

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 21

Junio 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 a nivel provincial y de la propia Comisión Arbitral. A nivel Nacional, dejando de lado la sanción de la Ley de Sinceramiento Fiscal (que será objeto de un informe específico), destacamos Resolución (SEyPyME) 39/2016, a partir de la cual comenzó a ser operativa la R.G. (AFIP) 3878, referida al pago trimestral del I.V.A. para el sector de las Pequeñas y Medianas Empresa (resolución que hemos analizado en detalle en el Informe del mes anterior).
- 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 analizados en el presente son:

Corte Suprema de Justicia de la Nación. ***“Alliance One Tobacco Argentina S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (28/06/2016)”***. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Exportaciones.

Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala I. ***“Miebach Logística S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (17/05/2016)”***. Impuesto a las Ganancias. Deducción de Malos Créditos. Sanción por Defraudación. Aplicación de la Presunción del Inciso c), del Artículo 47, de la Ley 11.683.

Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala V. ***“IRSA Inversiones Representaciones S.A. c/ D.G.I. s/ Medida Cautelar (12/05/2016)”***. Impuesto sobre los Bienes Personales - Responsable Sustituto - Acciones y Participaciones Societarias. Compensación con Saldos a Favor de Libre Disponibilidad.

Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala III. ***“Monsanto Argentina S.A. c/ E.N. A.F.I.P. - D.G.I. s/ Incidente de Apelación (23/02/2016)”***. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.

Si bien todos los fallos son relevantes, dadas las cuestiones tratadas en los mismos, recomendamos particularmente la lectura del fallo “Alliance One Tobacco Argentina S.A.”, por la profundidad en el análisis del tema.

- 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. Categorización de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. R. (SEyPyME) 39/2016 (BO 16/06/2016).** Se modifica la Resolución 24/2001 de la SePyME, en cuanto al modo en que se computan y acreditan las ventas totales anuales a los efectos de la categorización como micro, pequeña o mediana empresa para aquellas empresas que tengan menos de 3 años de antigüedad, definiéndose que las ventas totales anuales se determinarán promediando la información de los ejercicios comerciales o años fiscales completos. En caso de no contar con un ejercicio anual completo se considerará el proporcional de ventas acumuladas desde el inicio de actividades hasta la fecha de solicitud, sumando las ventas correspondientes a los períodos fiscales mensuales vencidos. Por otra parte, se modifica la forma en que los contribuyentes acreditarán el monto de ventas totales a los efectos de su categorización como PYME, **estableciendo que dicha información se acreditará mediante declaración jurada que se presentará a través del servicio con clave fiscal "PYMES Solicitud de Categorización y/o Beneficios Fiscales" disponible en el sitio web de la AFIP.** El mencionado procedimiento implicará el consentimiento expreso del contribuyente a que la AFIP la transmita a la SEyPyME. También, se incluye al sector de servicios inmobiliarios como actividad considerada dentro de las PYMES.

A partir de la emisión de esta norma comenzó a estar operativo el régimen establecido por la R.G. (AFIP) 3878, referido al pago del Impuesto al Valor Agregado en forma trimestral y la solicitud de exclusión de retenciones/percepciones del mismo tributo. En cuanto a los detalles de este régimen, recomendamos la lectura de nuestro “Informe de Novedades tributarias (CFR) N° 20”, al cual se puede acceder por medio de nuestra página web www.cfrconsultores.com, haciendo click en “Novedades”. Es importante mencionar que una vez sorteadas las validaciones efectuadas por la AFIP al momento de completar el F. 1272, la SEyPyME, demora algunos días en la confirmación del trámite y, por lo tanto, en el otorgamiento del beneficio, el cual es retroactivo al primer día del mes en que se aprueba el mismo.

- ✓ **Nación. Impuesto al Valor Agregado. Devolución. Ley 27.253 (BO 16/06/206).** Se establece la devolución del IVA con un tope de \$ 300 mensuales para las operaciones de compra de bienes muebles realizadas a través de tarjetas de débito que realicen los siguientes sujetos: **a)** jubilados y pensionados que perciban un haber no superior al mínimo garantizado; **b)** beneficiarios de asignación universal por hijo para protección social; **c)** beneficiarios de asignación por embarazo para protección social; **d)** beneficiarios de pensiones no contributivas nacionales por un importe que no supere el haber mínimo garantizado. En materia de facturación, se establece la obligatoriedad de aceptar las tarjetas de débito para operaciones de compra por importes iguales o superiores a \$ 10, tanto para responsables inscriptos como así también para los sujetos adheridos al monotributo. Podrán fiscalizar esta obligación tanto la AFIP como la Secretaría de Comercio, y se establece un plazo de 120 días, donde no se aplicará la sanción de clausura a aquellos sujetos que no estaban obligados a utilizar las terminales POS, con el objeto de que puedan adaptar sus sistemas de facturación a esta nueva obligación. Por último, la AFIP podrá



CFR

Consultores

autorizar un monto a computar como crédito fiscal de IVA en compensación por costos de instrumentar las operaciones mediante las terminales POS.

- ✓ **Nación. Régimen de Incentivo Fiscal para Bienes de Capital, Informática y Telecomunicaciones. Prórroga. Decreto 824/2016 (BO 01/07/2016).** Nuevamente se prorroga al 31/12/2016, con efecto a partir del 1/7/2016, el régimen de incentivo fiscal para bienes de capital, informática y telecomunicaciones dispuesto por el Decreto 379/2001. Asimismo, se establece que los fabricantes locales de bienes de capital, a los fines de obtener el beneficio fiscal correspondiente, además de los otros requisitos deberán presentar al 31/12/2016 una declaración jurada asumiendo el compromiso por escrito y con participación de la asociación sindical signataria del convenio colectivo vigente de no reducir la plantilla de personal, teniendo como base de referencia el mayor número de empleados registrados durante el mes de diciembre de 2011, ni aplicar suspensiones sin goce de haberes. Adicionalmente se deja sin efecto desde el 1/7/2016 la posibilidad de poder mantener los beneficios del régimen para aquellos sujetos que despidan y luego reincorporen al personal y pretendan de esta forma haber cumplido el compromiso de mantener la plantilla de personal ocupado. Por último, **se establece el 31/03/2017 como fecha límite de solicitud de la emisión del bono fiscal con respecto a las operaciones de venta de los bienes de capital incorporados en el presente régimen en la medida en que la factura correspondiente haya sido emitida hasta el 31/12/2016, no cuente con más de 2 años de emisión y se trate de un bien de capital entregado al adquirente con posterioridad al 30/6/2014.**
- ✓ **Nación. Impuestos Internos. Decreto 825/2016 (BO 01/07/2016).** Se deja sin efecto, desde el 1/7/2016 hasta el 31/12/2016, el impuesto aplicable a los automotores y motores gasoleros. En relación al impuesto aplicable a los vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves, se mantienen hasta el 31/12/2016 las alícuotas y los tramos en los que se encuadra cada bien, que resultaron aplicables hasta el 30/6/2016. Esta medida, con la inflación acaecida en los últimos meses, está provocando que una gran cantidad de modelos de automotores, de distintas terminales, tributen a alícuotas diferenciales.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. SIRCAR. R.G. (CA) 11/2016 (BO 24/06/2016) y R.G. (CA) 12/2016 (BO 24/06/2016).** Se establece una nómina de contribuyentes que se encuentran obligados a utilizar el SIRCAR para las operaciones efectuadas desde el 1/8/2016. Dichos sujetos deberán efectuar la presentación de las declaraciones juradas determinativas y pago en sede única de las retenciones y percepciones practicadas conforme a los regímenes establecidos por las jurisdicciones adheridas al sistema y en las cuales revistan el carácter de agentes de recaudación. Por su parte, la R.G. (CA) 11/2016, establece que, a partir del 1/8/2016, para acceder al SIRCAR desde el sitio web www.sircar.gov.ar, se deberá utilizar la CUIT y la clave fiscal otorgada por la AFIP. Para operar por primera vez, se deberá incorporar una nueva relación a través del "Administrador de Relaciones de Clave Fiscal" de la AFIP en el servicio "**Comisión Arbitral - SIRCAR**". Dada la cantidad de presentaciones que la Comisión está requiriendo que se efectúen por medio de su sitio web, esperamos que a la brevedad sean subsanados los problemas técnicos con los cuales los contribuyentes se están encontrando día a día y que dieron lugar la R.G. que se detalla a continuación.
- ✓ **Comisión Arbitral. SIFERE WEB. R.G. (CA) 14/2016 (BO 24/06/2016).** Como consecuencia de haberse detectado inconvenientes técnicos para el uso del Sistema SIFERE WEB los días 13/6/2016 y 14/6/2016, lo que causó el impedimento para presentar y pagar las obligaciones tributarias, se consideran en término al 16/6/2016 las declaraciones juradas presentadas y el pago correspondiente al anticipo del mes de mayo de 2016 del impuesto sobre los ingresos



