

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 22

Julio 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 Nacional y Provincial. En cuanto a las Leyes de Sinceramiento Fiscal y de Fomento a las PyMES (aún no publicada en el Boletín Oficial) las mismas serán objeto de un análisis específico en sendos Informes que remitiremos oportunamente. A nivel sub-nacional se destaca la generalización del régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos resuelta por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mostrando una nueva involución de nuestro sistema tributario, puesto que se acopla (la segunda jurisdicción más importante del país) a las prácticas de la Provincia de Buenos Aires, las cuales no admiten ningún tipo de análisis desde el punto de vista técnico.
- 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. ***“Torres e Hijos S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (12/07/2016)”***. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alicuotas Diferenciales.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. ***“Desarrollo al Costo S.R.L. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (12/07/2016)”***. Impuesto de Sellos. Principios de Igualdad y Razonabilidad. Cláusula Comercial. Límites al Ejercicio de las Potestades Tributarias Provinciales.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. ***“Estremar S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/ Acción de Repetición (12/07/2016)”***. Instancia Originaria. Incompetencia.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. ***“Frutos de Cuyo S.A. c/ D.G.I. s/ Recurso Directo de Organismo Externo (5/04/2016)”***. Omisión de Impuestos. Ajuste por Inflación. Error Excusable.

Si bien todos los fallos son relevantes, dadas las cuestiones tratadas en los mismos, recomendamos particularmente la lectura del fallo “Desarrollos al Costo S.R.L.”, 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. Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 27.260 (BO 22/07/2016).** Dada la relevancia de esta norma, la misma será objeto de un Informe específico por parte de CFR Consultores.
- ✓ **Nación. Ley de Sinceramiento Fiscal. Decreto 895/2016 (BO 28/07/2016).** El Poder Ejecutivo Nacional Reglamenta la Ley 27.260. Los principales tópicos son:

Exteriorización: **a)** se exige del impuesto sobre los débitos y créditos en las transacciones financieras a las cuentas abiertas para ser utilizadas exclusivamente para exteriorizar tenencias de moneda nacional y/o extranjera; **b)** los beneficios del blanqueo no decaerán cuando exista un error procedente de bienes no exteriorizados por un valor menor a \$ 305.000 o al 1% del valor total de los bienes exteriorizados, lo que resulte mayor; **c)** se restringe la facultad de la Unidad de Información Financiera de suministrar información a otras entidades públicas solo cuando existan indicios graves de delitos penales o de financiación del terrorismo, no pudiendo ser informados hechos vinculados con la ley penal tributaria, la ley penal cambiaria y la ley aduanera; **d)** cuando se exterioricen bienes que se encuentren en posesión del cónyuge, ascendentes y descendentes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad, no es necesario que dichos parientes cuenten con residencia o domicilio en el país; **e)** las operaciones tendientes a que los bienes de terceros sean registrados a nombre del declarante (artículo 38, último párrafo de la Ley) no generarán gravamen alguno y serán no onerosas a los fines tributarios. También estarán eximidas de los deberes de información por parte de la AFIP; **f)** se establecen precisiones con respecto a la valuación y la forma de exteriorizar, por parte de las personas físicas o sucesiones indivisas, activos que formen parte de sociedades, fideicomisos, fundaciones, asociaciones o cualquier otro ente constituido en el exterior. En este caso, también se toma como fecha de corte para declarar la posesión de los bienes el día **22/7/2016 (fecha de promulgación de la ley)**. También se aclara que, una vez incorporados dichos bienes al patrimonio personal, los mismos deben formar parte de las declaraciones juradas posteriores; **g)** se aclara que la valuación de bienes y tenencias de moneda que se exteriorizan constituyen el valor de incorporación al patrimonio del declarante a todos los efectos fiscales; **h)** el bono en dólares a tres años durante su vigencia y el bono en dólares a siete años que debe ser conservado durante sus primeros cuatro años serán intransferibles por dicho plazo de inmovilización. La adquisición del primero de ellos posibilita que el blanqueo no tenga costo, mientras que el bono a siete años permite exceptuar del pago un monto equivalente a dicho importe, incrementado en 2 veces;

Moratoria: **a) no podrán regularizarse obligaciones vencidas al 31/5/2016, provenientes de declaraciones juradas rectificadas con posterioridad a la citada fecha, que tengan por objeto exteriorizar bienes;** **b)** no podrá utilizarse la moratoria para exteriorizar tenencias ni bienes; **c)** las exclusiones relacionadas con los funcionarios públicos y sus parientes no resultan aplicables en el presente régimen.

Beneficios para contribuyentes cumplidores: **a)** los contribuyentes cumplidores que pueden gozar de la exención en el impuesto sobre los bienes personales y/o de la exención en la primera

cuota del SAC 2016 son aquellos que han cumplido con sus obligaciones tributarias de presentación y/o pago (de contado o en un plan de pagos) por los períodos fiscales 2014 y 2015 con anterioridad al 22/7/2016; **b)** aquellos sujetos que presenten la declaración jurada de confirmación de datos (tapón fiscal), para gozar de los mismos beneficios que los sujetos que blanquean bienes, deberán tener presentadas las declaraciones juradas correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015 con anterioridad al 22/7/2016.

- ✓ **AFIP. Sinceramiento Fiscal. Reglamentación. R.G. (AFIP) 3920 (Moratoria) y R.G. (AFIP) 3919 (Blanqueo / Contribuyentes Cumplidores / Declaración de Confirmación de Datos / Otras Normas) (BO 29/07/2016).** Se termina de reglamentar (por ahora) la Ley 27.260 de Sinceramiento Fiscal. Dado el alcance de estas resoluciones y el análisis que ameritan las mismas serán objeto de un Informe por separado del presente.

- ✓ **Nación. Devolución de IVA. Decreto 858 (BO 18/07/2016), R.G. (AFIP) 3906 (BO 19/07/2016) y R. (Ministerio de Hacienda) 227/2016 (BO 18/07/2016).** Se reglamenta el régimen de devolución del IVA establecido por la Ley 27.253, para jubilados, pensionados, beneficiarios de asignación universal por hijo, asignación por embarazo y pensiones no contributivas nacionales. Entre las principales disposiciones destacamos las siguientes: **a)** se fija en 15%, siempre que no supere el importe de \$ 300 mensuales, el porcentaje de reintegro del IVA abonado por las operaciones que, en carácter de consumidores finales, se abonen por las compras de bienes muebles realizadas tanto en comercios dedicados a la venta minorista como en comercios dedicados a la venta mayorista que facturen a consumidores finales, registrados e inscriptos como tales ante la AFIP; **b)** con relación al crédito computable por parte de las entidades financieras respecto de las obligaciones impositivas tanto del IVA como del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias, se establece que son las que dichas entidades tengan como responsables por deuda propia en relación con los mencionados impuestos; **c)** la prohibición de cobro de comisiones por las transacciones con tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios de pago vinculados a las operaciones de ventas de cosas muebles para consumo final, prestaciones de servicio de consumo masivo, realizaciones de obras o locaciones de cosas muebles efectuadas en el marco del presente régimen, solo será aplicable cuando las mismas sean desarrolladas, en forma habitual, por contribuyentes inscriptos en el Monotributo. El régimen de devolución del IVA, Ley 27.253, Título I, resulta de aplicación a partir del 18/7/2016 y se extiende hasta el 31/12/2017, ambas fechas inclusive.

Por su parte, el **Ministerio de Hacienda** establece que a partir del 1/8/2016 y en el marco del régimen de devolución del 15% del IVA a jubilados, pensionados y otros sujetos, los contribuyentes que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, presten servicios de consumo masivo y/o realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles y acepten como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios equivalentes, podrán computar mensualmente en su declaración jurada de IVA como crédito fiscal un importe equivalente al 50% del costo de los servicios adquiridos a las empresas que operen redes de terminales electrónicas para la operación de las transacciones con las mencionadas tarjetas, siempre que dicho monto no exceda los \$ 300 por mes y por cada una de las terminales contratadas. Para el cómputo de dicho crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar, mediante una constancia de servicios utilizados que emiten las entidades administradoras y/o responsables de la prestación del servicio, el efectivo funcionamiento de las mencionadas terminales, y conservar la misma para exhibirla cuando la AFIP lo requiera.

