

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 20

Mayo 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 ha caracterizado por la emisión de una gran cantidad de normas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos. De las mismas no sólo se destaca la referida al pago trimestral del I.V.A. para el sector de las Pequeñas y Medianas Empresa (resolución que hemos analizado en detalle) sino, también, los incrementos en los mínimos no sujeto a retención, particularmente en el Impuesto a las Ganancias y en el I.V.A., así como las modificaciones en materia anticipos.
- b) Además, **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. "*Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo (10/05/2016)*". Impuesto a las Ganancias. Operaciones Realizadas en Interés de la Empresa. Intereses entre Sociedades Vinculadas. Artículo 73 LIG.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. "*Industrias Viauro S.A. cl Provincia de Córdoba s/ acción declarativa (3/05/2016)*" y "*Telecom Personal S.A. c/ Provincia de Chaco s/ acción declarativa (3/05/2016)*". Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Violación a la Cláusula Comercial.

Cámara Contencioso Administrativo Federa. Sala III. "*Gilardoni, Romina c/ AFIP s/ Amparo por Mora (26/04/2016)*". Amparo por Mora. Solicitud de Devolución de Impuesto a las Ganancias. Percepciones por Operaciones en Moneda Extranjera.

Cámara Contencioso Administrativo Federa. Sala IV. "*Del Buono Pedro Oscar c/ D.G.I. s Recurso Directo de Organismo Externo (03/05/2016)*". Presentación de Declaraciones Juradas en Cero. Multa por Defraudación. Aplicación de Presunciones.

Tribunal Fiscal de la Nación. Sala "B". "*IVAX Argentina S.A. s/Recurso de Apelación (30/03/2016)*". Impuesto a las Ganancias. Dedución de Intereses. Compra de Acciones.

Dentro de la misma sección hemos analizado la **Resolución de la Comisión Arbitral 8/2016, “Parker Hannifin Argentina S.A.I.C. c/Provincia de Buenos Aires (17/02/2016)”**, por medio de la cual se sigue consolidando el criterio en materia de asignación de ingresos, que la Provincia de Buenos Aires se niega sistemáticamente a aceptar.

- c) Además, 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. Impuestos Internos. Champañas. Decreto 628/2016 (BO 2/05/2016).** En uso de la potestad conferida por el Congreso Nacional, por medio del artículo a continuación del 14 de la Ley 24.674, el Poder Ejecutivo deja sin efecto, con aplicación desde el 1/5/2016 hasta el 31/12/2016, el Impuesto Interno por el expendio de champañas, previsto en el artículo 33 y siguientes de la Ley.
- ✓ **Nación. Impuestos Internos. Cigarrillos. Decreto 626/2016 (BO 2/05/2016).** Se incrementa de 60% a 75% el impuesto que tributarán los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, sobre el precio de venta al consumidor final, aplicable a los hechos imponible que se perfeccionen desde el 1/5/2016 hasta el 31/12/2016.
- ✓ **Nación. Impuestos Internos. Cigarrillos. Decreto 627/2016 (BO 2/05/2016).** Se extiende, del 1/5/2016 al 31/12/2016, la aplicación de la alícuota del 7% del impuesto adicional de emergencia sobre el precio final de venta de cigarrillos.
- ✓ **Nación. Banco Central de la República Argentina. Naturaleza de las LEBAC y NOBAC. Nota Externa 2628/2016 (FN 20/04/2016).** El BCRA, a través de la Nota Externa de referencia, informa al “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (C.P.C.E.C.A.B.A.)” que **la naturaleza jurídica de las LEBAC y las NOBAC no se corresponde con la de títulos públicos.** En tal sentido se expresa que, mientras los títulos públicos son instrumentos de endeudamiento público que emite el Poder Ejecutivo Nacional regulados por la ley 24.156, las LEBAC y NOBAC son instrumentos de regulación monetaria que emite el BCRA de acuerdo a las facultades que le otorga su Carta Orgánica.
- ✓ **AFIP. Naturaleza de las LEBAC y NOBAC. Comunicado (Gacetilla de Prensa de Fecha 4/05/2016).** En una “aparente” contradicción con lo informado por el BCRA al C.P.C.E.C.A.B.A., **la AFIP estableció que las operaciones con Letras y Notas del Banco Central (LEBAC y NOBAC) no están alcanzadas por los impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, tanto para personas físicas como sucesiones indivisas.** La normativa vigente establece que, para personas físicas, tanto la tenencia como el rendimiento de los títulos públicos están exentos del pago de Ganancias y Bienes Personales. **En tal sentido, AFIP considera a las LEBAC y NOBAC como títulos públicos.** Más allá de la interpretación favorece a los contribuyentes y les otorga seguridad jurídica, es llamativo el medio utilizado por el Fisco (Comunicado) para resolver la incertidumbre planteada alrededor del tema.
- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Oferta Pública de Títulos Valores. Resolución Conjunta AFIP - RG 3872 y Comisión Nacional de Valores - R 664/2016 (BO 9/05/2016).** Con motivo de las reformas que se vienen instrumentando en el marco regulatorio del mercado de capitales, **se**

establece que la Comisión Nacional de Valores y la Administración Federal de Ingresos Públicos dictarán en forma independiente las normas reglamentarias que estimen pertinentes relacionadas con la oferta pública primaria de títulos valores, dentro del marco de sus respectivas competencias. En tal sentido, se deja sin efecto, entre otras disposiciones, la Resolución Conjunta (CNV - AFIP) 470-1738 del año 2004, que establecía el alcance de los beneficios impositivos en los casos de canje de obligaciones negociables que originalmente fueron colocadas por el mecanismo de oferta pública.

- ✓ **AFIP. Impuesto al Valor Agregado. Pago Trimestral y Certificado de Exclusión de Retenciones y Percepciones. PyMES. R.G. (AFIP) 3878 (BO 17/05/2016).** Dentro del paquete de anuncios del Poder Ejecutivo destinados a fomentar el desarrollo de las Pequeñas y Medianas Empresas, el Fisco dictó la norma de referencia la cual es de carácter financiero (un tema más que relevante en la actualidad teniendo en cuenta el elevado costo del dinero).

**Los sujetos beneficiarios por la norma son aquellos comprendidos en la Ley 25.300** (cuya lectura recomendamos a los fines de entender cómo afecta que una sociedad forme parte de un grupo económico, especialmente del artículo 1° de la Ley) **y categorizados como Micro, Pequeñas y Medianas (tramo 1)**, en los términos de la **Resolución 24 (BO 15/02/2001) de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa**, del entonces Ministerio de Economía (excepto aquellos que desarrollen actividades de la construcción y minería).

Analizando la Resolución 24 antes mencionada, en su artículo 1 se establece que “a los efectos de lo dispuesto por el Artículo 1° del Título I de la Ley N° 25.300, serán consideradas Micro, Pequeñas y Medianas Empresas aquellas cuyas ventas totales anuales expresadas en Pesos (\$) no superen los valores establecidos en el cuadro que se detalla a continuación:

| Sector<br>Categoría | Agro.          | Industria y<br>Minería | Comercio       | Servicios      | Construc.      |
|---------------------|----------------|------------------------|----------------|----------------|----------------|
| Micro               | \$ 2.000.000   | \$ 7.500.000           | \$ 9.000.000   | \$ 2.500.000   | \$ 3.500.000   |
| Pequeña             | \$ 13.000.000  | \$ 45.500.000          | \$ 55.000.000  | \$ 15.000.000  | \$ 22.500.000  |
| Mediana 1           | \$ 100.000.000 | \$ 360.000.000         | \$ 450.000.000 | \$ 125.000.000 | \$ 180.000.000 |
| Mediana 2           | \$ 160.000.000 | \$ 540.000.000         | \$ 650.000.000 | \$ 180.000.000 | \$ 270.000.000 |

Es decir, bajo la definición de la RG (AFIP) 3878 sólo quedan excluidos las empresas que encuadran como “Mediana Tramo 2” y las que pertenecen al sector de la construcción.

Ahora bien, es más que relevante entender cómo se determinan las “**ventas totales anuales**”. Para esto hay que recurrir al artículo 2 de la Resolución 24/2001, en el cual se expresa que “se entenderá por ventas totales anuales, **el valor de las ventas que surja del promedio de los últimos TRES (3) Estados Contables** o información contable equivalente adecuadamente documentada, excluidos el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Interno que pudiera corresponder, y deducido hasta CINCUENTA PORCIENTO (50%) del valor de las Exportaciones que surjan de dicha documentación”.

Al permitir computar el promedio de los últimos tres ejercicios comerciales, con los niveles de inflación existentes, una empresa, por ejemplo industrial, que hoy supera ampliamente los \$ 360.000.000 de facturación, igualmente podría estar alcanzada por el beneficio. Es decir, estamos en presencia de una norma con un alcance muy amplio, más allá de la llamativa exclusión del sector de la construcción.