CFR

Consultores

brutos - Convenio Multilateral. Igualmente, ante distintas consultas realizadas por los contribuyentes que se veían impedidos de presentar sus Declaraciones Juradas, informalmente, la Comisión Arbitral, autorizó a que las mismas se efectúen por medio del aplicativo tradicional que opera dentro sistema SIAP.

- ✓ **Comisión Arbitral. Régimen de Percepciones sobre Importaciones. R.G. (CA) 24/2016 (BO 23/06/2016).** Se establece que, a partir del 1/08/2016, cada jurisdicción adherida al Régimen de Percepción en Operaciones de Importación (SIRPEI), regulado por la R.G. (CA) 3/2013, podrá establecer una alícuota diferente sobre los sujetos pasivos del impuesto sobre los ingresos brutos que realicen operaciones de importación y que tengan declarada actividad en las mismas. En caso de no fijar una alícuota diferente, se continuará aplicando la alícuota de 2,5% establecida originalmente. Nos preguntamos cómo impactará en los circuitos administrativos de las empresas que existan, en el extremo, 24 alícuotas distintas, al momento de registrar contablemente los despachos de importación. Además, y lo más importante, cuál será el impacto financiero en materia de saldos de saldos a favor al momento de incrementar las alícuotas.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Régimen de Información de Facturas Emitidas. R.N. (ARBA) 15/2016 (BO 03/06/2016).** En forma acertada la ARBA decidió suspender la entrada en vigencia del régimen de información que debían cumplir los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que emitan facturas y demás comprobantes en forma electrónica, tal cual lo establecido por la R.N. (ARBA) 60/2015. Igualmente es importante mencionar que el régimen que se suspende, nunca estuvo operativo.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Régimen Especial de Retención. Actividades Agropecuarias. R.N. (ARBA) 14/2016 (BO 03/06/2016).** Se prorroga durante el período fiscal 2016 la no aplicación del régimen especial de retención para actividades agropecuarias. Es decir, la alícuota especial del 2% aplicable a determinadas actividades del sector desarrolladas en inmuebles arrendados situados en la Provincia, de acuerdo con la R.N. (ARBA) 5/2013. La liberalidad está dada para aquellos contribuyentes con ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia, cuando superen la suma de \$ 13.000.000.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Exclusión del Régimen de Retenciones sobre Acreditaciones Bancarias. R.N. (ARBA) 16/2016 (BO 03/06/2016).** Se excluye del régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre créditos bancarios a los importes que se acrediten como consecuencia de las devoluciones efectuadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos de las percepciones efectivizadas en el marco del régimen de recaudación sobre la compra de moneda extranjera.
- ✓ **Córdoba. Fiscalización Electrónica. R.N. 22/2016 (BO 07/06/2016).** Siguiendo con lo normado en las principales jurisdicciones se establece un procedimiento electrónico de control de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y/o responsables de los tributos a cargo de la Dirección de Policía Fiscal de la Provincia de Córdoba, denominado "Fiscalización Electrónica". **El acto de apertura de la fiscalización será notificado a través del domicilio fiscal electrónico a aquellos contribuyentes y/o responsables que estuvieran obligados a constituirlo. En caso de no estarlo, la notificación se realizará en el domicilio fiscal del contribuyente, donde se lo intimará a la constitución de un domicilio fiscal electrónico.** Destacamos que, a los efectos de dar cumplimiento al requerimiento electrónico, el contribuyente y/o responsable deberá acceder a la página web de la Dirección General de Rentas, ingresando con clave a las comunicaciones de domicilio fiscal electrónico, y contestar en línea el mismo. La generalización de este tipo de normas, en la cual se ha destacado la Provincia de Buenos Aires,

está provocando serias dificultades a los contribuyentes para cumplir en fecha con los distintos requerimientos que se van solicitando, especialmente por la masividad de datos a conciliar.

- ✓ **Córdoba. Uso Obligatorio del SIRCAR. R.N. (DGR) 23/06/2016 (BO 23/06/2016).** Se aclara la fecha a partir de la cual los distintos agentes de retención, percepción y/o recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos deberán utilizar de manera obligatoria el SIRCAR, de acuerdo al siguiente detalle: **a)** a partir del 1/6/2016 para los nuevos agentes de retención, percepción y/o 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 y/o 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.
- ✓ **Tucumán. Constancia de Inscripción. Vigencia. R.G. (DGR) 68/2016 (BO 15/06/2016).** Se establece que, a partir del 1/7/2016, la constancia de inscripción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tendrá una vigencia no mayor a 3 meses renovable automáticamente (al 1 de enero, 1 de abril, 1 de julio y 1 de octubre de cada año calendario), en la medida en que se encuentre cumplido el deber de presentación de las declaraciones juradas del citado gravamen y sus anticipos. Asimismo, se establece que operará la renovación automática de dichas constancias expedidas con anterioridad a la citada fecha.
- ✓ **Tucumán. Regímenes de Recaudación. Impuestos sobre los Ingresos Brutos. Exclusión. R.G. (DGR) 70/2016 (BO 15/06/2016).** Se establece que la nómina de sujetos excluidos de los regímenes de percepción y retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tendrá una vigencia trimestral o semestral de año calendario, según corresponda. Asimismo, la mencionada nómina será publicada en la página web de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (www.rentastucuman.gob.ar), bajo el link denominado "Excluidos de Percepciones y Retenciones", y será actualizada trimestralmente.
- ✓ **Tucumán. Obligaciones para los Agentes de Recaudación. Impuestos sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 69/2016 (BO 15/06/2016).** A raíz de la modificación respecto de la validez de las constancias de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los contribuyentes y demás responsables, se adecuan los regímenes de retención y percepción, estableciendo que los agentes de recaudación del impuesto deberán acceder al padrón de contribuyentes que publicará la Dirección General de Rentas en su página web (www.rentastucuman.gob.ar), a fin de verificar la situación fiscal de los sujetos pasibles en forma trimestral. Es decir, desconocemos el motivo, pero todas las obligaciones fueron llevadas a un lapso de tiempo tan efímero como el trimestre.
- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. SIAPRE. R.G. (DGR) 73/2016 (BO 28/06/2016).** Se aprueba el programa aplicativo "Declaración Jurada SiAPre - Versión 4.0 Release 5", que será de uso obligatorio para las presentaciones que se efectúen a partir del 1/7/2016.
- ✓ **Formosa. Plan Permanente de Facilidades de Pago. R.G. (DGR) 10/2016 (FN 13/05/2016).** Se introducen modificaciones al plan de facilidades de pago permanente, denominado "Régimen general de planes de facilidades de pago", regulado por la R.G. (DGR) 17/2013, entre las que destacamos las siguientes: a) se establece que se podrán regularizar en hasta 42 cuotas, dependiendo del monto a incluir en el plan. Al respecto, el valor de las citadas cuotas no podrá ser inferior a \$ 500; b) se reduce al 10% del valor total de la deuda consolidada el importe a ingresar en concepto de pago a cuenta; c) se modifican las condiciones para determinar la caducidad y la rehabilitación de los planes de facilidades de pago.

