). Asimismo, iguales coeficientes se aplicarán a los contribuyentes y/o responsables del impuesto sobre los ingresos brutos que se hubieran acogido a planes de facilidades de pago por cualquiera de los tributos recaudados por la Dirección General de Rentas y que a la fecha de confección de la nómina "recaudar" se encuentren caducos. Las mencionadas incorporaciones tendrán vigencia para las recaudaciones que se practiquen a partir del 1/3/2016, inclusive.

- ✓ **Jujuy. Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Resolución General (DGR) 1424/2016 (BO 29/01/2016).** Se establece que, para acceder a la alícuota diferencial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del 1,6% para la actividad de comercialización de productos alimenticios y ser consideradas pequeñas y medianas empresas (PyME), no se deberán superar los \$ 343.000.000 de ventas totales anuales, considerando todos los ingresos brutos (gravados, no gravados y exentos), devengados en el período fiscal inmediato anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Mes:

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (23/02/2016)”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas diferenciales. Cláusula Comercial de la Constitución Nacional.

El contribuyente solicita que se declare la inconstitucionalidad de las normas provinciales que establecen un tratamiento tributario más gravoso, en relación al impuesto de referencia, a la fabricación y venta de productos (en este caso medicinales, químicos, cosméticos, de tocador y mercaderías n.c.p.), en el supuesto de que el contribuyente no posea establecimiento en la jurisdicción provincial y, en consecuencia, se declaró la ilegitimidad de la pretensión de la demandada de exigirle el pago de diferencias de dicho gravamen por los períodos fiscales 7/2011 a 1/2014. Además, se pide el dictado de una medida cautelar, mientras tramite el fondo de la cuestión.

En cuanto a los hechos, la empresa ingresó el impuesto aplicando, principalmente, las alícuotas del 1% y 2%, relacionadas con las actividades de “fabricación de medicamentos para uso humano” y “fabricación plaguicidas y productos químicos”, respectivamente. Por su parte, la Administración Provincial de Impuestos (API) consideró que era aplicable la alícuota del 3,5%, hasta el período 9/2012 y del 4,5% por los períodos posteriores, a la cual están sujetos los contribuyentes o responsables radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe. En el caso bajo estudio Bayer posee plantas en las localidades de Zárate y Pilar, ambas en la Provincia de Buenos Aires.

En síntesis, **la Sociedad plantea que** el impuesto reclamado resulta discriminatorio por imponerle condiciones más gravosas que a otra empresa que realiza la misma actividad, pero que tiene su planta localizada en Santa Fe y, además, **se restringe la libre circulación de los productos que comercializa, constituyendo una verdadera aduana interior.** Por lo tanto, bajo su criterio, **la Provincia está violando los artículo 4, 9, 10, 11, 12, 16, 17, 19 y 75, inciso 13, de nuestra Constitución Nacional** (este último, también conocido como cláusula comercial, es aquel por el medio del cual sólo el Congreso Nacional tiene facultades para regular el comercio con las naciones extranjeras y entre las provincias).

Es importante mencionar que Bayer informa en el expediente que la API dictó una Resolución por medio de la cual se le confirió vista de las actuaciones administrativas en relación a los ajustes reclamados e instruyó el sumario correspondiente.

Por su parte, nuestra Corte Suprema de Justicia, remite a su propia jurisprudencia sobre el tema, en particular al fallo **“ENOD S.A. c/Provincia de Buenos Aires (15/09/2015)”** (comentado en nuestro Informe del mes de enero/2016). En consecuencia, **acepta su competencia originaria y otorga la medida cautelar** a la empresa y a sus directores, **planteando que en el caso bajo estudio resulta suficientemente acreditada la verosimilitud en el derecho** y configurados los presupuestos establecidos en los incisos 1 y 2, del artículo 230, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

También analiza los considerando del Decreto 2707/2012, del Poder Ejecutivo Provincial, en cuanto a que se señala que ha sido voluntad del legislador, al momento de la sanción de la Ley 13.286, dejar exteriorizada una *“clara política fiscal sustentada en el fomento y protección de la actividad netamente local”*, agregando que *“esa política se manifiesta en lo que respecta a Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en otorgar un tratamiento diferencial (mediante una alícuota menor) a aquellos contribuyentes radicados en la provincia de Santa Fe, buscando fomentar y proteger de esa forma a quienes tienen toda la actividad desarrollada en el ámbito de la provincia”*. De esta forma, nuestro Máximo Tribunal plantea que es prioritario analizar si existe o no una violación a la cláusula comercial de nuestra Carta Magna, sustentando, así también, el otorgamiento de la medida cautelar.

Este fallo, más allá de limitarse al otorgamiento de la medida cautelar, vuelve a poner de manifiesto la limitación que tienen los gobiernos provinciales para establecer medidas de fomento o promoción a la industria local, especialmente por medio de instrumentos como los utilizados en el caso de marras (alícuotas diferenciales en materia de Ingresos Brutos), sin colisionar con el inciso 13, del artículo 75, de nuestra Constitución Nacional.

