

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 26

I. Objetivos 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 provinciales relacionadas con la Ley de Sinceramiento Fiscal (27.260) y aquellas referidas a la aplicación del “**domicilio fiscal electrónico**”. Sobre esto último tema reiteramos la necesidad de unificación de los mismos (ej. por medio de la Comisión Arbitral), puesto que fácticamente no es posible que los contribuyentes y sus asesores administren 25 domicilios fiscales (23 provincias + 1 Ciudad de Buenos Aires + 1 AFIP), en el caso de sujetos que operan en todo el país.

Por último, como surge del presente Informe y de los anteriores, a los cuales se puede acceder por medio de nuestra página web www.cfrconsultores.com, podemos observar la proliferación de regímenes de “riesgo fiscal”, los cuales no son más que un medio para establecer sanciones impropias, que como tales conculcan la aplicación del principio del “debido proceso adjetivo”, al cual tienen derecho los contribuyentes, dada la naturaleza penal de los ilícitos tributarios. Además, esto está taxativamente receptado en todas las normas provinciales, ya sea en los propios Códigos Fiscales, como en las Leyes de Procedimientos Administrativo.

b) **Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.**

Este mes recomendamos la lectura detenida del fallo “**Abastecedora del Norte S.R.L.**”, de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, el cual es aleccionador en materia de regímenes de percepción referidos al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Es llamativa la poca cantidad de fallos sobre temas tributarios que ha emitido la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Los casos analizados fueron los siguientes:

Corte Suprema de Justicia de la Nación.	•“ Favacard SA c/AFIP-DGI s/Inconstitucionalidad (15/11/2016) ”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.
Corte Suprema de Justicia de Tucumán.	•“ Abastecedora del Norte S.R.L. Vs Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad (6/10/2016) ”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Régimen de Percepciones.

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:

- ✓ **Nación. Ley de Sinceramiento Fiscal. Decreto 1206/2016 (BO 30/11/2016).** El Decreto, introduce “aclaraciones” y “modificaciones” sustanciales a la propia Ley (lo cual llama la atención desde el punto de vista de su legalidad).

Entre las mismas destacamos:

- Las personas humanas o sucesiones indivisas podrán también exteriorizar a su nombre bienes de sociedades del exterior (artículo 39), cuando se trate de **participaciones indirectas**, es decir, cuando el bien o tenencia que se declare pertenezca a una sociedad o ente en el cual tenga participación otra sociedad o ente del cual el declarante sea titular.
- Las personas humanas o sucesiones indivisas que exterioricen bienes que se encuentran a nombre de sociedades del exterior podrán imputar, en la proporción declarada, las rentas y computar los gastos, **deducciones y créditos fiscales por impuestos análogos que genere, pague o tribute la sociedad o ente en el exterior en la medida en que tengan vinculación directa con los bienes y tenencias exteriorizados.**
- En caso de optar por cambiar la titularidad a nombre del declarante de los bienes exteriorizados pertenecientes a sociedades del exterior (artículo 39), dicha transferencia se considerará no onerosa a los fines tributarios, no generando ningún tipo de gravamen y quedando eximidas de cualquier deber de información establecido por la AFIP.
- **El artículo 4, del Decreto establece que se sustituye el artículo 6 del decreto 895/2016, el que quedará redactado de la siguiente manera:** “Art. 6 - *El criterio de valuación establecido en el segundo párrafo del artículo 40 de la ley 27260, solo resulta aplicable cuando se trate de acciones, participaciones, partes de interés o beneficios en entes del país o del exterior que sean considerados como entidades pasivas conforme los términos del artículo 90 in fine de la ley. A los fines de este artículo se entenderán como rentas pasivas a las mencionadas en el segundo artículo incorporado a continuación del artículo 165.VI de la reglamentación de la ley de impuesto a las ganancias, aprobada por el decreto 1344/1998 (t.o. 1997) y sus modificaciones....También será de aplicación cuando se trate de participaciones indirectas en entidades pasivas que se registren o contabilicen como activos de la sociedad que se declara.....***Las acciones, participaciones, partes de interés o beneficios en entidades consideradas activas, deberán valuarse al valor patrimonial - conforme a las normas del impuesto sobre los bienes personales o del impuesto a la ganancia mínima presunta, según corresponda- que surja del último balance cerrado con anterioridad al 1 de enero de 2016.** *De tratarse de entes constituidos en el exterior, la valuación patrimonial proporcional podrá surgir de un balance especial confeccionado a la fecha de promulgación de la ley 27260”.* Esta modificación a la propia Ley 27.260 (por medio de un decreto) nos parece que introduce un marco de razonabilidad a la valuación de las participaciones en sociedades “operativas”.

