

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 23

Agosto 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, ha sido signado por implementación de la “Ley de Sinceramiento Fiscal”. En el presente informe se detallan las tres normas emitidas por la AFIP, las cuales siguen reglamentando la aplicación del régimen. Les recordamos las que las primeras fechas claves son 30/09/2016, para la adquisición de algunos bonos a tres años, y 31/10/2016 para la exteriorización de moneda en efectivo (trámite que hay que comenzar con anterioridad) y la ratificación de datos prevista en el artículo 85 de la Ley.

Es de destacar, el silencio del Fisco (agosto) sobre la reglamentación de la “Ley de Fomento a las PYMES”. Igualmente debería ser el Ministerio de la Producción quien impulse la normativa.

Por último, con respecto a las normas provinciales, seguimos advirtiéndole que las mismas sólo están dirigidas a incrementar la presión fiscal por medio de los regímenes de recaudación. En el presente hay tres resoluciones relacionadas con regímenes de recaudación bancaria y una que incrementa las percepciones aduaneras. Sobre el tema de regímenes de recaudación, se continúa en una especie de espiral ascendente que parece no tener fin, teniendo las siguientes consecuencias: **a)** los mismos representan un incremento encubierto del propio Impuesto sobre los Ingresos Brutos (sin fundamento en una ley) en cabeza de un sujeto distinto de quien, según el Código Fiscal, debería ser el verdadero sujeto pasivo del tributo, **b)** por la aplicación de regímenes de riesgo fiscal se está aplicando de sanciones impropias con la consecuente vulneración del debido proceso adjetivo y **c)** estamos en presencia de empréstitos forzosos por parte de los estados sub-nacionales al generalizarse los saldos a favor, sin fundamento en una ley.

- 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. “Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad (4/08/2016)”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.**

**Tribunal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires. Sala III. “La Papelera del Plata S.A. (17/12/2015)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Coeficiente de Gastos. Envases.**

- 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. Resolución Conjunta Secretaría de Hacienda y Secretaría de Finanzas 3 – E /2016 (BO 7/08/2016).** Se dispone la emisión de los bonos en dólares estadounidenses que pueden ser suscriptos por los sujetos que adhieran al blanqueo (artículo 42, inc. a), L. 27.260, según el siguiente detalle: **a) “Bonos de la República Argentina en Dólares Estadounidenses 0% Vto. 2019”** (BONAR 0% 2019), por un valor nominal de tres mil millones de dólares estadounidenses; **b) “Bonos de la República Argentina en Dólares Estadounidenses 1% Vto. 2023”** (BONAR 1% 2023), por un valor nominal de cinco mil millones de dólares estadounidenses. Señalamos que, con respecto a este bono, se prevé tomar todas las ofertas que ingresen en la fecha en que se alcance el monto emitido, y **se procederá a realizar la ampliación del monto de emisión hasta el monto efectivamente adjudicado.** Los presentes bonos gozan de todas las exenciones impositivas dispuestas por las leyes y reglamentaciones en la materia.
  
- ✓ **AFIP. Ley de Sinceramiento Fiscal. Clave Fiscal. R.G. (AFIP) 3933 (BO 23/08/2016).** Recordamos que para adherir al blanqueo y/o a la moratoria el contribuyente debe tener clave fiscal nivel 3. Por medio de la presente resolución se establece que para solicitar la misma se podrá solicitar un turno web, para ser atendido en cualquiera de las dependencias de la AFIP, no resultando exigible en esta instancia (excepto para corredores públicos inmobiliarios matriculados) la registración de los datos biométricos. El presente procedimiento también será de aplicación para el cónyuge, pariente, tercero o respectivo apoderado del contribuyente, cuando deban prestar conformidad para el blanqueo de bienes a nombre del verdadero titular de los mismos.
  
- ✓ **AFIP. Ley de Sinceramiento Fiscal. Clave Fiscal. R.G. (AFIP) 3934 (BO 24/08/2016).** Se establece, con relación al Blanqueo, que en el caso de personas humanas o sucesiones indivisas, **cuando por la naturaleza del bien o las particularidades del mercado no sea posible contar con la valuación de los bienes a la fecha de preexistencia, deberá aplicarse la valuación de la fecha inmediata posterior, cuando exista una constancia con información a una fecha que no supere el 31/7/2016.** Además, **se aclara que los títulos públicos y los fondos comunes de inversión que posibilitan mediante su tenencia no abonar el impuesto especial (artículo 42, incisos. a) y b), Ley 27.260) solo pueden ser adquiridos con los fondos del país o del exterior que se exteriorizan, y se establece la posibilidad de adquirirlos a través de los fondos que se obtengan por la venta de los bienes que se exteriorizan con fecha posterior a la de preexistencia.** En este último caso, se establece la forma de documentar la trazabilidad de la operación. Se elimina el requisito para las entidades receptoras de bienes del exterior de informar en el estado o resumen electrónico los saldos de las cuentas a la fecha de preexistencia de los bienes.
  