En este punto nos parece relevante recodar algunas consideraciones del **Dictamen de la Procuradora, Dr. Laura Monti, del 15 de mayo de 2015**, el cual tuvimos oportunidad de analizar en detalle en nuestro Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 11. En el mismo, se expresa que:

- Desde lo procesal, el remedio procesal elegido por la actora es el adecuado, puesto que existe una controversia definida, concreta, real y sustancial en la cual se evaluará la constitucionalidad o no de las normas cuestionadas. Además, hay un acto en ciernes, como lo es la Determinación de Oficio.
- 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”**. Esto último ha sido reproducido por nuestro Máximo tribunal al momento de analizar la verosimilitud del derecho invocado.

Además, es pertinente señalar que la Sociedad también solicitó, bajo el expediente **“Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad – Repetición de Impuestos”**, la devolución del pago que realizó bajo protesto a instancias de una liquidación practicada por la API por los períodos 2/2014 a 6/2014. Ante esto, nuestro Tribunal Címero, de conformidad con el Dictamen de la Procuradora, de fecha 23 de junio de 2015, aceptó su

competencia originaria y le corrió traslado de la demanda a la Provincia de Santa Fe por el término de 60 días para la resolución del tema.

Entendemos que, como un primer paso, en atención a las distintas causas que han tenido como sujeto pasivo a la Provincia de Santa Fe, dicha jurisdicción, en la última modificación de su Código Fiscal y Ley Tarifaria, realizada por medio de la Ley 13.525 (BO 5/01/2016), ha puesto un límite a tal discriminación al momento de establecer las alícuotas generales, específicamente para el caso de contribuyentes con ingresos brutos anuales superiores a los \$ 60.000.000 (artículo 6 inciso 3, apartados a y b).

Ahora bien, por el contrario, en el caso de la exención legislada en el actual inciso ñ), del artículo 213, del Código Fiscal, para la industria alimenticia y para el resto de los productores con ingresos brutos anuales inferiores a \$ 120.000.000, así como la alícuota reducida prevista en el inciso a) bis, del artículo 7, de la Ley Impositiva vigente, se mantiene la discriminación objeto de la litis, a nuestro entender, violatoria de la cláusula comercial, por exceder el estado provincial sus potestades al querer reglamentar el comercio interjurisdiccional.

Es decir, Santa Fe, desde lo legislativo ha quedado a mitad de camino en búsqueda de una solución política a los pleitos de los cuales está siendo parte. Entendemos, que esta falta de resolución del tema tiene que ver con el impacto que en las arcas públicas tendrían las modificaciones que, más tarde o temprano, deberá hacer a su Código Fiscal y Ley Tarifaria, para terminar con este tipo de reclamos y ajustarse a la manda del artículo 75, inciso 13, de la Constitución Nacional.

El presente fallo se complementa la familia compuesta por:

- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco s/ acción declarativa de certeza (24/02/2015)*”.** Ver: Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 6.
- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Droguería del SUD S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (02/06/2015)*”.** Ver: Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 9.
- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (01/09/2015)*”.** Ver: Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 12.

Entendemos que esta causa es la más relevante a la hora tener en cuenta la amplitud con la cual se debe solicitar el otorgamiento de una medida cautelar.

- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*YPF SA c/ Provincia de Chubut s/ acción declarativa de certeza (15/09/2015)*”.** Ver: Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 14.
- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*ENOD S.A. c/Provincia de Buenos Aires (15/09/2015)*”.** Ver: Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 16.

Aunque todos los casos tienen diferencias en cuanto a los “hechos”, la Corte siempre terminó concediendo las medidas cautelares por acreditarse la verosimilitud en el derecho ante la flagrante violación que representan las alícuotas diferenciales en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en función del lugar de radicación del sujeto, al inciso 13, del artículo 75 de nuestra Constitución Nacional, más allá del resto de los argumentos esgrimidos por cada empresa y de las cuestiones específicas de cada actuación.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar que específicamente los fallos “ENOD” y “Bayer” son aquellos que tienen mayor impacto en el mundo de las empresas productoras de bienes en general, incluyendo consumo masivo. Es más, dada la cantidad de sujetos que están en condiciones de entablar demandas similares, aún hoy no podemos vislumbrar el alcance final que tendrán estas sentencias y sus consecuencias, no sólo a nivel de ahorro en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de quien toma la decisión de litigar, sino, también, en las arcas provinciales y en los Códigos y Leyes Impositivas, tal cual hoy están redactados.

- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “Walmart Argentina SRL (TF 24636-I) c/DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo (30/09/2015)”. Impuestos Internos. Bebidas Alcohólicas. Elaboración por Encargo de Tercero.**

Como es habitual en los meses de verano, ante la menor cantidad de sentencias, especialmente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tenemos la posibilidad de incorporar a nuestro Informe, fallos sobre temas que habitualmente no tratamos, como es el que analizaremos en los siguientes párrafos.