- ✓ **La Pampa. Modificación a la Ley Impositiva. Ley 2906 (BO 3/06/2016).** Llamativamente, por la altura del año, y en el marco de la Ley de Presupuesto general de la Administración de la Provincia de La Pampa para el ejercicio 2016, se introducen modificaciones en la Ley Impositiva del año 2016, entre las que se destacan: **a)** se establece que estarán alcanzados, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por la alícuota del 6% los ingresos de las compañías de comunicaciones por medio de teléfonos celulares, cuya sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección General de Rentas, para el ejercicio fiscal 2015, atribuibles a la totalidad de las actividades desarrolladas, incluidas las exentas y/o no gravadas, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo, supere la suma de \$ 440.000.000; **b)** se eleva del 4,5% al 7% la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable sobre los préstamos de dinero, descuentos de documentos de terceros y demás operaciones efectuadas por los bancos u otras instituciones sujetas al régimen de entidades financieras; **c)** se eleva del 6% al 10% la alícuota del impuesto aplicable sobre los préstamos de dinero y descuentos de documentos de terceros, excluidas las actividades regidas por la ley de entidades financieras; **d)** se eleva del 6% al 7% la alícuota del impuesto aplicable sobre la compraventa de divisas.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Mes:

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Alliance One Tobacco Argentina S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (28/06/2016)”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Exportaciones.

1) Análisis del Fallo

El análisis de este fallo, más allá que no resuelve el fondo de la cuestión, nos permite volver a analizar en detalle la situación anómala en la cual ha incurrido la Provincia de Misiones desde el año 2006, al comenzar a gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las exportaciones. Recordemos que el resto de las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, más allá de utilizar diversas técnicas legislativas, excluyen del pago el tributo a las operaciones de exportación.

Yendo al objeto de estudio, la Sociedad promueve la acción de referencia contra la Provincia de Misiones, a fin de que nuestro Máximo Tribunal **declare la inconstitucionalidad de la pretensión de dicha jurisdicción de incluir en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las operaciones de exportación que efectuó la empresa en extraña jurisdicción**, y sin ningún vínculo territorial con la provincia.

Aduce a su favor, que tal pretensión resulta contraria al régimen federal de gobierno y a la distribución de competencias tributarias consagrados en la Constitución Nacional, con afectación, también, de la “cláusula comercial”. Asimismo, afirma que ese proceder constituye una intromisión en la potestad fiscal de otras provincias al alcanzar la riqueza producida en sus jurisdicciones con lesión, por lo tanto, del derecho de propiedad, y se aparta de la doctrina emanada de diversos precedentes de esa Corte.

Agrega, en relación al planteo expresado en el párrafo anterior, que la *“Dirección General de Rentas de la provincia demandada efectúa una interpretación expansiva hacia otras jurisdicciones de lo dispuesto en el Código Fiscal y considera alcanzadas por el gravamen a las exportaciones realizadas tanto desde dentro como desde fuera de su territorio, por lo que se excede en el ejercicio de sus potestades fiscales y, reitera, actúa en detrimento de otros fiscos provinciales”*.

En cuanto a su operatoria comercial, la empresa describe que compra diversas variedades de tabaco a los productores (localizados en distintas provincias) para su posterior procesamiento, venta y/o exportación, para lo cual dispone de acopios habilitados en las regiones donde realiza las transacciones. Señala que el tabaco lo procesa fuera del ámbito de la Provincia de Misiones y lo vende para la elaboración de cigarrillos tanto en el mercado local como a empresas del exterior. Las exportaciones las realiza en por medio de las aduanas de Jujuy, Salta, Misiones y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Es de destacar, que la sociedad tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no por el régimen general del artículo 2 del Convenio Multilateral, sino aplicando las previsiones establecidas en el artículo 13 del mismo (que también incluye la aplicación del artículo 2 para distribuir una parte de los ingresos). Recordamos que el segundo párrafo es específico de la actividad tabacalera. Este dato no es menor, en cuanto a la solución técnica a la que se arribe luego de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación resuelva sobre el fondo de la cuestión. Además, hace que exista una diferencia sustancial en cuanto a las cuestiones de hecho sobre las cuales resuelve la Comisión Arbitral en la Resolución 9/2010, que trataremos en el punto 2 del análisis del presente fallo.

Además, la actora, **solicita el dictado de una medida cautelar** en virtud de la cual, hasta tanto se decida la presente acción, se le permita tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Misiones sin incluir en la base imponible, la actividad de exportación desarrollada en otras jurisdicciones.

En este punto es relevante resaltar que no solicita excluir de la base imponible del tributo el total de los ingresos provenientes de la actividad de exportación, sino exclusivamente aquellos que se relacionen con “despachos de exportación” tramitados en aduanas que no están radicadas en la Provincia de Misiones. Por lo tanto nos preguntamos (sin adentrarnos en las cuestiones técnicas del artículo 13 del Convenio Multilateral): ¿Es correcto considerar como exteriorización de actividad, para este tipo de operaciones y a los fines de asignar ingresos, la aduana por la cual mercadería es exportada? O dicha argumentación constituye sólo el emergente de todas las limitaciones procesales y técnico-tributarias que veremos a continuación.

Volviendo a la causa, **la Corte Suprema de Justicia de la Nación**, en virtud de los antecedentes "*Aceitera Martínez S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (04/02/2014)*" y "*Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Certeza (9/12/2015)*", en primer lugar **convalida la existencia de la competencia originaria** prevista en el artículo 117, de la Constitución Nacional y, en segundo lugar, **otorga la medida cautela** en los términos solicitados.

En este punto no podemos dejar de mencionar que la medida cautelar, a diferencia de los fallos citados por la Corte, se otorga (por lo menos de acuerdo a lo que surge de la lectura del propio fallo y del Dictamen de la procuración) sin que hubiera existido intimación de pago alguna. En el caso "*Aceitera Martínez*" había una liquidación de oficio efectuada mediante intimación de pago del 29 de junio de 2011 y en "*Trivento Bodegas y Viñedos S.A.*" una vista que se le cursó en el marco de un expediente administrativo.

Como podemos observar, tanto de la presenta causa, como en las otras dos citadas, ya no se **cuestiona el poder tributario que tienen las provincias para gravar, mediante el Impuesto a los Ingresos Brutos, a las exportaciones realizadas desde su propio territorio, sino que las acciones se limitan a cuestionar el exceso en su ejercicio al pretender incluir en el tributo a la actividad exportadora desarrollada en otros estados, sin ningún vínculo territorial con la Provincia**. Es decir, la demanda se dirige a obtener una declaración de inconstitucionalidad, no por la eventual violación de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (23.548) y del Convenio Multilateral, sino exclusivamente sobre la base de una atribución a la Provincia de Misiones de operaciones de exportación realizadas a través de aduanas ubicadas fuera de tal jurisdicción.

Por supuesto, esta estrategia no es consecuencia de una aceptación pacífica por parte de los contribuyentes de la fiscalidad de las exportaciones en materia del impuesto de referencia, sino de la propia jurisprudencia de la Corte la cual, a partir del emblemático fallo **“Papel Misionero SAIFC c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa (5/5/2009)”** por medio del cual se excluyó de su competencia originaria a todos los litigios que refieran a la Ley 23.548, aunque sea en forma tangencial.

Igualmente, específicamente sobre el tema bajo estudio, el otro antecedente que obligó a replantear los escritos a la hora de iniciar una *acción declarativa de inconstitucionalidad* en instancia originaria ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue el fallo **“Henter Industrial y Comercial SA y otros c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (27/12/2006)”**, el cual analizaremos en detalle al final.