- ✓ **AFIP. Ley de Sinceramiento Fiscal. Moratoria. R.G. (AFIP) 3935 (BO 5/09/2016).** Se aclara que: a) pueden incluirse en la moratoria las declaraciones juradas determinativas originales de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales que presenten las personas humanas o sucesiones indivisas por períodos fiscales vencidos al 31/5/2016, mediante las que se declaren bienes o tenencias exteriorizados en períodos anteriores o cuya adquisición se hubiere realizado con tenencias o bienes oportunamente declarados ante la AFIP (*esta es una norma, la cual admite deferentes interpretaciones, requiere de forma urgente una aclaración adicional por parte del fisco a los fines de evitar equívocos por parte de los contribuyentes a los cuales se dirige la misma*); b) en los casos de deudas en ejecución judicial que hayan quedado condonadas por tratarse de intereses resarcitorios y/o punitivos de capitales cancelados con anterioridad al 22/7/2016, la AFIP solicitará al Juez el archivo de las actuaciones, no obstante,

se establecen precisiones con respecto a la exigibilidad de los honorarios de los representantes del Fisco; c) en el caso de sujetos concursados, una vez constatado que los mismos no se encuentran entre los sujetos excluidos, el representante del Fisco expresará en autos que no opone reparo y que se presta conformidad a la adhesión al régimen; d) se elimina la renuncia, por parte de los sujetos que adhieran a la moratoria, a reclamar con fines impositivos la aplicación de procedimientos de actualización; e) los contribuyentes que hayan cancelado sus obligaciones con anterioridad al 22/7/2016 y les resulte aplicable la dispensa en materia penal deberán presentar una multinota manifestando dicha situación.

- ✓ **AFIP. Planes de Facilidades de Pago. R.G. (AFIP) 3926 (BO 11/08/2016).** Se habilita una nueva funcionalidad en el sistema informático "MIS FACILIDADES" mediante la cual se podrán rehabilitar las cuotas impagas de planes de facilidades de pago y abonarlas mediante la generación de un VEP a través de transferencia electrónica de fondos. El citado procedimiento también resultará aplicable para el caso de cuotas impagas originadas en una solicitud de cancelación anticipada total. La presente funcionalidad se podrá utilizar una vez que la entidad bancaria acredite la falta de pago de la/s cuota/s luego del segundo intento de débito, excepto para los planes ingresados conforme a las disposiciones de la R.G. (AFIP) 3.756, para los cuales la rehabilitación se encontrará disponible sin esperar el resultado del débito. Las disposiciones precedentemente resultan de aplicación a partir del 19/8/2016.
- ✓ **AFIP. Anticipo de Bienes Personales. R.G. (AFIP) 3923 (BO 08/08/2016).** Se prorroga al 25/8/2016 el vencimiento del segundo anticipo del impuesto sobre los bienes personales. Además, se establece que aquellos contribuyentes que, a causa de las modificaciones introducidas con relación al mínimo del impuesto como así también de sus alícuotas (Ley 27.260), consideren que los anticipos a ingresar por el período fiscal 2016 exceden la obligación de dicho período podrán aplicar el régimen opcional de reducción de anticipos e ingresarlos en forma correcta en la fecha mencionada precedentemente.
- ✓ **AFIP. IVA. Retenciones. R.G. (AFIP) 3925 (BO 08/08/2016).** Se extiende hasta el 31/12/2016 la alícuota del 1% para retener el Impuesto al Valor Agregado en las operaciones de comercialización de leche fluida sin procesar de ganado bovino (R.G. (AFIP) 1428), para operaciones realizadas con responsables inscriptos en el IVA que no presenten incumplimientos y/o irregularidades con motivo de la consulta que se realice al "Archivo de Información sobre Proveedores". En aquellos casos en que se hubiera retenido la alícuota del 6% durante el mes de agosto de 2016 deberán reintegrarse los importes retenidos en exceso.
- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Cuarta Categoría. Retenciones. Circular (AFIP) 4/2016 (BO 18/02/2016).** Receptando lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "*Negri, Fernando Horacio c/AFIP-DGI (15/07/2014)*", aclara que el pago realizado en concepto de "Gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo" (artículo 241, Ley de Contrato de Trabajo) no se encuentra alcanzado por el Impuesto a las Ganancias, quedando excluido del régimen de retención dispuesto por la R.G. (AFIP) 2437.

### III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. SIRCAR. Sujetos Obligados. R.G. (CA) 15/2016 (BO 19/08/2016).** Se establece una nómina de contribuyentes que se encuentran obligados a utilizar el SIRCAR para las operaciones efectuadas desde el 1/9/2016. 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.