Ahora bien, entre varias inconsistencias técnicas de la presente norma, consideremos que la AFIP debería adecuar rápidamente (por lo menos para las sociedades activas u operativas) lo establecido en el artículo 15, de la R.G. (AFIP) 3919, en el cual se resuelve que “a los fines previstos en el segundo párrafo del artículo 40 de la ley 27260, las sociedades o entidades emisoras estarán obligadas a suministrar la información requerida para la valuación, la cual corresponderá al último balance cerrado con anterioridad al 1 de enero de 2016, confeccionado de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes.

Sin perjuicio de ello, los bienes inmuebles deberán estar valuados a valor de plaza, de acuerdo con lo indicado en el tercer párrafo de dicho artículo.....”. Entendemos que esto último no es de aplicación para las “sociedades activas”, pero no deja de ser una mera interpretación armónica de una normativa que carece de consistencia.

- Por último, siendo uno de los temas más cuestionados del Decreto, también se modifica el artículo 82 de la Ley de Sinceramiento Fiscal, al permitir a los cónyuges, a los padres y a los hijos menores emancipados de funcionarios públicos ingresar al blanqueo solo en el caso de bienes sobre los que se acredite que se encontraban incorporados a su patrimonio con anterioridad a la fecha en que los citados funcionarios hubieran asumido sus cargos.
- ✓ **AFIP. Secreto Fiscal. Entidades Financieras. R.G. (AFIP) 3952 (BO 4/11/2016).** Se establece que quienes deban informar a la Unidad de Información Financiera (UIF) operaciones que resulten sospechosas (entidades financieras, los escribanos públicos, las operadoras de tarjetas de crédito, los agentes y sociedades de bolsa, los registros públicos de propiedad e inmueble, y quienes se dediquen a la compraventa de vehículos), en el marco de la Ley de Prevención de Delitos Relacionados con el Lavado de Activos y/o Financiación del Terrorismo, deben abstenerse de solicitar a sus clientes las declaraciones juradas de impuestos que hayan presentado ante la AFIP. Las citadas declaraciones juradas se encuentran amparadas por el secreto fiscal.
- ✓ **AFIP. Controladores Fiscales de Nueva Tecnología. R.G. (AFIP) 3953 y 3954 (BO 11/11/2016).** Las modificaciones a la R.G. (AFIP) 3561 y sus modificatorias son: **a)** dentro de las obligaciones de información semanales, se elimina la obligación de informar el resumen de operaciones ordenado por productos; **b)** se reemplaza el servicio disponible en la Web de la AFIP donde se debe cumplir con el régimen de información semanal, debiendo ser cumplido a través del servicio “Presentación de DDJJ y Pagos - Controladores fiscales”; **c)** se establecen precisiones para tramitar la baja del controlador fiscal cuando por una falla de hardware sea imprescindible borrar la información generada en la jornada de trabajo; **d)** también se efectúan modificaciones relacionadas con el resguardo de los duplicados electrónicos de comprobantes, la emisión de comprobantes que por su extensión deban ocupar más de un documento y el detalle de diseños de registro.

Por último, mediante la R.G. (AFIP) 3954 se homologaron equipos de nueva tecnología de tres empresas distintas, por lo que la AFIP deberá comunicar a los hipermercados, supermercados y autoservicios la obligación de utilizar los nuevos equipos en esta primera etapa de implementación.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Presentaciones de IIBB. R.G. 20/2016 (BO 24/11/2016).** Ante las dificultades que hubo en el mes de noviembre para presentar las DDJJ de Convenio Multilateral, por la generalización de la utilización del SIFERE WEB, la Comisión estableció que se considerarán presentadas en términos las que se hayan registrado hasta el 17/11/2016.
- ✓ **Comisión Arbitral. Calendario de Vencimientos 2017. R.G. 21/2016, 22/2016 y 23/2016 (BO 25/11/2016).** Se fijan las fechas de vencimiento del período fiscal 2017 para la presentación de la declaración jurada y el pago de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos comprendidos en el Convenio Multilateral. También las correspondientes a los regímenes de recaudación del SIRCAR y SIRCREB. Por último, es importante destacar que **el vencimiento**

de la declaración jurada anual del período fiscal 2016 operará el día 30/6/2017 (de esta forma se evitan los inconvenientes suscitados con relación al período fiscal 2015).