En síntesis, hoy todo el planteo queda circunscripto a delimitar el ejercicio de la potestad tributaria provincial. Ante esto, adquiere relevancia, más allá que las cuestiones de hecho difieren sustancialmente, el Dictamen de la Procuración sobre la causa **“Telecom Argentina S.A. c/ Provincia de Corrientes s/ Acción Declarativa (14/04/2014)”**, el cual en varios de sus párrafos refiere a la causa **“Helicópteros Marinos SA c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ Acción Declarativa (8/06/2010)”**, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En su Dictamen (cuya lectura recomendamos a quienes les interesa entender los límites en el ejercicio de las potestades tributarias por parte de los gobiernos provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), la Dra. Laura Monti, citando jurisprudencia de la misma Corte, dijo que

- *“Nos es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 126 de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña”.*
- **Ahora bien, “estas facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones”.**
- *Agrega que “con mayor precisión aún, remarcó el Tribunal que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del impuesto sobre los ingresos brutos aquí discutido), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro.....que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. **Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales”.***

Por supuesto, ante estos argumentos (y de la lectura de los hechos) termina dictaminando a favor de la Sociedad.

En síntesis, luego del análisis del caso y la jurisprudencia relacionada, entendemos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuando resuelva el fondo de la causa **“Alliance One Tobacco Argentina S.A.”** lo hará, tal cual el planteo de la actora, limitándose a resolver si la Provincia de Misiones se está excediendo o no en el ejercicio de su potestad tributaria al pretender gravar el



CFR

Consultores

total de las exportaciones. Para lo cual debería considerar sus propios antecedentes, siendo los más relevantes los fallos que hemos citado.

Igualmente, no perdemos la esperanza de que el Tribunal, en esta causa, también se explaye sobre si corresponde o no que las exportaciones sea sometidas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los fines de dirimir una situación de incertidumbre que lleva, reiteramos, más de 10 años y que no encuentra el remedio procesal adecuado.

Por último, será interesante, una vez publicada la sentencia sobre el fondo, entender como la misma se lleva a la práctica dada la técnica de atribución de base imponible que surge del propio Convenio Multilateral, más allá del artículo en que sea aplicable.

2) Fiscalidad de las Exportaciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El análisis del fallo “*Alliance One Tobacco Argentina S.A.*” nos permite volver a revisar un tema complejo desde nuestra doctrina, legislación y jurisprudencia. En primer lugar nos parece relevante mencionar el fallo “*S.A. Indunor C.I.F.I. y F. c/ Provincia del Chaco (13/09/1973)*”, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Impuesto a las Actividades Lucrativas), donde la empresa cuestionaba la fiscalidad de las exportaciones. En el mismo, nuestro Máximo Tribunal explicita que “*...no cabe confundir el hecho imponible con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación. El primero se dirige al mero desarrollo de una actividad con fin de lucro; la segunda atiende al precio de venta de los productos únicamente como índice razonable para medir la riqueza producida, razón por la cual no puede cuestionarse la legitimidad constitucional del acto de imposición por computar dicha base para establecer el monto del tributo*”. En consecuencia, el Tribunal Címero resuelve a favor del fisco provincial.

Siguiendo la lógica del mismo del fallo y, en especial, la **estructura jurídica del actual Impuestos sobre los Ingresos Brutos**, cuyo hecho imponible es el “*ejercicio habitual de una actividad a título oneroso dentro del ámbito de una jurisdicción*”, si la mencionada “actividad” se realizó en la provincia (ej. Misiones), la misma tiene plena potestad tributaria para gravarla, eligiendo cual es el elemento cuantitativo que mejor exterioriza ese hecho imponible perfeccionado, por ejemplo los “ingresos brutos devengados”, los cuales pueden incluir a las exportaciones. **El impuesto bajo análisis no es un impuesto a las ventas sino un impuesto al ejercicio de actividad.**

Ahora bien, para lograr un cabal análisis tributario nos podemos dejar de atender al hecho de que **el impuesto bajo análisis, desde el punto de vista económico, es un “tributo indirecto a las ventas”**. En consecuencia, es “razonable” que, como sucede en la mayor parte del mundo, se libere de su imposición a las exportaciones (ej. exención en el Impuesto al Valor Agregado), aplicando el **principio de tributación en el país de destino**. Esto emana del propio “**General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)**”, al que nuestro país ha adherido.

Por su parte, en la propia **Ley 23.548** (Coparticipación Federal de Impuestos), en el punto 1, del Inciso b, del artículo 9, se aclara que “*podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza)*”, entendiéndose, contrario sensu, que las exportaciones no están gravadas, más allá que no hay una mención expresa.

Siendo consistente con la definición de la propia Ley de Coparticipación y atendiendo al hecho de que, más allá de las diversas técnicas legislativas elegidas (exenciones o exclusiones de objeto o base), las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no gravaban a las exportaciones, la **Comisión Arbitral**, emitió la **Resolución General 44/1993 (artículo 7 de la Resolución General 3/2016)**, por medio de la cual se determinó que “*los ingresos provenientes*



CFR

Consultores

de operaciones de exportación así como los gastos que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible”.

Luego, fue Misiones quien, en el año 2006, rompió el “*status quo*” derogando, por medio de la Ley 4255 (BO 13/01/2006), la exclusión de objeto aplicable hasta ese momento a las operaciones de exportación. Es de destacar que 10 años después, sigue siendo la única provincia que lo ha hecho, lo cual pone de manifiesto que es una decisión de política tributaria que carece de razonabilidad desde el punto de vista económico y que no respeta la técnica prevista en el propio Convenio Multilateral para el armado de los coeficientes unificados.

Ante esto es significativa la **Resolución (Comisión Arbitral) 9/2010** en la causa “**Pirelli Neumáticos SA c/Provincia de Misiones (16/02/2010)**”, la cual fue ratificada por la Comisión Plenaria por medio de la Resolución 7/2011. En la misma, la apelante plantea que, más allá de la inconstitucionalidad de gravar a las exportaciones, “*de haberse calculado los coeficientes teniendo en cuenta los ingresos y gastos de exportaciones, hubiera aumentado el coeficiente de la Provincia de Buenos Aires, con la consecuente reducción del coeficiente aplicable a Misiones*”, por lo tanto, no debe ingresar impuesto alguno a la reclamante.

Por su parte, en su descargo, **la Provincia de Misiones expresa que no deben recalcularse los coeficientes unificados incluyendo ingresos y gastos relacionados con exportaciones, puesto que hay una Resolución General de la Comisión Arbitral que así lo prohíbe**. Por el contrario, se deben aplicar los mismos, pero sobre los ingresos brutos totales, los cuales deben de incluir a las exportaciones. Resalta que “**una vez establecido el coeficiente, el mismo se aplica sobre la totalidad de los ingresos del contribuyente, siendo facultad exclusiva y excluyente de cada jurisdicción local establecer los ingresos a gravar**”.