Un límite adicional lo encontramos para el caso de las **Personas Humanas correspondientes al sector servicios por su actividad**, las cuales sólo estarán alcanzadas por los beneficios de la resolución bajo análisis cuando las ventas totales anuales expresadas en pesos sean inferiores o iguales al límite establecido para la categoría Micro Empresa (\$ 2.500.000).

Por otra parte, y como es habitual en este tipo de normas, se encuentran excluidos los sujetos imputados penalmente por los delitos previstos en las Leyes 22.415, 23.771 o 24.769 (Ley Penal Tributaria) o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras, **siempre que se haya dictado el correspondiente auto de elevación a juicio.**

Más allá de los requisitos de facturación, la Administración exige cumplir con los **siguientes extremos para gozar de los beneficios**: **a)** poseer la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) con estado administrativo activo sin limitaciones, en los términos de la RG (AFIP) 3832 (este es un tema que sugerimos a todos los colegas revisar frecuentemente, más allá de la aplicación o no de la norma bajo análisis); **b)** declarar y mantener actualizado ante el Organismo el domicilio fiscal; **c)** tener actualizado en el “Sistema Registral” el código relacionado con la actividad que desarrollan y que se encuentre comprendido dentro de las actividades alcanzadas por lo dispuesto en el artículo 1; **d)** constituir ante la Administración Federal el “Domicilio Fiscal Electrónico”; **e) no registrar falta de presentación de las declaraciones juradas determinativas y/o informativas correspondientes** *(dada la magnitud del beneficio y la multiplicidad de regímenes de información, este es un tema que obliga a los contribuyentes a controlar en forma urgente, en el sistema de cuentas tributarias, que no existan incumplimientos registrados en las bases del Fisco)*; **f)** no encontrarse en concurso preventivo o quiebra.

En cuanto a la **solicitud de acceso a los beneficios**, la misma surtirá efectos desde el primer día del mes de aprobación sobre la procedencia de la categorización mencionada en el artículo 1, que **estará a cargo de la “Secretaría de Emprendedores y PyMEs del Ministerio de Producción”**. Es decir, vemos que la SEPyme actuará como autoridad de aplicación del régimen. Este punto es clave, puesto que al día de la fecha no se ha publicado (inclusive consultada la página web de la AFIP), cual es el procedimiento que debe cumplir un sujeto para obtener la mencionada aprobación por parte de la Secretaría. Además, dada la masividad de la norma, nos preguntamos en forma sistémicamente (tal cual trascendió) el mencionado organismo podrá emitir las aprobaciones, sin que se generen demoras excesivas.

En cuanto a la **pérdida de los beneficios**, más allá de mencionarse algunas causales determinadas, lo más relevante es que **desde el primer día del mes siguiente a aquel en que opere el vencimiento general para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias**, correspondiente al mes de cierre del ejercicio comercial del contribuyente o responsable, **se dispondrá la baja automática de los beneficios otorgados**, en cuyo caso deberán gestionar la respectiva solicitud a los fines de acceder nuevamente a ellos. Es decir que, año a año, mientras dure este beneficio financiero, los contribuyentes deberán solicitar la adhesión al mismo.

Otro tema relevante es que si bien el pago es trimestral, las declaraciones juradas hay que presentarlas mes a mes. Cuando opera el vencimiento de la tercera se debe pagar el impuesto de cada posición de I.V.A. El inciso b), del artículo 5, de la Resolución objeto de estudio, dice que **los contribuyentes habilitados a obtener el beneficio deberán ingresar de forma trimestral el gravamen resultante de las declaraciones juradas de cada período fiscal.**

En consecuencia, entendemos que no se habilita la posibilidad de compensación de saldos entre las distintas declaraciones juradas pertenecientes a distintos períodos fiscales. Es decir, si en el mes 1 y 2 cada una de las declaraciones juradas exteriorizaron un saldo a pagar de \$ 100.000 y en el mes 3 un saldo a favor del contribuyente de \$ 200.000, el beneficiario del régimen debería igualmente ingresar los \$ 100.000 correspondientes al mes 1 y los \$ 100.000 correspondientes al mes 2, al momento en que opera el vencimiento de la declaración jurada del mes 3.

Por últimos, quienes adhieran al beneficio quedan obligados a utilizar el sistema de Cuentas Tributarias y a cancelar todas las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social mediante transferencia electrónica de fondos.

Otro beneficios de la R.G. (AFIP) 3878 es que los sujeto mencionados en el artículo 1, cuyas declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado arrojen un saldo de libre disponibilidad durante dos (2) períodos fiscales consecutivos anteriores al pedido, podrán solicitar el “**Certificado de Exclusión**” implementado por la R.G. (AFIP) 2226, sus modificatorias y complementarias. Las Pequeñas y Medianas Empresas (tramo 1) deberán además poseer un saldo de libre disponibilidad en la última declaración jurada del impuesto al valor agregado vencida a la fecha de la solicitud, equivalente como mínimo, al diez por ciento (10%) del promedio del impuesto determinado en las declaraciones juradas de los últimos doce (12) períodos fiscales. Para las Micro Empresas dicho saldo podrá ser inferior al porcentaje anteriormente mencionado. **Los certificados serán otorgados automáticamente una vez superados otros controles sistémicos realizados en el marco de la citada norma.** Es decir, del texto de la norma surgiría que no habría que pasar por los padecimientos que encuentran los contribuyentes hoy al momento de solicitar el certificado de exclusión previsto en la R.G. (AFIP) 2226.

**En cuanto a la vigencia, se establece que esta norma surtirá efecto a partir del período fiscal junio/2016 y siguientes.**

Será relevante observar como la Administración resuelve operativamente el tema de la aprobación del otorgamiento de los beneficios por parte de la SEPyme, por medio de un trámite sencillo y que no provoque demoras excesivas, más teniendo en cuenta la baja automática anual del régimen. Además, para simplificar, entendemos que todo el “trámite” debería unificarse dentro del sitio web de la AFIP (tal cual los comentarios existentes al día de hoy). **Según estimaciones del propio Fisco la medida beneficia unos 240.000 contribuyentes e implicaría diferir el pago de \$ 4.700 MM.**

- ✓ **AFIP. Impuesto al Valor Agregado. Montos Mínimos No Sujetos a Retención. R.G. (AFIP) 3887 (BO 24/05/2016).** Se modifica la R.G. (AFIP) 2.854, estableciéndose que no se deberá practicar la retención del impuesto en los casos de operaciones realizadas con responsables inscriptos cuando el importe a retener resulte igual o inferior a \$ 400. Por otra parte, se incrementa a \$ 24.000 el importe de la factura o documento equivalente a partir del cual aquellos sujetos que prevean realizar operaciones de exportación que den lugar a la acreditación, devolución o transferencia del impuesto facturado, según la R.G. (AFIP) 2000, se encuentran obligados a retener el 100% del I.V.A.
- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Montos Mínimos No Sujetos a Retención. R.G. (AFIP) 3884 (BO 26/05/2016).** A punto de cumplir los 16 años se modifican los montos mínimos no sujetos a retención establecidos en la R.G. (AFIP) 830, pasando a ser los siguientes (en aquellos regímenes que consideramos más representativos):
  - Enajenación de bienes muebles y bienes de cambio: \$ 100.000 (el monto anterior era de \$ 12.000).
  - Locaciones de obra y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros apartados: \$ 30.000 (el monto anterior era de \$ 5.000).
  - Honorarios de director de sociedades anónimas, síndico, fiduciario, socios administradores y similares: \$ 30.000 (el monto anterior era de \$ 5.000).
  - Profesiones liberales, corredores, viajantes y despachantes de aduana: \$ 7.500 (el monto anterior era de \$ 1.200).

- Alquileres o arrendamientos de bienes muebles e inmuebles urbanos y rurales: \$ 5.000 (el monto anterior era de \$ 1.200).
- Comisiones u otras retribuciones por la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio: \$ 7.500 (el monto anterior era de \$ 1.200).
- Regalías; interés accionario, excedentes y retornos distribuidos entre asociados, cooperativas; obligaciones de no hacer: \$ 3.500 (el monto anterior era de \$ 1.200).

**Los nuevos montos mínimos resultan de aplicación para los pagos que se efectúen desde el 1/6/2016, aun cuando correspondan a operaciones realizadas con anterioridad a la citada fecha.**

Además, se incrementa de \$ 20 a \$ 90 el importe mínimo de retención y de \$ 100 a \$ 450 para el caso de alquileres de inmuebles urbanos percibidos por beneficiarios no inscriptos en ganancias. También se incrementa a \$ 200.000.000 el importe de ingresos brutos operativos para poder acceder al régimen excepcional de ingreso de las retenciones.