- ✓ **CABA. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Declaración Anual. R. (DGR) 2294/2016 (BO 4/08/2016).** Se fija, según la terminación de la CUIT, la fecha de vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas anuales.
- ✓ **CABA. Domicilio Fiscal Electrónico. R. (AGIP) 405/2016 (BO 29/08/2016).** Se implementa, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el domicilio fiscal electrónico, el que será de carácter obligatorio para los contribuyentes y/o responsables de cualquier categoría dentro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y para los agentes de recaudación. El citado domicilio fiscal electrónico producirá, en el ámbito administrativo y judicial, los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y plenamente eficaces todas las notificaciones, los emplazamientos y las comunicaciones que allí se practiquen. Asimismo, los actos administrativos comunicados en el referido domicilio se considerarán notificados en los siguientes momentos, el que ocurra primero: a) el día hábil en el que el contribuyente y/o responsable proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación, o el día hábil administrativo siguiente si aquel fuera inhábil; o b) los días martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que las notificaciones o comunicaciones se encontraran disponibles, o el día hábil administrativo siguiente si alguno de ellos fuere inhábil. **La aplicación correspondiente para registrar el domicilio electrónico se encontrará disponible a partir del 1/9/2016, y deberá completarse hasta el 30/9/2016 para considerarse efectuada en término la registración, produciendo efectos a partir del 1/10/2016.** Es decir, se sigue el modelo de Provincia de Buenos Aires.

**A esta altura nos preguntamos:** ¿Dada la aplicación masiva de los domicilios fiscales electrónicos en las provincias, no se deberían unificar en uno sólo todos bajo la plataforma de AFIP? ¿La Comisión Arbitral no debería analizar e intervenir sobre el tema? ¿Es posible que un contribuyente administre 24 domicilios fiscales (situación posible en el mediano plazo)? Realmente es complejo entender como se está llevando adelante la administración tributaria a nivel sub-nacional.

- ✓ **Córdoba. Domicilio Fiscal. Decreto 997/2016 (BO 18/08/2016).** Se establece que, cuando la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba tome conocimiento de la existencia de un domicilio o residencia distinta al domicilio fiscal informado por el contribuyente, podrá declararlo como domicilio fiscal alternativo, el que, salvo prueba en contrario de su veracidad, producirá en el ámbito administrativo o judicial los efectos del domicilio fiscal constituido, previa notificación al contribuyente del alcance de tal domicilio alternativo y consentimiento presentado mediante la suscripción de la correspondiente declaración jurada.
- ✓ **La Pampa. Riesgo Fiscal. Sanciones Impropias. R.G. (DGR) 27/2016 (FN 1/08/2016).** Se establece que, de acuerdo al riesgo fiscal que los contribuyentes posean por el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se fijaran restricciones en las habilitaciones otorgadas en el uso de la clave de acceso a impuestos provinciales. También, se dispone que los cambios en las habilitaciones citadas serán comunicados al contribuyente y/o responsable mediante su domicilio fiscal electrónico y, en caso de no haber fijado el mismo, a la dirección de correo electrónico informada al solicitar la referida clave de acceso.
- ✓ **Formosa. Domicilio Fiscal Electrónico. R.G. (DGR) 18/2016 (FN 26/07/2016).** Se restablece, a partir del 1/9/2016, el procedimiento para la constitución, dentro del ámbito administrativo de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Formosa, del domicilio fiscal electrónico como

un medio válido y eficaz para practicar digitalmente notificaciones, emplazamientos y comunicaciones de determinados actos que se generan en la relación Fisco-contribuyente y terceros responsables. Al respecto, estarán obligados a la constitución del mismo los siguientes sujetos: **a) contribuyentes y responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del régimen de Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción de Formosa;** **b) contribuyentes y responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del régimen general que hayan exteriorizado, en el período fiscal inmediato anterior al que se trate, ingresos brutos totales (gravados y exentos) iguales o superiores a \$ 10.000.000;** **c) agentes de retención, percepción y/o recaudación designados por la citada Dirección.** El referido domicilio se instrumentará mediante una funcionalidad específica de la aplicación informática denominada “buzón fiscal electrónico”, que operará a través del sitio web de la Dirección ([www.dgrformosa.gob.ar](http://www.dgrformosa.gob.ar)).