Recordemos que la Ley 27.253 establece la devolución del IVA con un tope, como se mencionó, 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. Por su parte, 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 autorizar un monto a computar como crédito fiscal de IVA en compensación por costos de instrumentar las operaciones mediante las terminales POS.

- ✓ **AFIP. Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios. R.G. (AFIP) 3900 (BO 05/07/2016).** Aquellos sujetos beneficiados por la exención y/o reducción de la alícuota del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, dispuestos por el inciso b) del artículo 2 de la Ley 25.413 y sus modificaciones; por el primer párrafo y por el inciso a) del artículo 7 y por los incisos a), a'), c), c'), d), e), k), m), p), t), v), w), x), y) y z) y los incisos tercero y cuarto sin número del artículo 10, ambos del Anexo del decreto 380 del 29 de marzo de 2001 y sus modificatorios, deberán inscribir las cuentas bancarias a las cuales se les debe aplicar el beneficio en el "Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias", dentro de los Registros Especiales que integran el Sistema Registral, según lo establecido en la R.G. (AFIP) 2570. La solicitud de inscripción en el Registro deberá efectuarse ingresando al servicio "Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias". La procedencia de la solicitud o el pedido de documentación adicional serán notificados por la AFIP a través del "Domicilio Fiscal Electrónico". La permanencia en el Registro estará condicionada a que se observe una correcta conducta fiscal, y en caso de producirse la exclusión, ello implicará que el agente de percepción y liquidación, que se encuentra obligado a consultar el registro de cuentas beneficiadas, deberá aplicar la alícuota general del impuesto por las operaciones realizadas en las cuentas excluidas del beneficio.

Cuando desaparezcan las causales que dispusieron la exclusión del Registro, el contribuyente podrá solicitar la reincorporación al mismo y también la devolución de los importes percibidos en exceso, por medio del procedimiento previsto en la R.G. (DGI) 2224 (régimen general de devolución de impuestos). Cuando se abra una nueva cuenta para operar alcanzada por la exención y/o reducción de alícuota del impuesto, esta deberá ser inscripta en el Registro. Las disposiciones comentadas resultan de aplicación para las operaciones alcanzadas por el impuesto a partir del 1/8/2016.

Aquellos contribuyentes que se encuentren usufructuando el beneficio de exención y/o reducción de la alícuota podrán mantenerlo, pero deben realizar la inscripción en el Registro hasta el 20/9/2016 para que la AFIP admita o rechace la solicitud de inscripción de las cuentas, en cuyo caso, a partir del 1/10/2016, las operaciones quedarán alcanzadas por la alícuota general.

Como podemos observar, nuevamente la AFIP induce al alta del domicilio fiscal electrónico, en este caso, para no tributar en forma indebida el Impuestos a los Débitos y Créditos Bancarios.

Por otra parte, destacamos que la norma no alcanza a los créditos en caja de ahorro o cuentas corrientes bancarias en concepto de sueldos del personal en relación de dependencia o de jubilaciones y pensiones y los débitos en dichas cuentas, las cuales están exentos en virtud del artículo 2, inciso c).

- ✓ **AFIP. Procedimiento Fiscal. Feria Fiscal. R.G. (AFIP) 3901 (BO 7/07/2016).** Se fija entre los días 11 y 22 de julio de 2016, ambas fechas inclusive, el plazo correspondiente a la feria fiscal de invierno.

- ✓ **AFIP. Regímenes de Recaudación. IVA. RG (AFIP) 3905 (BO 12/07/2016).** Se incrementan los importes a partir de los cuales resultan aplicables los siguientes regímenes de retención y/o percepción, según el siguiente detalle: **a)** *“régimen de retención del impuesto al valor agregado aplicable a las operaciones de comercialización de granos no destinados a la siembra”* de \$ 200 a \$ 2.000 el importe del impuesto al valor agregado contenido en la factura o documento equivalente, que excluye a las operaciones de la forma especial de cancelación del IVA, neto de la retención correspondiente, mediante el depósito en cuenta del vendedor (artículo 68, R.G. (AFIP) 2300); **b)** *“régimen general de percepción por venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones realizadas con sujetos responsables inscriptos (R.G. (AFIP) 2408)”* de \$ 21,30 a \$ 60,00 el monto correspondiente al cálculo de la percepción que determina la eximición de la operación del régimen; **c)** *“régimen de percepción de IVA por operaciones que se cancelan con granos y legumbres secas (R.G. (AFIP) 2459)”* de \$ 50 a \$ 150 el monto correspondiente al cálculo de la percepción que determina la eximición de la operación del régimen; **d)** *“régimen de retención de ganancias para operaciones de compraventa de materiales a reciclar (R.G. (AFIP) 2849)”* de \$ 12.000 a \$ 25.000 el monto no sujeto a retención para las operaciones de compraventa en las que los sujetos pasibles de la misma se encuentren inscriptos en el "Registro de comercializadores de materiales a reciclar" y de \$ 50 a \$ 150 el monto correspondiente al cálculo de la retención que determina la eximición de la operación del régimen en el caso de sujetos inscriptos en el impuesto a las ganancias y en el "Registro de comercializadores de materiales a reciclar"; **e)** *“régimen de percepción del impuesto por operaciones de venta de cosas muebles nuevas, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios concertadas y/o perfeccionadas electrónicamente, a través de portales virtuales de Internet que perciban una comisión (RG (AFIP) 2955)”* de \$ 120 a \$ 250 el monto resultante de la percepción para las operaciones en las que intervengan responsables inscriptos o sujetos adheridos al monotributo y para aquellos sujetos que no acrediten su condición frente al impuesto al valor agregado y/o su adhesión al monotributo y realicen diez o más operaciones mensuales, se incrementa de \$ 20.000 a \$ 40.000 el monto total de las operaciones que los sujetan al régimen de percepción; **f)** *“régimen de retención de IVA para empresas de servicios de limpieza de edificios, de investigación y/o seguridad y de recolección de residuos domiciliarios (R.G. (AFIP) 3164)”* de \$ 8.000 a \$ 17.000 el importe neto de la operación por el cual no corresponderá practicar la retención; **g)** *“régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable sobre las operaciones del sector pesquero marítimo (R.G. (AFIP) 3594)”* de \$ 12.000 a \$ 20.000 el monto no sujeto a retención para las operaciones del sector pesquero marítimo en las que los sujetos pasibles de la misma se encuentren inscriptos en el "Registro de operadores del sector pesquero marítimo" y de \$ 50 a \$ 80 el monto correspondiente al cálculo de la retención que determina la eximición de la operación del régimen en el caso de sujetos inscriptos en el impuesto a las ganancias y en el "Registro de operadores del sector pesquero marítimo". Todos estos incrementos en los importes a partir de los cuales se aplican estos regímenes de recaudación operan desde el 1/07/2016, por más que la norma se publicó el 12/07/2016.

