

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 25

Octubre 2016

I. Objetivo del Informe:

- a) **Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.** Este mes se destaca por la gran cantidad de normas nacionales y provinciales relacionadas con la Ley de Sinceramiento Fiscal (27.260) y la reglamentación de a la Ley de Fomento a las PyMES (27.264). Esta última norma será objeto de un informe específico que emitiremos en el presente mes.
- 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.** Es importante resaltar que no hubo fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia tributaria que, a nuestro criterio, hayan sido relevantes. Los casos analizados fueron los siguientes:

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala I.	• “Caracoles S.A. c/AFIP - DGI s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (20/09/2016)” . Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala III.	• “PPD Argentina S.A. c/AFIP-DGI-Resol. 2000/06 (R.G.) s/Proceso de Conocimiento (29/09/2016)” . Impuesto al Valor Agregado. Recuperación de IVA. Exportación de Servicios.
Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala IV.	• “Ingredion Argentina SA c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo (08/09/2016)” . Impuesto a las Ganancias. Retención. Beneficiarios del Exterior. Repetición. Legitimación.
Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B.	• “Safi, Emilio Fernando s/Recurso de Apelación (8/06/2016)” . Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado. Operaciones de Canje de Cheques. Presunciones.
Comisión Arbitral	• R. (CA) 49/2016. “Nordenwagen S.A. c/Provincia de Buenos Aires (17/08/2016)” . Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Asignación de Ingresos.

- c) Por último, 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:

- ✓ **AFIP. Ley de Sinceramiento Fiscal. R.G. (AFIP) 3943 (BO 11/10/2016).** Bajo la presente resolución se reglamentaron los siguientes temas.
- **Título I (Blanqueo):** **a)** cuando un ciudadano quiera sincerar un inmueble a título propio, registrado a nombre de una sociedad del país que no se encuentra operativa y no tiene CUIT, será el representante legal o un apoderado formal de la sociedad, con su CUIT personal, el que pueda prestar el consentimiento para el sinceramiento; **b)** en materia de tasación de inmuebles se permitirá que personas de otras profesiones habilitadas a efectuar tasaciones intervengan en el proceso de tasación de inmuebles para el blanqueo, estableciéndose para profesionales del país que la entidad profesional que los nuclea comunique a la AFIP la nómina de sus matriculados/inscriptos habilitados. Es más, la AFIP en su sitio web ha publicado el modelo de planilla a utilizar para realizar esta comunicación; **c)** cuando se sinceren bienes por etapas, se aplicará la alícuota correspondiente al momento del pago del impuesto, por lo que los bienes que se sinceren a partir del 1/1/2017 no implicarán el recálculo de los bienes sincerados hasta el 31/12/2016, cuando a esa fecha se haya cumplido con el pago del impuesto especial; **d)** se admitirá efectuar más de una registración y depósito de dinero en las cuentas especiales, y el importe del pago a cuenta calculado, correspondiente a la segunda o a las siguientes registraciones en la cuenta de la misma entidad bancaria, podrá realizarse afectando fondos de los depósitos ya concretados en la misma.
 - **Título II (Moratoria):** **a)** se establece con respecto a los cargos suplementarios por tributos a la exportación o importación que pueden incluirse las multas por infracciones cometidas al 31/5/2016; **b)** a pedido de las entidades profesionales y diversas cámaras empresarial se reglamentó que **se pueden incluir en la moratoria a “las obligaciones emergentes de declaraciones juradas (originarias) determinativas de los Impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, que presenten las personas humanas o las sucesiones indivisas con posterioridad al día 31 de mayo de 2016, por períodos fiscales vencidos a dicha fecha, mediante las cuales se declaren bienes o tenencias exteriorizados en períodos anteriores o cuya adquisición se hubiere efectuado con fondos o con el producido de la realización de otros bienes o tenencias oportunamente declarados ante esta Administración Federal o con ingresos no alcanzados por el Impuesto a las Ganancias o, en su caso, bienes o fondos, recibidos en concepto de herencias, legados o donaciones, debidamente documentados”**. Esta modificación ha generado, entre los profesionales relacionados con temas tributarios, un gran cantidad de opiniones, en muchos casos divergentes, en cuanto a su alcance; **c)** el beneficio de condonación de multas y demás sanciones por incumplimiento de obligaciones formales susceptibles de ser subsanadas (artículo 23, RG (AFIP) 3920) también se aplicará a las sanciones por infracciones materiales cometidas hasta el 31/5/2016 que no se encuentren firmes ni abonadas al 22/7/2016, correspondientes a obligaciones sustanciales incluidas en planes de facilidades de pago anteriores que se encuentren vigentes.
- ✓ **AFIP. Ley de Sinceramiento Fiscal. R.G. (AFIP) 3944 (BO 14/10/2016) y R (SSN) 40090/2016 (BO 14/10/2016).** Se establece que, cuando se exterioricen seguros de capitalización y ahorro

contratados en el exterior que se cancelen y/o rescaten con anterioridad a la fecha del acogimiento, el valor del rescate al 22/7/2016 para el caso de personas físicas, o a la fecha de cierre del último balance cerrado con anterioridad al 1/1/2016 para las personas jurídicas deberá surgir de una constancia emitida por la entidad aseguradora del exterior. Por su parte, y en relación con las liberaciones de acciones penales del blanqueo, se establece que quedan incluidas las sanciones administrativas vinculadas a la prohibición de asegurar en el extranjero a personas, bienes o cualquier interés asegurable de jurisdicción nacional (artículo 2, Ley 12.988). Por su parte, la “Supeintendencia de Seguros de la Nación”, acompañando la Resolución de la AFIP, establece que los bienes y/o créditos originados en pólizas de seguro contratadas en el exterior, en la medida en que se cancelen y/o rescaten con anterioridad a la declaración voluntaria y excepcional de dicho crédito, podrán ser objeto de la declaración voluntaria y excepcional de bienes prevista en la Ley 27.260.

- ✓ **AFIP. Ley de Sinceramiento Fiscal. R.G. (AFIP) 3947 (BO 21/10/2016).** En materia de exteriorización de dinero en efectivo, se establece que, en tanto al 31/10/2016 se hubiera efectuado en las entidades financieras la apertura de las cuentas especiales que permiten depositar e inmovilizar el dinero a exteriorizar en el marco de la ley de blanqueo, se considerará efectuado en término el acogimiento al régimen de la Ley 27.260, **si el depósito del dinero se efectiviza hasta el día 21/11/2016, inclusive**. Entendemos, y tal cual lo hemos comprobado en la práctica, que la prórroga incluye el pago del anticipo del impuesto especial del 1%.
- ✓ **AFIP. Ley de Sinceramiento Fiscal. R.G. (AFIP) 3951 (BO 2/11/2016).** Se extiende al 31/3/2017 el plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de confirmación de datos (art. 85, L. 27260), más conocida como “**tapón fiscal**”.
- ✓ **Nación. Ley de Fomento para PyMES. Decreto 1101/2016 (BO 18/10/2016). R.G. (AFIP) 3945 (BO 19/10/2016) y R.G. (AFIP) 3946 (BO 19/10/2016).** Si bien el tema será objeto de un informe específico que emitiremos a lo largo del presente mes no queríamos dejar de mencionar la norma de referencia, la cual ha sido realmente esperada por muchos contribuyentes.