Por relacionarse con Impuestos Internos, el cual es un tributo que, más allá de su masividad, no es tan conocido como los que recurrentemente mencionamos al momento de comentar los diferentes fallos, hemos decidido desagregar el análisis del antecedente en tres partes: a) Análisis del Fallo, b) Breve Reseña de la Normativa Vigente y c) Conclusiones del Fallo.

a) **Análisis del Fallo:**

Oportunamente, **Tribunal Fiscal de la Nación** había confirmado parcialmente la Resolución del Fisco, de fecha 6 de diciembre de 2004, por medio de la cual se determinó de oficio el Impuesto Interno a las “bebidas alcohólicas”, artículo 26, de la Ley de Impuestos Internos 24.674, por los períodos fiscales comprendidos entre enero de 1999 y julio de 2002. Para así resolver el *a quo* sostuvo, teniendo en cuenta el antecedente de la causa “Disco S.A.”, que:

- **Los productos que dan origen a la presente causa son comercializados bajo marcas de titularidad de la recurrente;**
- No resultaría lógico que quien etiqueta con su propia marca un producto elaborado por un tercero, ignore o no haya preestablecido, a tal efecto, las características del mismo;
- **Otro dato es que la citada empresa sólo podía comercializar los productos con Disco SA (en el caso bajo estudio aplicaría a Walmart Argentina S.R.L.), mediante un acuerdo de exclusividad. Todo lo cual lleva a la conclusión que la actora no se limitaba a comprar los productos de la proveedora para venderlos en sus puestos de venta, sino que encargaba la elaboración de determinadas cantidades de un cierto producto con ciertas características en condiciones de exclusividad;**

Cabe aclarar, sobre este punto del fallo del T.F.N. que el mismo se refiere al núcleo de la litis. En otras palabras, plantea que la Sociedad, no era un mero revendedor de los productos “Great Value” (marca exclusiva de Walmart), sino que, como titular de la marca, encargaba su elaboración a un tercero y tenía, necesariamente, injerencia en la misma.

- Por lo tanto, cabe concluir, tal como lo hiciera el Fisco Nacional, que la titularidad de la marca constituye un elemento apto para considerar que la operatoria configura una elaboración por encargo de tercero, debiendo destacarse que dadas las condiciones económicas actuales y los volúmenes con que operan los super e

hipermercados, no resulta lógico suponer que los fabricantes elaboren tal magnitud de bienes si no es a pedido de los primeros, debiendo cumplir además con ciertos requisitos exigidos por éstos en cuanto a estándares de calidad y precio.

Por su parte, **Walmart** afirma que las “**bebidas analcohólicas**” que son vendidas al público bajo la marca “**Great Value**” son adquiridas a través de distintos elaboradores o productores, quienes las fabrican a su propia cuenta y riesgo, para la posterior venta minorista en los hipermercados. En ese sentido, **destaca que en ninguna etapa del proceso de elaboración o producción imparte directiva alguna ni tampoco provee la materia prima para elaborar el producto, siendo la fórmula, recetas, lista de ingredientes y especificaciones técnicas de propiedad exclusiva de los proveedores.** Por ello, sostiene que las bebidas en cuestión revestían el carácter de productos estándares adquiridos dentro del marco de la relación de provisión establecida con el productor y vendidas bajo la marca blanca, asimilándose dicha relación a un contrato de suministro (compra-venta), por el cual el proveedor se obliga a entregar en forma periódica los productos en cuestión y su parte a pagar un precio por ello.

Por tal motivo, entiende que resulta equivocado sostener que en el caso de autos se configura una elaboración por cuenta y encargo de Walmart, puesto que no puede llegarse a esa conclusión con la sola suposición de que la titularidad de la marca constituiría un elemento apto para considerar que la operatoria configuraría una elaboración por encargo de un tercero.

Por último, la recurrente, sostiene que quien en los hechos carga con todos los riesgos económicos, jurídicos y de organización del proceso de industrialización es quien elabora los productos, que es quien combina los distintos elementos ordenando y organizando los recursos para obtener el producto final. Así pues, la tarea de Walmart se limita únicamente a la comercialización (entre otros productos) de las bebidas analcohólicas “*Great Value*”. Es más, destaca que los mismos proveedores que producen los productos con su marca producen también ese mismo bien, no solo para la Sociedad, sino para otros clientes particulares de ellos, utilizando la misma fórmula y proceso productivo.

Es decir, la Sociedad considera que no es sujeto pasivo del impuesto y que sólo es un simple revendedor de las bebidas analcohólicas “Great Value”, aclarando que el hecho de que sea el titular del dominio de la marca, no es condición suficiente para que el Fisco lo considere dentro de las previsiones del cuarto párrafo del artículo 2 de la Ley 24.674 y su Decreto Reglamentario, pues no tienen ninguna injerencia en el proceso productivo.