De esta forma se comienza un camino de razonabilidad que esperemos continúe puesto que con los niveles de inflación existentes los importes quedan desactualizados mes a mes (*recordemos que el mínimo no sujeto a retención establecido por la R.G. (AFIP) 830 en el año 2000 para enajenación de bienes muebles era de U\$S 12.000, con lo cual el importe actual de \$ 100.000 podría considerarse exigió, inclusive utilizando la inflación que desde esa fecha ha sido, según la consultora, aproximadamente del 1.000%*). Igualmente es un buen comienzo luego de 16 años de mantenerse sin modificaciones los importes.

Por último, dada la aplicación por parte del Fisco del artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (por medio de la cual se impide la deducción de un gasto ante la omisión de retención), con esta modificación al reducirse la cantidad de operaciones sujetas a retención disminuye el nivel de contingencia de los contribuyentes en relación a este tema (omisión de retención e imposibilidad de deducción del gastos).

- ✓ **AFIP. Anticipos de Impuestos. R.G. (AFIP) 3881 (BO 20/05/2016).** Se incrementan, desde junio de 2016, los importes a partir de los cuales corresponde el ingreso de los anticipos de los Impuestos a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta, al Fondo de Educación y Promoción Cooperativa y sobre los Bienes Personales. En tal sentido, se establecen los siguientes importes:

- **Sujetos Comprendidos en el Artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias:** \$ 500.
- **Personas Físicas y Sucesiones Indivisas:** \$ 1.000. En este último caso se incluye Impuesto a las Ganancias y, también, Bienes Personales.

En relación a la norma de referencia, la AFIP aclaró el 23/05/2016, que el importe de \$ 500 resulta de aplicación para los anticipos correspondientes a ejercicios anuales que se inicien a partir del 1/1/2016. Por tal motivo, durante el mes de junio de 2016 y los meses siguientes, continúan siendo exigibles los anticipos por importes de entre \$ 45 y \$ 499, cuando dichos anticipos correspondan a cierres de ejercicios comerciales finalizados durante el año 2015.

Esta modificación, implicará un cambio en el “*sistema de cuentas tributarias*” del sitio web de la página de la AFIP. Sugerimos la revisión del mismo (en particular del “*Estado de Cumplimiento*” del servicio “*Cuenta Corriente*”) a los fines de entender si los sistemas del Fisco han sido actualizados, más allá de lo explicitado en el punto anterior.



- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Personas Físicas. Reducción de Anticipos. Incremento de Deducciones Personales. R.G. (AFIP) 3898 (BO 31/05/2016).** Se establece el procedimiento para determinar el nuevo importe de anticipos a ingresar en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2016, en virtud del incremento producido en las deducciones personales. **La opción de reducción de anticipos podrá efectuarse desde el 1/6/2016 hasta el 15/6/2016 y deberá realizarse ingresando al sistema "Cuentas Tributarias" en la transacción "Reducción de Anticipos", donde deberá indicarse el impuesto "11-Ganancias Personas Físicas" y el período fiscal "20160000", tildando el campo "Decreto 394/16".** Para poder acceder a la reducción de anticipos se deberá poseer la CUIT con estado administrativo "Activo sin limitaciones", adherir al "Domicilio Fiscal Electrónico" y tener actualizado el código de actividad. Los sujetos que ejerzan la opción de reducción de anticipos quedan obligados a utilizar el sistema de Cuentas Tributarias y a cancelar todas las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social mediante transferencia electrónica de fondos. **Más allá de lo positivo de la norma, consideremos un exceso los requisitos que solicita y el corto plazo de la ventana de tiempo para poder realizar el trámite.**
  
- ✓ **AFIP. Agencia de Exportadores (eliminación). R.G. (AFIP) 3880 (BO 20/05/2016).** Los exportadores y demás sujetos que se encontraban incorporados a la jurisdicción "Agencia Exportadores Nº 68" serán traspasados a las jurisdicciones que les correspondan territorialmente según su domicilio fiscal. A tal efecto, serán notificados indicando la fecha a partir de la cual se efectuará dicho cambio de domicilio.

En la práctica esto ya ha operado, volviendo los contribuyentes a sus agencias de origen de acuerdo al domicilio fiscal.

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales. Prórroga. R.G. (AFIP) 3874 (BO 11/05/2016).** Más allá de que es una noticia de la cual ya estábamos al tanto, dada su relevancia igualmente la decidimos incorporarla al presente Informe. Por medio de la Resolución de referencia, se prorroga el plazo de la presentación y pago de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, sobre los Bienes Personales (incluyendo Acciones y Participaciones Societarias) y a la Ganancia Mínima Presunta correspondientes al período fiscal 2015 para las sociedades, personas físicas y sucesiones indivisas con participación societaria que deben presentar la declaración jurada durante el mes de mayo. Los nuevos vencimientos comenzaron a operar partir del día 16/5/2016, excepto los del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, que comenzó a operar a partir del 17/5/2016. También, por supuesto, se cambió el aplicativo de la AFIP, durante la segunda semana de mayo/2016.
  
- ✓ **AFIP. Impuesto al Valor Agregado. Industria Cárnica. R.G. (AFIP) 3873 (BO 30/05/2016).** Se crea el "Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovinas y Bubalinas" al que deben inscribirse en las distintas categorías los sujetos que operen en la compraventa, tenencia y/o traslado de hacienda bobina/bubalina o su faenamamiento. Asimismo, se establecen nuevos regímenes de percepción, pago a cuenta y retención del Impuesto al Valor Agregado aplicable a las operaciones de faena y comercialización de animales, carnes y cueros de las especies bovina y bubalina, con su correspondiente mecánica de liquidación.

El suministro de la información y el ingreso correspondiente a los importes de los citados regímenes deberá ser efectuado conforme al procedimiento, plazos y demás condiciones que establezca oportunamente la AFIP. Además, se establecen alícuotas y valores aplicables diferenciados en los regímenes de percepción, pagos a cuenta y/o retención según se trate de

sujetos que se encuentren o no activos en el Registro Fiscal de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovinas y Bubalinas.

En cuanto a la vigencia de la norma **las presentes disposiciones resultan de aplicación, con respecto al Registro Fiscal de Operadores, a partir del día 27/8/2016, y con respecto a los nuevos regímenes de percepción, pago a cuenta y retención del impuesto, a partir del 25/10/2016.**

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Empresas Unipersonales. R.G. (AFIP) 3875 (BO 13/05/2016).** Se aprobó el programa aplicativo “Ganancias Personas Jurídicas” Versión 13.0, el cual deberán utilizar las sociedades, empresas unipersonales, comisionistas, rematadores, consignatarios y demás auxiliares de comercio, fideicomisos y otros **que practiquen balance comercial** a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias y de la confección de la respectiva declaración jurada. El mismo debe ser utilizado para las presentaciones que se efectúen a partir del día 13/5/2016. No obstante, hasta el 31/5/2016 podrá ser utilizada la versión 12 (Release 3) del aplicativo “Ganancias Personas Jurídicas” para las presentaciones que se efectúen por ejercicios comerciales cerrados hasta el 31/12/2015.

### III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Atribución de Gastos Bancarios. R.G. (CA) 9/2016 (BO 27/05/2016).** Se suspende la aplicación R.G. (CA) 7/2016, que hemos ponderado positivamente en nuestro informe anterior, por medio de la cual se ratificaba el criterio aplicado mayoritariamente por los contribuyentes, relativo a la atribución de los gastos, comisiones e impuestos devengados, relacionados con la utilización de cuentas bancarias (considerados “soportados” en la jurisdicción donde se encuentra abierta la cuenta que origina dichos gastos). La citada suspensión obedece a atender la presentación efectuada por la Provincia de Misiones, que solicitó la suspensión de las citadas disposiciones hasta tanto se resuelva un planteo efectuado al respecto.
- ✓ **C.A.B.A. Código Fiscal. Decreto 289/1016 (BO 09/05/2016).** Se aprueba el texto ordenado para el año 2016 del Código Fiscal de la Ciudad.
- ✓ **Córdoba. Ingresos Brutos. Agentes de Recaudación. SIRCAR. R. (MF) 143/2016 (BO 3/05/2016) y R.N. (D.G.R.) 17/2016 (BO 2/05/2016).** Se establece que los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentran obligados a utilizar el Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación (SIRCAR). Se dispone que la presentación de las declaraciones juradas e ingreso de los montos retenidos, percibidos y/o recaudados se efectuará por períodos quincenales de acuerdo a los vencimientos que para tal efecto establezca la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.

Por su parte, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba estableció las fechas a partir de las cuales los mencionados agentes deberán utilizarlo de manera obligatoria, siendo las mismas las siguientes: **a)** a partir del 1/6/2016 para los nuevos agentes de recaudación nominados por la Secretaría de Ingresos Públicos de la Provincia; **b)** a partir del 1/7/2016 para los agentes incluidos en el listado denominado “*Listado de Agentes de Retención/Percepción/Recaudación obligados a utilizar SIRCAR*” que estará disponible en la página web de la Dirección General de Rentas; **c)** a partir del 1/8/2016 para el resto de los agentes nominados y obligados a actuar como tales, excepto los escribanos respecto de las operaciones financieras en las que intervengan.