- ✓ **San Juan. Régimen de Promoción a la Industria Vitivinícola. R. (DGR) 1424/2016 (BO 11/08/2016).** Se establece el procedimiento a cumplir a los fines de efectivizar las compensaciones y/o transferencias de crédito fiscal otorgadas en el marco del régimen de fraccionamiento en origen y la comercialización de vinos en origen establecido por la Ley 1401. El Ministerio de la Producción provincial comunicará a la Dirección General de Rentas las resoluciones que ratifiquen los certificados de crédito fiscal mencionados a los fines de la aplicación de los créditos en los correspondientes trámites de compensación y/o transferencia.
- ✓ **Entre Ríos. SIRCREB. Modificación de Alícuotas. R. (AT) 294/2016.** Se adecúan las alícuotas aplicables al régimen de recaudación y control de acreditaciones bancarias (SIRCREB) para los contribuyentes locales o directos del impuesto sobre los ingresos brutos. Las alícuotas establecidas serán de aplicación con relación a los importes que se acrediten en cuentas a partir del 1/10/2016.
- ✓ **San Luis. Régimen de Recaudación sobre Acreditaciones Bancarias. R.G. (DPIP) 25/2016 (BO 22/08/2016).** En línea con el incremento constante de la presión tributaria por parte de los fiscos provinciales a nivel, por medio de la aplicación de regímenes de recaudación, se introducen modificaciones al régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre acreditaciones bancarias, reglamentado por la R.G. (DPIP) 23/2009, entre las cuales se destacan: *a)* se establece que revestirán alto riesgo fiscal los contribuyentes que incorporen, en sus declaraciones juradas como agentes de retención, percepción y/o recaudación del impuesto, datos erróneos respecto de los sujetos retenidos y/o percibidos, o bien, apliquen alícuotas diferentes a las establecidas en la normativa vigente (por supuesto incurrir en esta ; *b)* se incorporan ciertos supuestos en los cuales serán de aplicación alícuotas diferenciales; *c)* se modifican los requisitos y procedimientos a los fines de solicitar la exclusión o la reducción de la alícuota aplicable en el régimen.
- ✓ **Chaco. SIRCREB. R.G. (ATP) 1882/2016.** Se adecúa, a partir del 1/9/2016, las alícuotas aplicables al régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre acreditaciones bancarias (SIRCREB), para aquellos contribuyentes de la Provincia del Chaco incluidos en las normas del Convenio Multilateral.
- ✓ **Salta. Régimen de Percepción en Aduana. R.G. (DGR) 17/2016.** Siguiendo el camino trazado por Tucumán (previamente reglamentado por la Comisión Arbitral), se incrementa, a partir del 1/10/2016, al 3,1% la alícuota aplicable sobre el valor de las mercaderías, a los efectos de liquidar la percepción del impuesto a las actividades económicas sobre las importaciones definitivas.

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

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ Inconstitucionalidad (4/08/2016)". Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.**

##### i. Reflexiones Preliminares

Ante tasas de inflación anual que actualmente superan el 40% se hace obligatorio que en las empresas, tanto los asesores externos, como quienes gestionan *in-house* las áreas de impuestos respectivas, realicen un minucioso análisis de cuál es el efecto económico de la falta de aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositivo previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En el contexto actual, el daño patrimonial que provoca pagar el Impuesto a las Ganancias sobre rentas ficticias o nominales es palmario y fácil de estimar por cualquier Contador con algún conocimiento en materia tributaria, por lo tanto, realizar el test de "confiscatoriedad" es simple.

Cabe destacar que, **la anómala situación actual**, que parece haberse convertido en una política de estado, puesto que han pasado gobiernos de distinto signo político y se sigue obligando a tributar sobre rentas ficticias, **si bien perjudica a muchos sujetos, también beneficia a otros**, por ejemplo: aquellos que mantienen elevados niveles de endeudamiento, quienes no reinvierten utilidades en sus procesos productivos, etc. Entendemos que esta disparidad de consecuencias con relación a la no aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, es lo que provoca que las

distintas cámaras empresariales sólo efectúen débiles reclamos sobre el tema.

Igualmente, para nosotros, la no aplicación del ajuste por inflación impositivo constituye un verdadero despropósito desde el punto de vista de una política tributaria racional, más cuando estamos frente a un tributo que se denomina "Impuesto a las Ganancias".

**Más allá de la "confiscatoriedad" que desde el punto de vista constitucional se provoca como consecuencia de no deducir este concepto, lo más pernicioso para la economía del país es que se están estimulando conductas en los contribuyentes, que desincentivan la ejecución de inversiones productivas, más allá de ensayarse alguna atenuación con la Ley de Fomento a las PYMES (27.264).**

**El Estado Nacional ha realizado un verdadero *trade-off* entre una mayor recaudación ficticia en el corto plazo versus una menor recaudación genuina en el largo plazo.**

Por lo tanto, cada antecedente que emana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, nos parece relevante y nos provee de la excusa ideal para volver a analizar el tema.

##### ii. Análisis del Fallo

En el fallo de marras la Cámara Federal de Apelaciones de la Ciudad de Mar del Plata, al confirmar lo decidido por el juez de grado, ordenó aplicar el mecanismo de ajuste por inflación en la determinación del Impuesto a las Ganancias de "Fava Hnos. S.A." correspondiente a los ejercicios fiscales 2002 y 2003. Tras reseñar la doctrina del precedente "Candy", el tribunal de

alzada sostuvo que se configuraba un supuesto de “**confiscatoriedad**” pues de la prueba pericial contable obrante surgía que, con respecto al período fiscal 2002, “...*el resultado impositivo obtenido por la empresa de acuerdo a las normas impositivas vigentes según exige el organismo fiscal asciende a la suma de \$ 76.305,11*”, mientras que teniendo en cuenta el ajuste por inflación “...*arroja un quebranto de \$ 1.613.132,56*...”. Por lo tanto, “*el impuesto determinado del período es nulo*”.

En lo referente al período fiscal 2003, el *a quo* destacó que del mencionado dictamen surgía que el resultado impositivo de la empresa, sin aplicar el ajuste por inflación ascendía a \$ 1.380.022,79 mientras que aplicando dicho ajuste resultaba una suma de \$ 272.219,63 contra la cual, correspondía computar el quebranto del ejercicio fiscal anterior, arrojando en la liquidación un saldo final negativo de \$ 1.340.912,93, por lo que el impuesto determinado para ese período también sería nulo.