Al momento de la **sentencia**, en primer lugar **la Cámara** vuelve sobre la Resolución de Fisco Nacional (DV DOGR) N° 69/04, objeto de apelación, por medio de la cual entendió que “*la titularidad de la marca puede considerarse como elemento apto para estimar a la operatoria descrita como por encargo de un tercero. Ello así, por cuanto al cumplir el tercero, en su carácter de elaborador, con el encargo realizado por el titular de la marca (o bien por el uso de ella) dicho cumplimiento supone la existencia previa de un acuerdo referido a determinadas características o especificaciones que deben cumplir los productos etiquetados con la marca en cuestión*”. Además, señaló que “*no resultaría razonable suponer que quien etiqueta con su marca un producto elaborado por un tercero, ignore o no haya preestablecido, a tal efecto, las características del producto con anterioridad a su encargo, al menos con el fin de apreciar su responsabilidad final ante el consumidor*”.

Continúa el tribunal de alzada, en disenso con lo resuelto por el Fisco y Tribunal Fiscal de la Nación, y **en forma armónica con los argumentos de la apelante**, que no puede válidamente sostenerse que por la sola circunstancia de ser el titular de una marca, éste tenga o deba tener una injerencia activa en la elaboración de determinados productos. Agrega, diciendo que “**para que pueda existir una elaboración por encargo, deberá aplicarse en alguna de las etapas del proceso productivo algún elemento que haga que el producto final obtenido sea único para dicha marca, aplicando conocimientos técnicos propios o exclusivos, o una variedad**



CFR

Consultores

en las máquinas o equipos a utilizar, una determinada y/o específica materia prima y/o operarios especializados, entre otras posibilidades”.

Luego, plantea que si la intención del legislador, al establecer como sujeto obligado al pago del impuesto a “aquellos por cuya cuenta se efectúa la elaboración”, hubiese querido significar obligar a los “titulares de marcas” (tengan o no participación activa en el proceso productivo o en alguna de sus etapas), así lo habría establecido la norma.

La Cámara agrega diciendo en su fallo que Walmart al comprar los productos etiquetados con su marca “Great Value”, no efectúa un aporte de materia prima, ni facilita las recetas o fórmulas que se utilizan para su elaboración, como tampoco aporta la tecnología ni la mano de obra necesarias para su fabricación, por lo tanto, **si bien es cierto que los proveedores informan la existencia de un contrato de exclusividad con la firma actora, no es menos cierto que de los dichos de los elaboradores se advierte que éste estaría circunscripto al etiquetado del producto con la marca “Great Value” (o que resulta más que razonable), pero no así a la fórmula aplicada a la elaboración del producto**, por lo que la existencia de dicho contrato no implica en el caso que se halla probado una elaboración por cuenta de la actora en los términos de la ley 24.674.

Por último, sentencia que, “en el caso que nos ocupa, no puede afirmarse que la sola circunstancia de aportar la marca implique (por sí sola) tomar a su cargo la actividad industrial desarrollada por un tercero, pues es necesario (a los efectos de tenerlo como sujeto obligado al ingreso del impuesto) su intervención o participación activa en alguna de las etapas del proceso de elaboración de los productos gravados por el impuesto”. Es decir, se convalida la posición de la cadena de hipermercados.

b) Breve Reseña de la Normativa Vigente:

Analizado el fallo de la Cámara, y antes expresar nuestras conclusiones sobre el mismo, consideramos relevante realizar un muy breve repaso de la legislación aplicable, la cual es muchas veces desconocida por aquellos que no están familiarizados con este tributo.

En primer lugar, al momento de definir al universo de sujetos de derecho del impuesto, el **cuarto párrafo, del artículo 2, de la Ley 24.674** establece que “*en el caso de los productos alcanzados por el artículo 26 (bebidas alcohólicas) se considera que el expendio está dado exclusivamente por la transferencia efectuada por los fabricantes o importadores o aquéllos por cuya cuenta se efectúa la elaboración*”.

Complementa la norma antes citada, el **artículo 6**, de la misma Ley, el cual legisla que “*en los casos de elaboraciones por cuenta de terceros, quienes encomiendan esas elaboraciones podrán computar como pago a cuenta del impuesto, el que hubiera sido pagado o hubiera correspondido pagar en la etapa anterior, exclusivamente con relación a los bienes que generan el nuevo hecho imponible*”.

Por último, el artículo 2 del Decreto Reglamentario (296/97), al momento de enumerar a los responsables del impuestos, menciona expresamente, en el apartado 2, del inciso c), a “*los que encomiendan elaboraciones a terceros, artículo 6, cuarto párrafo, de la ley*”.

Del plexo normativo antes citado surge que un sujeto que encomienda, por ejemplo bajo un contrato de fason / locación de obra, la elaboración de una bebida alcohólica a un tercero (ej. una gaseosa), no pierde su condición de productor y, por lo tanto, sigue siendo sujeto pasivo del impuesto. Por el contrario, una empresa que sólo revende un producto gravado, por más que lo haga bajo su propia marca y exista un contrato de abastecimiento, no es sujeto pasivo del impuesto (como consideró la Cámara al momento de sentenciar a favor de Walmart).

c) **Conclusión del Fallo:**

Bajo nuestro criterio, es de destacar que, como sucede en general en materia tributaria, no se requiere la existencia de un contrato escrito de locación de obra para que la Sociedad mantenga su condición de sujeto pasivo del impuesto, sino que al estar en presencia de un negocio que tenga los mismos efectos jurídicos, por más que se intente encuadrar a este tipo de operaciones bajo un contrato de compra-venta y/o abastecimiento, se mantienen los efectos previstos en el cuarto párrafo del artículo 2 de la Ley y en el artículo 2 de su Decreto Reglamentario.