Nos parece que es una medida positiva, con impacto directo en el día de a día de la gestión de las áreas de impuesto de las empresas. Es más, nunca se debería perder el objetivo de que todas las jurisdicciones utilicen esta herramienta de la Comisión Arbitral, puesto que esto genera eficiencias a los agentes de recaudación, que colaboran con las administraciones tributarias de cada provincia recaudando sus tributos.

- ✓ **Córdoba. Sellos. Agentes de Recaudación. Incorporación. R (SIP) 16/2016 (BO 12/05/2016).** La Secretaría de Ingresos Públicos incorpora, a partir del 1/7/2016, sujetos a la nómina existente de agentes de retención, percepción y/o recaudación del impuesto de sellos.
- ✓ **Córdoba. Domicilio Fiscal Electrónico. R.N. (DGR) 19/2016 (BO 18/05/2016).** Se establece que, a partir del 1/6/2016, los agentes de información de los distintos regímenes vigentes en la Provincia estarán obligados a constituir un domicilio fiscal electrónico.
- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. Régimen de Recaudación Bancario. R.G. (DGR) 59/2016 (BO 9/5/2016).** Como todos los meses se introducen modificaciones a los regímenes de recaudación de la provincia de Tucumán. Por medio de la presente Resolución se establece que los coeficientes diferenciales que podrán resultar de aplicación en el régimen de recaudación sobre importes acreditados en cuentas bancarias (R.G. (DGR) 80/2003), 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, también podrán aplicarse a aquellos sujetos que registren otros incumplimientos o determinadas inconsistencias.
- ✓ **Tucumán. Plan de Facilidades de Pago. Ley 8873 (BO 27/05/2016).** Se establece un régimen excepcional, general y temporario de facilidades de pago para la cancelación total o parcial, al contado o mediante pagos parciales, **de deudas vencidas y exigibles al 31/3/2016**, inclusive, de tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Dirección General de Rentas, pudiéndose incluir también sus intereses, recargos y multas. Características: **a)** podrán incluirse deudas que formen parte de planes de facilidades de pago vigentes, o respecto de los cuales hubiera operado su caducidad; **b)** también podrán incluirse las que se encuentren en proceso de determinación o discusión administrativa, o en proceso de trámite judicial de cobro; **c)** se formalizará un plan por cada tributo, al contado y/o en pagos parciales; **d)** los pagos parciales no podrán exceder de 84, salvo que se trate del impuesto de sellos en donde la cantidad de pagos no podrá exceder de 24. Cuando se trate de multas, no podrán exceder de 24 pagos parciales, salvo por infracciones correspondientes al impuesto de sellos, en donde no podrán exceder de 18 pagos; **e)** el importe de cada pago parcial no podrá ser inferior a \$ 150 para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el impuesto de Sellos, \$ 1.500 para las retenciones, percepciones o recaudaciones practicadas y no ingresadas y \$ 600 para las no efectuadas, \$ 50 para el resto de los tributos, y para las multas serán de aplicación los mínimos establecidos para la obligación que las origina. **Este régimen se reglamentó por medio de la R.G. (DGR) 64/2016 (BO 30/05/2016) y R.G. (DGR) 64/2016 (BO 01/06/2016).**

#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Mes:

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo (10/05/2016)". Impuesto a las Ganancias. Operaciones Realizadas en Interés de la Empresa. Intereses entre Sociedades Vinculadas. Artículo 73 LIG.**

La AFIP efectuó un ajuste de los períodos 1998, 1999 y 2000, del Impuesto a las Ganancias, por considerar que los préstamos otorgados por "Transener S.A." a su sociedad vinculada "Transba S.A.", entre agosto de 1998 a diciembre de 2000, **no constituían operaciones realizadas en interés de la empresa y, por lo tanto, era de aplicación la presunción del artículo 73 de la Ley de Impuesto y artículo 103 del Decreto Reglamentario.** Para llegar a tal conclusión, el organismo recaudador tuvo en cuenta: **a)** las operaciones de préstamo no eran propias del giro social de Transener S.A y **b)** las tasas de interés cobradas a su empresa controlada resultaban inferiores a las determinadas por el Banco de la Nación Argentina para las operaciones de descuento comercial.

Por su parte, oportunamente el **Tribunal Fiscal de la Nación revocó la determinación de oficio, para así decidir tuvo en cuenta que del peritaje contable producido en autos surgía que los préstamos otorgados por la Sociedad a su vinculada habían sido realizados en dólares y que los intereses pactados correspondían a dicha moneda. Agregó que los intereses aplicados por la actora resultaban mayores a los intereses pagados por depósitos a plazo fijo en moneda extranjera, por lo cual entendió que resultaba más beneficioso al interés de la actora realizar los préstamos a su empresa vinculada que depositar el dinero en un plazo fijo en dólares, es decir, las operaciones habían sido en interés de la Sociedad.** Sin perjuicio de ello señaló que los mutuos fueron registrados y facturados en pesos y que las transacciones respectivas habían sido efectuadas por medio de cuentas bancarias en pesos, pero que de las registraciones contables surgía que la operatoria respondía a sumas pactadas en dólares. En consecuencia, concluyó que no resultaba aplicable la presunción establecida en el art. 73 de Ley de Impuesto a las Ganancias. En este punto es relevante recordar que en ese momento regía la convertibilidad, con un tipo de cambio de \$ 1 por cada dólar.

Luego la **Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal.** Sostuvo que la AFIP no había logrado desvirtuar la consideración de que los mutuos se habían realizado en interés de la empresa actora por cuanto no existía divergencia entre las tasas de interés efectivamente pactadas y las corrientes en el mercado para este tipo de operaciones, implicando las operaciones un beneficio para Transener S.A. **Ante tal situación, el Fisco apela la sentencia, por recurso ordinario, a la Corte Suprema de Justicia de la nación, quien lo admite.**

En este punto es necesario advertir que los **fundamentos de la Administración** tenían como eje que hubo una interpretación errónea del mencionado artículo 73 de Ley de Impuesto a las Ganancias, puesto que es incorrecto juzgar que los préstamos fueron realizados en interés de la empresa actora con sustento en que las tasas de interés pactadas en retribución de los mutuos se ajustan a las condiciones de mercado para operaciones en moneda extranjera. Es más, según el Fisco, ni la ley ni el Decreto Reglamentario requieren la comprobación de esa exigencia, sino la comparación de la tasa de interés utilizada con la cotizada por el Banco de la Nación Argentina para operaciones de descuentos. **En consecuencia, es aplicable la presunción (que no admite prueba en contrario) del propio artículo 73 de la ley citada, puesto que el otorgamiento de préstamos no constituye para Transener S.A. parte de su giro comercial.**

Amerita recordar que el **artículo 103 del Decreto Reglamentario** establece que se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes, *“cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados”*.

**Nuestro Máximo Tribunal** en primer lugar nos recuerda, con una cita parcial, uno de los fallos rectores en la materia que es ***“Fiat Concord S.A. (6/3/2012)”***, en el cual se precisó que *“el sentido de la presunción introducida por la Ley 23.260 fue limitar la práctica habitual de ciertas sociedades ‘cerradas’, cuyos accionistas tenían altos niveles de ingreso, consistente en retener sus utilidades con el objeto de canalizar luego los fondos de la sociedad por vías que no supongan para aquéllos una imposición adicional”*. Se puntualizó en el citado precedente que el aludido propósito *“quedó plasmado en el segundo párrafo del texto de la ley al establecer que, sin perjuicio de la presunción de ganancia gravada que para la sociedad tendría toda disposición de fondos o bienes a favor de terceros, esas sumas tendrían para el accionista el mismo tratamiento que los dividendos”*. Luego, la Ley 24.073 unificó la carga del impuesto en cabeza de las sociedades a una tasa única y desgravó los dividendos como ganancia personal de los accionistas. Por lo tanto, *“al tornarse abstracto el riesgo de que se eluda el pago del impuesto mediante un espurio envío de fondos de la sociedad a los accionistas, sin acudir a la distribución de dividendos, la reforma legislativa suprimió el segundo párrafo del artículo 73, y mantuvo en los mismos términos, la presunción que resulta de su párrafo primero, para toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a), del artículo 49”*. **En este punto, es relevante mencionar que, con a partir de la sanción de la Ley 26.893 (2013), la cual establece el impuesto del 10% sobre la distribución de dividendos y/o utilidades volvería a tener operatividad el segundo párrafo del texto original del artículo 73 de la Ley, de haber continuado vigente.**

Luego, **la Corte**, nos vuelve mencionar que la interpretación de las leyes impositivas, tal cual menciona la Ley 11.683 (Procedimiento Tributario), debe atender al fin con el que han sido dictadas, en consecuencia, concluye, ***“el criterio seguido por la Cámara en cuanto juzgó que los mutuos fueron realizados en interés de la empresa porque no existe divergencia entre las tasas de interés efectivamente pactadas y las corrientes en el mercado para este tipo de operaciones, y que ello impide la aplicación de la presunción establecida en el artículo 73 de la ley del tributo, se ajusta a los fines tenidos en cuenta al instituirse la aludida reforma mediante la Ley 24.073”***.