- ✓ **AFIP. Regímenes de Información. Bienes Registrables. RG (AFIP) 3904 (BO 12/07/2016).** En línea con la actualización de importes por parte del fisco en materia de regímenes de recaudación, también se incrementan los importes a partir de los cuales las operaciones resultan alcanzadas por los regímenes de información según el siguiente detalle: **a)** *“intermediación y/o compraventa de automotores y motovehículos usados (R.G. (AFIP) 2032)”*: vehículos automotores usados por valores iguales o superiores a \$ 100.000 y Motovehículos usados por valores iguales o superiores a \$ 27.000; **b)** *“COTI (R.G. (AFIP) 2371)”*: cuando el valor de los

mismos sea igual o superior a \$ 1.500.000; **c)** “CETA (R.G. (AFIP) 2729)”: cuando el valor de los mismos sea igual o superior a \$ 100.000; **d)** “transferencia de bienes muebles registrables. Embarcaciones, maquinarias y aeronaves (R.G. (AFIP) 2762)”: embarcaciones y maquinarias (agrícolas, tractores, cosechadoras, grúas, viales y todas aquellas que se autopropulsen) cuando el valor de las mismas supere los \$ 100.000. **La norma comenzó su vigencia el 1/7/2016, inclusive, más allá de publicarse el 12/07/2016.**

- ✓ **AFIP. Monotributo. Disposición (AFIP) 218/2016 (BO 14/07/2016).** Se sustituyen las disposiciones que establecen las competencias de las áreas del Fisco que tienen a su cargo los procedimientos de exclusión de pleno derecho, recategorización de oficio, liquidación de la deuda resultante y aplicación de sanciones, así como la vía recursiva admisible contra actos administrativos dictados sobre los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, con motivo de los cambios introducidos en la estructura organizativa de la AFIP. Las nuevas disposiciones resultan de aplicación a partir del 15/7/2016.
- ✓ **Nación. Fuentes de Energía Renovable. Nómina de Bienes de Capital. Leyes 26.190 y 27.191. Resolución Conjunta (Ministerio de Energía y Minería y Ministerio de la Producción) 123/2016 y 313/2016 (BO 11/07/2016).** Se aprueba la nómina de bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes, repuestos y accesorios alcanzados por la exención del pago de los derechos de importación y de todo otro derecho, impuesto especial o tasa de estadística, por tratarse de bienes necesarios para la generación de energía eléctrica a través de fuentes renovables. Los citados bienes deben ser nuevos y mantendrán la franquicia mientras ningún fabricante nacional acredite la producción en el país de los mismos. Es importante recordar que por medio de las leyes 26.190 y 27.191 se establecieron incentivos impositivos como ser, la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias y la devolución anticipada del I.V.A., correspondientes a los bienes u obras de infraestructura incluidos en el proyecto de inversión, los cuales podrán ser usufructuados en forma simultánea.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **CABA. Procedimiento. Feria Fiscal. R. (AGIP) 360/2016 (BO 18/07/2016).** Se fija la semana correspondiente a la feria judicial de invierno, que establece el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, entre los días 18/7/2016 y 22/7/2016, ambas fechas inclusive, como feria fiscal, dentro de la cual no se computarán los plazos procedimentales.
- ✓ **CABA. Regímenes de Recaudación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R. (AGIP) 364/2016 (BO 19/07/2016).** Se generaliza el régimen de retenciones y percepciones de la Ciudad de Buenos Aires, acercándose al modelo de Provincia de Buenos Aires, modificándose la R. (AGIP) 939/2013. Las principales modificaciones son: **a)** se incorpora como sujetos obligados a actuar como agentes de recaudación a los contribuyentes que desarrollen actividades dentro del territorio de la Ciudad (*término que no está suficientemente detallado en la norma y el cual amerita que la Ciudad se expida aún más sobre el alcance del mes*) y que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos gravados, exentos y no gravados correspondientes a todas las jurisdicciones, netos de impuestos, por un monto superior a los \$ 60.000.000. Es decir, se elimina el régimen de nominatividad en función del interés fiscal, lo cual constituye un grave retroceso en relación a la seguridad jurídica de los contribuyentes, transformados también en agentes de recaudación. Este tipo de régimen (por importe de facturación) les provee a los estados un doble sistema de recaudación: las retenciones/percepciones ingresadas propiamente dichas y, además, les abre las puertas de futuras inspecciones por omisión en el actuar como agente de recaudación, generando otra caja adicional; **b)** se establece que los contribuyentes que revistan la categoría de agentes de

recaudación del presente régimen serán considerados como sujetos pasibles de retención y/o percepción en el mismo; **c)** se crea el “Padrón de Regímenes Generales”, el que deberán consultar los agentes del presente régimen a los fines de determinar la alícuota de retención y/o percepción aplicable a cada contribuyente. El mencionado padrón será actualizado mensualmente y puesto a disposición de los agentes en la página web de la referida Agencia con una antelación no menor a 7 días hábiles de su entrada en vigencia, que se producirá a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación. Este padrón se suma a la vigencia de los regímenes específicos con lo cual no es un padrón único. Sobre este punto hay que destacar que no se eliminan los regímenes especiales (ej. Alimentos y Bebidas), con lo cual el “Padrón de Regímenes Generales” viene a sumar una complejidad más a los agentes en lugar de redundar en una simplificación (*un mismo sujeto, que interviene en la cadena de comercialización de alimentos y bebidas, tiene que aplicar por retenciones el padrón general y por las percepciones las alícuotas propias del régimen especial*) ; **d)** se dispone que los contribuyentes del impuesto que acrediten la generación constante de saldos a favor en virtud de las alícuotas asignadas podrán requerir ante la AGIP la evaluación de las mismas; **e)** se establece que las alícuotas de retención y/o percepción serán determinadas por el referido padrón, dividiéndose las mismas en 16 grupos distintos y ascendiendo la alícuota máxima de retención al 4% y la de percepción al 6%. El nuevo régimen entra en vigencia el 1/10/2016.

Dada la existencia de la R. (AGIP) 364/2016 la cual, más allá de errores técnicos, exterioriza un cambio por parte de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (a nuestro entender absolutamente equivocado desde el punto de vista de una política tributaria razonable) en materia de regímenes de recaudación, **es imperioso que exista una armonización entre las normas de la Provincia de Buenos Aires y las que adopte la Ciudad de Buenos Aires.**

Esto no quiere decir, que se aplique *in límine* la Disposición Normativa “B” 1/2004 y sus modificaciones, sino que ambas jurisdicciones deben establecer un marco general común a los fines de evitar inducir a los agentes de recaudación a conductas que provocan distorsiones tanto en materia de percepciones, como, inclusive, en la determinación de los coeficiente de ingresos, al momento de determinar los coeficientes unificados del Convenio Multilateral (ambas cuestiones tienen plena vinculación).

No se debe perder de perspectiva que todos estos regímenes son consecuencia de la imposibilidad fáctica de los fiscos de cobrar impuestos a los verdaderos sujetos de derecho, especialmente a los comercios minoristas, con lo cual las percepciones, en muchos casos, constituyen para el agente un verdadero costo comercial difícil de trasladar (en particular a aquel que está más cerca del último eslabón de la cadena de comercialización). Este costo, conjugado con diferencias sustanciales en los regímenes de percepciones en el área metropolitana que comprende a las dos jurisdicciones, induce a conductas no deseadas por los Fiscos y, tampoco, por los mismos contribuyentes/agentes de recaudación.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Procedimiento. Feria Fiscal.** R.N. (ARBA) 21/2016 (BO 15/07/2016). Se establece, en el ámbito de la ARBA, la feria administrativa mediante la cual no se considerarán, a los fines del cómputo de los plazos procedimentales, los días hábiles administrativos comprendidos dentro de la primera quincena de enero de cada año y la primera semana correspondiente a la feria judicial de invierno que se establezca cada año para el Poder Judicial de la Provincia. Resaltamos que, respecto del año 2016, el período de feria administrativa correspondiente a la primera semana de la feria judicial de invierno se fija entre los días 18 y 24 de julio, ambos inclusive.
- ✓ **Santa Fe. Régimen de Recaudación. Comercio Electrónico. R.G. (API) 20/2016 (FN 12/07/2016).** En un proceso que a nivel de las jurisdicciones sub-nacionales no parece tener un

fin se incorporan, a partir del 1/8/2016, como agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (RG (API) 15/1997), a aquellos sujetos que mediante una plataforma de comercio electrónico en forma online, a través de sus sitios web, presten servicios de gestión de pagos y cobros, respecto de adquisiciones de bienes, locaciones de bienes, obras y/o servicios y de las recaudaciones, rendiciones periódicas y/o liquidaciones que efectúen a sus usuarios/clientes en el marco del sistema de pago que administran. Al respecto, se fijan las alícuotas a aplicar al monto de cada pago, sin deducción alguna y sin discriminación por tipo de actividad: **a)** 2% para contribuyentes locales de la Provincia de Santa Fe; **b)** 1,5% para contribuyentes de Convenio Multilateral con jurisdicción sede o alta en la Provincia de Santa Fe; **c)** 4,5% para los sujetos inscriptos en el impuesto sobre los ingresos brutos como contribuyentes locales en otra jurisdicción o de Convenio Multilateral, sin alta en la Provincia de Santa Fe; **d)** 7% para los sujetos que no acrediten su condición frente al impuesto sobre los ingresos brutos o el carácter de no alcanzado y/o exento, y realicen operaciones habituales.