**Sobre esa base, la Cámara, entendió que no aplicar el ajuste por inflación en los períodos discutidos implicaría desconocer los principios constitucionales de “legalidad”, “capacidad contributiva” y “no confiscatoriedad”, pues se gravarían ganancias inexistentes.**

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, expresa que con respecto al año 2002 “*las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa “Candy S.A.” (Fallos: 332:1571), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse....*”.

Sin embargo, nuestro máximo tribunal, al analizar el ejercicio siguiente, sentencia que en lo concerniente al quebranto que surgiría de aplicar el referido mecanismo al período fiscal 2002, y que se pretende utilizar en el período fiscal 2003, corresponde aplicar la doctrina de la causa “*Estancias Argentinas El Hornero S.A.*”, por medio de la cual se resolvió que los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente “Candy”, por la sencilla razón de que en tal supuesto “*no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados*”.

Es decir, nuestro Tribunal Címero, desconociendo la técnica del Impuesto a las Ganancias y consistentemente con su doctrina, vuelve a denegar la posibilidad de aplicar el ajuste por inflación impositivo, ante la existencia de un “quebranto”. Por lo tanto, sentencia (con respecto al año 2003) que “***corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto admite que la parte actora pueda computar en el período fiscal 2003 quebrantos originados en la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en el período fiscal 2002***”. En consecuencia, se le exige a la Cámara de Apelaciones que dicte un nuevo fallo con relación a este período fiscal en el cual no se compute el quebranto proveniente del ejercicio anterior. Más allá de la revocación parcial del fallo del *a quo*, entendemos que dada la diferencia entre los \$ 1.380.022,79 (s/ ajuste por inflación) y \$ 272.219,63 (c/ajuste por inflación) será de aplicación la jurisprudencia del fallo “Candy”. Cabe destacar que de la lectura del fallo no surgen los porcentajes de absorción de la renta.

Si bien el caso objeto de estudio plantea un ejemplo extremo, puesto que se pasa de un impuesto a pagar, sin deducir el ajuste por inflación, a un quebranto impositivo como consecuencia de la aplicación del mecanismo legal cuestionado por el Fisco (situación común en el año 2002), entendemos que esto puede replicarse en la actualidad, ante la reducción de la rentabilidad en términos constantes que están sufriendo las empresas y la aplicación de un tributo sobre rentas ficticias.

### iii. Jurisprudencia Reciente

Complementando el análisis del fallo “Fava” revisaremos algunos de los antecedentes a los cuales hemos tenido acceso en el último año a los fines de poder identificar cual es la jurisprudencia actual de Cámara y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de ajuste por inflación impositivo. A saber:

**Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Embotelladora del Atlántico SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (1/03/2016)”**. 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 presente caso 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 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)”**. 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. La Jueza de Primera Instancia, como mencionamos, denegó la medida cautelar solicitada. La Sociedad 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”.

La Cámara, en primer lugar, nos recuerda 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*”. Luego, a los fines de convalidar la sentencia de primera instancia, plantea 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. Posteriormente, el tribunal de alzada 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.



**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.

**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.**

#### iv. Conclusiones de los Fallos Analizados

- a) Dados los niveles de inflación existente y la baja en la rentabilidad en términos constantes, es relevante que las empresas analicen el impacto económico de no aplicar el mecanismo del ajuste por inflación impositivo previsto en la propia Ley de Impuesto a las Ganancias, para determinar cuál es el impacto real que el mencionado tributo tiene sobre su patrimonio.
- b) Es importante resaltar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a nuestro entender de forma incorrecta, no modifica la jurisprudencia del fallo **“Estancias Argentinas El Hornero S.A.”** (es más, lo ha ratificado en **“Consolidar ART”** y **“Fava Hnos. S.A.”**) en relación al tratamiento a otorgarle a los quebrantos. Entendemos que esto debe corregirse, aunque implique una modificación de lo doctrina del fallo **“Candy”**, puesto que de lo contrario se desconoce el verdadero criterio del Impuesto a las Ganancias, especialmente al momento de efectuar el traslado de los quebrantos, como los sucedido en la causa analizada en detalle en el presente Informe.
- c) Tal cual lo mencionado en el fallo **“Central Piedra Buena”** la doctrina del fallo **“Candy”** no implica que el tributo se vuelva confiscatorio sólo cuando se alcanzan los ratios del 62% sobre la Utilidad impositiva o 55% sobre la Utilidad Contable. Es más, bajo nuestro entendimiento, más allá de la posición dogmática del Fisco, cuando el tributo tiene un efecto económico que excede el 35% (tasa corporativa), el mismo se vulnera los principios de **“legalidad”**, **“capacidad contributiva”** y **“confiscatoriedad”**.