**Finalmente, resuelve que no es de aplicación la presunción antes mencionada, puesto que se obtuvo una tasa de interés igual o superior a la que hubiera obtenido en una entidad bancaria, fallando en el mismo sentido que en la causa “Akapol S.A. (3/05/2012)” y ratificando el fallo del a quo.**

Si bien el fondo de la causa no resulta novedoso, más allá de relacionarse con una sinuosa jurisprudencia, nos permite repasar un tema complejo en la práctica (especialmente cuando tenemos en cuenta la dinámica financiera y comercial de las empresas pertenecientes a un mismo grupo económico) y cuya resolución está enlazada a cuestiones fácticas relacionadas con cada caso en particular.

Para concluir, consideramos relevante recordar los antecedentes mencionados por la Corte en el fallo objeto de análisis:

- ***“Fiat Concord S.A. (6/3/2012)”***. En el mismo la Corte Suprema de Justicia de la Nación, limitó su análisis a dos cuestiones: **a)** si puede considerarse que ha mediado una disposición de fondos o bienes efectuada en favor de un “tercero”, en los términos de la norma que se examina, cuando aquélla se realiza entre sociedades vinculadas que integran un mismo conjunto económico y **b)** si el “interés de la empresa” al que alude la



CFR

Consultores

ley, debe ser entendido como el interés de dicho conjunto, y no, el del sujeto que efectúa la disposición de fondos o bienes.

En relación a estos puntos, nuestro Tribunal Címero resuelve que **“el hecho de que la disposición de fondos se efectúe entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del artículo 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria”**. Luego, sobre el segundo punto concluye que, es el Decreto Reglamentario el que aclarara que las operaciones realizadas en **“interés de la empresa”**, son aquellas que responden al **“giro de la empresa”** y, por lo tanto, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes. **Por lo tanto, falla a favor del fisco, ratificando el fallo de Cámara.**

- **“Akapol S.A. (3/05/2012)”**. Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestima el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, hace suyo el Dictamen de la Procuradora, Dra. Laura Montí, en el cual se expresa que:
  - a) El Fisco no ha controvertido que los créditos otorgados por la actora a sus controladas lo fueron con una tasa de interés que giró en torno al 9,5% anual, la cual era capitalizable mensualmente y resultaba superior a la que podía conseguirse en el mercado.
  - b) En consecuencia, las operaciones fueron realizadas en interés de ambas partes negociantes. **Es más, Akapol S.A. colocó sus excedentes financieros en un negocio que le resultaba doblemente conveniente, puesto que no sólo le era más beneficiosa la tasa de interés que pagaban sus controladas con relación al mercado, sino que también tenía asegurado su pago y la devolución del principal, por razones elementales derivadas del control societario que ejercía.**
  - c) La tesitura que esgrime el Fisco en torno al artículo 73 de la ley del gravamen conduce inexorablemente a un resultado inadmisibles, consistente en que toda operación financiera realizada por un sujeto pasivo del artículo 49, inciso a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con cualquiera otra persona con una tasa de interés menor que la que surge de la norma legal resultará no sólo observable, sino que automáticamente quedará abarcada por la presunción (transformada así en ficción legal), divorciándose completamente del objetivo tenido en miras por el legislador al crearla.

Como podemos apreciar, tanto en el fallo de marras, como en sus antecedentes, las cuestiones fácticas determinan la aplicación de la presunción del artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, más allá de estar en presencia de un conjunto económico o no y más allá de la tasa de interés pactada.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Industrias Viauro S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ acción declarativa (3/05/2016)" y "Telecom Personal S.A. c/ Provincia de Chaco s/ acción declarativa (3/05/2016)". Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Violación a la Cláusula Comercial.**

No nos adentraremos en el análisis de ambas causas puesto que, más allá de algunas cuestiones particulares de hecho, son análogas a las ya analizadas en los fallos:

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco s/ acción declarativa de certeza (24/02/2015)”**.
- 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)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (01/09/2015)”**. 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)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“ENOD S.A. c/Provincia de Buenos Aires (15/09/2015)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (23/02/2016)”**.
- Dictamen de la Procuración General de la Nación. **“Chevron Argentina c/ Provincia del Neuquén s/Acción Declarativa (10/03/2016)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Loma Negra C.I.A.S.A. c/Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa (17/03/2016)”**.

Es relevante mencionar que, si bien está pendiente un fallo sobre el fondo de la cuestión, es indubitable que estamos en presencia de una jurisprudencia consolidada por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual exterioriza la flagrante violación al inciso 13), del artículo 75, de nuestra Constitución Nacional, que representan las alícuotas diferenciales incrementales en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicables a los sujetos que no poseen una locación productiva dentro de la jurisdicción que se trate.

Dado el gran volumen de causas existentes y que se están interponiendo mes a mes, será necesario que en breve las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, analicen en forma cabal el tema a los fines de evitar perjuicios mayores en sus finanzas. Es más, el mismo Estado Nacional debería instar a esta situación antes de que nuestro Máximo Tribunal termine de dirimir la cuestión.

**Por otra parte, desde el lado de las empresas, cada día de demora en la decisión de iniciar la Acción Declarativa de Certeza, implica un “Costo Directo Comercial” adicional, que podría ser reducido en el corto plazo, permitiendo liberar fondos, que hoy se destinan al pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos, para ser aplicados a actividades que agreguen valor al negocio.**

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federa. Sala III. “Gilardoni, Romina c/ AFIP s/ Amparo por Mora (26/04/2016)”**. Amparo por Mora. Solicitud de Devolución de Impuesto a las Ganancias. Percepciones por Operaciones en Moneda Extranjera.

Dada la existencia de una multiplicidad de regímenes de percepción relaciones con operaciones en moneda extranjera durante la vigencia del “cepo cambiario”, se ha producido una proliferación de saldos a favor en materia de Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, que





CFR

Consultores

en muchos casos representan años de impuesto determinado para el sujeto pasivo del tributo. Es más, se ha llegado al absurdo de someter a estos regímenes a sujetos que no estaban inscriptos en los tributos mencionados precedentemente.

Esto ha dado lugar a una gran cantidad de solicitudes de devolución por parte de los contribuyentes, cuyos trámites se están prolongando en el tiempo, muchas veces tardando años. De este tema, tan sencillo técnicamente, pero tan masivo, se trata el fallo que a continuación comentaremos.

**La jueza de primera instancia hizo lugar al amparo por mora interpuesto por Gilardoni contra la AFIP y le ordenó que se pronuncie en el plazo de 10 días, respecto de los 8 reclamos interpuestos con fecha 30/12/2014 y 13/01/2015 a fin de requerir la devolución de percepciones a cuenta del Impuesto a las Ganancias.** La solicitud de devolución se realizó por medio del F.746/A (sujetos que no son contribuyentes del Impuesto a las Ganancias o sobre los Bienes Personales), correspondiente a los períodos abril a diciembre de 2014. **El a quo consideró que el plazo utilizado por la Administración, sin emitir la resolución, excedía lo razonable.**

Por su parte, el Fisco, expone que la **R.G. (AFIP) 3420/2012**, la cual da origen al F.746/A y **aplica sólo a los casos antes descriptos**, no establece plazo alguno para resolver. Además, agrega, que existen una gran cantidad de trámites idénticos y a la fecha se está analizando la solicitud de devolución a los fines de verificar la existencia de posibles inconsistencias.