Conociendo específicamente el mercado de consumo masivo, no podemos dejar de mencionar que este tipo de negocio es habitual en las grandes cadenas de hipermercados y supermercados, las cuales ofrecen a los consumidores un portafolio de productos muy amplio con marcas propias, incluyendo bebidas analcohólicas, las que son elaboradas por terceros, salvo algunas excepciones. En consecuencia, cuesta comprender que, con el valor que tienen esas marcas propias, las cuales con el correr de los años tienen cada vez una mayor participación de mercado, las grandes cadenas no se involucren en la elaboración de los productos, en las condiciones de calidad que deben tener los mismos, en su diseño, en sus características organolépticas, etc.

Esas marcas (comúnmente denominadas “blancas”) compiten en mercados en los cuales hay una gran cantidad de proveedores establecidos, muchas veces líderes del segmento en el cual se quiere operar. Ante esto las áreas de marketing de las distintas Cadenas, tienen precisiones sobre que productos tienen que ofrecer a los consumidores para alcanzar los volúmenes de venta objetivo, lo cual implica que le trasladen a los elaboradores las características del bien que desean comercializar bajo su marca propia (en el caso bajo análisis “Great Value”).

En consecuencia, dada la realidad comercial explicitada en los párrafos previos, nos resulta muy complejo considerar que se esté frente a un simple contrato de abastecimiento como plantea la recurrente y convalida la “Sala I”, de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Igualmente presumimos, más allá de la limitación que significa no tener acceso al expediente, que la resolución en este sentido, por supuesto ajustada a derecho, debe tener su origen en la falta de existencia de elementos de juicio concretos, en el expediente administrativo, que permitan llegar a la conclusión de que se estaba en presencia de un negocio jurídico relacionado de “elaboración por encargo de terceros”. Sólo probando que Walmart es el titular de la marca es absolutamente insuficiente, más allá de los esfuerzos del Tribunal Fiscal de la Nación de subsanar, las deficiencias de la etapa administrativa.

Esto nos lleva a la reflexión de que es más que importante que los funcionarios de la AFIP conozcan cabalmente “el negocio” al momento de llevar a cabo una fiscalización, puesto que ese es el elemento basal por medio del cual podrán coleccionar las pruebas pertinentes que permitan conseguir el objetivo que todos buscamos, que es lograr una correcta fiscalidad por parte de los contribuyentes. Al no conocer el “negocio” se direcciona mal la fiscalización, y, a riesgo de ser reiterativos, será pobre en cuanto a las pruebas que se reúnen. De esa forma se dilapidan recursos públicos en causa que llevan años y cuyas costas termina pagando el estado (es decir, los ciudadanos).

- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Sur Catering S.R.L. c/ D.G.I. s/ Recurso Directo de Organismo Externo (29/12/2015)”. Factura Apócrifas. Salidas no Documentadas.**

Si bien el tema no es novedoso, siempre nos parece relevante este tipo de antecedente, puesto que la temática que trata ocupa una parte importante de nuestra práctica profesional y sirve para repasar conceptos. **En particular, en la presente causa analizaremos más detalladamente todo lo que hace a “Salidas no Documentadas”.**

Además, es el primer fallo en el que advertimos que se cita como antecedente, a la causa **“ADM Argentina S.A. c/ AFIP-DGI (10/03/2015)”**, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, analizado en nuestro Informe Novedades Tributarias (CFR) N° 7, el cual comienza a marcar un alejamiento, **aunque no con respecto al fondo de la cuestión**, de la doctrina del fallo **“Bildown S.A.”**.

En cuanto a los hechos, la AFIP determinó de oficio al contribuyente de referencia, en el **“Impuesto a las Ganancias”** e **“Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas”**, al impugnar la deducción de determinadas facturas, presuntamente apócrifas, más allá que las mismas cumplieran con todos los requisitos extrínsecos establecidos por el Fisco para la emisión de este tipo de comprobante. Además, el Juez Administrativo consideró que la conducta del contribuyente estaba tipificada dentro de las previsiones del artículo 46 de la Ley 11.683 (defraudación), por todos los conceptos ajustados.

Recordemos que el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en donde se legisla sobre **“Salidas no Documentadas”**, es el aquel por medio del cual se establece que *“cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva”*.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó la totalidad del ajuste efectuado por el Fisco y también la multa por defraudación referida al Impuesto a las Ganancias, pero no la relacionada con Salidas no Documentadas. Ante esto, **ambas partes apelaron la sentencia**.