- d) Por supuesto, los ratios deben ser realizados con profesionales que conozcan de la materia tributaria y sobre registros contables llevados en legal forma para evitar los cuestionamientos “Augusta Megara S.A.”.
  - e) Por último, con relación a la obtención de medidas cautelares, más allá de que a nuestro entender es fácil acreditar el peligro en la demora y la verosimilitud del derecho invocado, sigue siendo dispar la suerte que los contribuyentes pueden correr en la justicia sobre este punto (ver fallo “Monsanto”). Entendemos que desde los tribunales se desconoce las dificultades con las que se encuentran los contribuyentes a la hora de entablar una acción de repetición y el interés del 0,5% mensual que reconoce el fisco ante un pago en exceso de la obligación tributaria.
- ✓ **Tribunal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires. Sala III. “La Papelera del Plata S.A. (17/12/2015)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Coeficiente de Gastos. Envases.**

Si bien no es habitual que tratemos fallos del TFAPBA, dada la relevancia del tema en cuestión nos pareció que ameritaba algunos párrafos, especialmente a los fines de que sea tenido en cuenta al momento de elaborar el coeficiente de gastos, que año a año las empresas sometidas al régimen general del Convenio Multilateral están obligadas a efectuar.

Como su nombre lo indica la Sociedad se dedica, entre otras actividades, a la “*fabricación de artículos de papel y cartón de uso doméstico e higiénico sanitario*”. La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), luego de un proceso de fiscalización, ajustó los períodos fiscales 2007 y 2008, determinando un saldo a su favor (incluyendo los intereses y multas correspondientes). La causa recayó en la vocalía de la octava nominación a cargo de la Dra. Mónica Navarro.

En primer término la apelante planteó la prescripción del período 2007 y luego la defensa sobre los tres agravios en los que se fundamenta el ajuste, a saber:

- a) Dedución de descuentos otorgados;
- b) El tratamiento otorgado a las ventas en la División Institucional y
- c) **Modificación del coeficiente de gastos del Convenio Multilateral en relación al tratamiento dado a los envases (sobre el cual centraremos nuestro análisis).**

Con respecto al primero de los agravios (descuentos) “La Papelera del Plata” manifiesta que todos los descuentos que constan en las notas de crédito que fueron impugnadas por ARBA son deducibles en los términos del Código Fiscal. La mayoría de los casos fueron otorgados en razón del volumen de venta de operaciones realizadas existiendo además otras razones aceptadas por los usos y costumbres, tales como el exceso de inventario, movilización de stocks, posicionamiento en el mercado de productos, lanzamiento de nuevos productos o en distintos formatos (entre otros), todo lo cual representan independientemente de las razones de emisión del descuento, una disminución efectiva del precio de venta correspondiente. Por su parte, como es habitual en este tipo de contiendas, el Fisco plantea que muchos de esas notas de crédito documentan la retribución de acciones de marketing (prestaciones de servicios) y no un menor precio del producto. Con respecto al segundo agravio, a las ventas en la División Institucional, no nos detendremos en el análisis del tema por la especificidad del planteo (más allá del uso abusivo que el Fisco realiza de las ventas a consumidores finales).

Yendo al tercer concepto objeto de reclamo por parte del fisco, y sobre el cual nos detendremos más en detalle, **la Administración plantea que los “envases” son computables y, por lo tanto, los excluye del tratamiento dispensado para los “costos de la materia prima” en el**

**artículo 3, inciso a), del Convenio Multilateral.** A los fines de su defensa, la Sociedad cita la Resolución (CP) 20/10 y alude a la diferencia entre los conceptos “incorporar” y “agregar”. Conforme ello, concluye que el caso de los envases constituye un ejemplo de bienes que conforman una unidad inseparable con el producto principal, y lo complementan de tal manera que no resultaría posible la comercialización del producto sin la existencia del envase.

Además, la apelante segrega los tipos de envases que la firma utiliza en tres grupos: “**primarios**”, “**secundarios**” y “**terciarios**”. Agrega que los productos que fabrica los elabora sobre la base de un tipo de papel sumamente frágil y con un alto grado de absorción de sustancias líquidas, características que les permiten ser aptos para los usos señalados. **Los mismos (lo cual parece una obviedad) no pueden llegar al público sin que el envase (primario) se torne en un elemento indisolublemente ligado al producto principal, tanto para la protección de su integridad física como, asimismo, para la preservación de las condiciones de higiene y sanidad propias de los bienes que comercializa.**

Complementa su defensa explicitando que no sólo usa envases primarios sino secundarios (se agrupan las unidades de escaso volumen en cajas y envases o bolsones de polietileno), que constituyen la unidad de venta final, con prescindencia de que luego sean presentados en las góndolas en unidades. Agrega que el uso de los envases secundarios tiene también por finalidad facilitar su manipulación, almacenaje y la administración y control de los niveles de inventarios.

**En consecuencia, concluye, los envases clasificados como primarios o secundarios no pueden considerarse como gasto computable a los fines del cálculo del coeficiente unificado puesto que son bienes que han sido adquiridos a terceros para ser agregados al producto final a los fines tanto de su propia preservación, como para el mantenimiento de las cualidades esenciales necesarias para su utilización, respetando así los propósitos para los cuales fueron creados.**

Sí, acepta el contribuyente, constituyen gastos (computables) los envases terciarios (films-stretch), puesto que rodean los grupos de unidades de venta y contribuyen a su paletización; no son agregados y no conforman de esta manera, una unidad inescindible o complementaria del producto principal, como los anteriores.