En primer lugar **la Cámara aclara que no se pronunciará con respecto a la admisibilidad de la petición en cuestión, sino, tal cual prevé el artículo 28, del Ley 19.549 (Ley de Procedimiento Administrativo), acerca de la existencia de mora administrativa.** El mencionado artículo expresamente dispone que *“el que fuere parte de un expediente administrativo, podrá solicitar judicialmente que se libere orden de pronto despacho y ésta será procedente cuando la autoridad interviniente hubiere dejado vencer los plazos fijados y, en caso de no existir éstos, si hubiere transcurrido un plazo que excediere de lo razonable sin emitir el dictamen o la resolución de mero trámite o de fondo que requiera el administrado”.*

**En este punto, según el criterio del Tribunal de Alzada, la AFIP no ha acreditado razones concretas que justifiquen la razonabilidad del plazo que ha transcurrido desde el inicio de las actuaciones a la fecha. Por lo tanto, se rechazan sus agravios y se confirma la sentencia de primera instancia.**

**En el mismo sentido resuelve, ante una situación análoga, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, en la causa “Malvar Hernán s/Amparo (4/12/2015)”.**

Algunas cuestiones sobre las cuales nos permite reflexionar el presente fallo:

- Para los sujetos que fueron pasibles de este tipo de percepciones, que no son contribuyentes del Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, el instituto de la “devolución”, previsto en el artículo 29 de la Ley 11.683 y reglamentado (sólo para estos casos) por medio de la R.G. (AFIP) 3420/2012, complementada este año por un procedimiento abreviado de devolución de los fondos por vía bancaria, por los menos para los saldos existentes al 31/12/2014, resulta inobjetable. Además, los plazos de resolución por parte del fisco deberían ser mínimos, más allá de entender cantidad de casos ingresados sobre el mismo tema.
- **Ahora bien, consideramos que para el resto de los contribuyentes que sí son sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, de existir saldos a favor como consecuencia de la aplicación de la multiplicidad de**



**regímenes de percepciones relacionados con operaciones de moneda extranjera vigentes hasta el año 2015** (los cuales en muchos casos no podrán ser absorbidos por futuros saldos a pagar, por lo menos dentro de un lapso de tiempo razonable), **también es de aplicación el instituto de la “devolución”, puesto que sólo hubo un pago en exceso, producto de los mismos regímenes de recaudación instituidos por el Fisco.** En estos casos se debería solicitar la devolución por medio del procedimiento establecido por la **R.G. (DGI) 2224**, la cual está vigente.

Lo explicitado en el punto anterior no implica desconocer que la devolución “simple y rápida” es difícil de verificar en la práctica por las demoras constantes en las que incurre el Fisco. Es más, existe cierta propensión del fisco a querer encuadrar este tipo de situaciones dentro del procedimiento de “repetición”, lo cual es simplemente dilatorio e incorrecto técnicamente. Ante esto, adquiere relevancia el “amparo por mora” utilizado en el presente caso por Gilardoni.

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federa. Sala IV. “Del Buono Pedro Oscar c/ D.G.I. s Recurso Directo de Organismo Externo (03/05/2016)”. Presentación de Declaraciones Juradas en Cero. Multa por Defraudación. Aplicación de Presunciones.**

Estamos ante el clásico caso de presentación en cero de declaraciones juradas, tal cual era la sugerencia habitual de muchos colegas cuando era más gravosa la multa automática del artículo 38 (multa automática) de la Ley 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal) y todavía no se había delineado una jurisprudencia que, poco a poco, va convalidando la posición del Fisco de considerar que tal conducta configura una “defraudación”, pasible de la sanción del artículo 46.

Oportunamente las impugnaciones efectuadas por el Organismos Fiscal, se basaron en las discrepancias entre el monto declarado por la recurrente (en cero) y el ajustado por la AFIP. **En consecuencia la Administración, haciendo uso de las presunciones de los incisos a) y b) del artículo 47 de la Ley antes mencionado, aplico la multa por defraudación.**

**El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, ratificó la Resolución**, ponderando que se encontraba debidamente acreditados el elemento objetivo y subjetivo que se requiere para la configuración del ilícito tributario.

Por su parte, **la actora, plantea que la defraudación basada en presunciones de dolo importa una flagrante violación del estado jurídico de inocencia, más aún cuando dichas presunciones pretenden inferirse de un “ajuste realizado sobre base presunta”.** Es decir, plantea la inconstitucionalidad del artículo 47 antes mencionado.

**La Cámara** expresa que la conducta de defraudación se configura con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias. **Agrega que en el caso de autos, tal conducta se configura al presentar las declaraciones juradas en cero, puesto que no es atendible que no tuvo intención de defraudar, puesto que de no haber sido fiscalizado, probablemente jamás las hubiera rectificado.** Además, la actora, conformó el ajuste de inspección, al presentar las declaraciones juradas correspondientes, reconociendo el acierto de la impugnación fiscal.

Por último, el Tribunal de Alzada se expide sobre la inconstitucionalidad de las presunciones en material de dolo, invocando a la Corte Suprema de Justicia de la Nación que plantea que se deben exponer las razones por las que se habría violado en el caso concreto las normas constitucionales y no es suficiente con hacer meras afirmaciones dogmáticas.

Del fallo no surge que se haya analizado el planteo del contribuyente sobre que el ajuste fue realizado sobre base presunta, más allá de la mención explícita de que el mismo fue conformado al presentarse las declaraciones juradas rectificativas con los importes determinados por el fisco.

En este punto, luego de revisar el limitado análisis que hace la Cámara, en especial con la relación a la aplicación de las presunciones del artículo 47, de la Ley 11.683, y a la necesidad de probar el hecho base por parte del fisco como condición *sine qua non* para tener probada la conducta que se pretende sancionar, es pertinente citar algunos antecedentes relevantes en la materia (más allá del fallo “*Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/recurso de apelación*” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 6/4/1989), en donde se analiza con profundidad la aplicación de presunciones en materia de “dolo”, llegándose a conclusiones opuestas a la del fallo objeto de estudio. A saber:

- **Fallo: “*Cochería Tacuarí de Campos y Cía. SCA (11/02/2008)*”**, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, el Dr. Porta en su condición de pre-opinante plantea que: *“en el inciso a) se realiza una confrontación entre las registraciones y documentaciones, y con la declaración jurada con datos de allí extraídos, siendo necesario que de dicha comparación **surja una grave contradicción** todo lo que debe ser debidamente explicado por el juez administrativo al momento de aplicar la sanción a excepción de algún caso donde dicha situación surja con absoluta evidencia. Como puede observarse, **no es la simple contradicción lo que funda el presupuesto de hecho, sino que la misma requiere “gravedad” que puede surgir por ejemplo de los montos que se omiten, o de la cantidad de comprobantes que no han sido receptados en la declaración jurada**”*.
- **Fallo: “*Elizalde Francisco Raúl (29/08/2011)*”**, la misma Sala del Tribunal, menciona que: *“.... si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos, pero **si opta por invocar las presunciones del art. 47, deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria**.....”, por lo tanto, si se analizan las presunciones utilizadas en la especie, debe puntualizarse que en el inciso a) del art. 47 de la ley 11.683 no es la simple contradicción lo que funda el presupuesto de hecho, sino que la misma requiere gravedad; y en el inciso b) de dicho artículo, al igual que en el inciso a), no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de grave”. “....., conforme lo antedicho, en estas actuaciones el ente recaudador no acredita dicha circunstancia fáctica necesaria para establecer las presunciones de que intenta valerse. Del examen de las tareas realizadas por la inspección, como fue apuntado, surge que el ajuste realizado se construyó exclusivamente a través de la compulsas de los libros y registros del contribuyente, los cuales no solo no fueron impugnados ni tachados por reflejar datos que distaren de la realidad, sino que se encontraban llevados en forma tal que de su mera lectura se obtuvieron las discordancias entre la realidad económica y lo declarado por el contribuyente.” “..... lo antedicho no hace sino poner de manifiesto la ausencia de una maniobra o ardid idóneo para inducir a error al ente recaudador, que por lo burdo de la situación, pudo ser detectada con un simple examen de sus registraciones contables sin mayores esfuerzos.” “....., en atención a lo expuesto, ante la falta de argumentación suficiente por parte del Fisco Nacional que permita conjugar los hechos constatados con las razones que lo llevaran a la presunción de la intención defraudatoria (en la resolución apelada meramente se hace referencia a que las diferencias resultantes serían significativas), y que efectivamente ha existido impuesto omitido, más no así situación alguna que permita tener por configurado un error excusable, corresponde*

*re encuadrar la multa impuesta al apelante en el tipo culposo del art. 45 de la ley de rito, manteniendo la reducción aplicada del art. 49 del mismo cuerpo normativo. Las costas se imponen según sus respectivos vencimientos, atento que la tipificación de la infracción se muestra carente de justificación (cf. art. 184, último párrafo in fine, ley 11.683)."*