Poco a poco vamos viendo que la fiscalidad del comercio electrónico se va incrementando a niveles que lo hacen cada vez menos atractivo para quienes operan habitualmente con este tipo de instrumento de comercialización, puesto que sufren una gran cantidad de percepciones o retenciones que se transforman en un “costo directo comercial” y no en un pago a cuenta. La falta de revisión de la RG (CA) 83/2002, que en definitiva incentiva a la aplicación de este tipo de regímenes provoca, más en un contexto de baja de consumo, que los fiscos se consideren con potestades tributarias suficientes para aplicar este tipo de regímenes, los cuales son insostenibles en el tiempo.

- ✓ **Tucumán. Regímenes de Recaudación. Importaciones. R.G. (DGR) 77/2016 (BO 1/07/2016).** En virtud de la R.G. (CA) 24/2016 (BO 23/06/2016), a la cual nos referimos en nuestro Informe anterior, y como era de esperar, la Provincia de Tucumán incrementó del 2,5% al 3,5% la alícuota aplicable en el régimen de percepción sobre importaciones regulado por la R.G. (DGR) 126/2003.
- ✓ **Tucumán. Regímenes de Recaudación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 80/2016 (BO 13/07/2016).** La activa Dirección General de Rentas de Tucumán incorpora al padrón de contribuyentes, que deben consultar los agentes de recaudación a los fines de verificar la situación fiscal de los sujetos pasibles, a aquellos sujetos a los cuales se les haya otorgado el carácter de contribuyentes excluidos de los regímenes de retención y/o percepción o exentos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- ✓ **Salta. Procedimiento. Riesgo Fiscal. R.G. (DGR) 13/2016 (BO 21/07/2016).** Se reemplaza el régimen de riesgo fiscal, referido a los parámetros utilizados por la Dirección General de Rentas a fin de calificar a los contribuyentes de la Provincia según el riesgo fiscal que representen de acuerdo a la R.G. (DGR) 8/2010. Entre las principales modificaciones, destacamos las siguientes: **a)** la calificación de los contribuyentes se aplicará a partir del décimo día del mes inmediato siguiente al de la calificación; **b)** se modifican los parámetros en función de los cuales se establece la calificación de la conducta fiscal de los contribuyentes y/o responsables; **c) los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación deberán consultar el nivel de riesgo fiscal asignado a sus proveedores y/o clientes en el “Padrón de contribuyentes activos con información de Riesgo Fiscal”, disponible en la página web de la Dirección General de Rentas, a partir del tercer día del mes inmediato siguiente al de la calificación;** **d)** se enumeran los agentes de retención y/o percepción del impuesto a las actividades económicas que deberán aplicar las alícuotas diferenciales; **e)** no podrán emitir o se encontrará limitada la vigencia de la Constancia de Inscripción de aquellos contribuyentes que se encuentren en alguno de los niveles de riesgo fiscal. El nuevo cuerpo normativo tiene vigencia a partir del 1/10/2016.

Las consecuencias de carácter oneroso que conllevan los “**regímenes de calificación de riesgo**” (ej. incremento en la retenciones y percepciones sufridas), que se han extendido a la mayoría de las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), sólo pueden ser caracterizadas como “**sanciones impropias**” y, por lo tanto, se conculca el derecho de defensa de los contribuyentes.

La generalización de estos regímenes y la onerosidad increíble de los mismos debería en algún momento ser objeto de cuestionamiento por parte de los contribuyentes, puesto que, de lo contrario, los fiscos sub-nacionales no parecen tener límites.

- ✓ **San Juan. Régimen Permanente de Facilidades de Pago. R. (DGR) 1043/2016 (BO 1/07/2016).** Se introducen modificaciones respecto a la cantidad de cuotas en las que se podrá regularizar deudas mediante el régimen de facilidades de pago permanente reglamentado por R. (DGR) 2345/2010. A saber: **a)** en el caso de planes de pagos otorgados en instancia administrativa, se otorgarán sin ingresar anticipo, en hasta 24 cuotas mensuales, iguales y consecutivas una vez incluidos los intereses resarcitorios o en hasta 36 cuotas en el caso de adherirse al débito automático; **b)** en el caso de planes de pagos realizados en instancia judicial, se abonará un anticipo del 10% de la deuda en esa instancia y el resto en hasta 12 cuotas mensuales, iguales y consecutivas una vez incorporados los intereses resarcitorios y punitivos, o en hasta 24 cuotas en caso de adherirse al débito automático. También, se modifican las condiciones para la refinanciación de planes de facilidades de pago sobre los que haya operado su caducidad.
- ✓ **Misiones. Régimen de Facilidades de Pago. R.G. (AFIP) 18/2016 (BO 4/07/2016).** Se prorroga hasta el 29/7/2016, inclusive, el plazo para el acogimiento del régimen especial y transitorio de regularización de los tributos provinciales, cuya recaudación se encuentra a cargo de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, y el impuesto provincial automotor, cuyo cobro se encuentra a cargo de los Municipios, sus intereses, recargos y multas devengados al 31/10/2015, según lo establecido por R.G. (DGR) 33/2015.
- ✓ **Misiones. Traslado de Mercadería. Empresas de Transporte. R.G. (DGR) 19/2016 (BO 13/07/2016).** Si bien la norma no es de carácter tributario, la misma impacta en la operación de las empresas productoras, por más que el régimen se imponga a los transportistas. Por medio de la Resolución de referencia se establece que, a partir del 1 de agosto del 2016, **todo traslado de productos en la provincia y hacia otras jurisdicciones del país, cuando intervengan varias empresas de transporte, deberá estar acompañado por el Formulario SF 150/B "Control Fiscal" debidamente cumplimentado, bajo apercibimiento de sanciones por incumplimiento de las obligaciones fiscales y multa por infracción a los deberes formales.** El mismo estará disponible en la página web de la Dirección Provincial de Rentas de Misiones y deberá ser confeccionado por el transportista contratante cuando este, a su vez, subcontrate o delegue en terceros transportistas el traslado de la mercadería con origen en Misiones, debiendo estos últimos contar como documentación de respaldo, además de con el formulario citado, con el SF 150/A, confeccionado por el remitente de la mercadería.

Entendemos que esta norma no incluye a los traslados con origen fuera de la Provincia de Misiones, por más que tengan como destino la misma. Recordemos el régimen que existe en la Provincia de referencia de adelanto del anticipo de Ingresos Brutos como condición *sine qua non* para poder introducir productos a la jurisdicción.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Mes:

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Torres e Hijos S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (12/07/2016)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales.**

Si bien el tema de fondo es recurrente en nuestra sección, consideramos importante analizar cada fallo de nuestro Máximo Tribunal al cual tenemos acceso, por el impacto económico que tiene el tema para los fiscos provinciales y para los contribuyentes, en especial aquellos que tributan el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Convenio Multilateral.

Se trata de una empresa dedicada a la elaboración de espuma de poliuretano flexible para la fabricación de colchones, y que su única planta de producción industrial se encuentra radicada en la Ciudad de Posadas, Provincia de Misiones, donde se fabrican los productos que luego comercializa en diversas provincias de nuestro país.