- ✓ **Comisión Arbitral. Regímenes de Percepciones. R.G. 24/2016 (BO 5/12/2016).** Se establece que podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones: *i)* contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva; *ii)* **contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas (esto deja una puerta abierta para gravar a sujetos de extraña jurisdicción);** *iii)* demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de: **a)** contribuyentes locales inscriptos exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción, **b)** contribuyentes de Convenio Multilateral que no tengan incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción; **c)** contribuyentes que distribuyan la mayor parte de sus ingresos mediante el Régimen General del Convenio Multilateral, **cuando el coeficiente del sujeto pasible de percepción atribuible a la jurisdicción, sea inferior a 0,0050 (cero coma cincuenta diezmilésimos).**

Por último se establece que el sujeto pasible de percepción deberá exhibir copia de la última declaración jurada exigible (Formulario CM05).

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Riesgo Fiscal. R.N. (ARBA) 32/2016 (BO 16/11/2016).** Se reemplaza el procedimiento de calificación de riesgo fiscal a partir del cual se medirá el perfil individual de los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos. Se modifican los indicadores a tomar en cuenta a los fines de determinar la categoría asignada a cada contribuyente. El presente procedimiento prevé cinco categorías de riesgo fiscal y que la categoría asignada tendrá validez para un cuatrimestre calendario determinado. Por último, el incremento de las alícuotas de retención y/o percepción del impuesto será aplicable solo sobre los contribuyentes con categoría de riesgo fiscal asignada 3 o 4.

No podemos dejar de destacar que este tipo de normas, aceptadas pacíficamente por los contribuyentes, y generalizadas en casi todas las jurisdicciones, configuran en los hechos la aplicación directa de “sanciones impropias”, las cuales conculcan un principio fundamental aplicable en materia de ilícitos tributarios (que tienen naturaliza penal), como es el “debido proceso adjetivo”.

Por el momento, no hay límite para la aplicación de estas normas ante la pasividad de los contribuyentes (muchas veces estimuladas por la falta de remedios procesales idóneos para defenderse).

- ✓ **CABA. Fiscalización Electrónica. R. (AGIP) 503/2016 (BO 21/10/2016).** Siguiendo con la política de mimetización de los procedimientos utilizados en la Provincia de Buenos Aires (creados por la gestión anterior), en esta oportunidad la Ciudad resuelve aplicar dentro de su jurisdicción el procedimiento de “Fiscalización Electrónica AGIP”, tendiente al control del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y/o responsables de los tributos a cargo de la AGIP. Recordemos que para llegar a esto, previamente obligó a los contribuyentes a que informen un domicilio fiscal electrónico.

Al respecto, el inicio del referido procedimiento será debidamente notificado a los contribuyentes y/o responsables en el domicilio fiscal declarado por los mismos, y contarán con un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación, para contestar, a través de la

aplicación disponible en la página web de la citada Agencia (www.agip.gov.ar), el cuestionario electrónico que allí se les formule.

La generalización de los regímenes de “domicilio fiscal electrónico” y de “fiscalización electrónica” es de muy compleja administración por parte de los contribuyentes y sus asesores (por la cantidad de requerimientos que se envían, el alcance y la frecuencia), con lo cual es un tema que amerita en forma urgente una coordinación entre las distintas jurisdicciones (ej. domicilio fiscal electrónico único).

- ✓ **CABA. Digesto Jurídico. Ley 5666 (BO 24/11/2016).** Se consolidan las ordenanzas, leyes, decretos-ordenanzas y decretos de necesidad y urgencia, sancionados o promulgados al 29/2/2016.
- ✓ **Córdoba. Ingresos Brutos. Instrumentos Derivados. Decreto 1417/2016 (BO 3/11/2016).** Se fija en 4% la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable sobre los ingresos provenientes de derechos y/u obligaciones emergentes de transacciones u operaciones con instrumentos y/o contratos derivados, cualquiera sea su naturaleza, tipo, finalidad, uso y/o intención en la operación, efectuadas por personas o entidades no sujetas a la ley de entidades financieras.
- ✓ **Córdoba. Domicilio Fiscal Electrónico. R.N. (DGR) 33/2016 (BO 21/11/2016).** Siguiendo con el mismo tema tratado en CABA y Misiones (a cuyos comentarios remitimos) se establece que, a partir del 31/12/2016, los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sujetos a las normas del Convenio Multilateral, con sede en extraña jurisdicción pero con alta en la Provincia de Córdoba, estarán obligados a constituir un domicilio fiscal electrónico. Por otra parte, se dispone que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba, a partir del 1/1/2017, procederá a constituir de oficio un domicilio fiscal electrónico a todos los contribuyentes y/o responsables que, estando obligados a su constitución, no lo hubieran realizado a dicha fecha.
- ✓ **Mendoza. Código Fiscal y Ley Impositiva. Ley 8923 (BO 22/11/2016).** En materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se eleva a \$ 82.000.000 el monto de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos en el período fiscal anterior a considerar para la aplicación del incremento del 0,5% en la alícuota del impuesto aplicable a la industria manufacturera. También se eleva la escala de ingresos a considerar para el incremento de alícuotas aplicables a las actividades de explotación de minas y canteras, comercio al por mayor, comercio minorista, expendio de comidas y bebidas, transporte y almacenamiento, comunicaciones, establecimientos y servicios financieros, seguros, operaciones sobre inmuebles, servicios técnicos y profesionales, alquiler de cosas muebles y servicios sociales, comunales y personales.