- **Fallo: “Mora y Araujo Manuel (8/04/2014)”** de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala I. En el mismo se plantea que: *“.....a los fines de dar una adecuada respuesta a los agravios vinculados con la primera de esas cuestiones, es preciso tener presente que en el artículo 46 de la ley 11.683 se prevé que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido, y que en el artículo 47 de la referida ley se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 b; b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.”* *“Del juego armónico de esos dos preceptos surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales. En definitiva, para tener por configurada la infracción prevista en el artículo 46 resulta necesario la existencia de declaraciones confeccionadas mediante ardid o engaño que, como consecuencia, arrojen una ocultación maliciosa de la liquidación tributaria”.* *“.....relativamente a los agravios vinculados con la segunda de las cuestiones que el tribunal debe resolver, es preciso retener que es criterio de esta sala que la contradicción existente entre las declaraciones juradas rectificativas y las originales no implica, per se, que se haya producido una conducta defraudatoria. Y ello es así con mayor razón aun en casos como el que aquí se examina, donde el organismo recaudador no demostró la configuración de los supuestos previstos en los incisos a) y b) del artículo 47, según fue puesto en evidencia en las actuaciones administrativas”.* *“.....Desde esa perspectiva, el encuadramiento realizado por el Juez de primera instancia ha sido correcto. En efecto, tanto la resolución por la que se aplicó la sanción como su resolución confirmatoria se limitaron a señalar que en el caso se presentan los elementos del tipo penal previsto en el artículo 46 de la ley 11.683. Empero, de ellas no surgen elementos de convicción sobre el ardid o engaño desplegado por el actor para tener por configurado el tipo penal pese a que resulta imprescindible que de los antecedentes de la causa se desprenda la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se quiere atribuir”.*
- **Fallo: “Maletec S.A. (21/04/2016)”** de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala IV. Se expresa, ratificando el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación y ante la aplicación de las presunciones de los incisos a) y b) del artículo 47 de la Ley 11.683, que *“que, la defraudación fiscal se configura, entonces, con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias.....”.* *“sí como la omisión de pago de impuestos presupuesto de hecho descrito en el artículo 45 de la ley de procedimiento es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo (por presumirse la existencia, al menos, de negligencia en la presentación de las declaraciones juradas), en la figura de la defraudación, la intención dolosa ha de ser probada por la Administración. La presunción de dolo en las infracciones tributarias ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales*

**principios constitucionales de presunción de inocencia en materia penal”.....”la existencia de una conducta dolosa, comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse solamente invocando diferencias entre lo que hubiera debido ingresarse al Fisco por los tributos cuestionados.** Tal como lo sostiene el Tribunal a quo, la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor no es suficiente para configurar la transgresión, pues el sistema consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.”.....”Adviértase que los datos con base en los cuales se practicó el ajuste surgieron de la documentación aportada por la propia actora, por lo que resulta procedente considerar que las omisiones incurridas resultaron fruto de una negligencia culposa y no de una maniobra expresamente urdida con el objeto de defraudar al Fisco”.

Toda la jurisprudencia citada, la cual, vale la pena aclarar, no ha sido mayoritaria especialmente en los últimos dos años (tal lo demuestra la causa “*Del Buono Pedro Oscar*”) valida la necesidad de que exista por parte del Juez Administrativo la obtención de elementos fácticos que sirvan de “hechos base” para la aplicación de las presunciones del artículo 47, las cuales son el elemento basal para que el Fisco pueda imputar que se haya tipificado el elemento subjetivo. Consideramos que ninguna de estas circunstancias se configuran en la realidad por el sólo hecho de que el contribuyente presente una declaración en cero, como en el caso objeto de estudio.

- ✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “B”. “IVAX Argentina S.A. s/Recurso de Apelación (30/03/2016)”. Impuesto a las Ganancias. Deducción de Intereses. Compra de Acciones.**

Los ajustes objeto del recurso bajo análisis provienen de sendas determinaciones de oficio, relacionadas con el Impuesto a las Ganancias, correspondientes a los períodos 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006. En cuanto a los hechos, tal cual describe el Tribunal, en el apartado VIII, del considerando de la sentencia, **se está en presencia de dos operaciones denominadas “compras apalancadas”**. Este tipo de transacciones consisten en el endeudamiento por parte de la sociedad inversora para la adquisición del capital de una empresa que, en el caso de marras, posteriormente será absorbida.

La primera de las operaciones se produjo en forma previa al año 1997, cuando la sociedad Inversiones Farmacéuticas S.A., luego de comprar los paquetes accionarios de diversos laboratorios con pasivos, se fusionó y quedó absorbida por Laboratorios Armstrong S.A., quien terminó cargando con el costo financiero de su propia compra. La segunda transacción, efectivizada en el año 1997, consistió en la compra de los paquetes accionarios, también utilizando apalancamiento financiero, de Four Aces y Farma System por parte de Laboratorios Armstrong S.A., quien luego se fusionó y absorbió a ambas sociedades, deduciendo los intereses de dichas operaciones.

Por su parte, el **Fisco** impugna los intereses y diferencias de cambio deducidos en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2002 de IVAX Argentina S.A. (continuadora de Armstrong S.A.), que considera relacionados con los pasivos originados por las adquisiciones de paquetes accionarios del año 1997.

**En su defensa el contribuyente plantea los siguientes argumentos:**

- En primer lugar niega la vinculación de los préstamos que mantenía IVAX Argentina S.A. en el año 2002 con los préstamos obtenidos en el año 1997 en ocasión de la compra de

acciones operada en dicho ejercicio. Para esto realiza todo el seguimiento del flujo de fondos correspondiente.

- Luego, esgrime que el artículo 81, inciso a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el 120 del Decreto Reglamentario consagran el **principio de universalidad del pasivo** en oposición a la asignación específica o principio de causalidad del gasto que sostiene el Fisco. La única asignación que deben realizar los contribuyentes de tercera categoría a los efectos de determinar la deducción de intereses y diferencias de cambio de pasivos se referiría a su vinculación con rentas gravadas y exentas. Dado que no habría tenido rentas exentas en el período 2002, los cargos financieros en cuestión serían íntegramente deducibles.
- Además, aun cuando se considere que los intereses y las diferencias de cambio se vinculan con préstamos para la compra de acciones del año 1997, los mismos resultarían totalmente deducibles en atención a que estarían asociados a dos tipos de rentas: dividendos (ganancia no computable) y ganancias de capital (gravadas).
- Por último, **los gastos impugnados serían necesarios en función de la realidad económica de las operaciones.**

Por su parte, el **Fisco**, manifiesta que es el mismo contribuyente el que, más allá del detalle de origen y aplicación de fondos que aportó como prueba documental, reconoce que los préstamos los utilizó para la compra de acciones y que por encima del principio de universalidad del pasivo, se encuentra el de causalidad consagrado en el **artículo 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias**, la cual establece *“que los gastos cuya deducción admite esta ley.....son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto....”*. Este artículo complementa al **artículo 17 de la Ley** el cual establece que *“para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla.....cuya deducción admita esta Ley....”*. Es decir, **para la Administración, sólo sería aplicable el principio de universalidad del pasivo en los casos que no fuera posible la asignación directa**. Además, esto está ratificado por el Dictamen (DAT) 65/2004. En consecuencia, los intereses y diferencias de cambio relacionados con pasivos tomados para adquirir acciones no deberían ser deducidos por no estar vinculados con la actividad gravada.

Por último, el **Tribunal Fiscal de la Nación**, al momento de ir al fondo de la cuestión primero nos ilustra con la segregación histórica entre **“rédito-producto”** aplicable a las personas físicas y **“rédito-ingreso”** aplicable a los sujetos del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Cabe recordar que, en este último caso, cualquier incremento patrimonial implica una ganancia, por lo tanto, la atribución de gastos por fuente deviene superflua y lo que se busca es el vínculo o correlación entre el activo y el pasivo del sujeto, conociéndose esto como principio de universalidad del pasivo, estatuyéndose un sistema de prorrateo sólo para el caso en el que el mismo sujeto obtenga ganancias gravadas y exentas o no gravadas.

A partir de la definición expuesta en el párrafo anterior, el Tribunal cita la jurisprudencia del fallo, de la misma sala, **“Tetra Pak S.R.L. (23/09/2011)”**. En el mismo se concluye que **“la deducción de intereses se encuentra admitida como una deducción general, conforme a lo previsto por el artículo 81 de la Ley del gravamen. De la lectura de dicha norma se desprende que el legislador ha establecido reglas distintas respecto de la deducción de intereses de deudas y sus accesorios financieros, en función del sujeto contribuyente. Así, para las personas físicas y sucesiones indivisas consagró un criterio restrictivo, por el cual se admite una deducción limitada sobre la base del denominado principio de afectación patrimonial, en virtud del cual resultan únicamente deducibles los intereses de deudas y sus gastos cuando pueda demostrarse que**



éstos se originan en deudas contraídas para la adquisición de bienes o servicios afectados a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancia gravadas.....que, en cambio, de conformidad con el mismo artículo, el principio en cuestión no es relevante para el caso de prestatarios "**sujetos empresa**" comprendidos en su artículo 49. En estos supuestos, **el artículo 120 de su decreto reglamentario establece el denominado "principio de universalidad del pasivo", el cual implica que el pasivo debe considerarse como atribuido universalmente a todo el activo**".

Siendo consistente con todo lo expuesto, la Sala B revoca la determinación de oficio bajo dos argumentos:

- **Considera que resulta suficiente la aplicación del principio de universalidad del pasivo para admitir la deducción plena de la carga financiera discutida en autos.**
- En segundo lugar, basándose en cuestiones de hecho y prueba señala que, inclusive siguiendo el razonamiento del Fisco, de las prueba producida por la recurrente surge que la compra del paquete accionario de Syncro tiene vinculación con la actividad del contribuyente y, es más, hasta ha acreditado la obtención de ingresos gravados que fueron posibilitados por la compra apalancada efectuada, dada la operaciones realizadas entre las mismas empresas vinculadas.