La Sociedad solicita que se declare la inconstitucionalidad de los artículos pertinente de las Leyes Impositivas de la Provincia de Córdoba, en cuanto establecen alícuotas diferenciales más gravosas en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la actividad que desarrollan en dicha jurisdicción aquellos sujetos que no poseen un establecimiento productivo dentro de su territorio. El contribuyente sostiene que la Ley Impositiva se contrapone con lo establecido en los artículos 9, 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31, 75, incs.1º, 10, 13 y 126 de la Constitución Nacional.

En particular, destaca que se **afecta al comercio interprovincial** puesto que el incremento en la alícuota del gravamen en base a la ubicación de la planta industrial resulta discriminatorio y, en consecuencia, se erige en palmaria contradicción con lo establecido en el artículo 10 de nuestra Carta Magna, como una verdadera aduana interior: *“en el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores”*. Además, resalta la afectación del principio de razonabilidad y **solicita una medida cautelar**.

Por su parte, la Provincia exteriorizó su pretensión fiscal mediante una nota de fecha 14 de octubre de 2014, por medio de la cual, se intimó a rectificar las declaraciones juradas presentadas por la Sociedad referidas a las liquidaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales enero a diciembre de 2011, 2012 y 2013, y enero a junio de 2014, aplicando las alícuotas diferenciales previstas en las normas cuya constitucionalidad se cuestiona. **Este es un punto relevante en cuanto a los hechos, puesto que Torres e Hijos venía (por el motivo que fuere) tributando desde el año 2011 a la alícuota aplicable a la actividad industrial para sujetos con establecimiento industrial en la provincia de Córdoba, siendo intimado en el año 2014.**

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, citando su propia jurisprudencia, declara que la presente causa corresponde a su competencia originaria y otorga la medida cautelar solicitada. En cuanto a este último punto, en la parte resolutive de la sentencia expone: *“hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, establecer que la empresa Torres e Hijos S.A. tribute en lo sucesivo el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen las mismas actividades en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba; y ordenar al Estado provincial que se abstenga de disponer contra la actora medidas cautelares asegurativas en relación a las diferencias generadas por la aplicación*



CFR

Consultores

de las alícuotas diferenciales más gravosas aquí cuestionadas todo ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.

Es decir, los efectos de la medida cautelar son hacia el futuro y, también, hacia atrás, inhibiendo a la Provincia de ejecutar su pretensión fiscal.

Este fallo forma parte de la familia de sentencias compuesta por:

- 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)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Industrias Viauro S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ acción declarativa (3/05/2016)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Telecom Personal S.A. c/ Provincia de Chaco s/ acción declarativa (3/05/2016)”**.

Es de destacar que en los últimos dos fallos citados no se otorgaron medidas cautelares (de la lectura de los mismos tampoco surge que se hubieran solicitado).

Como expusimos en el nuestro comentario de jurisprudencia del mes de mayo de 2016, si bien está pendiente un fallo sobre el fondo de la cuestión, es indubitable que estamos en presencia de una doctrina consolidada por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual exterioriza (más allá de la sentencia de marras) 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 estarán 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



CFR

Consultores

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.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Desarrollo al Costo S.R.L. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (12/07/2016)”.** Impuesto de Sellos. Principios de Igualdad y Razonabilidad. Cláusula Comercial. Límites al Ejercicio de las Potestades Tributarias Provinciales.

- **Análisis del Fallo**

La Sociedad, que como su nombre lo indica explícitamente se dedica al desarrollo inmobiliario, cuestiona la norma de la Provincia de Buenos Aires por medio de la cual, durante su vigencia, estableció que los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la misma, concertados en instrumentos públicos o privados fuera de su territorio, debían tributar una alícuota agravada del cuarenta por mil. Plantea que tal norma era contraria a los artículos 1, 5, 7, 9, 10, 14, 16, 17, 28, 31 y 75, incisos 12, 13, 19 y 28, de la Constitución Nacional, y, consecuentemente, **se ordene la restitución del Impuesto de Sellos abonado en exceso.**

Sostiene que la norma provincial impugnada viola el principio de igualdad, y su formulación específica como base de los impuestos; cercena arbitraria e irrazonablemente la libertad de trabajar y de ejercer la industria lícita, el derecho de propiedad y la libertad de contratación; se encuentra en contradicción con la validez de los actos públicos en las distintas jurisdicciones territoriales; crea una barrera aduanera y altera las reglas federales fijadas por la Constitución Nacional y afecta la organización federal del Estado por legislar de un modo incompatible con la legislación del Congreso, en particular con lo establecido en el artículo 997 del Código Civil, vigente a la fecha de la operación (26 de enero de 2012).

Por su parte, **la Provincia de Buenos Aires, argumento a su favor que el actor no se encuentra en condiciones de cuestionar el tributo local porque se sometió voluntariamente y sin reservas a su régimen jurídico.** Además, que el gravamen discutido fue regulado por el legislador provincial en ejercicio de facultades tributarias propias y originarias de acuerdo con lo establecido en la Constitución Nacional y en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Finalmente, **adujo que la finalidad de la normativa era promover las actividades que se desarrollan en la Provincia cuando los bienes inmuebles se encontrasen en su territorio, y que se justificaba por razones extra-fiscales vinculadas con cuestiones de política económica y social.** Este último argumento, sin fundamentos sólidos que lo sostengan, a la luz de la actual jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal (ej. Impuestos de Sellos y de sobre los Ingresos Brutos), es lapidario para las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y casi determinante de la suerte del fallo.

En este punto consideramos necesario resaltar que el análisis de las potestades que tienen las jurisdicciones provinciales con respecto a establecer políticas de fomento a las actividades económicas, por medio de la utilización de tributos, requiere un mayor desarrollo por parte de los mismos gobiernos sub-nacionales al momento de plantear los argumentos de defensa en las distintas causas en donde el tema es cuestionado. Estamos asistiendo a una jurisprudencia por medio de la cual las provincias carecerían en forma absoluta de este tipo de instrumentos a los fines de incentivar, por ejemplo, la inversión dentro de su territorio, lo cual no creemos que responda al espíritu de la Constitución (inclusive ante una cabal lectura del inciso 13, del artículo 75). También observamos una aplicación de los principios constitucionales, especialmente en materia de impuestos indirectos, sin atender a los efectos económicos que los mismos generan o con un gran desconocimiento de los mismos.

Volviendo al fallo objeto de análisis, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, citando el fallo **“Barceló, Juan José y otros c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (9/12/2015)”**, declara la inconstitucionalidad de la norma.

Además, a nuestro entender, lo más relevante del fallo es que **la Corte Suprema de Justicia de la Nación se refiere específicamente al planteo efectuado por la demandada en cuanto a que la actora no habría hecho reserva de requerir la repetición de lo pagado, ni manifestado su disconformidad con la alícuota que disponía la normativa local**. Sobre este punto señala que *“es preciso recordar que aun cuando el voluntario sometimiento a un determinado régimen jurídico implica la renuncia al derecho de cuestionarlo con posterioridad, esa regla no es de aplicación al sub lite a poco que se repare que la exigibilidad de la obligación tributaria en cuestión tiene por fuente un acto legislativo y unilateral del Estado provincial, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia, al tratarse de un acto de imposición que implica el desarrollo de la fuerza compulsiva del Estado, siendo un acto de gobierno y de potestad pública”.....”De tal manera, frente a la inconstitucionalidad de la disposición legal que constituyó la causa fuente de la obligación tributaria puesta en cuestión, corresponde admitir la repetición pretendida de la suma de setenta y un mil doscientos cincuenta y tres pesos (\$ 71.253), que resulta de aquello que fue pagado en exceso por aplicación de la alícuota del cuarenta por mil (40 0/00) prevista en*”.

Por lo tanto, se declara procedente la repetición, con más los intereses y costas a la vencida.