Se establece un programa de reducción plurianual de alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para contribuyentes cumplidores, el que consistirá en una reducción del 0,25% acumulativo anual sobre la alícuota del impuesto aplicable sobre determinadas actividades, hasta tanto se alcancen para cada una de ellas las vigentes en el año 2007 (ver artículo 15 y siguientes de la Ley – tiene como una de las exigencias tener el total de los rodados radicado en la Provincia).

En materia de estímulos a las inversiones, se legisla que los contribuyentes del impuesto que inicien inversiones productivas a partir del 1/1/2017 podrán acceder a un certificado de crédito fiscal por hasta el monto de la inversión total en activos reales. El citado

certificado podrá ser utilizado por el plazo de 5 años, aplicándose como pago a cuenta de hasta el 10% del monto total y mensual del impuesto devengado.

- ✓ **Entre Ríos. Código Fiscal. Ley Impositiva Anual. Ley 10.447 (27/10/2016).** Las principales modificaciones se relacionan con la comercialización de automóviles, la cual tiene una carga impositiva cada vez mayor en todas las jurisdicciones.
- ✓ **Entre Ríos. Régimen de Recaudación. Contribuyentes de Alto Riesgo Fiscal. R. (AT) 362/2016 (BO 20/10/2016).** Cómo ya tienen reglamentadas muchas jurisdicciones 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 (SIRCRES), 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.
- ✓ **Entre Ríos. Régimen General de Recaudación. R. (AT) 398/2016 (FN 24/11/2016).** Se establece que estarán sujetas a la **retención del impuesto las operaciones de adquisición de bienes que revistan el carácter de bienes de uso**, y los servicios de telefonía, gas y electricidad. También se modifican determinadas alícuotas a aplicar por los agentes de retención del régimen, independientemente del sector: **a)** 1% para los contribuyentes que realicen la actividad de comercialización de bienes y/o servicios que se destinen al sector industrial, para el transporte urbano y suburbano de pasajeros de colectivo; transporte interurbano de pasajeros y transporte de escolares habilitados; **b)** 0,5% para los contribuyentes que realicen actividades de transporte de cargas y mudanzas, contribuyentes que realicen la actividad de comercialización mayorista de medicamentos y aquellos que realicen la actividad de construcción de obras públicas licitadas por la Provincia de Entre Ríos y sus municipios.

También, serán pasibles de percepción aquellos contribuyentes del impuesto que no se encuentren inscriptos en él en la Provincia. La vigencia de los cambios es a partir del 1/12/2016.

- ✓ **Santa Fe. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 13.582 (BO 2/11/2016).** Más allá de los comentarios iniciales de los funcionarios de la Provincia, finalmente Santa Fe también adhirió. Se establece que los contribuyentes que adhieran al Título I, del Libro II, de la Ley 27.260, quedarán liberados del pago de los impuestos y tasas omitidos en el ámbito de la Provincia de Santa Fe, por los bienes exteriorizados bajo el régimen señalado, siempre que cumplan las siguientes condiciones: **a)** el monto total exteriorizado en su conjunto no supere los \$ 305.000, y **b)** que el monto exteriorizado resulte igual o superior a \$ 305.000, en tanto la tenencia de moneda nacional o extranjera resulte aplicada a alguno de los destinos previstos en la Ley, en una proporción no inferior al 60% del valor total de los bienes y/o tenencias comprendidos en la exteriorización efectuada (*financiar proyectos de infraestructura; inversión productiva, inmobiliaria; energías renovables que se desarrollen o localicen en la Provincia o suscribir y/o adquirir cuotas partes de fondos comunes de inversión, abiertos o cerrados, cuyo objetivo sea la inversión en instrumentos destinados al financiamiento de proyectos mencionados que también se desarrollen o localicen en la Provincia*).