La **Sociedad**, en su apelación, sostuvo que todos los comprobantes se encuentran relacionados con su giro comercial, están correctamente registrados en su contabilidad y cumplen con todos los extremos exigidos por la AFIP. Agrega que el hecho de que el Organismo Fiscal no haya podido localizar a algunos de sus proveedores, no puede serle imputado. Por último, **declara que es improcedente la aplicación de Salidas no Documentadas ya que la documentación existe y también sus emisores**.

Al momento de comenzar con su sentencia, en primer lugar **la Cámara, resalta que de la prueba producida no surge que se haya acreditado la real existencia de las operaciones y, tampoco, que los servicios hayan sido realmente prestados**. También expresa que **tampoco la Sociedad ha probado el circuito de las operaciones, ni su pago**.

Luego el tribunal de alzada cita, entre otros, como mencionamos al comienzo, el fallo **“ADM Argentina S.A.”**, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, **con respecto a facturas apócrifas y convalida el criterio de que es el contribuyente quien está en mejores condiciones de probar la existencia real de las operaciones**. En consecuencia, en lo que hace al ajuste, ratifica la posición del Fisco y del T.F.N. con respecto a la falta de legitimidad de las operaciones.

Ahora bien, específicamente, en el caso de Salidas no Documentadas, la Cámara expresa que **“los elementos acompañados por la actora no resultan aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas, por lo que resulta aplicable el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (salidas no documentadas), puesto que, tal cual señaló la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación a los fines de la norma antes mencionada, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar al verdadero beneficiario”**. Por lo tanto, también se convalida el criterio de la AFIP y el **“a quo”**, en relación a la aplicación del artículo 37 antes mencionado.

En cuanto a la aplicación de la figura de defraudación, relacionada con salidas no documentadas, expresa que el Fisco no acreditó debidamente como la conducta del sujeto encuadraba en la sanción que se pretendía aplicar, en especial, si se tienen en cuenta que la salida no documentada no constituye en sí mismo un ilícito tributario, dado que este se configura cuando se produce una deducción indebida en el Impuesto a las Ganancias, conducta esta por la cual ya fue sancionada la Sociedad, en relación con la impugnación del gasto en el Impuesto a las Ganancias. También, con relación a este punto agrega la jurisprudencia de la Corte en el caso “*Interbaires SA c/DGI (27/09/2011)*”.

En consecuencia, se confirma la resolución apelada con costas por su orden.

Siempre, ante este tipo de situaciones, recomendamos la lectura del fallo “*Molinos Río de la Plata c/ AFIP DGI (14/10/2014)*”, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el cual nos provee de una especie de instructivo de cuáles son los extremos que debe probar el prestatario de un servicio, a los fines de desvirtuar la imputación del Fisco, sobre la deducción en el Impuesto a las Ganancias, o el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, de facturas apócrifas.

- ✓ Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “D”. “*Delia, Carmelo Franco s/ Recurso de Apelación (30/09/2015)*”. Impuesto a las Ganancias. Incremento Patrimonial no Justificado. Mutuo entre Familiares. Nulidades.

En plena época del año declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas, nos parece pertinente traer este antecedente a nuestro Informe. En el presente caso la AFIP, **determinó de oficio el período fiscal 2006**, imponiendo a la actora la obligación de ingresar el impuesto y los intereses resarcitorios correspondientes, **por no haber justificado el origen de los fondos para la compra de un inmueble, el cual fue adquirido utilizando como vehículo una sociedad anónima** (Meeks Bienes Raíces S.A.).

Para llegar a esta conclusión el Fisco aplicó la presunción prevista en el inciso f), del artículo 18, de la Ley de Procedimiento Tributario (incrementos patrimoniales no justificados), considerando la existencia de ventas omitidas para el período fiscal 2006, en el tributo en cuestión. Además, complementándose con lo anterior, dado que la citada sociedad no posee ventas, al no tener actividad comercial, y que el recurrente posee el 90% del capital accionario de la sociedad referida, el Organismo Fiscal consideró, por aplicación del artículo 2º de la Ley N° 11.683 (principio de realidad económica), que fue el quien aportó el dinero para la compra del inmueble aludido.

Por su parte, la apelante, en primer término expresa que no se han respetado los principios fundamentales en materia probatoria, en especial en cuanto a la inversión de la carga de la prueba, ya que el presente procedimiento se basó exclusivamente en cuestiones conjeturales. Además, se agravia que el Fisco Nacional utiliza dos presunciones como sustento de su imputación y que no haya permitido la producción de la prueba pericial e informativa ofrecida.

También, manifiesta que los fondos para la adquisición del inmueble se encuentran justificados a partir de un mutuo firmado entre su padre y la sociedad vehículo que adquirió el inmueble, de la cual él es el principal accionista, con posterioridad a la firma del Boleto (10/10/2016). Es más, oportunamente acompañó las declaraciones juradas del “Impuesto sobre los Bienes Personales” de su padre donde estaban declarados los mismos. Por último, remarca que su declaración jurada y la correspondiente a su padre fueron presentadas con anterioridad al inicio de la inspección y que las manifestaciones de bienes no han sido impugnadas por el Fisco. Cabe destacar que la recurrente actuó en nombre de la Sociedad y del padre, por medio de un poder amplio otorgado a su favor por este último.