Decreto

1) I.G.M.P.: se establece que la AFIP deberá dictar las disposiciones reglamentarias para liberar del impuesto y sus anticipos a las micro, pequeñas y medianas empresas, **cuyos períodos fiscales se inicien a partir del 1/1/2017**, como así también establecer un procedimiento de acreditación y/o devolución de los anticipos del impuesto que se hubiesen ingresado por el período fiscal por el cual no resulta aplicable el gravamen.

2) Impuesto a los Créditos y Débitos: el cómputo del 100% y/o del 50% del impuesto (según corresponda) como pago a cuenta del Impuesto a las ganancias comprende el importe del Impuesto sobre los Créditos y Débitos efectivamente ingresado hasta la finalización del ejercicio anual en curso (si se tratare del primer ejercicio anual, se tendrá en cuenta el importe efectivamente ingresado a partir del 10/8/2016).

3) Fomento de Inversiones Productivas: para acceder a los beneficios del régimen de fomento de inversiones productivas, los contribuyentes que estén correctamente categorizados como micro, pequeñas y medianas empresas tendrán que presentar una declaración jurada a través de un servicio con clave fiscal en la Web de la AFIP, la cual deberá contener determinada información, entre la que se destaca: **a)** informar que la presentación cumple con los requisitos exigidos en relación con las inversiones a realizar, que el solicitante no se encuentra excluido del régimen por ninguna de las situaciones

especificadas en la ley, que mantiene el nivel de empleo y si corresponde la solicitud de un bono de crédito fiscal intransferible para la cancelación de tributos nacionales, incluidos los aduaneros; **b)** las inversiones productivas y los créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado contenidos en la declaración jurada comentada precedentemente deberán ser acreditados mediante la emisión de un dictamen realizado por Contador Público independiente matriculado en la jurisdicción correspondiente con firma legalizada, debiendo acompañarse un archivo en formato “pdf” como parte integrante del mismo; **c)** para el caso de obras de infraestructura, además, deberá acompañarse de un dictamen de un profesional matriculado competente en la materia, indicando el tipo de obra, el grado de avance de la misma y la fecha de habilitación y afectación a la actividad productiva durante la vigencia del régimen de fomento; **d)** con relación al requisito del nivel de empleo, se entenderá que se reduce cuando exista una diferencia mayor al 5% con relación al promedio de trabajadores declarados durante el ejercicio fiscal anterior, y no se verá modificado cuando se trate de renuncias, jubilación o fallecimiento.

4) Pago a cuenta en el Impuesto a las Ganancias por Inversiones Productivas: el beneficio del 10% sobre el valor de las inversiones productivas podrá utilizarse a partir de la presentación de la declaración jurada presentada en la Web de la AFIP, comentada precedentemente. Con respecto al cómputo, se atribuirá al único dueño para empresas unipersonales, y a cada socio en la misma proporción de su participación en las utilidades, computándose contra el impuesto a las ganancias hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia que dio lugar al pago a cuenta.

5) Bono de Crédito Fiscal por Inversiones en Bienes de Capital y en Obras de Infraestructura: el bono de crédito fiscal otorgado al solicitante podrá ser utilizado durante el plazo de 10 años, contados desde su emisión por parte de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa, la misma que, junto a la AFIP, establecerá los mecanismos necesarios para que el mismo pueda utilizarse para la cancelación de tributos nacionales, incluidos los aduaneros.

Pago del IVA Diferido

La R.G. (AFIP) 3945, establece los requisitos que deben cumplir las “micro y pequeñas empresas” para usufructuar el beneficio del ingreso del saldo del IVA mensual en la fecha de vencimiento correspondiente al segundo mes inmediato siguiente al de su **vencimiento original**. Por supuesto, se incluye la necesidad de constituir el domicilio fiscal electrónico, se detallan quienes estarán excluidos y se reglamenta que para acceder al régimen: **a)** se deberá ingresar, a partir del 1/11/2016, a la Web de la AFIP con clave fiscal, y luego al servicio denominado “**PYME Solicitud de Categorización y/o Beneficios**”. Una vez efectuados determinados controles, la adhesión surtirá efecto desde el primer día de aprobación de la categorización; **b)** los sujetos adheridos al beneficio se encuentran obligados a utilizar el “Sistema de Cuentas Tributarias”, debiendo presentar las declaraciones juradas mensualmente en las fechas de vencimiento general e **ingresar el saldo a pagar en la fecha de vencimiento del segundo mes inmediato siguiente al de su vencimiento original, utilizando exclusivamente el procedimiento de transferencia electrónica de fondos; c) no podrá financiarse el ingreso del saldo mediante el régimen de facilidades de pago permanente dispuesto por la R.G. (AFIP) 3827.**

Con respecto a los sujetos comprendidos en el régimen de ingreso del IVA trimestral regulado por la R.G. (AFIP) 3878, se establece (dado el solapamiento de beneficios existente) que las “micro y pequeñas empresas” que mantengan dicha condición y ya

se encuentren incluidas en el régimen de ingreso del impuesto en forma trimestral serán incorporadas de oficio al presente régimen a partir del período fiscal diciembre de 2016. En el caso de las “empresas medianas tramo 1”, el beneficio será dado de baja de manera automática desde el primer día del mes siguiente al que opere el vencimiento general para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias. Es decir, con la reglamentación de la Ley de Fomento a las PyMES se restringió la aplicación de este beneficio, dejando a las medianas empresas fuera del mismo.

Cómputo del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios

La R.G. (AFIP) 3946 establece que para gozar del beneficio las “micro, pequeñas y medianas empresas (tramo 1)” deberán estar categorizadas como tales y no podrán trasladar a ejercicios futuros el remanente del impuesto no computado más allá de las previsiones generales. En cuanto a la cuenta bancaria en la cual se efectúa la percepción del Impuesto sobre los Débitos y Créditos deberá estar a nombre del beneficiario categorizado como PYME. **Con respecto al cómputo como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias podrá realizarse desde el mes en el que se apruebe la solicitud de categorización como PYME, y subsistirá hasta el mes en que se pierda tal condición.**

Es importante remarcar que el artículo 3, de la Resolución, señala que *“el beneficio a que se refiere el artículo 1 procederá respecto de las percepciones efectuadas a partir del mes en el cual se apruebe la categorización solicitada y subsistirá hasta el mes, inclusive, en el cual se produzca la pérdida de la condición de micro o pequeña empresa o **mediana empresa -tramo 1- perteneciente al sector industria manufacturera**, en los términos de la resolución 24/2001 de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa del entonces Ministerio de Economía, y sus modificaciones”.* **Este artículo, que reglamenta el artículo 6 de la Ley 27.264, reitera que para las empresas medianas tramo 1, el beneficio sólo es aplicable si pertenecen al sector manufacturero.**