Si bien la jurisprudencia no es pacífica sobre la problemática planteada, el fallo objeto de análisis sigue la jurisprudencia de las causas "S.A. Organización Coordinadora Argentina (T.F.N., Sala A, 21/09/2012)" y "Swift Armour S.A. (CNACAF, Sala I, 6/05/2010)".

Por último, y más allá que el recurso extraordinario ha sido rechazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es relevante mencionar el **Dictamen de la Procuradora** (que sí consideraba procedente el recurso), Dra. Laura Monti, en la conocida causa "**INC S.A. (22/12/2014)**", en el cual, ratificando lo fallado por las instancias anteriores, que dejaron sin efecto el ajuste realizado por el Fisco, expresa que "*nada hallo en la exposición de hechos de la presente causa que lleve a concluir que la operación realizada pueda considerarse ajena al giro comercial de la actora, como así tampoco que, en consecuencia, los gastos que ella erogó (los intereses devengados por el pasivo asumido para realizarla)*"..... "*Por tales razones es que pienso que no son atendibles los argumentos del Fisco en cuanto a que los gastos referidos no poseen la vinculación necesaria con la fuente productora de beneficios o bien que los ingresos obtenidos como consecuencia de tales pasivos, no fueron volcados al capital de trabajo o a actividades generadoras de beneficios gravados, y menos aún que debido a la fusión realizada la contribuyente no tuvo siquiera oportunidad de percibir dividendo alguno de Compañía Americana de Supermercados S.A.*"....." En efecto, de las constancias de autos se colige que se trató de una operación comercial llevada a cabo por la empresa dentro de su objeto societario, y que con independencia de la consideración relativa a su oportunidad o eficacia desde el punto de vista financiero o comercial, se trata de decisiones empresarias que permanecen al margen de todo reproche fiscal".

Si bien sobre este último caso no tuvo finalmente sentencia de nuestro Máximo Tribunal, sí es un antecedente más que relevante porque ha quedado firme la sentencia de la Cámara, rechazando la posición del fisco y, es más, es la propia procuradora en su Dictamen quien continúa con la misma línea jurisprudencial.



✓ **Comisión Arbitral. Resolución (CA) 8/2016. “Parker Hannifin Argentina S.A.I.C. c/Provincia de Buenos Aires (17/02/2016)”. Criterio de Asignación de Ingresos.**

Más allá que el caso concreto es más amplio en cuanto a las cuestiones ventiladas en el mismo, nos concentraremos exclusivamente en torno a la discusión sobre la atribución de ingresos, por considerar que es lo más relevante del mismo.

Yendo a la controversia, la accionante dice que tiene por objeto la venta de distintos productos para maquinarias en general (agrícolas, industriales, construcción, etc.), posee su planta industrial, domicilio fiscal y sede de sus actividades en la localidad de Tortuguitas, provincia de Buenos Aires, y su sede legal, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. **Aplicó el criterio de asignación de ingresos según el “domicilio del adquirente”, en razón de que la modalidad de concertación de las operaciones ha sido por medio de pedidos por internet, teléfono o fax.** También alega que el lugar de entrega de la mercadería (destino final) ha sido fuera de la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires efectuando el transporte mediante fletes a cargo de Parker y, en su caso, también por transportistas a cargo del cliente.

Por su parte, **la ARBA encuadra las operaciones de venta efectuadas con clientes domiciliados en las restantes jurisdicciones, como operaciones “entre presentes”, considerando como lugar de entrega el depósito que Parker posee en la provincia de Buenos Aires, teniendo en consideración que los remitos contienen insertos la leyenda “entregado en almacén”.**

En la corrida de vista, Buenos Aires señala, como es el habitual en estos casos, que no son operaciones que encuadran en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral (operaciones entre ausentes), toda vez que las mismas se dan en un contexto de una relación comercial de tracto sucesivo, permanente y continua. Agrega que en el caso de ventas de mercaderías el hecho generador se concreta con la entrega del bien enajenado, siendo la jurisdicción donde se concreta la entrega, la jurisdicción a la que deben atribuirse los ingresos, toda vez que si la mercadería no es entregada no habría efectos o consecuencias jurídicas y económicas (no habría obligación de pagar, no habría tributo que abonar ni Convenio Multilateral que aplicar, etc.).

**La Comisión, reiterando su criterio de asignación de ingresos ya consolidado en el tiempo, analiza que conforme a la descripción de la operatoria, no hay ninguna duda que el vendedor tiene un total conocimiento de cada uno de sus clientes con los que opera en todo el país y, por lo mismo, tiene certeza del lugar del que provienen los ingresos derivados de esas operaciones. Ello, con independencia que las operaciones sean del tipo de las “entre presentes” o “entre ausentes”.**

**Agrega que el hecho de que en los remitos exista una determinada leyenda, no hace variar lo antes expuesto, puesto que de la documentación agregada por la firma contribuyente surge con claridad el destino que tienen los bienes que comercializa. Por lo tanto, los ingresos deben atribuirse en el caso al domicilio del comprador.**

Como reiteramos mes a mes, hoy existe un criterio de asignación de ingresos que ya no tiene en cuenta el dilema de operaciones entre presentes o entre ausentes, sino el domicilio del cliente o el destino final del bien. Ahora bien, adoptar ese criterio implica, con un alto grado de probabilidad, de que existan cuestionamientos por parte de la Provincia de Buenos Aires, que mantienen como criterio rector el del lugar de entrega, controversia que puede ser saldada en la Comisión Arbitral con un elevado grado de éxito (sólo en este punto).

La misma resolución en materia de asignación de ingresos es adoptada por la Comisión Arbitral en la Resolución 9/2016, causa "ISI S.R.L. c/Provincia de Buenos Aires (17/02/2016)", más allá de referirse a la industria petrolera.

Entendemos que tanto Provincia de Buenos Aires, como la Ciudad de Buenos Aires, deberían anoticiarse del criterio de la Comisión con el sólo fin de evitar discusiones cuya probabilidad de éxito es casi nula.

## V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas.** En los boletines oficiales de los días 1/06/2016 y 2/06/2016 se emitieron sendos listados 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.
- ✓ **Misiones. Agentes de Recaudación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 29/2015 (02/11/2015).** Con el motivo de evitar contingencias futuras seguimos recordando que 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.
- ✓ **Generalización del Régimen de Factura Electrónica.** Recordamos que está vigente el cronograma establecido por la R.G. (AFIP) 3840, cuya lectura recomendamos, tanto como emisores de este tipo de documentos, como receptores.
- ✓ **R.N. (DGR) 9/2016 (BO 26/01/2016).** Se establece que a los efectos de no sufrir percepciones en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, los contribuyentes inscriptos en el impuesto como locales en otras provincias y/o los inscriptos bajo las normas del Convenio Multilateral sin poseer alta en la Provincia de Córdoba deberán declarar su condición a través de la página web de la Dirección General de Rentas de la Provincia ([www.dgrcba.gov.ar](http://www.dgrcba.gov.ar)), seleccionando el motivo "Constancia Contribuyente de Extraña Jurisdicción", debiendo adjuntar la constancia de inscripción como contribuyente local de otra jurisdicción o los formularios CM 01 o CM 02 en el caso de los contribuyentes sujetos a las normas del Convenio Multilateral. Dentro de las 72 horas de realizado, se remitirá la "Constancia declaración de contribuyente de extraña jurisdicción", a los fines de ser presentada ante los agentes de percepción del impuesto y tendrá una validez de 3 meses a partir de la fecha de su emisión.

Esta norma no amerita ninguna consideración adicional, por lo llamativa de la misma, más allá que ya haya sido implementada por otras jurisdicciones. Además, Rentas de Córdoba no está cumpliendo con la emisión de los certificados, creando hasta conflictos comerciales entre los agentes de recaudación y los sujetos pasivos de las percepciones.

Ahora bien, ante la imposibilidad de llevar a la práctica este régimen, sin modificación normativa alguna, la Dirección de Rentas publicó en su página web que el régimen sólo aplica para aquellos sujetos que adquieran mercadería en la provincia y que no se encuentren inscriptos, lo cual es redundante con el resto de la normativa vigente. Es decir, por medio de la página web modificó la normativa vigente. Además, esta es la respuesta que están brindando a quienes llaman por teléfono a consultar sobre el tema.

- ✓ **ARBA. Multa Automática por Falta de Presentación de Declaración Jurada.** Haciendo uso por primera vez del artículo 34 del Código Fiscal la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) ha comenzado a aplicar multas automáticas por incumplimiento a los deberes formales (falta de presentación de declaración jurada) del impuesto sobre los ingresos brutos tanto a los contribuyentes locales como a los inscriptos en Convenio Multilateral que tengan incorporada la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. **La intimación por la infracción se comunica a través del domicilio fiscal electrónico del contribuyente** (por eso reiteramos la importancia de una revisión recurrente del domicilio fiscal electrónico).