Por su parte la Comisión resuelve que:

- Corresponde destacar que los coeficientes unificados determinados por PIRELLI, sin considerar los ingresos y gastos vinculados a las operaciones de exportación, no son cuestionados por el Fisco.
- La diferencia de base imponible surge como consecuencia de que la Provincia de Misiones elimina la exclusión de objeto en la Ley del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que existía en dicha jurisdicción para las actividades de exportación.
- **No se observa que la Provincia de Misiones haya violentado las disposiciones del Convenio Multilateral al determinar el ajuste impositivo a que se refiere la Resolución Nº 1622/08, ya que el mismo ha operado en base a los coeficientes unificados que la propia contribuyente calculó y atribuyó a dicha jurisdicción, aplicando la Ley Nº 4255 que establece la gravabilidad de los ingresos provenientes de las exportaciones en la Provincia determinante.**
- Las alternativas de distribución de los ingresos y gastos de exportación propuestas por PIRELLI a los efectos de recalculer los coeficientes unificados deben rechazarse por no encuadrar tal procedimiento en la normativa vigente de los Organismos del Convenio Multilateral.
- **En consecuencia se convalida la posición del fisco.**

La Resolución de la Comisión Arbitral sobre el Caso Concreto, exterioriza una grave contradicción entre la Resolución General (CA) 44/1994 y las propias normas del Convenio Multilateral, dado que las exportaciones son parte del giro habitual del negocio de los contribuyentes (no son un accesorio como por ejemplo las diferencias de cambio). Igualmente **es la única solución a la cual podría haber arribado a los fines de convalidar la posición**

de la Provincia y, ratificando, el criterio de “convenio-sujeto”. No desconocemos que la Comisión carece de potestad para decidir sobre el fondo de la cuestión.

A nuestro parecer, al ser sólo la Provincia de Misiones quien pretende la fiscalidad de las exportaciones, es razonable que se mantenga el criterio considerar no computables los ingresos y gastos relacionados con las exportaciones a los fines del armado de los coeficientes unificados, más allá que discrepamos con la resolución adoptada por la Comisión Arbitral en la causa “*Pirelli*”, dada las normas actuales del propio Convenio Multilateral, incluyendo dentro las mismas a las Resoluciones Generales.

Además, nos reiteramos una pregunta, en caso de derogarse el artículo 7 de la Resolución General 3/2016: ¿Cúa sería el mejor criterio a los fines de atribuir los ingresos provenientes de las exportaciones? Por lo pronto, más allá de carecer de una respuesta ante tal interrogante, sí tenemos la certeza que no es la aduana de salida de la mercadería, como se está planteando en las causas que tiene hoy para resolver la Corte.

Por último, no podemos dejar de mencionar el fallo, de nuestro Máximo Tribunal, en la causa “***Henter Industrial y Comercial SA y otros c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (27/12/2006)***”, en la cual la sociedad planteo que la normativa de la Provincia de Misiones violaba el punto 1, del inciso b), del artículo 9, de la Ley 23.548 (Coparticipación Federal de Impuestos), el Código Aduanero, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y los artículos 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31, 75 (incisos 11, 10 y 13), 121 y 126 de la Constitución Nacional.

Con respecto a la misma, nuestro Tribunal Cintero, desestimó la existencia de competencia originaria haciendo suyo el Dictamen de la procuradora Dra. Laura Monti (29/06/2006), en el cual expresó que *“contra las leyes y decretos locales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: a) si son violatorios de la Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras, o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; b) si se arguye que una ley es contraria a la constitución provincial o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe ocurrirse a la justicia provincial; y c) si se sostiene que la ley, el decreto, etc., son violatorios, de las instituciones provinciales y nacionales debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso, llegar a la Corte por recurso extraordinario (Fallos: 311:2154, entre otros)”*.....*“Considero que en el sub examine se presenta el último de los supuestos enunciados, por lo que el proceso debería tramitar ante la Justicia de la Provincia de Misiones, en virtud de la naturaleza difusa de nuestro control de constitucionalidad....”*.

Es más, este fallo fue utilizado como antecedente de la causa “*Papel Misionero*”. Desconocemos cual ha sido el derrotero por los tribunales locales de “*Henter Industrial y Comercial SA*” (si es que lo hubo), lo único que podemos afirmar es que a 10 años de la decisión de Misiones de gravar a las exportaciones, no se ha dirimido la cuestión de fondo, limitándonos en la actualidad a analizar medidas cautelares sobre cuestiones más superfluas, que no hacen a una resolución definitiva de la cuestión.

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “*Miebach Logística S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (17/05/2016)*”. Impuesto a las Ganancias. Deducción de Malos Créditos. Sanción por Defraudación. Aplicación de la Presunción del Inciso c), del Artículo 47, de la Ley 11.683.**

Si bien es un tema que venimos analizando en forma recurrente a lo largo de los últimos meses, la utilización indiscriminada y poco fundada, por parte de los Jueces Administrativos (salvo excepciones), de las presunciones de dolo establecidas en el artículo 47, de la Ley de

Procedimiento Fiscal, hace que nos veamos obligados a repasar la jurisprudencia a la cual tenemos acceso sobre el tema, a los fines de precisar, inciso por inciso, que es lo que considera la Justicia como elemento probatorio del hecho base, a los fines de aplicar las referidas presunciones de dolo. Es más, en la mayoría de los casos, ya sea que la sanción se aplique en el marco de un procedimiento de determinación de oficio o por medio de un sumario, los funcionarios se limitan, al momento de fundar la misma, a citar el artículo 47, utilizando comúnmente los incisos a), b) y c).

En cuanto a los hechos de la causa de marras, la AFIP ajustó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias (LIG) del año 2001 de la Sociedad, por no haber podido acreditar el contribuyente los índices de incobrabilidad previsto para la deducción de deudores incobrables. Por su parte, apelada la Resolución, **Tribunal Fiscal de la Nación** resolvió confirmar la misma, con más intereses, pero **re-encuadrar la sanción de defraudación originalmente impuesta**, por la de omisión prevista en el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Fiscal (11.683), fijando la multa en el 50% del monto presuntamente omitido.

El Organismo Fiscal, para tipificar la conducta dentro de las previsiones del artículo 46 (defraudación), utilizó la presunción prevista en el inciso c), del artículo 47, de la Ley de Rito. El mismo reza que *“se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas..... **si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso**”*.

El **a quo** planteo que no se observa una **“manifiesta disconformidad”** entre la diferencia ajustada en sus declaraciones juradas con lo dispuesto en las normas legales y reglamentarias aplicables al caso. Además, agregó el Tribunal, **“dicha disconformidad debe ser casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no se trate de problemas de dudosa interpretación”**. En el caso de marras el artículo 133 del Decreto Reglamentario de LIG, referido a los índices de incobrabilidad para la deducción de malos créditos, ha suscitado diversas interpretaciones por lo que no se advierte un actuar deliberado de la responsable tendiente a evadir el pago del tributo.

Por su parte, **la Administración**, plantea que se encuentra configurada la transgresión tipificada en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario habida cuenta de que la responsable presentó declaraciones juradas con datos incorrectos, que no reflejaban su situación impositiva real, que fue constatado por la fiscalización actuante. Agregó que la manifiesta ausencia de coherencia entre los hechos y las operaciones comerciales deja en evidencia una maniobra tendiente no sólo a disminuir la carga tributaria, sino también a perjudicar al Fisco y a terceros. Además, destaca que “Miebach Logística S.A.” tenía un acabado conocimiento de los requisitos establecidos por el artículo 87, inciso b), de la LIG y del mencionado artículo 133 del Reglamento, lo cual configura la existencia de la existencia de una disconformidad manifiesta.

Esta última norma hace referencia a que *“a los fines dispuestos en el inciso b), del artículo 87 de la ley, **es procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales.....**”*.

La **representación fiscal** considera que **la actora obró deliberadamente con intención de evadir el pago de gravamen toda vez que computó como deducción en concepto de “malos créditos” el préstamo concedido a la firma “Heyde AG, no obstante que esa operación no se encontraba contemplada en su objeto social ni está relacionada con su giro comercial**, por lo que resulta improcedente dado que se apartó manifiestamente de lo dispuesto en las normas antes mencionadas de la LIG.

Finalmente, la Cámara, haciendo suya la argumentación del Tribunal Fiscal de la Nación, menciona que el Organismos Fiscal no valoró adecuadamente la prueba presentada por el

contribuyente por medio de la cual quedó demostrado que **“la operatoria se ha transformado en habitual a lo largo de los años y, por lo tanto, debe entenderse que responde a operaciones propias del giro de la empresa”**.