- ✓ **AFIP. IVA. Registro de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Hacienda y Carnes Bovinas y Bubalinas. R.G. (AFIP) 3948 (BO 25/10/2016).** Se prorroga al 1/1/2017 la entrada en vigencia de los regímenes de retención, percepción y pago a cuenta del impuesto al valor agregado aplicable a las operaciones de faena, comercialización de animales, carnes y cueros de las especies bovina y bubalina.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. SIRCAR. R.G. 19/2016 (BO 24/10/2016).** Se establece que a partir del 1/11/2016 se amplía el universo de agentes del Sistema de Recaudación y Control de Agentes de Recaudación (SIRCAR) a aquellos contribuyentes que deseen tramitar la adhesión por su cuenta. El procedimiento para la solicitud de adhesión será acordado entre los Fiscos adheridos al Sistema y puesto a disposición de los agentes en ocasión del ingreso al sistema.
- ✓ **Comisión Arbitral. SIRCAR. R.G. 18/2016 (BO 24/10/2016).** Se incorporan al sistema SIRCAR nuevos agentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por las operaciones efectuadas desde el 1/10/2016. 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.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes. R.N. (ARBA) 28/2016 (BO 6/10/2016).** Se establece que el impuesto de referencia podrá ser cancelado, a opción del contribuyente, en hasta diez cuotas mensuales, iguales y consecutivas, dependiendo del monto del impuesto a ingresar.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 14.840 (BO 13/10/2016).** La Provincia adhiere al Libro II, Título I, de la Ley 27.260 (incluyendo al impuesto a la transmisión gratuita de bienes). La norma no contempla, tal cual adelantaron los funcionarios del Fisco, ningún tipo de moratoria o plan de facilidades de pago. Por último, es importante destacar, que **la ARBA exigirá la presentación de una copia de la declaración y/o documentación que exija la AFIP para el régimen nacional.**
- ✓ **CABA. Régimen de Recaudación. R. (AGIP) 486/2016 (BO 21/10/2016).** Nuevamente se introducen modificaciones al Régimen General de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a días de su generalización (1/11/2016). Las mismas principales modificaciones son: **a)** respecto de los sujetos obligados a actuar como agentes de recaudación del presente régimen, cuando hubieran obtenido en el año calendario anterior ingresos por un monto superior a los \$ 60.000.000, se especifica que deberán ser contribuyentes locales del impuesto o alcanzados por el régimen de Convenio Multilateral que posean sede o alta en la jurisdicción; **b)** la AGIP podrá incorporar como agente de recaudación a cualquier sujeto en virtud del interés fiscal de las actividades económicas que desarrolle; **c)** tal cual lo solicitado por diversas cámaras empresariales se establece que, **para las devoluciones de las percepciones practicadas mediante la emisión de notas de crédito, no será más requisito que las mismas deban ser emitidas en el mismo mes en que se realizó la operación que les diera origen.** Se aclara que quedan excluidas del régimen las ventas, locaciones y/o prestaciones de servicios realizadas con consumidores finales.
- ✓ **Catamarca. Ingresos Brutos. Régimen de Recaudación. Comercio Electrónico. R.G. (AGR) 34/2016 (BO 13/09/2016).** Se incorporan al régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las operaciones de venta y/o subasta de bienes, locaciones y/o prestaciones de obras y/o servicios concertadas o perfeccionadas electrónicamente a través de sitios de comercio electrónico disponibles en Internet. Se fija en 2,5% la alícuota que deberán aplicar aquellas entidades relacionadas con portales virtuales, encargadas de efectuar pagos a los vendedores adheridos a los mencionados portales, sobre el monto total de las operaciones que se realicen a compradores con domicilio real o legal en la Provincia de Catamarca.

Ante la imposibilidad práctica de aplicar la R.G. (CA) 83/2002, la cual establece una ficción que se contrapone con la realidad del comercio electrónico y con los fundamentos del propio Impuesto sobre los Ingresos Brutos, son cada vez más las jurisdicciones que están reglamentando regímenes de recaudación, que en los hechos constituyen un costo comercial adicional para quien operar en este tipo de mercados.
- ✓ **Catamarca. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 5486 (BO 18/10/2016).** La Provincia adhiere al Libro II, Título I, de la Ley 27.260. Además, establece un régimen especial de regularización tributaria para las obligaciones no prescriptas, devengadas y adeudadas al 30/6/2016.
- ✓ **Entre Ríos. Régimen de Recaudación. Servicio de Gestión de Pagos y Cobros On-Line. R. (AT) 351/2016 (BO 20/10/2016).** Se designa como agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a determinados sujetos que prestan servicios de gestión de pagos y cobros mediante plataformas de comercio electrónico en línea. Se dispone que los agentes de retención

nominados deberán actuar como tales, respecto de: **a)** la totalidad de los pagos que realicen por las adquisiciones de bienes, locaciones de cosas y/o contratos de obras o servicios; **b)** las recaudaciones, rendiciones periódicas y/o liquidaciones que efectúen a sus usuarios o clientes dentro del marco del sistema de pago que administran, cuando superen la suma de \$ 1.000 y cumplan con alguna de las siguientes condiciones: que el comprador o titular de la tarjeta de crédito tenga domicilio real o legal en la Provincia de Entre Ríos; **c) que el comprador utilice redes de cajeros automáticos o canales de cobranza extrabancarios situados en la Provincia;** **d)** que el sistema de pagos cuente con local ubicado en la Provincia y/o que cuando se utilice otro medio de pago o transferencia electrónica de fondos, el transferente tenga domicilio en la Provincia. Las alícuotas serán, según el sujeto, del 1,5% al 6%.

- ✓ **Entre Ríos. Régimen de Recaudación. Contribuyentes de Alto Riesgo Fiscal. R. (AT) 362/2016 (BO 20/10/2016).** Cómo ya tienen reglamentadas muchas jurisdicciones (constituyendo verdaderas sanciones impropias) se establece que los contribuyentes considerados de riesgo fiscal serán pasibles del incremento de la alícuota correspondiente al régimen de recaudación y control de acreditaciones bancarias (SIRCRESB), hasta la correspondiente a la de la actividad principal de los mismos. También, **se dispone que se consideran de riesgo fiscal aquellos contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sean directos o de Convenio Multilateral, que posean deudas que se encuentran en gestión de apremio fiscal o que posean deudas exigibles superiores a \$ 300.000, con dos o más períodos adeudados.**
- ✓ **Salta. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 7945 (BO 4/10/2016).** La provincia adhiere al previsto en el Libro II, Título I, de la Ley 27.260. Un aspecto llamativo de la norma es que **se establece un impuesto especial fijo equivalente al diez por ciento (10%) del que correspondiera abonar en los términos del artículo 41 de la Ley Nacional 27.260, el que no deberá ingresarse si se opta por afectar los fondos exteriorizados a la adquisición de determinados bonos que emita el Estado Nacional y/o determinados fondos comunes de inversión, o se invierten los fondos exteriorizados en proyectos de inversión productiva, inmobiliarios o energéticos que favorezcan el desarrollo de la economía local y que generen nuevos puestos de trabajo en la Provincia de Salta.**
- ✓ **Chaco. Domicilio Fiscal Electrónico. R.G. (ATP) 1883/2016 (BO 30/09/2016).** Se reglamentan los aspectos técnicos y los procedimientos para la constitución del domicilio fiscal, domicilio fiscal electrónico, constitución de oficio del domicilio y medios de notificación, entre otros (artículo 19, Código Tributario). **Dada la masividad de los domicilios fiscales electrónicos en todo el país (incluyendo a partir de este mes a CABA), se hace imperioso que la Comisión Arbitral unifiquen los mismos en un solo lugar de consulta.**
- ✓ **Santiago del Estero. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 7207 (BO 6/10/2016).** La Provincia de Santiago del Estero adhiere al Libro II, Título I, de la Ley 27.260. Los beneficios establecidos en el presente régimen no se aplicarán para el caso de las retenciones, percepciones y recaudaciones practicadas y no ingresadas.
- ✓ **Jujuy. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 5959 (BO 7/10/2016).** La Provincia adhiere al Libro II, Título I, de la Ley 27.260.
- ✓ **Misiones. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley XXII (BO 13/10/2016).** La Provincia adhiere al Libro II, Título I, de la Ley 27.260.