▪ **Principales Antecedentes**

La familia de fallos que analizaremos a continuación, más allá de relacionarse en cuanto a la cuestión de fondo directamente con el fallo *“Desarrollo al Costo”*, nos ilustra acerca del entendimiento por parte de la “Corte Suprema de Justicia de la Nación” y la “Procuración General de la Nación” de los principios constitucionales de “igualdad” y “razonabilidad” y de la “clausula comercial”, como límites al ejercicio de las potestades tributarias por parte de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Barceló, Juan José y otros c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (9/12/2015)”.

En esta causa los escribanos aunados en un *litis consorcio* plantearon una acción de inconstitucionalidad sobre la base de que el mayor costo impositivo que debían pagar los contribuyentes que les requieran sus servicios profesionales hace que éstos se hayan abstenido de contratarlos, viéndose privados de ejercer libremente su profesión respecto de los inmuebles ubicados en la jurisdicción territorial de la demandada. De tal forma, el perjuicio que ellos padecen es directo, personal y económicamente relevante, ya que implica, en la práctica, la imposibilidad de continuar realizando escrituras relativas a inmuebles ubicados en el territorio de la Provincia de Buenos Aires. En consecuencia, consideraban que se hallaban legitimados a cuestionar la constitucionalidad de las normas involucradas.

Por su parte, la Provincia había planteado que la cuestión se había tornado abstracta ante la derogación de la norma.

Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalida el reclamo de los litigantes, refiriendo a la causa *“Colegio de Escribanos e la Ciudad de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ordinario (9/12/2015)”*, los más relevante nos parece el Dictamen de la Procuradora, Dr. Laura Monti, en particular el enjundioso análisis de la “Cláusula Comercial” que realiza en el mismo.

En el mencionado Dictamen, de fecha 19 de septiembre de 2013, la Procuradora expresa que:

- a) En primer lugar corresponde desestimar el planteo de la Provincia de Buenos Aires puesto que *“de seguirse una tesis contraria, se estaría consagrando la posibilidad de que los Fiscos locales eludan ser juzgados bajo la vía del artículo 322 del Código de Rito, acudiendo a la argucia de realizar sucesivas modificaciones normativas, privando así de ejercer con eficacia la garantía de la defensa en juicio a quienes se considerasen afectados por ella en sus derechos constitucionales”*.
- b) En cuanto a la configuración del “caso” la Procuradora menciona que *“aun cuando en autos no se ha aportado constancia de una determinación de oficio practicada a los actores, ello no representa un óbice para la procedencia de la acción, toda vez que el planteamiento excede el ámbito estrictamente tributario en el que ellos se verían involucrados en su carácter de responsables del pago del tributo en cuestión, debido a que, además, su impugnación se funda en la alegada violación de sus respectivos derechos de trabajar y ejercer lícitamente su profesión como consecuencia del establecimiento de una indebida barrera aduanera interna dada por la diferencia de alícuotas según que los actos mencionados se celebren dentro o fuera de la Provincia de Buenos Aires”*. En consecuencia, le otorga legitimidad a la parte actora a los fines de entablar la demanda.
- c) Con respecto a la cuestión de fondo (consideramos lo más enriquecedor del Dictamen), la Dra. Monti expresa, en primer lugar, que lo más relevante a tratar es el agravio vinculado con la violación al inciso 13), del artículo 75, de la Constitución Nacional, dirigido a poner en tela de juicio la legitimidad constitucional de la ley impugnada, en cuanto reguló las alícuotas diferenciadas para los actos, contratos e instrumentos referidos a inmuebles ubicados en la Provincia de Buenos Aires cuando se celebren en extraña jurisdicción. Tal como reconoce la demandada, la distinción cuestionada *“encuentra su justificación en razones extra-fiscales de política económica y social”*.

Para la Procuradora, este tipo de normas colisionan frontal e irremediamente con claras y terminantes disposiciones de la Constitución Nacional, circunstancia que por necesidad acarrea su invalidez. Recuerda que, en cuanto a la distribución de competencias, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (artículo 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (artículo 75). Los *“actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por éstas últimas”*.

Continúa su línea argumental mencionando que *“el inciso 13), del artículo 75, del Texto Fundamental, confiere privativamente al Congreso Nacional la competencia de reglar el comercio entre provincias y con Estados extranjeros”*. Este tema se ratifica con lo dispuesto en el artículo 126, que prohíbe a las provincias *“expedir leyes sobre comercio o navegación interior o exterior”*. Además, es la misma la Corte Suprema de Justicia de la Nación quien ha consagrado una jurisprudencia tendiente a interpretar de manera amplia los alcances de la llamada “cláusula comercial”. Es más, ha dicho que *“el Congreso puede legislar sobre los aspectos de las actividades interiores de las provincias susceptibles de menoscabar u obstruir el comercio interprovincial y exterior, o perturbar el bienestar general en el orden nacional, en ejercicio de la facultad que le asiste para arreglar aquéllas y fomentar a éste, en la medida que a tales fines fuese necesario”*.

La potestad otorgada por nuestra Carta Magna al Congreso Nacional, de acuerdo al inciso 13, del artículo 75 de la Constitución Nacional, *“se relaciona estrechamente con las restantes disposiciones de la Ley Fundamental destinadas a impedir los obstáculos a la libre circulación económica (artículo 9º, 10 y 11)”*.

Por último, continúa citando a nuestro Máximo Tribunal cuando expresa que *“la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, ha dicho con razón esta Corte: no habría*

Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente. Pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada. La Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles”...”no ha pretendido la Constitución rehacer la naturaleza y suprimir la característica de cada provincia sino dar a sus instituciones un denominador común”.

Por todo lo expuesto, la Procuradora dictamina que de las disposiciones de la Ley 14.333, surge que la Provincia de Buenos Aires he ejercido facultades que son propias e indelegables de las autoridades nacionales, regulando el comercio interjurisdiccional para beneficiar a los escribanos registrados en su territorio y perjudicar a los foráneos, erigiendo así una suerte de indebida barrera aduanera interna. En consecuencia, considera hacer lugar a la demanda.

Dado lo enriquecedor del Dictamen sobre esta causa, recomendamos su lectura completa todos aquellos que quieran ahondar en un tema de profunda actualidad.

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

Siempre sobre la misma cuestión de fondo, en la presente causa se plantea que con esta norma, se buscó desplazar la realización de los actos notariales hacia escribanos de la Provincia de Buenos Aires. Por su parte, la Provincia, más allá de plantear que la norma se derogó y, por lo tanto, la cuestión devino en abstracta, también cuestionó la legitimación del Colegio para entablar la demanda. Además, destaca que el impuesto en cuestión se justificaría en razones “extrafiscales” vinculadas con cuestiones de política económica y social, y afirma que ninguna objeción merece el hecho de que la provincia adopte como política tributaria una diferencia en las alícuotas de un impuesto en función de la mayor manifestación de riqueza que, a su criterio, exterioriza la formalización de actos mediante escrituras públicas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

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

En cuanto al fondo, y reiterando argumentos que hemos visto en los otros fallos analizados, la Corte plantea que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos impositivos y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional.

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

Agrega, nuestro Tribunal Cintero, que en materia de igualdad, el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen

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

El fallo, nos provee de una guía en cuanto a la aplicación del principio de igualdad y establece, nuevamente, un límite al ejercicio abusivo de las potestades tributarias por parte de los fiscos “subnacionales”. En este punto el mismo se entrelaza con la causa *“Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza (16/12/2014)”*, el cual se analizará a continuación.

CSJN. Impuesto de Sellos. “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza (16/12/2014)”.

Si bien la norma objeto de cuestionamiento no es la misma que en los antecedentes citados anteriormente, los efectos económicos buscados por la Provincia son equivalentes, con lo cual es relevante a los fines de complementar el análisis realizado al citar las causas anteriores.

En este caso la demandante promueve la acción declarativa a fin de que se declare que la alícuota aplicable a los contratos que se registran en la sede social, ubicada en la C.A.B.A., tributen con la alícuota reducida del 0,50 por mil, y no a la del 0,750 por mil, como por medio de la Resolución 50/08 pretendía el organismo fiscal de la provincia de Buenos Aires. También cuestiona los requisitos establecidos por la Ley Provincial 13.613 para gozar de la alícuota reducida. Invoca los principios de igualdad (artículo 16 de la CN), legalidad (artículo 17 de la CN) y la cláusula comercial (inciso 13 del artículo 75 de la CN).