Este concepto, por el cual el “Tribunal” y la “Cámara” asocian a la habitualidad (frecuencia) con el giro de la empresa y, por lo tanto, le endilgan un origen comercial a las operaciones a los créditos otorgados a “Heyde AG”, nos parece novedoso no solo a los fines de las aplicación de las sanciones, sino, eventualmente, de la deducción de los deudores incobrables, siempre que se cumpla con los índices de incobrabilidad previstos en el artículo 136, del Decreto Reglamentario, de la LIG. Es más, a esta altura nos preguntamos: ¿Si “Miebach Logística S.A.” hubiera podido probar acabadamente alguno de los índices previstos en la norma antes mencionada podría haber deducido el crédito incobrable de “Heyde AG” a la luz del artículo 133 del Decreto? En principio, de la simple lectura del fallo, parecería que la respuesta sería afirmativa.

Por último, la Cámara dice que “toda vez que para que resulte procedente la sanción prevista en el artículo 46 es indispensable que surja de las actuaciones la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable, el re-encuadre realizado por el Tribunal Fiscal se ajusta a derecho”.

Es interesante, complementar el presente fallo, el cual versa, como hemos leído, sobre la presunción de dolo prevista en el inciso c), del artículo 47, de la Ley 11.683, con los siguientes:

- Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. *“Cochería Tacuarí de Campos y Cía. SCA (11/02/2008)”*. Este fallo es relevante, especialmente en lo que hace al análisis de la presunción del inciso a), del artículo 47.
- Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. *“Elizalde Francisco Raúl (29/08/2011)”*. Análisis de la presunción del inciso a), del artículo 47.
- Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala I. *“Mora y Araujo Manuel (8/04/2014)”*. Análisis de los incisos a) y b) del artículo 47 de la Ley 11.683.
- Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala IV. *“Maletec S.A. (21/04/2016)”*. Análisis de los incisos a) y b) del artículo 47 de la Ley 11.683.
- Cámara Contencioso Administrativo Federa. Sala IV. *“Del Buono Pedro Oscar c/ D.G.I. s Recurso Directo de Organismo Externo (03/05/2016)”*. Presentaciones en cero. Otro antecedente idéntico y resuelto en el mismo sentido (favorable al fisco, al aplicar la presunción de dolo del Inciso a), del artículo 47), lo encontramos en la causa *“Servicios Integrales BMB SA c/ D.G.I. s/ Recurso Directo de Organismo Externo (12/04/2016)”* de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V.

Para cerrar también nos preguntamos, dada la jurisprudencia existente (la cual no es pacífica) y lo establecido en la por la propia AFIP en la **Instrucción General 6/2007**: ¿Hasta cuándo los Jueces Administrativos seguirán calificando como defraudación a la conducta de los contribuyentes sin sustentar adecuadamente los hechos bases que dan origen a la aplicación de las presunciones del artículo 47 de la Ley de Procedimiento?

Si bien entendemos el carácter residual del artículo 45, de la Ley 11.683, si la conducta del contribuyentes es una omisión culposa, no es necesario que obligatoriamente se endilgue la existencia de un ardid o engaño o sólo se cite algún inciso del artículo 47, sin sustento probatorio alguno, para que en un instancia posterior, sea el Tribunal Fiscal de la Nación quien re-encuadre la conducta y, por lo tanto, la sanción a aplicar. El mismo Juez Administrativo puede perfectamente, sino probó el dolo, calificar la conducta como omisión y de esa forma evitar costos innecesarios tanto para la administración como para los administrados. Es más, esto se



CFR

Consultores

solucionaría, si el Tribunal Fiscal de la Nación y el poder Judicial, no fueran tan permeables a la teoría de la subsanación, la cual le permite al fisco evitar nulidades de sus propios actos administrativos.

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “IRSA Inversiones Representaciones S.A. c/ D.G. I. s/ Medida Cautelar (12/05/2016)”. Impuesto sobre los Bienes Personales - Responsable Sustituto - Acciones y Participaciones Societarias. Compensación con Saldos a Favor de Libre Disponibilidad.**

En cuanto a los hechos la Sociedad había cancelado el Impuesto sobre los Bienes Personales, Acciones o Participaciones Societarias (artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley N° 23.699) correspondiente al año 2014, con saldo a favor de libre disponibilidad proveniente del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de la sociedad del mismo período fiscal.

Ante esta situación, la Dirección General Impositiva rechazó la compensación, puesto que, a su entender, no existe identidad subjetiva entre la titularidad del crédito y la deuda. Para ello invoca a su favor la R.G. (AFIP) N° 3175 (BO 2/09/2011), la cual modificó la R.G. (AFIP) 1658 (1/04/2004) y por medio de la cual se dispone que **“los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no podrán solicitar la compensación a que alude la presente”**. En consecuencia, el Fisco, dictó la Resolución N° 93/2015 el 25/09/2015, impugnando la compensación e intimando al pago.

A nuestro entender, desde el punto de vista jurídico-tributario la modificación introducida R.G. (AFIP) 3175, en respuesta al fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, **“Rectificaciones Rivadavia SA (12/7/2011)”**, constituye un error conceptual grave por parte de la Administración puesto que el “responsable sustituto” es un sujeto a quien la ley lo puso en el mismo lugar del “responsable por deuda propia”, existiendo, por lo tanto, la identidad entre deudor y acreedor que se requiere para que proceda una compensación.

La Sociedad, más allá de discutir la cuestión de fondo, **solicita una medida cautelar para impedir que avance la ejecución fiscal por parte de la AFIP**. Como fundamento de su pretensión, invoca un precedente de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III, **“Cresud S.A.C.I.F.Y.A. (2010/2011)”**, donde dicho Tribunal, sustentándose en la doctrina expuesta por la Corte en el mencionado precedente **“Rectificaciones Rivadavia”**, hizo lugar a un planteo análogo al aquí discutido. En efecto, allí se puso de resalto que nuestro Máximo Tribunal sostuvo, tras analizar lo dispuesto en la R.G. (DGI) N° 2542 y R.G. (AFIP) N° 1658/04, normas que también regulan la cuestión objeto de controversia en la presente, que **“...los citados reglamentos permiten solicitar la compensación a todos los responsables, sin distinguir (como pretende la recurrente) entre ‘sustituto’ y ‘por deuda ajena’, razón por la cual no corresponde al intérprete efectuar diferencia alguna”**.

Ante la solicitud de la Sociedad, el **juez de primera instancia resolvió hacer lugar a la medida cautelar**, en los términos del artículo 5 de la ley 26.854 (BO 29/04/2013) o hasta que recaiga sentencia definitiva en las presentes actuaciones, lo que ocurra primero. Dicha medida fue decretada bajo caución real, la que se estableció en el 40% del tributo reclamado. Es importante mencionar que el artículo 5, de la mencionada Ley, establece que para el caso de medidas cautelares frente al Estado **“el juez deberá fijar, bajo pena de nulidad, un límite razonable para su vigencia, que no podrá ser mayor a los seis (6) meses”.....“ al vencimiento del término fijado, a petición de parte, y previa valoración adecuada del interés público comprometido en el proceso, el tribunal podrá, fundadamente, prorrogar la medida por un plazo determinado no mayor de seis (6) meses, siempre que ello resultare procesalmente indispensable”**.

Además, el “**a quo**” fundó su decisión en que la postura asumida por el Fisco aparecía, en principio y sin realizar un examen exhaustivo de la cuestión suscitada, como ilegítima. Ello así, en atención a que **consideró que existía identidad subjetiva entre crédito y deuda y ambos se encontraban en cabeza de IRSA**, ya que de conformidad con lo dispuesto por la ley que regula el Impuesto sobre los Bienes Personales, el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comerciales debe ser liquidado o ingresado por ellas, en carácter de responsable sustituto.