- ✓ **San Juan. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 1503-1 (BO 19/10/2016).** La Provincia adhiere al Libro II, Título I, de la Ley 27.260. **Se dispone que los contribuyentes y/o responsables que adhieran al presente régimen de exteriorización deberán tributar, por única vez, un impuesto especial equivalente al 10% del que correspondiera abonar por el blanqueo nacional.** Por su parte, la legislatura sancionó la Ley 1504-1 (BO 19/10/2016), por medio de la cual se dispuso de un amplio plan de facilidades de pago.
- ✓ **San Luis. Ingresos Brutos. Comercio Electrónico. R.G. (DPIP) 35/2016 (BO 21/09/2016).** Siguiendo con la generalización de este tipo de regímenes, se suma la provincia de referencia. La norma establece, a partir del 1/11/2016, un régimen especial de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable sobre las operaciones de venta de cosas muebles nuevas, locaciones y prestaciones de obra y/o servicios concertadas y/o perfeccionadas electrónicamente a través de “portales virtuales”. La alícuota de percepción será del 2% para los sujetos inscriptos en el impuesto y del 4% para aquellos sujetos que no acrediten su condición de inscriptos, no alcanzados y/o exentos en el mismo, y cuyo domicilio real o legal sea en el territorio provincial.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Mes:

- ✓ **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “Caracoles S.A. c/AFIP - DGI s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (20/09/2016)”.** Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Si bien estamos en presencia de un tributo cuya incidencia se ha morigerado recientemente por medio de la Ley 27.260 (Sinceramiento Fiscal) y 27.264 (Fomento PyMES), a partir de 1/01/2017, siempre es relevante seguir la jurisprudencia que surge en relación al mismo. Es más, consideramos que es un tributo que, tal cual había propuesto el Poder Ejecutivo en el proyecto original de la Ley de Sinceramiento Fiscal, debería desterrarse del sistema tributario de nuestro país.

Yendo al caso bajo estudio la Sociedad (administradora y propietaria de las partes comunes del barrio cerrado o club de campo ‘Rumencó’) promovió una acción declarativa de inconstitucionalidad, en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la AFIP, con el objeto de obtener “*un pronunciamiento que declare la inconstitucionalidad que conlleva, en el caso concreto, la aplicación del Título V de la Ley Nro. 25.063, que instauro el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*”, respecto de los períodos fiscales correspondientes a los años 2011, 2012, 2013 y 2014.

El *a quo* rechazó la demanda. Para fundar su sentencia, sostuvo que **el peritaje contable no prueba de forma concluyente la ausencia de la capacidad contributiva invocada por la actora, máxime si se tiene en cuenta que la mera existencia de quebrantos no justifica la improcedencia del impuesto.** Además, **la parte actora no acreditó que los activos de la empresa sean insuficientes para generar ganancias y de este modo desvirtuar la presunción de la ley en cuanto a que los activos deben generar productividad.**

Por su parte, **la Sociedad sostiene que del propio marco regulatorio provincial surge que su actividad carece de fines de lucro y, por lo tanto, no es equiparable a la de cualquier explotación que es, en definitiva, a quienes está dirigido el tributo.** Agrega que de las sentencias “*Hermitage (15/06/2010)*” y “*Diario Perfil (11/02/2014)*”, de nuestro Máximo Tribunal, **no se deduce que se deba probar que los activos no son capaces de producir rentas.** En consecuencia, es suficiente para declarar la inconstitucionalidad del tributo la prueba de la real existencia de pérdidas.

Además, manifiesta que es válida la proyección que realiza el perito respecto de la ganancia de la actora para los períodos fiscales 2013 y 2014, en tanto fue realizada sobre bases científicas para las que el experto está capacitado y habilitado. Por último, cita a su favor el fallo de la Sala III, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, “*Asociación Civil Las Glorietas S.A. c/DGI (5/12/2013)*”. **En resumen, sostiene, la aplicación del impuesto es contraria a los principios constitucionales de razonabilidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.**

Por su parte, **la Alzada** en primer lugar analiza el remedio procesal utilizado. Expresa que la Corte Suprema, ha decidido que la pretensión conducida por medio de la **acción declarativa de inconstitucionalidad** sólo constituye una causa en los términos de la Ley Fundamental siempre que no tenga un carácter simplemente consultivo, no importen una indagación meramente especulativa y respondan a un “caso” que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuya ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal. Sobre este punto concluye que todo esto se encuentra configurado en el caso de marras.

Sobre la cuestión de fondo, la Sala segrega las dos líneas argumentales esgrimidas por la Sociedad:

- No debe ser considerada como un sujeto pasivo de la obligación tributaria, por su condición de “asociación civil” administradora del club de campo y, porque, no tiene ganancias ni ánimo de lucro en su actividad (más allá de que la forma asociativa elegida es la de una Sociedad Anónima).
- Resultan aplicables los precedentes “*Hermitage*” y “*Diario Perfil*”, al encontrarse probado que no ha obtenido ganancias en los períodos involucrados

Sobre el primer punto, luego de revisar la legislación de la Provincia de Buenos Aires sobre “clubes de campo”, el objeto social de la empresa, el peritaje contable y que del mismo estatuto surge que “*la Sociedad no recibirá retribución alguna por su actividad, no realizará actividades lucrativas y afrontará sus gastos de mantenimiento.....*”, más allá del tipo societario elegido, **la Cámara concluye que es claro que la entidad actora no persigue ningún ánimo de lucro.** Recordemos que tanto la jurisprudencia, como la doctrina, no han sido pacíficas en cuanto a las consecuencias que conlleva elegir el ropaje de una sociedad comercial para este tipo de actividad.

En cuanto a la interpretación jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la Sala I recuerda que en la sentencia de nuestro Tribunal Cintero se utilizó el mensaje de elevación del proyecto de ley al Congreso Nacional, en el cual el Poder Ejecutivo propició su aprobación por su difícil elusión, simple fiscalización y “*...la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el Impuesto a las Ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo...*”. Agregó el P.E.N. que “*la implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera el impuesto que se propicia, como ha sido concebido, castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende*”.

Además, la Corte, en el fallo “*Hermitage*”, aclaró que se está frente a un tributo que presentó la peculiaridad que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, coincidieron acerca de que el mismo trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de

que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario. Por lo tanto, concluyó, ***“el nacimiento de la obligación tributaria se sujetó así a la presunción de una ganancia mínima, y que esta inferencia tuvo por sustento la existencia en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que componen su activo, presunción que podría desvirtuarse mediante la prueba de que la renta presumida por la ley no existió”***.

Finalmente la Cámara falla a favor de la Sociedad y sostiene que no es la ausencia de la ganancia presumida por la ley relativamente a los períodos por los cuales se promovió la demanda (aspecto que, indudablemente, requiere de una particular actividad probatoria que también ha sido ensayada en el pleito) sino la ausencia de razonabilidad que implica determinar un gravamen sobre una base imponible ficta por medio de la presunción de que los activos de la sociedad actora, por su mera existencia, son susceptibles de generar una renta cuando ellos, por las cuestiones que han sido remarcadas anteriormente, carecen de esa aptitud porque responden a una finalidad sustancialmente ajena a la percepción de una ganancia. Es decir, combina ambos argumentos planteados por la actora.