En este punto para entender los hechos hay que hacer un pequeño recorrido de la evolución de la normativa de la provincia de Buenos Aires en la materia. Al comienzo, sólo se exigía que la entidad registradora tuviera su sede social o delegaciones en la provincia, sin más aclaraciones. Con la Ley 13.613 (año 2007) se exigió que para la aplicación de la alícuota reducida los contratos debían registrarse en entidades con sede social o delegaciones en la provincia, en la localidad en que se encuentran los bienes y mercaderías, bajo el fundamento, como quedó exteriorizado en el Informe 112/07 de la Dirección Técnica Tributaria de ARBA, de beneficiar a las entidades locales para que sean estas las que perciban los derechos de registros. Luego se exigió que tuvieran su sede social en la provincia (y se eliminó el término delegaciones).

La Corte al momento de remarcar las potestades tributarias de las provincias, plantea que hay un límite que es el principio de igualdad. En el apartado 15) del fallo agrega que el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales.

Por último, agrega que en materia de igualdad el control de la razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconoce iguales derechos o se les aplican similares cargas, se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen y observar si se excluyen a alguien que debería estar dentro y recibir igual atención jurídica.

En el caso concreto, concluye el Tribunal Címero, el principio de igualdad resulta vulnerado puesto que se fijan alícuotas diferenciales ya sea que los instrumentos se registren en entidades radicadas en la provincia o fuera de la misma, no advirtiéndose que sea razonable el distingo ante entidades que, en definitiva, cumplen la misma función (registrar y recaudar). Una solución contraria llevaría a lesionar seriamente la libertad de elección del sujeto para establecer su sede de negocio.

Como podemos observar de todos los antecedentes analizados, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha puesto un gran énfasis en los principios de igualdad y razonabilidad, más allá de no dejar de lado la cláusula comercial, independientemente del Dictamen de la Procuradora en la causa Barceló.

✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Estremar S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/ Acción de Repetición (12/07/2016)”. Instancia Originaria. Incompetencia.**

La Sociedad promueve la demanda a fin de que el Tribunal ordene la repetición de las sumas que le pagó a la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur desde octubre de 2009 hasta marzo de 2010, más los intereses que correspondan según la normativa aplicable, en concepto de “Tasa Retributiva de Servicios por la Verificación de Procesos Productivos”. Funda su pedido en la sentencia del 29 de abril de 2015, por medio de la cual se hizo lugar a su demanda y se declaró la inconstitucionalidad de la aludida tasa.

Aclara, además, que a pesar de haber iniciado la acción a los efectos de cuestionar la tasa, igualmente la abonó por los períodos involucrados a fin de poder continuar con su actividad económica pero que, una vez que el tributo fue declarado inconstitucional, entiende que dichos pagos fueron realizados sin causa.

También, solicita que se declare la inconstitucionalidad del gravamen local establecido en el artículo 3 de la Ley 791 (y su modificatoria 854), ambas normas provinciales, al considerar que la gabela allí prevista no constituye una tasa sino que, en realidad, es un derecho de exportación que contradice el sistema federal consagrado en la Constitución Nacional. En consecuencia, pide también la repetición de los montos pagados conforme a lo exigido por esa norma, durante el período comprendido entre abril de 2010 y febrero de 2015, más los intereses que correspondan hasta su efectivo pago. Todo ello por considerar que la pretensión provincial resulta inconstitucional.

Ante la solicitud de la Sociedad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en primer lugar recuerda que *“el cobro de impuestos no constituye una causa civil, pues se trata de una carga impuesta a personas o cosas con un fin de interés público, y su percepción, un acto administrativo de manera que solo podrá discutirse en esa instancia la validez de un tributo cuando es atacado como exclusivamente contrario a la Constitución Nacional. En consecuencia, el respeto de las autonomías provinciales exige que se reserve a los jueces locales el conocimiento y decisión de las causas en que se pretende obtener la repetición de impuestos provinciales, puesto que versan sobre aspectos propios del derecho público local del Estatuto Fundamental”*.

Agrega que si bien la declaración de inconstitucionalidad produce efectos solo para el caso resuelto, la eficacia del pronunciamiento dictado, en el que se declaró la invalidez constitucional del artículo 3 de la ley local 854, debe considerársela extendida a los períodos del gravamen local que se denuncian como pagados durante la sustanciación del proceso antecedente. **Esto último trae aparejada declaración de incompetencia de la Corte para entender en el caso, ya que los actuales fundamentos de la pretensión no resultan suficientes para justificar su radicación en la instancia originaria prevista en el artículo 117 de la Constitución Nacional, dado que no subsiste en el sub lite un planteo que suponga un agravio directo**



CFR

Consultores

a la Constitución Nacional, ni la necesidad de dilucidar si la potestad tributaria ejercida interfirió en un ámbito que es propio de la Nación, porque ello ya ha sido examinado en el pronunciamiento de referencia.

Por lo tanto, la Corte, resuelve que la presente causa no corresponde a su competencia originaria. Es importante destacar, que en su Dictamen del 26 de abril de 2016, la Procuradora, Dra. Laura Monti, se expidió en sentido inverso, planteando la analogía de esta causa a, entre otras, *“Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, s/acción declarativa de inconstitucionalidad”* y la propia causa *“Estremar S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”*.

Sobre el fondo de la cuestión, es pertinente recordar los fallos *“Empresa Pesquera de la Patagonia y la Antártida S.A. c/Tierra del Fuego s / Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/04/2015)”* y *“Glaciar Pesquera S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas Malvinas s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/03/2016)”*, ambos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Ambas causas, donde se abordó el fondo de la cuestión son fundamentales a los fines de volver de definir de forma cabal el concepto de “tasa”, tan vapuleado especialmente a nivel municipal en la última década.

De los antecedentes mencionados se desprende que:

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



CFR

Consultores

necesarias para exigir el pago del mismo. Además, se afecta el principio de igualdad al establecer alícuotas diferenciales de acuerdo al destino de los productos.

Finalmente, en ambas causas, nuestro Máximo Tribunal resuelve que es ilegítimo el cobro de la Tasa de Verificación de Procesos Productivos en razón del modo de cálculo de la base imponible.

✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “Frutos de Cuyo S.A. c/ D.G.I. s/ Recurso Directo de Organismo Externo (5/04/2016)”. Omisión de Impuestos. Ajuste por Inflación. Error Excusable.**

En cuanto a los hechos, la Sociedad presentó la declaración jurada del año 2002 aplicando el “ajuste por inflación impositivo”. Además, inició una acción de amparo a efectos de solicitar la declaración de inconstitucionalidad del artículo 39 de la Ley 24.073, del artículo 4º de la Ley 25.561 y 5 del Decreto 241/02 y de toda otra norma que hiciera inaplicable el mecanismo del ajuste por inflación previsto en el Título IV y artículo 19, 83 y 84 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, ante el Juzgado Federal Nº 2 de San Juan, el que con fecha 22/4/2003 hizo lugar a la medida cautelar de no innovar, y finalmente el 14/10/2004 hizo lugar a la acción de amparo. Por su parte, la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, con fecha 24/04/2006, revocó lo decidido por el Juez Federal de San Juan, decisión que se encuentra firme puesto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en función de la jurisprudencia del caso “**Santiago Dugan Trocello**”, rechazó el recurso extraordinario el 13/9/2011 (ocho años después de interpuesta la acción de amparo).