Agregó que, bajo su entendimiento, el único que quedaría obligado al pago por el tributo de sus accionistas frente al ente fiscal sería IRSA, por lo que en principio **no se advertía la inexistencia de identidad subjetiva como lo sostenía la AFIP ya que el saldo de libre disponibilidad que figura en la declaración jurada del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta también pertenece a IRSA como contribuyente.**

Por su parte, la **AFIP**, al interponer el recurso de apelación ante la Cámara sostuvo que existe una normativa específica que regula el tema en cuestión (RG (AFIP) 3175) y que el juez de grado ha omitido considerar en debida forma haciendo una simple remisión a la presencia de los requisitos para el otorgamiento de la presente medida cautelar, sin siquiera explicar los mismos con la suficiente profundidad. Es más, no hay dudas de que el acto administrativo cuestionado ha sido dictado conforme a derecho y la medida apelada le permite el contribuyente usufructuar un beneficio no previsto en la norma, máxime teniendo en cuenta que en el derecho tributario los beneficios impositivos son de interpretación restrictiva. Agrega que, “*es evidente que la medida cautelar apelada ha alterado lo normado por estos artículos en tanto ha dejado de lado normas cuya legitimidad se presume en tanto han sido dictadas conforme a los establecido en la Constitución Nacional*”.

La **Cámara** en primer lugar **resalta que en el otorgamiento de toda medida cautelar, la investigación sobre el derecho que se postula se limita a un juicio de probabilidades y verosimilitud.** “*El resultado, de esta sumaria cognición sobre la existencia del derecho tiene, en todos los casos, valor no de una declaración de certeza sino de hipótesis y solamente cuando se dicte la providencia principal se podrá verificar si la hipótesis corresponde a la realidad*”. Las condiciones para otorgar una medida de este tipo son, de acuerdo a la propia jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: **a)** acreditar la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y **b)** el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifican resoluciones de esa naturaleza.

Haciendo suyo los fundamentos de la *a quo*, **concluye que en el sub lite “prima facie” y contrariamente a lo sostenido por el Fisco, sí existe identidad subjetiva entre crédito y deuda y ambos se encuentran en cabeza de IRSA.** Ello así, ya que de conformidad con lo dispuesto por la ley que regula el Impuesto sobre los Bienes Personales, el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comerciales debe ser liquidado o ingresado por ellas (en este caso IRSA) y, por otro lado, el saldo de libre disponibilidad que figura en la declaración jurada del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta también pertenece a IRSA como contribuyente. En consecuencia, dentro del limitado marco de este tipo de proceso, se verifica en el sub lite la identidad subjetiva que la demandada desconoce en el sub examine.

Además, continuando con su fundamentación, el Tribunal de Alzada plantea, tal como lo sostiene el juez de grado, que **aceptar la postura del organismo recaudador implicaría que éste no tendría habilitada la vía judicial para proceder al cobro ejecutivo del Impuesto sobre los Bienes Personales en cabeza de la accionante.** Ello así, ya que al intimar a la empresa actora a ingresar el saldo del impuesto en cuestión, se presume que la demandada considera a ésta deudora del gravamen y, por lo tanto, titular de la deuda, por lo que parece contradecir su propia postura referida a la falta de identidad subjetiva entre el crédito y el débito.

También, la Cámara señala que, *“cabe observar que no obsta a la conclusión a la que se arriba en el sub-considerando anterior la alegada modificación que realiza la R.G. (AFIP) N° 3175/11 a su similar N° 1658/04, en virtud del alcance de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Rectificaciones Rivadavia SA” en el sentido de que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y por ende éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (artículos 14 y 28 de la Constitución Nacional), que en el caso está dada por los artículos. 27, 28, 29 y concordantes de la Ley N° 11.683”.*

Finalmente, en virtud de lo expuesto, concluye que con el precedente de esta Cámara invocado, el precedente del Alto Tribunal *“Rectificaciones Rivadavia SA”*, y las consideraciones expuestas, se encuentra acreditada la verosimilitud en el derecho invocada por la actora respecto al planteo aquí en discusión y, en consecuencia, **confirma el fallo de primera instancia**.

Es de destacar que el fallo fue dividido, votando a favor de la posición del Fisco, el Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany.

Nos parece un antecedente más que relevante, más allá de la suerte que corra el “Impuesto sobre los Bienes Personales” a la luz de las modificaciones que se están realizando a nivel legislativo sobre el mismo (independientemente de su supervivencia en el futuro cercano). Además, consideramos absolutamente adecuada la lectura que la Cámara y el Juez de Primera instancia realizan del fallo *“Rectificaciones Rivadavia SA”*, en particular del Apartado V del Dictamen de la Procuradora, Dra. Laura Monti, del 9 de diciembre de 2009, el cual hace suyo nuestro Máximo Tribunal en su sentencia. Del mismo rescatamos los siguientes párrafos:

- *“.....observo que también se cumple con lo exigido por la segunda parte del art. 1 de las resoluciones generales (DGI) 2.542 y (AFIP) 1.658, esto es, que tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto”.*
- *“En efecto, el saldo acreedor pertenece a Rectificaciones Rivadavia S.A. como contribuyente en el impuesto al valor agregado y el deudor también le pertenece, como responsable del impuesto sobre los bienes personales - acciones o participaciones societarias”.*
- *“Se verifica así la requerida identidad entre los sujetos tributarios, esto es, que el titular pasivo de la deuda impositiva sea, simultáneamente, el titular activo de un crédito contra el Fisco.....”.*
- *“Es que, por la forma como el legislador ha redactado el artículo sin número a continuación del art. 25 de la ley 23.966 (texto según su similar 25.585), resulta innegable que Rectificaciones Rivadavia S.A. es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital, el cual deberá abonar con carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio del eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar contra ellos, el que podrá o no practicarse incluso reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago, siendo esto último, obviamente, una cuestión entre particulares ajena, en principio, al Fisco Nacional”.*

Si bien el fisco reaccionó y dio una respuesta (desde su rol) con relación a lo expuesto en los apartados I a IV, nada pudo hacer para limitar el alcance del apartado V del Dictamen de la Dra. Monti, el cual responde, no sólo a las previsiones de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, sino, principalmente, a la Ley de Procedimiento Fiscal, tal cual resalta, a nuestro entender en forma acertada, la Cámara.

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala III. “Monsanto Argentina S.A. c/ E.N. A.F.I.P. - D.G.I. s/ Incidente de Apelación (23/02/2016)”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.**

Siendo un tema de gran actualidad en un año de alta inflación y baja rentabilidad, nos parece relevante dedicar unos párrafos al presente fallo más allá que tiene algunos meses del dictado de su sentencia.

La Sociedad, interpuso una “**Acción Declarativa de Certeza**” a fin de obtener la **inaplicabilidad o inconstitucionalidad de toda norma que impida el mecanismo de ajuste por inflación** previsto por el título VI y artículos 83 y 84 de la Ley 25.561 (artículos 39 de la Ley 24.073, 7 y 10 de la Ley 23.928 y 4 de la 25.561), respecto del ejercicio que finalizara el 31 de diciembre de 2014. **También solicitó**, como es habitual en estos casos, **una medida cautelar** hasta que se resuelva la cuestión de fondo, **cuyo incidente de apelación, ante la denegatoria, es objeto de estudio en el presente caso.**

Por su parte, la Jueza de Primera Instancia, como mencionamos, denegó la medida cautelar solicitada. Para así decidir, tomó en consideración la naturaleza y alcance de la medida preliminar solicitada y de la acción intentada y las normas cuestionadas. En consecuencia, concluyó que **no existe, en el sub lite, una verosimilitud en el derecho invocado o peligro en la demora que puedan conducir a la procedencia de la pretensión cautelar introducida.**

Monsanto al momento de interponer el recurso de apelación ante la Cámara, se agravia por entender que la sentencia recurrida resulta arbitraria e incongruente, toda vez que se encontraría suficientemente acreditada con el “Informe Contable” y la prueba documental presentada en la causa, la verosimilitud en el derecho invocado y en la ilegitimidad acusada, así como el peligro en la demora. En particular, **sostiene que el caso de autos resulta análogo al emblemático precedente “Candy”, ya que la falta de previsión en la determinación fiscal de los efectos distorsivos de la inflación, daría como resultado un incremento patrimonial ficticio en el balance que traería como corolario un impuesto que insumiría una parte sustancial de su renta o capital.** Por consiguiente, sostiene que el impacto de la cuestión refleja una realidad económicamente grave, pues se determinaría un impuesto sobre ganancias inexistentes que **se configurarían un supuesto de “confiscatoriedad”.**

Cabe destacar que en ningún momento, de la lectura del fallo, surge cuales son los ratios aportados por la apelante a los fines de validar si el impacto sobre el patrimonio del Impuesto a las Ganancias, sin aplicar el ajuste por inflación, se encuentra dentro de las previsiones que la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalidó a los fines de dar por acreditada la confiscatoriedad.