- ✓ **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala III. “PPD Argentina S.A. c/AFIP-DGI-Resol. 2000/06 (R.G.) s/Proceso de Conocimiento (29/09/2016)”**. Impuesto al Valor Agregado. Recupero de IVA. Exportación de Servicios.

En cuanto a los hechos, la Sociedad realiza en el país servicios de investigación de medicamentos, cuya utilización económica se lleva a cabo en el exterior (exportaciones de servicios). Para efectuar dichas prestaciones importa determinadas drogas, en muchos casos remitidas por la propia Casa Matriz, a \$ 0 (mercadería sin valor comercial).

Por tratarse de importaciones definitivas para consumo, a estos bienes se les otorga un valor al sólo efecto del cálculo de los tributos que se devengan como consecuencia de la nacionalización de los mismos, entre ellos el previsto en el inciso c), del artículo 1, de la Ley de IVA (importación definitiva de cosa mueble). El Fisco cuestiona la solicitud de recupero de IVA solicitada por la Sociedad (artículo 43 de la Ley), en relación al crédito fiscal referido a estas operaciones, por considerar que PPD Argentina S.A. no es quien adquiere las droga provenientes del exterior (es decir, no forman parte de su patrimonio, por lo tanto tampoco el crédito que se genera como consecuencia de ellos).

La jueza de primera instancia admitió la demanda interpuesta por la empresa y revocó parcialmente la Resolución AFIP en cuanto detrato del monto solicitado por recupero de IVA la suma de \$164.058,71, condenando a la demandada a abonar ese monto, con más los intereses correspondientes. En sustento de esa decisión sostuvo que no se encuentra controvertido en autos que la **actividad de la actora (prestación de servicios de investigación de medicamentos)** encuadra en el segundo párrafo, del inciso b), del artículo 1, de la ley de IVA, reuniendo los dos requisitos para ser considerada como **“exportación de servicios”**, al ser realizados en el país y utilizados en el exterior.

También el *a quo* consideró que se encuentra acreditado que la importación de drogas provenientes de laboratorios del exterior, por la cual la AFIP-DGA facturó el IVA a la actora en su condición de importadora, se encuentra directamente relacionada con aquella exportación. Además, haciendo una reseña normativa, se expresó que si bien en relación con el IVA, el régimen de las denominadas “exportaciones de servicios” no se encuentra expresamente incluido en texto del artículo 43, ni en ninguna parte de la ley de ese tributo, tal como fue explicado por la propia demandada al contestar demanda, mediante el Decreto Reglamentario

el Poder Ejecutivo de la Nación asimiló el tratamiento que debe dispensarse a dichas prestaciones al de las exportaciones. Por último, en el art. 8º, inciso d), de la ley de IVA, se establece que las exportaciones se encuentran exentas del gravamen y el primer párrafo, del artículo 43, de la misma norma, prevé que los exportadores podrán computar el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en su consecución, les hubiera sido facturado, en la medida en que aquél esté vinculado con la exportación y no hubiera sido ya utilizada por el responsable.

Agrega, en cuanto a cómputo del crédito fiscal proveniente de importaciones definitivas de cosas muebles, que *“no surge de dichas normas que el Fisco se encuentre autorizado a condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador a la circunstancia de que la mercadería importada deba ser comprada por este último.....el hecho imponible previsto en el inciso c), del artículo 1, de la Ley de IVA, a diferencia de lo que ocurre con las cosas muebles de origen nacional, no contiene requisitos, ni condiciones de onerosidad, ni referidos a la condición subjetiva del importador, ni del propietario de los bienes que se importan”*. Por lo tanto, no se tiene en cuenta el tipo de operación realizada que motiva el traslado internacional, pues aunque se trate de un hecho no económico o gratuito, por el solo hecho de ingresar la mercadería al territorio aduanero, el importador debe abonar los tributos que la gravan, entre los que se encuentra el IVA.

En conclusión, la jueza sentencia que la equivocación en el razonamiento de la demandada (al alegar que la devolución del crédito fiscal resulta improcedente porque PPD Argentina S.A. no compró el bien), radica en que las adquisiciones de bienes y servicios gravados en general, a las que se refiere la Ley de IVA, están representadas por lo que en la terminología de la Ley está expresado como “compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios (incluido el proveniente de inversiones de bienes de uso)”.

Por su parte, **la AFIP**, cuestiona que la actora solicita la devolución de créditos fiscales que le fueron liquidados al ingresar al país “drogas experimentales”, en el carácter de una importación definitiva de bienes para consumo, pero que no fueron adquiridos por ella, y no existe en este caso una cadena de producción nacional que pueda verse afectada por la acumulación del crédito fiscal. **Expresa, de otro modo, en igual sentido, que si bien a las exportaciones de servicios se les otorga el tratamiento del artículo 43 de la Ley del tributo admitiéndose la devolución de los créditos fiscales, ello sólo resultará procedente cuando, los mismos provengan de adquisiciones, locaciones o prestaciones de servicios realizadas dentro de la cadena de producción, ya que la norma citada sólo resultará operativa, en la medida en que con ella se pretende que el crédito fiscal acumulado durante las distintas fases de la producción (por la adquisición de distintos productos o servicios que no se encuentran exentos) no integre los costos del producto final a exportar, restándole competitividad.**

Finalmente, la representante del fisco, indica que el caso de autos no encuadra en lo precedentemente descrito ya que la actora no adquiere dichos bienes sujetos al gravamen cuyo reintegro solicita y añade que de las normas citadas surge que el crédito fiscal por la importación sólo será computable en tanto se relacione con operaciones gravadas.

Por último, **la Sala III, en primer lugar expresa que es imprescindible poner de relieve que el hecho imponible, cuyo recupero se admite en la sentencia, no es otro que la importación para consumo de las drogas con las que se produjeron los medicamentos experimentales, siendo irrelevante, a los efectos de analizar la procedencia del recupero de los créditos fiscales por IVA, si la transferencia por parte de la Casa Matriz a la firma importadora de los bienes ingresados al territorio aduanero de modo definitivo es a título gratuito u oneroso.**

En definitiva, para la procedencia del recupero del crédito fiscal en el IVA con motivo en la exportación de servicios poco importa la vinculación de las empresas, puesto que lo relevante es la debida instrumentación de la documentación aduanera a los efectos de examinar si se produjo la importación para consumo (artículo 233 y 636 del Código Aduanero) y que los tributos aduaneros, así como el IVA retenido por la AFIP-DGA, hayan sido cancelados por la actora en su condición de titular de la “propiedad aduanera” o de “aduaneramente responsable”, al reclamar para sí la mercadería documentada en el despacho de importación

Al no encontrarse controvertido, en modo alguno, que existe relación entre los bienes importados y la exportación de servicios cuyo recupero de IVA la propia AFIP ya ha reconocido, la única objeción que mantiene el Fisco Nacional con fundamento en que las drogas experimentales no fueron adquiridas por la Sociedad, no contrarresta los sólidos argumentos que sirven de sustento a lo decidido en la anterior instancia, por lo tanto, se ratifica la sentencia de primera instancia.