Por su parte, la **ARBA**, con respecto a la prescripción, manifiesta que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo, todo ello en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones y por elementales razones de coherencia, se encuentra facultado para determinar el plazo prescriptivo de tales obligaciones. En este sentido recuerda que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de ejercicio y por ello, los anticipos siempre están sujetos a liquidación final que se realiza con la declaración jurada anual.

En los referente a los envases, la representante fiscal expresa que el contribuyente confunde lo resuelto por la Resolución (C.P.) 20/10 en la medida que lo transcripto en su recurso (si bien forma parte del desarrollo de la normativa) no resulta ser la conclusión del Organismo respecto de la cuestión. Agrega que la Comisión Arbitral en la Resolución 43/09 resolvió que para que un gasto sea considerado no computable “...*deben reunir la totalidad de los requisitos exigidos por la norma...*”. Por lo tanto, **en el caso de los envases no se cumple con todos los requisitos exigidos para que sean considerados materia prima, ya que no se demostró que esté destinado a la elaboración de un producto, ni que se incorpore físicamente al mismo.** Además el concepto de costo que el Convenio Multilateral utiliza no es el previsto por las normas contables puesto que sólo considera costo a la materia prima, materiales, mercaderías de reventa.

**En consecuencia, concluye que todos los gastos por envases son gastos computables en el armado del coeficiente del Convenio Multilateral, por lo que debe rechazarse la postura del apelante.**

**La Dra. Navarro en primer lugar plantea, como es de rigor en estos casos, que las acciones del Fisco no se encontraban prescriptas.** Para ello, más allá de hacer notar que el Tribunal no se puede expedir sobre la constitucionalidad de una norma (y que no existe jurisprudencia específica de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre el tema), reitera que el período fiscal será el año calendario y que el impuesto se ingresará mediante anticipos mensuales o bimestrales. Agrega que, por su parte, el artículo 210 del Código Fiscal, estipula que juntamente con el pago del último anticipo del año deberá presentarse una declaración jurada *“en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período.”*

Con respecto a los **“descuentos”**, la Vocal menciona (en línea con la Administración) que conforme lo expuesto, no resultan deducibles aquellas notas de crédito que se identifiquen con algún tipo de actividad que pudiera ser identificada con la prestación de un servicio por parte de la firma (exceso de inventario, movilización de stocks, posicionamiento en el mercado de productos, lanzamientos de nuevos productos o en diferentes formatos). Por el contrario, **valida el criterio del contribuyente en aquellos casos que de la prueba informativa (oficios) surge que los descuentos otorgados responden a un menor precio de venta en razón del volumen de venta o época de pago o devoluciones. Resaltamos en este punto la ponderación de la prueba informativa ofrecida y producida por el contribuyente (es decir, los oficios que respondieron los clientes sobre el tema).**

Con respecto a los **“envases”** el Tribunal en primer lugar analiza el **“Cuadernillo para unidades de producción” - “Apoyo al trabajo popular” “Envases y embalajes” elaborado por el Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI<sup>1</sup>), del cual surge que se debe distinguir entre “envases” y “embalajes”**. En cuanto a los primeros, se señala que son aquellos en contacto directo con el producto, siendo su función la de guardar, proteger, conservar e identificar el producto; también facilita su manejo y comercialización. En tanto que los “embalajes” refieren a la cobertura que da mayor protección y poder de manipulación a las mercancías envasadas. Su función es perfeccionar las condiciones para el almacenamiento, transporte y llegada a destino de los productos en óptimo estado. Habitualmente se dice que el embalaje es “el envase del envase”. Mientras el envase contiene al producto y promueve su identidad, el embalaje protege al envase.

Asimismo, siguiendo con la disquisición realizada por el contribuyente, por su relación con el producto a envasar, los envases pueden ser clasificados en:

- a) **Primario:** es el que está en contacto directo con el producto, casi siempre permanece en él hasta su consumo. un papel en la protección y en la información de sus características. Normalmente, este tipo de envase se desecha después de adquirir el producto.
- b) **Secundario:** es el que contiene el o los envases primarios, más todos los accesorios de embalaje (por ejemplo, separadores tales como cuadrículas de cartón, rejillas de plástico, telgopor, entre otros). Muchas veces este segundo envase se utiliza para exhibir el producto y es el que juega también
- c) **Terciarios:** son aquellos utilizados para agrupar, manipular, almacenar y trasladar los productos. Contiene tanto envases primarios como secundarios.

<sup>1</sup> <http://www.inti.gov.ar/atp/pdf/cuadernilloEnvasesyEmbalajes.pdf>

Agrega diciendo que el envasado asegura identificación, limpieza y además, si es adecuado al producto, evita pérdidas por evaporación, derramamiento o deterioro. El envase es el único que asegura que el producto llegue con la calidad de origen. También hay otros motivos de orden comunicacional que dan cuenta de la importancia del envase. En efecto, el envase puede convertirse en el único elemento diferenciador dentro de un conjunto de productos similares, ya que entra en contacto con el consumidor (antes que el propio producto).