Además, como hicieron varias provincias con distintas alícuotas, **se crea un “Impuesto Especial Provincial” del 1%**, que deberán ingresar cuando el monto total a exteriorizar en su conjunto sea igual o superior a \$ 305.000, y no se cumplan las condiciones señaladas para la liberación de impuestos.

Por su parte, quienes ingresen al blanqueo y cumplan con los requisitos anteriores, quedarán liberados de toda acción penal tributaria, intereses e infracciones administrativas, impuestos y tasas que pudieran corresponder en el ámbito de la Provincia, en relación con los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que estos hubieran generado. Los depósitos que se exterioricen en moneda nacional o extranjera no estarán sujetos a los regímenes de recaudación bancaria. Por último, se legisla que quedan excluidas de las liberaciones mencionadas aquellas obligaciones tributarias que se encuentren en curso de discusión administrativa y/o judicial al 2/11/2016.

- ✓ **Chaco. Domicilio Fiscal Electrónico. R.G. (ATP) 1883/2016 (BO 30/09/2016) y R.G. (ATP) 1886/2016 (FN 25/11/2016).** 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). Reiteramos, 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 unifique los mismos en un solo lugar de consulta.
- ✓ **Chaco. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 7895 (BO 25/11/2016) y R.G. (ATP) 1887/2016 (FN 30/11/2016).** Finalmente, más allá que los funcionarios de la Provincia manifestaron su negativa a adherir al Blanqueo, se sancionó la Ley de referencia, la cual también incluye una moratoria.
- ✓ **Tierra del Fuego. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 1122 (BO 4/11/2016).** La Provincia de Tierra del Fuego adhiere al Libro II, Título I, de la Ley 27.260. Se establece que **los contribuyentes que adhieran al régimen de exteriorización mencionado deberán ingresar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos omitido, aplicando la alícuota que corresponda a la actividad por la que se genera y que tuviera origen en los bienes y tenencias declarados en forma voluntaria dentro del mismo. De igual modo, también deberán hacer el ingreso de los Impuestos de Sellos e Inmobiliario omitidos, de acuerdo con lo dispuesto por la ley impositiva vigente.**
- ✓ **Neuquén. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Riesgo Fiscal. R.G. (DPR) 512/2016 (BO 25/11/2016).** Siguiendo la tendencia nacional la Provincia establece un calificador de riesgo fiscal, mediante el cual se medirá el perfil de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en función del grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias, formales y materiales.
- ✓ **Misiones. Código Fiscal y Ley Impositiva. Ley VII-81 (BO 7/11/2016).** Entre las principales novedades destacamos que se establece que, a partir del 1/1/2017, los contribuyentes o responsables están **obligados a constituir un domicilio fiscal electrónico**. De esta forma sumamos otra jurisdicción más a esta problemática para los contribuyentes. Sobre este punto remitimos a los comentarios realizados al momento de analizar la norma de Fiscalización Electrónica de CABA y a los distintos Informes de Novedades Tributarias, de meses anteriores, a los cuales se puede acceder por medio de nuestra página web www.cfrconsultores.com.
- ✓ **La Pampa. Adhesión Ley de Sinceramiento Fiscal. Ley 2936 (BO 21/10/2016).** La adhesión al Título I, Libro II, de la Ley 27.260 incluye: **a)** liberación en el pago del impuesto sobre los ingresos brutos, inmobiliario y de sellos, así como también de las tasas administrativas de servicios, por los bienes e ingresos que se hubiera omitido declarar; **b)** liberación de infracciones, multas y sanciones de cualquier naturaleza que pudieran corresponder sobre los bienes

exteriorizados. Los beneficios no serán de aplicación para las obligaciones que al 23/7/2016 se encuentren determinadas y notificadas. Por su parte, el Decreto 3531/2016 (BO FN 28/10/2016), reglamentó la Ley.

Por último, es relevante destacar que se dispone que los contribuyentes y/o responsables que adhieran al presente régimen de exteriorización deberán tributar un impuesto especial equivalente al 1% de los montos eximidos o liberados en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- ✓ **Salta. Nomenclador de Actividades y Alícuotas. R.G. (DGR) 19/2016 (BO 11/11/2016).** Se aprueba el nomenclador de actividades aplicable para la liquidación del Impuesto a las Actividades Económicas con sus respectivas alícuotas orientativas por parte de los Contribuyentes Directos y de aquellos sujetos a las normas del Convenio Multilateral.