- ✓ **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “*Ingredion Argentina SA c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo (08/09/2016)*”. Impuesto a las Ganancias. Retención. Beneficiarios del Exterior. Repetición. Legitimación.**

En cuanto a los hechos, la Sociedad, quien tiene suscripto un contrato de transferencia de tecnología con “*Corn Products Development*”, entabló una acción de repetición, de acuerdo con las previsiones del artículo 81, de la Ley de Procedimiento Fiscal (11.683), por haber ingresado al fisco retenciones (beneficiario del exterior) en exceso, al momento de efectuar pagos de regalías durante el año 2011. La diferencia se produjo porque utilizó (por los motivos que a continuación detallaremos) la alícuota del 31,5%, prevista en el inciso h), del artículo 93, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en lugar aplicar el 28%, previsto en el apartado 2, inciso a), de la misma norma. Ante esto, **la AFIP plantea la falta de legitimación del sujeto local para entablar la acción.**

El **Tribunal Fiscal de la Nación**, en primer lugar rechazó la excepción por falta de legitimación parcial opuesta por la AFIP. Para ello, **sostuvo que la actora no sólo fue responsable por deuda ajena sino que se convirtió en contribuyente por haberse operado, con relación a ella, el proceso de sustitución tributaria, debiendo ingresar con fondos propios al organismo recaudador el gravamen impuesto por el legislador a un beneficiario del exterior.** Afirmó que la empresa se encontraba autorizada a demandar la repetición del Impuesto a las Ganancias pagado por diferencia de alícuotas de retención, toda vez que, en cumplimiento de sus deberes había sufrido un perjuicio personal acreditado con las constancias de las presentes actuaciones. **Por lo tanto, el T.F.N. hizo lugar a la acción de repetición promovida por la recurrente.**

Los fundamentos del *a quo* fueron: **a)** el 1/1/2002, la contribuyente suscribió un contrato de transferencia de tecnología con “*Corn Products Development Inc.*”, con vigencia hasta el 31/03/2005, a renovarse mediante acuerdo por escrito entre las partes; **b)** el 7/02/2003 los contratantes solicitaron la inscripción del documento ante el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (“INPI”), trámite que se efectivizó el 21/02/2003 en el cual la entidad dejó constancia que las prestaciones previstas en el contrato resultaban subsumibles en lo estipulado en el artículo 93, inciso a), de la Ley del Impuesto a las Ganancias; **c)** en los períodos 2005 y 2008, las partes acordaron prorrogar el contrato hasta el 31/03/2008 y el 20/12/2010, respectivamente. Ambas prórrogas fueron inscriptas ante la autoridad de aplicación el 08/09/2005 y el 29/04/2008, con idéntico tratamiento en la ley del gravamen; **d)** el contrato en cuestión fue prorrogado por

última vez el 19/12/2010 hasta el 20/12/2013, trámite que se llevó a cabo ante el INPI el 25/06/2012. Ello así, **el Fisco Nacional consideró que esta última renovación fue inscrita tardíamente, circunstancia que impidió a la actora usufructuar de los beneficios establecidos en inciso a), del artículo 93, de la ley del Impuesto a las Ganancias; e)** el Máximo Tribunal ya ha señalado que la ley de Transferencia de Tecnología nada dice respecto a la necesidad de inscribir las prórrogas de los contratos comprendidos en el artículo 1 de la citada Ley, en tanto no impliquen, a su vez, la modificación de aspectos sustanciales de los instrumentos, conforme lo prevé el artículo 8 de ese mismo cuerpo legal.

En consecuencia, para el Tribunal Fiscal de la Nación, la Sociedad, al momento de efectuar los pagos al beneficiario del exterior, en el período fiscal 2011, había registrado el contrato de licencia ante el INPI y la inscripción tardía de su prórroga, convenida por las partes el 19/12/2010, en nada afecta el tratamiento a aplicar para las regalías allí pactadas, por lo tanto, tiene pleno derecho a la repetición de las sumas ingresadas en exceso.

Por su parte, la AFIP sostiene su posición en que el sujeto retenido ha sido “*Corn Products Development*” y no “*Ingredion S.A.*”, que figura como agente de retención. Además, manifiesta que la actora no acreditó que efectivamente sufrió un perjuicio patrimonial por las sumas que pretende repetir. Agrega que la Sociedad omitió inscribir la prórroga suscripta el 19/12/2010 hasta el año 2012, porque consideró que se trataba de un requisito innecesario para la procedencia de los beneficios impositivos involucrados y, por lo tanto, pretende retrotraer los efectos de la inscripción efectuada el 25/06/2012 a los pagos confeccionados en el 2011, contraviniendo el artículo 9, de la Ley 22.246, la Nota Externa (AFIP) 1/2002 y el artículo 4 de la Resolución (INPI) 328/2007.

Por su parte, **la Cámara** en primer lugar, y en cuanto a los agravios referidos a la falta de legitimación parcial de la recurrente, señala que es preciso señalar que, la actora, en tanto resulta agente de retención, sólo se encuentra autorizada a demandar la repetición de impuestos regidos por la Ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación le impone ha derivado en un perjuicio personal. Ahora bien, conforme surge del informe pericial: **a)** a los pagos de regalías devengadas en el período 2011 se les aplicó, originalmente, una retención (beneficiario del exterior) del 28%; **b)** con posterioridad al cierre del ejercicio comercial 2011, la Sociedad ingresó a la AFIP, la diferencia de alícuota de retención entre el 28% y 31,5%, más los intereses resarcitorios correspondientes; **c)** los importes abonados fueron registrados contablemente en los libros de la actora.

De acuerdo a los hechos, tal como lo señaló el a quo, resulta acreditado que la actora, en su carácter de agente de retención, sufrió un perjuicio personal en tanto canceló con sus propios fondos la diferencia existente entre la alícuota de retención del Impuesto a las Ganancias del 28% y la alícuota del 31,5%, con más los intereses resarcitorios. Por lo tanto, la Cámara confirma la sentencia del Tribunal, con costas.

Por último, la Sala aclara que el registro ante el INPI que la Ley impone a título informativo es el del contrato de transferencia de tecnología y no el de la ampliación de aquél que ya encontraba inscripto y gozando de los beneficios en cuestión (“*Monsanto Argentina S.A.* 18/02/2010 – CNCAF, Sala IV, entre otras causas).

✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. “Safi, Emilio Fernando s/Recurso de Apelación (8/06/2016)”. Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado. Operaciones de Canje de Cheques. Presunciones.**

Siempre es complejo conseguir fallos del Tribunal Fiscal de la Nación. Es por ese motivo que los que habitualmente analizamos son más antiguos que los provenientes de Cámara o de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El presente caso, más allá de lo extenso del mismo por la cantidad de cuestiones de hecho que presenta, es relevante por que atiende a una situación realmente corriente en el mercado como es el “canje de cheques” que muchos sujetos que poseen liquidez realizan habitualmente. Además, nos vuelve a recordar conceptos básicos con respecto a cómo el fisco debe aplicar las presunciones, los cuales en muchos casos son soslayados por los propios jueces administrativos.

Yendo al caso, el contribuyente interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones por medio de las cuales:

- Se determinó de oficio la materia imponible y la obligación tributaria respecto del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2001 y se formuló la reserva que prevé el artículo 20, de la ley 24.769 (Ley Penal Tributaria).
- Se hizo lo propio en relación al IVA por los períodos fiscales 01/01 a 12/02. En este caso se aplicó la multa por omisión prevista en el artículo 45 (80%), de la Ley 11.683 (Procedimiento Fiscal), para los períodos 1/02 a 12/02 y la reserva del artículo 20, de la Ley Penal Tributaria, por el resto de los períodos por superar la condición objetiva de punibilidad.