En este punto, es importante señalar que nuestro Máximo Tribunal sostuvo que “...*al no haberse producido en estos autos el peritaje contable, no hay suficientes elementos de prueba como para determinar si la aplicación de las referidas normas configura, en la concreta situación de la actora, un supuesto de confiscatoriedad, como el que el Tribunal tuvo por demostrado en el citado precedente ‘Candy’ sobre la base, precisamente, del peritaje contable que obraba en tales actuaciones’.....”ello es así pues las rigurosas exigencias con que el Tribunal ha rodeado la configuración de ese agravio constitucional, no conciben con que pueda ser admitido tendiendo como único medio de prueba la documentación confeccionada y presentada en forma unilateral por la accionante, aunque ésta incluya un informe o certificación de contador público*”.

La aplicación del ajuste por inflación en el período 2002 arrojó un quebranto que la apelante imputó a la declaración jurada del año 2003, respecto de la cual se aplicó la multa objeto de las presentes actuaciones, por medio de la Resolución Nº 175/2001 (DV RSJU), dictada por el Jefe de la Dirección Regional San Juan, de la AFIP.

Oportunamente el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A”, revocó la multa por omisión. Para así decidir, indicó, en primer lugar que el tipo contenido en el artículo 45, de la Ley Nº 11.683, era de carácter penal y requería la existencia de culpa, la cual se presumía, correspondiendo al contribuyente alegar y probar las circunstancias exculpatorias si pretendía ser eximido de la sanción. **Afirmó, haciendo docencia sobre el tema, que para la configuración de la infracción se requería la concurrencia de dos elementos: a) por una parte, la omisión en el pago de impuestos; y b) por otro lado, el medio comisivo, que podía ser la falta de presentación de las declaraciones juradas o su presentación en forma inexacta, siempre y cuando el juez administrativo descartara la existencia de declaración engañosa y en la medida en que no existiera error excusable.**

Yendo al fondo de la cuestión el Tribunal sostuvo que “...*de la prueba documental aportada por la recurrente surge que la actora pudo interpretar en relación a las normas en juego, a la situación fáctica de contar con una medida cautelar de no innovar consentida por el Fisco, favorable a su postura, al tiempo de presentar la declaración jurada del período fiscal 2002, que el mismo criterio de aplicar el ajuste por inflación resultaba viable para la presentación de la declaración*”.

jurada del año 2003 en el impuesto a las ganancias. En ese sentido, debe considerarse que si bien lo resuelto en primera instancia fue revocado tanto por la Alzada, como por la Corte Suprema esa decisión no se encontraba firme al tiempo de presentar la declaración jurada controvertida que diera origen a la multa aplicada en autos". En consecuencia concluyó que resultaba aplicable el error excusable como causal eximente de la culpabilidad de la parte actora, de modo que correspondía revocar la multa aplicada.

Por su parte, el Fisco Nacional recurrió la resolución del Tribunal Fiscal que revocó la multa, por considerar la misma arbitraria por cuanto a que no se había verificado el supuesto de error excusable. Plantea que un comerciante que opera por medio de una Sociedad Anónima (estructura compleja) no puede excusarse por un lado en **la medida cautelar que solo abarca el período fiscal 2002** y, por el otro, en el hecho de que durante el procedimiento de determinación de oficio se haya requerido opinión de las distintas áreas asesoras del Organismo. Además, afirmó que no existió oscuridad en las normas aplicables al caso, ni en su interpretación.

A su favor, la Sociedad, al momento de contestar los agravios reiteró la existencia de una medida cautela a su favor al momento de la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del año 2003, por lo tanto, no era reprochable el cómputo de los quebrantos provenientes del año 2002.

La Cámara, en primer lugar analiza en detalle el derrotero de la "acción de amparo" y resalta el hecho de que oportunamente la medida sólo comprendía el período fiscal 2002, tal cual señala el Fisco. Luego, analizando el artículo 45 de la Ley 11.683, expresa que en el presente caso *"no se advierte la configuración de un error excusable, esto es, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita a la contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada"*. En efecto, agrega, *"el pago defectuoso del Impuesto a las Ganancias fue consecuencia de la medida cautelar dictada por el Juez Federal de San Juan, tutela de carácter esencialmente provisional que crea un estado susceptible de revisión y modificación en cualquier etapa del juicio al variar los presupuestos determinantes de la traba o al aportarse nuevos elementos de juicios que señalen la improcedencia del mantenimiento de la medida"*. **El carácter provisional de dicha tutela no podía ser desconocido por la actora, quien la obtuvo bajo su responsabilidad, lo que implica hacerse cargo de las consecuencias derivadas de la eventual revocación, o de la desestimación del planteo de fondo.**

Asimismo, agrega, *"cabe advertir que el sumario impositivo se refiere a la declaración inexacta presentada por la contribuyente respecto del período fiscal 2003, lo cual no guarda vinculación con la acción de amparo, ya que en ésta no solicitó la compensación en el siguiente ejercicio fiscal de los quebrantos originados por la aplicación del ajuste por inflación en el ejercicio 2002"....." Aun si en la acción de amparo se hubiese confirmado la aplicación del ajuste por inflación en el ejercicio 2002 y, como alega la contribuyente, de la declaración surgiera un quebranto, éste no podría ser compensado en el período fiscal 2003"*.

En consecuencia, se hace lugar al recurso interpuesto por el Fisco y se revoca la sentencia del Tribunal.

A nuestro entender la sentencia se contrapone a la jurisprudencia de la causa **"Cepas Argentinas S.A. (24/07/2008)"**, de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala II, más allá de diferir, en cuanto a los hechos, sólo en el tema del cómputo del quebranto en el ejercicio posterior a aquel sobre el cual se había obtenido la sentencia favorable de la "acción de amparo" (*tema el cual consideramos menor a la hora de analizar la procedencia o no del error excusable, puesto que es parte de la técnica del impuesto el traslado del quebranto, con lo cual, a nuestro entender, la Sociedad obró conforme a derecho*).

En la causa mencionada en el párrafo anterior, la cual consideramos ejemplar en materia de error excusable, la Cámara sostiene que:

- *“La medida cautelar implica la acreditación del extremo de la verosimilitud del derecho, lo que permite sostener, a priori, la existente de error excusable en el actuar de la Sociedad”.*
- *“La Corte ha consagrado el criterio de 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 objetiva y subjetivamente”.*
- *“El error excusable debe ser probado por el imputado y, además, invocado en forma específica y no genérica”.*
- *“La empresa dedujo el ajuste por inflación toda vez que en su razonamiento, abalado por la medida cautelar obtenida, le correspondía aplicar el ajuste por inflación”.*
- *“La conducta de la actora resulta justificada, en la inteligencia de que la difícil interpretación de las normas aplicables o la mala redacción de sus disposiciones, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios, actúan como exculpación por error”.*

Por supuesto, en este antecedente la Cámara fallo en favor del contribuyente. Nada vemos diferente con el fallo objeto de estudio, con lo cual no compartimos la solución a la que arriba la Sala V, dadas las cuestiones de hecho expuestas en la misma sentencia.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas.** En el boletín oficial del día 1/08/2016 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.

- ✓ **Devolución de Percepciones por Operaciones en Moneda Extranjera.** La AFIP informa que las percepciones del impuesto a las ganancias correspondientes al período fiscal 2015 serán devueltas de manera automática en el mes de agosto de 2016: Montos de las percepciones: Hasta \$ 6.000: en 1 pago; Superior a \$ 6.000: en cuotas de \$ 6.000, la primera en agosto de 2016

Serán beneficiados con la devolución de percepciones los siguientes sujetos: **a)** no inscriptos en ganancias ni en bienes personales; **b)** Inscriptos únicamente en bienes personales (sin deuda) **c)** Monotributistas no inscriptos en bienes personales (sin deuda) y **d)** empleados en relación de dependencia sin retenciones en ganancias -cuarta categoría.

Aquellos sujetos con deudas o inconsistencias, previamente, deben cancelar las deudas y/o regularizar las inconsistencias, para después acreditarse lo percibido. La comunicación por parte de la AFIP del estado del trámite se efectuará a través del Domicilio Fiscal Electrónico. Para dar inicio al trámite será necesario:

- ✓ **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.