Recomendamos repasar la norma y validar los “códigos de actividades” con que se exteriorizan las actividades, puesto que las mismas tienen una directa relación con la alícuota a aplicar en la jurisdicción. Este tipo de normas que parecen formales pueden tener consecuencias materiales significativas de no analizarse oportunamente.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Mes:

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Favacard SA c/AFIP-DGIs/Inconstitucionalidad (15/11/2016)”.** Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.

i. Reflexiones Preliminares

- Como hemos insistido en esta sección a lo largo del presente año, ante tasas de inflación anual que actualmente superan el 45% 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 (por cuestiones de recaudación), 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, estamos convencidos, que 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". 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.

- Otro tema relevante es que en nuestro país las Normas Contables Profesionales obligan a la aplicación del mecanismo del **Impuesto Diferido**, por medio del cual, (bajo ciertas circunstancias), las empresas están obligadas a reconocer como un "activo" los quebrantos impositivos que pudieran sufrir. **Por lo tanto, ese quebranto proveniente del Impuesto a las Ganancias, forma parte del Patrimonio de la Empresa.**
 - a. En consecuencia, podemos observar que la jurisprudencia del fallo, de la C.S.J.N., "**Estancias Argentinas El Hornero S.A. (2/10/2012)**", la cual ha sido ratificada en numerosos fallos por parte de nuestro Máximo Tribunal (como analizaremos a continuación), desconoce esta realidad al expresar que cuando la aplicación del ajuste por inflación sólo tienen como consecuencia el incremento de un quebranto no hay "confiscatoriedad", porque no hay una absorción de una parte sustancial de la renta o capital.
 - b. El no permitir la aplicación del ajuste por inflación, ante situaciones de quebranto impositivo en el Impuesto a las Ganancias, implica el despojo de un activo de la sociedad (como veremos en el caso bajo análisis), con las consecuencias que tal situación conlleva sobre su patrimonio y, por lo tanto, se está convalidando una manifiesta "confiscatoriedad" por parte del Estado. Todo esto sin necesidad de analizar el propio artículo 19, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, especialmente en lo relacionado al traslado de los quebrantos impositivos.
- Más allá de la "confiscatoriedad", que desde el punto de vista constitucional se provoca como consecuencia de no deducir este concepto (independientemente del criterio de la corte para que se configure la misma), **lo más pernicioso para la economía real del país es que se están estimulando conductas en los contribuyentes que desincentivan la ejecución de inversiones productivas.** Esto es independiente de ensayarse alguna atenuación por medio de otras normas, como la Ley de Fomento a las PYMES (27.264).
- 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, inclusive ante el peligro de volvernos reiterativos con relación a los conceptos que expresamos.

ii. Análisis del Fallo

En el caso bajo análisis la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, revocó el fallo de primera instancia y "**ordenó aplicar el mecanismo de ajuste por inflación impositivo a las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por Favacard S.A. para los ejercicios fiscales 2002 y 2003**".

El *a quo* sostuvo que la "confiscatoriedad" del tributo quedó acreditada con la prueba pericial contable de la cual surgía que, con respecto al **período fiscal 2002, el resultado impositivo sin aplicar el ajuste por inflación arroja una pérdida fiscal de \$ 4.659.140,54, mientras que aplicando dicho ajuste arroja una pérdida fiscal por \$ 10.646.722,30.** Por su parte, sobre esa base entendió que no aplicar el ajuste por inflación al quebranto significaba soslayar que, según el art. 19 de la ley 20.628, las pérdidas de un período fiscal se podían deducir de los siguientes;

y a su vez implicaba desconocer los preceptos constitucionales de legalidad, capacidad contributiva y no “confiscatoriedad”.

En lo referente al **período fiscal 2003**, el importe del **Impuesto a las Ganancias por el año 2003, sin aplicar el ajuste por inflación es de \$ 585.231,90**, mientras que con el ajuste por inflación es de **\$ 0**, motivo por el cual la Cámara concluyó, también, que la no aplicación del ajuste por inflación a este período también configuraba un supuesto de **confiscatoriedad**.

Por su parte, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, plantea que la cuestión resulta análoga al fallo "**Estancias Argentinas El Hornero S.A. (2/10/2012)**".

En consecuencia, según se estableció en el citado precedente, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy" tiene por objeto evitar que se configure un supuesto de “**confiscatoriedad**”, que **sólo se produce cuando el pago de un impuesto implica la absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o el capital**, sin que corresponda derivar de tal doctrina el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otros ejercicios fiscales.