Por lo demás, la Sociedad, estima que la naturaleza declarativa de la acción que incoara no resulta óbice a la concesión de su pretensión cautelar de no innovar, la cual, por lo demás, tampoco importaría afectación alguna al interés público ni podría entenderse.

Luego, **la Cámara**, en primer lugar, nos recuerda (casi de manera ilustrativa y académica) cuáles son las condiciones que se deben dar a los fines de que prospere una medida cautelar: **“verosimilitud del derecho” y “peligro en la demora”.**

Agrega que **“al efectuar dicha comprobación, debe tenerse presente la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que indica que la **presunción de validez que debe reconocerse a los actos de las autoridades constituidas** obliga, en los procesos precautorios como el presente, a una severa apreciación de las circunstancias del caso y de los requisitos ordinariamente exigibles para la admisión de toda medida cautelar”.** Refuerza su argumentación diciendo que **“deben ponderarse los principios reiteradamente sostenidos por dicho Tribunal que imponen examinar con criterio estricto las medidas cautelares que impiden la percepción de las**

rentas públicas, en tanto éstas resultan indispensables para el funcionamiento del Estado y el sostenimiento de los intereses de la comunidad”.

Continúa la Cámara, a los fines de convalidar la sentencia de primera instancia, diciendo que **no puede soslayarse que la cuestión traída a conocimiento del Tribunal reviste una entidad de por sí compleja, sustentada en cuestiones de carácter fáctico-jurídico, sobre las que no cabe pronunciarse en el restringido marco de conocimiento propio de un proceso cautelar**. Puesto que, tanto la inaplicabilidad o inconstitucionalidad, como el supuesto de confiscatoriedad que alega constituyen cuestiones que deberán ser analizadas a la luz del debate y la prueba que se produzca durante la sustanciación del proceso principal, más allá del aporte de la prueba documental incorporada en el expediente por la Sociedad.

Sobre último punto, con la limitación que tenemos de no conocer cuáles fueron los ratio aportados por Monsanto, no coincidimos con el planteo del Tribunal de Alzada sobre la “complejidad” de la materia sobre la cual se debe dirimir, más a la luz de la jurisprudencia existente en la actualidad (no sólo el fallo Candy, como veremos posteriormente). En el contexto del año 2014, exacerbado en la actualidad, el daño patrimonial que provoca pagar el Impuesto a las Ganancias sobre rentas ficticias/nominales es palmario y fácil de estimar por cualquier Contador y con algún conocimiento de la materia tributaria.

Posteriormente, la Cámara llega al extremo de decir que tampoco se observa que en la presente causa se evidencie la existencia de un peligro particularizado y concreto en la demora, desconociendo absolutamente la realidad del sinuoso camino de entablar una acción de repetición (de ser favorable la sentencia sobre el fondo de la cuestión) y la pérdida económica que la misma representa ante el intereses del 0,50% mensual que reconoce la Administración a quien inicia este tipo de acciones.

Por supuesto, en virtud de lo expuesto, la Cámara falla a favor del fisco en el incidente entablado por la medida cautelar. Esperamos que este tipo de posturas se revise en el futuro inmediato a los fines de evitar daños irreversibles para los contribuyentes.

A los fines de cerrar el presente análisis no podemos dejar de citar los antecedentes más relevantes del último año en la materia, más allá de haber utilizado otros remedios procesales:

- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI (11/08/2015)”**: la Corte ratifica la jurisprudencia del fallo Candy para el año 2002, no así para los años 2003 y 2004 en los cuales hubo quebranto, demostrando que falta un acabado conocimiento en la materia por parte de nuestro máximo tribunal de justicia y, también, de los inferiores. El perjuicio económico para el contribuyente, por no deducir el ajuste por inflación, existe más allá de la existencia o no de un quebranto.
- **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. “Central Piedra Buena S.A. c/ AFIP – DGI (16/07/2015)”**. En el caso bajo análisis la jueza de primera instancia admitió la demanda de repetición interpuesta por la Sociedad. Para llegar a esta conclusión, analizó la “confiscatoriedad” del tributo a la luz del fallo “Candy SA”. En particular, la pericia contable arrojó una incidencia del Impuesto del 50,40%, insumiendo una sustancial proporción de las rentas obtenidas por la sociedad y excediendo cualquier límite razonable de imposición, tipificándolo como “confiscatorio” (fallo Candy). Por su parte, la AFIP había cuestionado la prueba pericial y que el ratio de incidencia del Impuesto a las Ganancias estaba por debajo del explicitado en el fallo Candy (62% - Utilidad Impositiva y 55% - Utilidad Contable). Finalmente, la Cámara entiende que la jueza aplicó correctamente la doctrina del fallo Candy, el cual no se ciñe a los ratios del 62% y 55% que surgen del caso particular.

- **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Embotelladora del Atlántico SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (1/3/2016)”**. La Cámara concluye que la liquidación de la ganancia neta sujeta a tributo sin el ajuste y el importe que resulta de aplicar tal mecanismo evidencia una desproporción que permite concluir que la renta determinada según las normas no es representativa de aquélla que la ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar, razón por la que se da el supuesto a que hace referencia la Corte Suprema de Justicia en sus fallos. Es más, en el caso de marras se están gravando ganancias que no se generaron y en tal supuesto la aplicación del impuesto resulta irrazonable ante la falta de capacidad contributiva de la actora.

- **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “Augusta Megara S.A. c/ DGI s/ Recurso Directo (11/02/2016)”**. La Cámara rechaza la apelación, siendo el núcleo del mismo las deficiencias manifiestas de las registraciones contables de la apelante, incluso reconocidas por ambos peritos, lo cual desvirtúa cualquier tipo de estimación. Antes esto vale reflexionar sobre lo relevante que es llevar los libros contables en legal forma, tema el cual habitualmente no es seguido con la atención debida por parte de los contribuyentes y sus asesores.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas.** En el boletín oficial del día 1/07/2016 se emitió, como todos los meses 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.

- ✓ **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. Insistimos con este tema puesto que, dado el monto de la facturación establecido para ser agente, sin lugar a dudas será una fuente de contingencias a favor de la Dirección de Rentas de Misiones en el futuro cercano.

- ✓ **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.

- ✓ **Monotributo.** Recordamos que la R.G. (AFIP) 3845 (BO 29/3/2016) se incrementaron los valores de las cotizaciones fijas destinadas al Sistema Nacional del Seguro de Salud y al



Consultores

Régimen Nacional de Obras Sociales, según el siguiente detalle: a) Sistema Nacional del Seguro de Salud: \$ 419 (aporte obligatorio); b) Régimen Nacional de Obras Sociales: \$ 419 (adherente) La modificación rige a partir del período junio de 2016, cuyo vencimiento opera el próximo 21 de junio.