Ahora bien, la Dra. Navarro, luego de ilustrarnos en materia de envases y embalajes, se plantea cual es el tratamiento tributario que debe darse a este concepto, es decir, si las sumas que se identifican con los envases representan un costo o un gasto, y en este último término, si son computables en el coeficiente de gastos del Convenio Multilateral. El artículo 3, del Convenio Multilateral, tiene como objetivo eliminar del cálculo de los coeficientes de gastos aquellas erogaciones que no representan adecuadamente el volumen de la actividad que desarrolla el contribuyente en cada jurisdicción por lo que, a los fines de evitar distorsiones en la distribución de la base imponible.

El Fisco, en su Resolución, otorgó al total del rubro “envases” el carácter de gasto computable a los fines del cálculo del coeficiente unificado del Convenio Multilateral. La vocal, sobre este punto cita la Resolución (CA) 45/09, en la que frente al supuesto de establecer si a los fines de la confección del coeficiente de gastos, debían ser considerados los gastos denominados “fuel oil de producción propia” y “materiales químicos, materiales de reparación, mantenimiento y materiales varios.”, la Comisión señaló: *“Que el Convenio Multilateral consideró no computables aquellos gastos que no significan una actividad específica del sujeto, sino que lo son de un tercero, y así enumera como tal, entre otros, al costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado”*.

De este modo, la Comisión se dedica a establecer si los gastos que motivan la controversia cumplen los requisitos que la norma exige para ser encuadrados como gastos no computables. En lo referente a materias primas de propia producción, claramente la Comisión señala que *“...el hecho de que el producto es de propia producción, en principio, invalida la posibilidad de que puedan incluirse dentro de los no computables en razón de que ellos han sido obtenidos como resultado de la actividad desarrollada por la empresa. Que en este sentido, la norma es precisa cuando establece: “El costo de la materia prima adquirida a terceros...”, dentro de los gastos no computables.”* Sentado ello, concluye en cuanto a los otros productos que se incorporan al producto terminado y son adquiridos a terceros, que deben ser considerados como no computable, y ello así en la medida que representan gastos que no dan cuenta de una actividad específica del sujeto, sino que lo son de un tercero.

**Finalmente, la Dra. Navarro, expresa, sobre el caso de marras que dada la naturaleza de los productos que la firma elabora, cierto es que los mismos no pueden ser comercializados sin estar recubiertos. Ello no obedece sólo a razones de manipulación, sino a motivos que radican en la higiene de los artículos involucrados. De este modo, se está en presencia de envases “primarios”, los cuales se encuentran incluidos dentro del supuesto que contempla el artículo 3, inciso a), del Convenio Multilateral, por lo que la Autoridad de Aplicación los deberá considerar como gasto no computable a los efectos del armado del coeficiente del Convenio Multilateral.**

**Por el contrario, sostiene, deberá mantenerse el tratamiento dado por el Fisco respecto de aquellos envases que han sido conceptualizados como secundarios y terciarios, en la medida que ellos resultan ser adicionados al producto con el propósito de facilitar su manipuleo y comercialización.**

Sobre esta cuestión adhiere parcialmente la Dra. Hardoy y en forma total la Dra. Carné, revocando parcialmente la Resolución de ARBA y solicitándole que practique una nueva liquidación.

El costo de los envases, especialmente en consumo masivo, es realmente significativo, con lo cual el planteo inicial del fisco (de considerarlos en su totalidad como computables), carece de razonabilidad, colisiona con las propias normas del Convenio Multilateral y, al no ser de aplicación práctica el protocolo adicional, tiene efectos económicos relevantes en las empresas por modificarse, en los períodos no prescriptos, el coeficiente de gastos y, en consecuencia el coeficiente unificado, en favor de la Provincia de Buenos Aires.

No compartimos del fallo que se hayan declarado como computables los envases secundarios, puesto que también son inescindibles del producto. **Igualmente destacamos, del enriquecedor voto de la Dra. Navarro, que nos obliga a replantearnos cuál es el tratamiento contable y, especialmente, tributario (a la hora de elaborar los coeficientes de gastos) que se le están otorgando, en las empresas que nos toca gestionar o asesorar, a los envases.**

También, hay que tener en cuenta como los mismos integran las fórmulas de los bienes que se elaboran (para saber cómo tipificarlos) y, dadas las características organolépticas de los mismos (ej. alimentos y bebidas) la obligatoriedad de su incorporación física al producto final en función de normas regulatorias existentes (por ejemplo, el Código Alimentario).

También el fallo es un claro límite a la propia ARBA quien, sustentado en no sabemos que normativa, intentó lograr que el 100% de las erogaciones en este concepto se declaren computables.

#### V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Ley de Sinceramiento Fiscal.** Hay que estar atento a las fechas claves de la misma para no perder instancias. La misma ya está plenamente vigente en todos sus aspectos operativos, más allá de las cuestiones controvertidas.
- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas.** Todos los meses se emite en el Boletín Oficial 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.
- ✓ **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.

En los próximos días se publicará una modificación de la misma que ampliará aún más el régimen.

- ✓ **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.