En la corrida de vista el Organismo Fiscal manifiesta que no ha quedado demostrado la existencia del préstamo entre su padre y a firma "Meeks Bienes Raíces S.A." y que, por lo tanto, es la recurrente quien aportó los fondos. **Señala que, para probar el préstamo debió acreditarse la secuencia completa de la operatoria, a través de documentación cuya fecha pueda comprobarse, es decir que debió acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y su posterior restitución.**

Al momento de emitir la sentencia, la **Dra. Gómez, vocal del Tribunal**, expresa que en oportunidad de presentar su descargo el recurrente acompañó como prueba copia de la escritura correspondiente al inmueble cuya compra habría sido abonada con el dinero objeto del mutuo invocado, copia de las **declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales de los períodos 2004 y 2005 por el Sr. Armando Delia (dador del mutuo)** de las que se observa que en ambas se repiten los mismos importes, sin que se declare en ninguna de ellas dinero correspondiente a depósitos ni en efectivo. El 3/11/2006 se presenta la **Declaración Rectificativa N° 1, del Impuesto sobre los Bienes Personales de 2005**, correspondiente al Sr. Armando Delia, consignando en el rubro "inmuebles" una suma menor que en la declaración jurada original e incorporando dinero en efectivo.

Ahora bien, en la declaración jurada del citado tributo, pero del 2006, se repiten los importes declarados en la declaración original del 2005 y no se consigna suma alguna como "crédito", por el supuesto mutuo que tendría con la sociedad Meeks Bienes Raíces SA.

Con respecto al **contrato de mutuo**, continúa la vocal, cuya copia simple luce agregada en los antecedentes administrativos, de su lectura se observa que lleva fecha 9/11/2006 (posterior al boleto), y que sólo lleva una firma sin aclaración alguna, surgiendo de su encabezado que el firmante sería el aquí apelante, quien intervino por ambas partes (por la situación de la salud de su padre quien estaba internado), es decir como apoderado del señor Armando Jorge Delia, según facultades otorgadas mediante un poder general amplio de administración, y como representante de la firma Meeks Bienes Raíces S.A. en su calidad de **Presidente de dicha firma**. No se pacta devengamiento de intereses, a no ser en caso de mora, los que serán mensual de cero con ciento por ciento (0,50%) sobre la totalidad del préstamo.

Sobre la validez del contrato de mutuo bajo análisis resulta de aplicación el artículo 2.246 del Código Civil (antes de la modificación), el cual establece que el mismo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa el valor 10.000 pesos. "De este modo, analizando esta situación a la luz de las disposiciones del Código Civil comentadas en el considerando anterior, al no haber aportado la actora documento alguno bajo la forma de instrumento público, o con instrumento privado de fecha cierta en el que se encuentre plasmada la operación en cuestión, debe concluirse que el mutuo invocado es inoponible a terceros ajenos a la relación contractual".

Además, expresa, citando jurisprudencia del propio tribunal, que **"la inoponibilidad frente a terceros de la que habla el ordenamiento civil, en modo alguno implica y determina en el ámbito tributario la pérdida del valor probatorio de los contratos privados suscriptos entre las partes, cuando los mismos vengán apoyados o corroborados por una serie de indicios precisos y concordantes que, apreciados en una articulación coherente y conjunta, puedan formar razonable convicción no sólo de la celebración del acto, sino de la fecha en que el mismo ha tenido lugar, de modo de descartar, de esta forma, la existencia de una maniobra armada por el fiscalizado ex post del comienzo de la auditoría"**, y que **"en el ámbito que nos ocupa, corresponde precisar que el Fisco Nacional no es un "tercero" al cual cabe oponerle el contrato en el marco del Derecho Civil"**. Igualmente, en el caso de marras nada de ello ha acontecido, puesto que **tampoco ha quedado acreditado de manera fehaciente el efectivo movimiento**

de los fondos ni la devolución de los mismos a los herederos del acreedor, circunstancia que parece aún más significativa si se tiene en cuenta que, a la fecha de presentación del recurso ante este Tribunal, debió efectuarse la restitución al menos de un porcentaje de la sumas objeto del mutuo, no debiendo ser imposible para la parte apelante ofrecer pruebas que versaren tanto sobre el cumplimiento del mismo, como, en su caso, sobre las consecuencias del incumplimiento, por haber intervenido en representación de ambas partes contratantes.

Por último, resuelve que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba, por lo que el recurrente, debió tomar los recaudos suficientes para cumplir con determinadas formalidades propias de las relaciones económicas entre terceros. Finaliza su voto, diciendo que en los supuestos de préstamo de dinero *“debe demostrarse la realidad del mismo y del traspaso del dinero que perfecciona el acuerdo de voluntades, surgiendo la secuencia completa de la operatoria, acreditándose la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor y, si fuere del caso, su posterior restitución”*. Es decir, ratifica la Resolución del Fisco.