En su defensa, el apelante destaca que las actuaciones administrativas se encuentran viciadas de nulidad absoluta e insanable, atento que durante la fiscalización ocurrieron una serie de desaciertos (especialmente al momento de determinar de oficio la materia imponible, sobre base presunta), ya que no se consideraron concretamente los argumentos esgrimidos en los descargos oportunamente presentados.

Indica que en dicha ocasión demostró mediante prueba pericial contable que lleva un sistema de facturación en legal forma, que las operaciones declaradas son correctas, que posee libros de bancos en los que se encuentran registrados los movimientos auditados que, en su mayoría, coinciden con las operaciones registradas, y que existen depósitos de alquileres o cuotas por venta de inmuebles.

En tal sentido, **manifiesta que el uso de las presunciones sólo procede cuando hay faltante de documentación respaldatoria.** Además, afirma que se encontraba inscripto en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo), llevando su sistema de facturación en forma legal, particularmente en lo concerniente a los depósitos por alquileres y cuotas de inmuebles depositados en su cuenta. También, declara que las resoluciones apeladas adolecen de vicios en su objeto, causa y motivación.

Por su parte, **el representante del Fisco destaca que de acuerdo con las propias expresiones de la actora, la misma no cuenta con respaldo documental referido a la recepción de los cheques o depósitos provenientes de Cooperativa Santa Ana y de Cooperativa Producoop Limitada, como tampoco de la entrega de dinero en efectivo; por tal motivo la determinación de oficio sobre base presunta resulta válida.**

Agrega que la modalidad de determinación de oficio no afecta la legitimidad del acto, máxime en un caso en el cual el contribuyente debe llevar la documentación, comprobantes y documentos que acrediten las operaciones vinculadas a la materia imponible.

Luego, el **Tribunal Fiscal de la Nación** en primer lugar analiza el trabajo realizado por la Administración. En particular se hace un **análisis pormenorizado de cómo se determina el excedente de los depósitos (depurados) versus el importe declarado, los cuales para el Fisco se corresponden con su actividad de “servicios inmobiliarios” (no declaradas), más allá de las explicaciones brindadas por el contribuyente relativas a que los mismos resultan ajenos a su profesión de martillero público.** Particularmente, en lo referido a las cuentas bancarias, Safi afirma que los movimientos correspondían a depósitos efectuados por cuenta y orden de terceros, al ingreso por la venta de inmuebles y, especialmente, al “canje de cheques” (tema este último sobre el cual centraremos nuestro análisis).

Posteriormente, se plantea si el ajuste apelado es ajustado a derecho, ciñendo el análisis y la resolución a las cuestiones que han sido objeto de agravio. Las mismas, básicamente, se identifican con la negativa de la AFIP a incluir dentro de la justificación y consecuente depuración de depósito a: **a) los cheques que habrían sido depositados por Cooperativa Santa Ana, Pesquera Juancito S.A. y Coop. Costa Atlántica; b) a los valores depositados por sendos sujetos que manifestaron que realizaban operaciones de “canje de cheques”; c) provenientes de la intermediación en la firma de contratos de locación.**

Específicamente, con respecto al segundo punto de impugnación (el concepto más significativo), la actora identificó a las personas con las que habría efectuado los negocios; acompañó sus exposiciones con certificación de firma y ofreció sus declaraciones en la prueba de testigos. También se aclaró cuál era la comisión que cobraba por el servicio de descuento de valores.

Sobre este tema el Tribunal expresa que *“para llegar a la verdad de los hechos nada mejor que dirigir el análisis a la causa misma de la operación en cuestión, a su calificación jurídica, y así poder corroborar si, de acuerdo con la misma, y de acuerdo con las constancias de autos, la tesis de la actora es atendible”*. En este orden de ideas manifiesta que, de acuerdo con las expresiones de las partes, lo que se habría celebrado es un **“contrato de descuento”** (*éste ha sido definido como aquél en virtud del cual el banco, contra la cesión pro solvendo de un crédito que tiene contra un tercero, efectuada por un cliente de esa institución, le adelanta la suma descontada, adquiriendo el derecho de requerir del deudor descontado al vencimiento del crédito, el importe nominal de éste, con la alternativa de que si el deudor descontado paga, extingue los efectos del contrato y si no lo hace, el banco puede hacer efectiva la garantía asumida por el cliente al celebrarlo, agregándose que es un contrato autónomo, con los caracteres de que es un contrato de crédito, atípico, comercial, oneroso, comutativo, consensual y bilateral y no formal*).

Por lo tanto, existe una trascendental diferencia entre el negocio jurídico así definido con el que se invoca en autos, particularmente porque el contribuyente no actúa en carácter de entidad bancaria, más ello no empece a que se aprehendan los elementos estructurales de la figura para el análisis que aquí se realiza. Interesa la naturaleza bilateral del contrato, lo cual denota la reciprocidad de prestaciones de las partes contratantes. **En esta lógica, al depósito que fuera efectuado por el “cliente” debe corresponderse la entrega de la “suma descontada” y, eventualmente, “el requerimiento o acción contra el deudor descontado”**. Desde esta perspectiva, **la labor probatoria del contribuyente en cada una de las etapas se radicó en el depósito de los valores, mas ninguna probanza se produjo en relación a las sumas de dinero que debió haber girado a los titulares del crédito. De la acreditación de los depósitos y de la consecuente entrega del dinero podría justificarse, a priori, la celebración del contrato de descuento y también evidenciarse la existencia y cuantía de**

las comisiones percibidas por el contribuyente. Sin embargo, como se ha visto, esto no es lo que aconteció en la especie.

Además, sin desmedro de su carácter no formal, la naturaleza comercial del contrato, sumado a la evidente habitualidad con la que el mismo habría sido celebrado y ejecutado, exigen algún tipo de documentación que conlleve a reconocer su realidad (no habiendo en este caso contratos y, tampoco una contabilidad llevada en legal forma que permita probar los mismos).

Por último, también invoca el apelante que actuaba como intermediario en la celebración de contratos de locación urbana, depositándose en sus cuentas bancarias los importes derivados de los mismos; acompaña diez copias de contratos de locación. Independientemente de cualquier indagación acerca de la fuerza probatoria de la copia de los contratos (ello atento su carácter de instrumentos privados carentes de fecha cierta), lo que no puede dejar de advertirse es la ausencia de componentes que permitan conocer el efectivo depósito de los valores. En otras palabras, el contrato de locación es la causa de la obligación, mas ninguna probanza existe acerca del depósito, que es el medio por el cual aquella se cumple. Sobre este particular, la administración negó valor probatorio a los recibos tipo "x" relacionados con la actividad inmobiliaria que se confeccionan en oportunidad del cobro de los alquileres a los inquilinos, pues en el dorso de los recibos, en caso de que se haya abonado con cheque, sólo figura el banco y el importe; este criterio es aquí compartido.

Finalmente, se confirma toda la resolución de la AFIP en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias y no se expresa con respecto a los planteos constitucionales dado que carece de competencia para hacerlo, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, extremo que no se evidencia en el particular.

Por el contrario, con respecto al “Impuesto al Valor Agregado”, expresa que es clara la debilidad de los fundamentos que sustentan la resolución en este aspecto, como la de las inducciones que ha efectuado la fiscalización. Es que una cosa es presumir que los susodichos depósitos bancarios importan ganancias en cabeza del titular de las cuentas y otra muy distinta es presumir, en base a dicha presunción exclusivamente, que tales acreditaciones derivan de la existencia de ventas omitidas, sin el aporte de mayores consideraciones.