Luego, nuestro Tribunal Címero expresa que **distinta es la situación con respecto al período fiscal 2003, puesto que de la prueba pericial, se tiene por demostrada la existencia de un supuesto de “confiscatoriedad”**, según el criterio establecido en los considerandos 7° y siguientes, del ya mencionado precedente "Candy".

En consecuencia, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** declara formalmente procedente el recurso extraordinario, confirma parcialmente la sentencia apelada en lo referente al período fiscal 2003, y la revoca en lo atinente al período fiscal 2002.

iii. Jurisprudencia Reciente

Complementando el análisis del fallo “**Favacard SA**” revisaremos algunos de los antecedentes a los cuales hemos tenido acceso en el último año y medio 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 aquella 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 Nacional 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 desvirtua 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, como explicamos en nuestras “Reflexiones Preliminares”.
- **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.**

- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ Inconstitucionalidad (4/08/2016)".** 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*".

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*", "*Fava Hnos. S.A.*" y "*Favacard 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 y su impacto en el patrimonio de una Sociedad, como consecuencia de la aplicación del mecanismo del Impuesto Diferido y, también, del propio mecanismo de traslado de quebrantos previsto en el artículo 19, de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
 - 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".
- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán. "Abastecedora del Norte S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad (6/10/2016)". Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Régimen de Percepciones.**

i. **Reflexiones Preliminares**

Más allá de toda la doctrina escrita sobre el tema, siempre hemos sostenido que "**los regímenes de percepción, tal cual han sido reglamentados por la mayoría de las Provincias (criterio de actividad) y, recientemente, por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, constituyen en los hechos, impuestos absolutamente autónomos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos**". Nuestro razonamiento tiene su origen en que, a diferencia de lo que sucede en materia de regímenes de retención o, inclusive, cuando se aplican regímenes de percepción respetando el principio de territorialidad, no existe ningún vínculo entre el devengamiento de una percepción (que se produce al momento de realizar la compra de un bien o ser prestatario de un servicio) y el perfeccionamiento del hecho imponible por parte del sujeto de derecho del tributo.

Por lo tanto, cuando analizamos los regímenes de percepción bajo el criterio de actividad no podemos hablar de un pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sino de un impuesto distinto a aquel. Es más, las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al autolimitarse en el ejercicio de las potestades tributarias de las cuales son acreedoras según

nuestra Constitución Nacional, por haber adherido a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, no están facultadas a cobrar esta especie de impuesto a los gastos o compras, llamado percepciones. ¿Estamos en presencia de un impuesto al gasto o las compras? Cómo veremos a continuación ¿Quién es el verdadero sujeto incidido por el mismo?

La desconexión entre este tipo de regímenes de recaudación y el propio Impuesto sobre los Ingresos Brutos se exterioriza fácticamente (desde el punto de vista financiero) por medio de la generación de saldos a favor recurrentes por parte de los sujetos del impuesto, refrendando palmariamente lo expresado en los párrafos anteriores.

Además, la contracara de este tema la podemos apreciar en aquellos sujetos que son “agentes de percepción”. Más allá de la carga administrativa que conlleva el cumplimiento de este deber de colaboración con el Estado (en su rol indelegable de recaudación), los riesgos económicos que asumen ante omisiones involuntarias (aprovechados por los distintos Fiscos como una fuente adicional de ingresos), **lo más gravoso es que se los coloca en una situación desventajosa desde el punto de vista comercial, puesto que el precio con el que operan será siempre superior al de aquel competidor que, por el motivo que fuera, no es agente de percepción.** Para un sujeto que vende sus productos al sector minorista de la cadena de valor (especialmente en consumo masivo), las percepciones son un costo comercial, puesto que no son aceptadas por parte del que en teoría es el sujeto de derecho del impuesto, por la desconexión con el perfeccionamiento del hecho imponible que comentamos anteriormente o por el motivo que fuere (inclusive la informalidad con la que se opera en este eslabón de la cadena de valor).

Es decir, estamos en presencia de un tributo, distinto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el cual no se puede en los hechos establecer claramente quien es el sujeto incidido, más allá que en teoría sería el comprador, locador o prestatario.

Es más, esto genera conductas indeseadas por parte de los distintos agentes económicos que intervienen en la cadena de valor, tanto de quien es “agente de percepción” como de quien es “sujeto pasivo de las mismas”. Todo esto, a diferencia de lo buscado por las distintas Administraciones, provoca defectos en la recaudación y falta de trazabilidad en las transacciones.