Por su parte, el **Dr. Buitrago** agrega que es pacífica la jurisprudencia en punto a los mutuos entre parientes, a los que no se les requiere un excesivo rigor formal para demostrar su existencia. **En tal sentido, es suficiente con que pueda probarse lo siguiente: a) la existencia de dinero disponible en cabeza del acreedor, b) la forma y disposición de los fondos mediante algún flujo de fondos, c) la aplicación de los fondos, d) la forma o modalidad de las devoluciones, e) la fuente de generación de los recursos para devolverlos.**

Agrega diciendo que tal como surge del relato de los hechos y del propio acto apelado, **el juez administrativo denegó la prueba pericial contable ofrecida por el recurrente sobre los libros comerciales de Meeks Bienes Raíces SA** (con el objeto de determinar la registración del inmueble adquirido, su monto y la contabilización del mutuo) y **tampoco autorizó la prueba testifical de los hijos del Sr. Delia** (el propio recurrente, su hermana y la cónyuge supérstite) ofrecida con la finalidad de reconocer la existencia del mutuo), **fundamentando dicha denegatoria en que no fue objetada la registración contable de la empresa, por lo que aquellas no resultaban conducentes. Ante esto, nos recuerda, el carácter jurisdiccional del procedimiento de determinación de oficio dentro de la Ley 11.683, en la medida que concreta la obligación nacida abstractamente en la ley.** Los funcionarios responsables de sustanciar los procedimientos no pueden verse como meros instructores burocráticos de un expediente. La ley les da el carácter y responsabilidad de jueces administrativos.

En consecuencia, sentencia, resulta resultando inequívoca la queja de la apelante en el sentido de que en autos se vio afectado su legítimo derecho de defensa y por lo tanto corresponde declarar la nulidad del acto administrativo, con costas al Fisco Nacional. Por último, el Dr. Vicchi adhiere al voto del Dr. Buitrago.

El presente caso nos enseña varias cosas, tanto a los contribuyentes como al fisco. A los primeros sobre la necesidad de que se pueda probar toda la secuencia del mutuo, independientemente de las formalidades, que en el caso de ser entre familiares, pueden ser más laxas. **Es importante acreditar el origen de los fondos, el movimiento de los mismos y su aplicación, más allá de su instrumentación y de la oponibilidad o no a terceros.**

La segunda enseñanza, para los funcionarios de la AFIP, es sobre la compulsión que existe en etapa administrativa a denegar la producción de la prueba pericial contable e informativa ofrecida por el contribuyente, entendemos, bajo la incorrecta concepción de la teoría de la subsanación. Estábamos frente a un caso cuya resolución, en función del relato de los hechos parecía indubitable y como consecuencia de la decisión del Juez Administrativo de vedar al contribuyente de la producción de la prueba, la cual al igual que el Dr. Buitrago considerábamos pertinente a los fines de la resolución de la litis, se termina lesionando el derecho de defensa y provocando



CFR

Consultores

la nulidad de todas las actuaciones, con el costo fiscal que tiene tal hecho para el conjunto de la sociedad, después de tantos años de discusión.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas.** En el **Boletín Oficial del 01/3/2016** 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. Además, en el Boletín Oficial del 3/02/2016, se procedió a sustituir la lista de sujetos excluidos publicada el 9/12/2016.
- ✓ **Ley de Medios (26.522). Limite a la Deducción de Gastos de Publicidad. Artículo 83.** Más allá de la reciente comunicación del organismo de aplicación de la Ley es importante recordar, en especial a las empresas que tienen una activa utilización de medios de comunicación audiovisuales a los fines de la realización de sus actividades de marketing (ej. empresas de consumo masivo), que a partir de la existencia del registro por medio del cual las señales se tuvieron que inscribir como nacionales o extranjeras (en función al contenido de producción de las mismas) está plenamente vigente el límite a la deducción de este tipo de gastos establecido por el artículo 83 de Ley antes mencionada.
- ✓ **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.

Con respecto a este tema, en la reunión que se mantuvo el 24/02/2016 entre diferentes Cámaras empresariales y los nuevos funcionarios del fisco provincial, se comentó que está bajo estudio la continuidad o no de la norma de referencia, puesto que también, desde la propia ARBA, la consideran redundante.

- ✓ **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 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.

- ✓ **Comisión Arbitral. Calendario. R.G. (CA) 5/2015 (BO 3/12/2015) y R.G. (CA) 1/2016.** 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 16/05/2016,** es decir casi dos meses.
- ✓ **Generalización del Régimen de Factura Electrónica.** Recordamos que a partir del 1/04/2016 está prevista la generalización final del régimen. Igualmente, no podemos dejar de mencionar las presentaciones ya realizadas por diversas Cámaras empresarias para obtener una nueva prórroga.