El Tribunal de Alzada cita el antecedente “*Alsur Bahía S.A. (18/06/20108)*”, de la Sala V, que haciéndose eco del voto minoritario del Dr. Castro en la anterior instancia, exigió cuanto menos el intento por parte del Fisco Nacional de demostrar la existencia de ventas omitidas, desechando el automatismo injustificado de suponer sin más que de existir un incremento patrimonial no justificado en el impuesto a las ganancias, debe necesariamente haber ventas omitidas en el IVA. De esta manera, el tribunal estableció que “...no siempre que se verifica un incremento patrimonial no justificado, el Fisco Nacional se encuentra habilitado para efectuar el ajuste impositivo en el impuesto al valor agregado, suponiendo por tanto, que tal incremento responde a ventas omitidas alcanzadas por este gravamen. Esta operación, requiere, para que sea ajustada a derecho, una intensa motivación del Organismo, avalada por determinada fiscalización puntual en relación a cada período”. Por lo expuesto, se deja en evidencia la insuficiencia de la metodología utilizada para dar soporte a la pretensión gravatoria en el IVA.

✓ **Comisión Arbitral. R. 49/2016. “Nordenwagen S.A. c/Provincia de Buenos Aires (17/08/2016)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral.**

Si bien es un tema que venimos analizando recurrentemente, nos parece relevante seguir de cerca la construcción del criterio de asignación de ingresos que la Comisión Arbitral ha consolidado en estos años, en especial cuando el fisco que cuestiona el mismo es la propia Provincia de Buenos Aires (la jurisdicción más importante de nuestro país).

En cuanto a los hechos la accionante es concesionaria oficial y exclusiva de automotores de la marca Porsche y **se agravia de que ARBA consideró que los ingresos debían ser atribuidos a la provincia de Buenos Aires por el mero hecho de haberse emitido la facturación desde el punto de venta situado en esa jurisdicción, omitiendo tener en cuenta que también los ingresos deben ser atribuidos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.** Destaca en este sentido, que se encuentran acreditados gastos que otorgan sustento territorial a las operaciones celebradas en CABA, dado que la firma contaba con un local comercial de ventas, abonando gastos de alquiler y telefonía. A su vez, contaba con personal que llevaba a cabo las tareas comerciales y que los automóviles objeto de su actividad comercial eran entregados en CABA, **coincidiendo el lugar de entrega con el “domicilio de los adquirentes” de los mismos.**

Además, la Sociedad resalta que el organismo recaudador no desconoce que la empresa ejerce actividades en múltiples jurisdicciones y respecto a las jurisdicciones de Córdoba, Santa Fe y Mendoza no controvertió el criterio utilizado por Nordenwagen S.A., de atribuir los ingresos derivados de la venta de automóviles al domicilio del adquirente.

Por su parte, la representación de la provincia de **Buenos Aires** señala que la inspección actuante, en atención a la documentación aportada por la firma procedió a rectificar los papeles de trabajo bajo las siguientes premisas: **a) si en la venta intervino un vendedor independiente o comisionista radicado en una jurisdicción distinta a Buenos Aires o CABA, el ingreso fue asignado a la jurisdicción donde se encuentra radicado el mismo; b) para las restantes ventas, han sido considerados los ingresos como provenientes de operaciones íntegramente realizadas en un local de ventas, los cuales han sido atribuidos a la jurisdicción de su ubicación según el Punto de Venta (Buenos Aires o CABA).**

Por su parte, la **Comisión Arbitral** observa que, en primer lugar, no está controvertido el sustento territorial de la sociedad en la Ciudad de Buenos Aires, dado que en los períodos fiscalizados ha soportado gastos en la misma. Siendo así, hay que establecer, entonces, la jurisdicción de la que provienen los ingresos que originan la *litis*. **Para ello, sin perjuicio de la jurisdicción en donde se entreguen los bienes, lo sustancial es que Nordenwagen S.A. tiene la certeza del destino geográfico que ellos tendrán, conforme a la prueba aportada por el contribuyente en las actuaciones administrativas. Lo importante es que conste en las actuaciones que la firma conoce el “destino de los vehículos” y la jurisdicción del domicilio del comprador (Ciudad de Buenos Aires) es a la que corresponderá asignar los ingresos motivo de la controversia.** Por lo tanto se hace lugar al recurso interpuesto por la concesionaria.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **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.
- ✓ **Comisión Arbitral. SIFERE Web. Presentación Obligatoria de Declaraciones Juradas. R.G. (CA) 16/2016 (BO 05/10/2016).** Se establece que a partir del 1/11/2016 todos los contribuyentes que tributan por el régimen de Convenio Multilateral deberán confeccionar, presentar y abonar sus declaraciones mensuales (CM 03) y anuales (CM 05) mediante el sistema SIFERE Web.
- ✓ **CABA. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación. R. (AGIP) 939/2013.** Recordamos que a partir del 1/11/2016 se amplió el régimen general de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicando el criterio de "actividad" en lugar de territorialidad y ampliando la cantidad de agentes de recaudación, los cuales, a partir de ahora, pasan a ser pasibles de retenciones y percepciones, sin haberse establecido un régimen de morigeración de alícuotas razonable. Recomendamos la lectura del nuestro Informe N° 24, al cual se puede acceder en nuestro sitio web www.cfrconsultores.com. Al mismo se le debe agregar el análisis de la R. (AGIP) 486/2016 (BO 21/10/2016), tratada en el presente.
- ✓ **CABA. Domicilio Fiscal Electrónico. R. (AGIP) 470/2016 (BO 3/10/2016).** Se proroga hasta el 31/10/2016 el plazo para constituir el domicilio fiscal electrónico en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. CABA. Domicilio Fiscal Electrónico. R. (AGIP) 405/2016 (BO 29/08/2016). Recordemos que por medio de la última resolución mencionada se creó, 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.

- ✓ **AFIP. Monotributo. Pago Electrónico. R.G. (AFIP) 3936 (BO 14/09/2016).** Se establece que los monotributistas encuadrados en las categorías H, I, J, K y L, y los autónomos encuadrados en las categorías III, III', IV, IV', V y V' **no podrán pagar dichas obligaciones mensuales a través de pagos manuales**, debiendo realizar estos a través de las siguientes modalidades: a) transferencia electrónica de fondos (RG (AFIP) 1778); b) débito automático mediante la utilización de tarjeta de crédito (RG (AFIP) 1644); c) débito en cuenta a través de cajeros automáticos (RG (AFIP) 1206); d) débito directo en cuenta bancaria, a cuyo efecto deberán solicitar previamente la adhesión al servicio en la entidad bancaria en la cual se encuentre radicada su cuenta. Por su parte, podrán solicitar sin costo la apertura de una **“caja de ahorro fiscal”** en cualquier sucursal o en la Casa Central del Banco de la Nación Argentina. Las presentes disposiciones resultan de aplicación para las obligaciones fiscales cuyos vencimientos se produzcan en los meses que se indican a continuación: a) Monotributistas: categorías L y K: octubre de 2016, categorías J e I: noviembre de 2016, categoría H: diciembre de 2016; b) Autónomos: categorías V y V': octubre de 2016, categorías IV y IV': noviembre de 2016, categorías III y III': diciembre de 2016.