Sobre esta problemática trata el fallo que analizaremos a continuación, el cual amerita una lectura detenida por lo ilustrativo del mismo y como sus conclusiones se pueden extrapolar a la mayoría de las Provincias de nuestro país y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es un muy buen primer paso, sobre un tema que, al igual que lo comentado en el fallo anterior, los contribuyentes han aceptado pacíficamente (más allá de las quejas realizada por medio de distintas Cámaras Empresariales), ante la falta de remedios procesales adecuados y ciertas situaciones irregulares en su conducta fiscal.

ii. **Antecedente – Fallo de Cámara.**

Más allá del fallo de la Corte Suprema de Justicia Provincial, que ante la apelación de la Provincia de Tucumán (adelantamos) ratifica lo resuelto por la “Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Tucumán”, es el fallo de la propia Sala II (17/09/2015) el más interesante de analizar, por los conceptos que surgen del mismo.

Con respecto a los hechos, **la Sociedad inicia una demanda contra la Provincia de Tucumán, a fin de que se revoque la R. 07/2010 (22/01/2010) y se declare la nulidad e inconstitucionalidad de las R.G. (DGR) 86/2000 y R.G. (DGR) 204/2009, por considerarlas**

violatorias de los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución Provincial. Por medio de las resoluciones antes mencionadas se incluyó a la empresa como agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. También se planteó, como cuestión de previo y especial pronunciamiento, la nulidad de la R.G. (DGR) 204/2009, por considerar que existía falta de motivación del acto administrativo.

Oportunamente, Abastecedora Norte S.R.L., el 29/12/2009, interpuso el recurso establecido en el artículo 131 bis, de la Ley 5121 y sus modificatorias, manifestando que la R.G. (DGR) 204/2009, por medio de la cual se lo designó agente de percepción, es arbitraria en tanto la Sociedad es la única que ha sido designada por parte de la Dirección General de Rentas (DGR) con esa carga dentro de su actividad de matarife abastecedor, lo que derivó en una situación de desigualdad y desventaja respecto del resto de sus competidores. Ante la negativa del Fisco, por medio de la R. (DGR) 07/2010, la empresa promovió la demanda bajo análisis contra la Provincia de Tucumán, a la cual la Cámara hizo lugar.

Más allá de reiterar los argumentos esgrimidos en sede administrativa, la firma planteó la inconstitucionalidad de las RG 86/2000 y 204/2009, señalando que al designar agentes de percepción, la DGR les traslada la carga de desarrollar parte de la función específica del organismo. “Al agente de percepción le es asignada una carga pública personal, cuya esencia reside en la prestación de un servicio a través del cual, suple a la administración en una de sus funciones específicas como es la recaudación”. También la Sociedad se agravia de que está financiando al Fisco, al ingresar la percepción en un plazo de 15 días promedio, mientras que la cobranza efectiva de las operaciones comerciales que realiza se produce entre los 30 y 60 días de perfeccionada la venta.

Agrega que el carácter forzoso de la obligación personal impuesta por el Fisco, importa que la misma, para que sea constitucionalmente válida satisfaga los siguientes extremos: **1)** debe ser impuesta por ley, mientras que en este caso ha sido impuesta por una Resolución de alcance particular; **2)** su duración debe ser temporaria, lo que no acontece en el caso de autos; **3)** la prestación debe ser igual para todos, requisito que no se encuentra satisfecho, según lo expresado anteriormente; **4)** es irremisible por dinero; **5)** es intransferible y **6)** es retribuible en los gastos que ocasiona.

Por último, la actora, también solicitó una medida cautelar a los fines de evitar la ejecución de la R. (DGR) 07/2010.

Por su parte, en primer lugar **la Cámara rechaza la nulidad planteada por la falta de motivación del acto administrativo exteriorizado por medio de la R.G. (DGR) 204/2009, puesto que, según el organismo de alzada, la Sociedad no demostró la inclusión arbitraria en el mencionado régimen.**

En cuanto al **planteo de inconstitucionalidad**, en primer lugar realiza se realiza un análisis exhaustivo de la norma vigente, siendo lo más relevante lo siguiente:

- Mediante R.G. (DGR) 86/00 del 19/12/2000, el Fisco reemplazó el régimen establecido por su antecesora R.G. (DGR) 55/98 y estableció un **Régimen de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos** que se aplicaría sobre sujetos que desarrollen en la Provincia actividades de venta de cosas muebles, locaciones de obras, cosas o servicios y prestaciones de servicios que realicen con sujetos inscritos o no en el impuesto sobre los IIBB, incluidos en los anexos que forman parte de esa Resolución.

- En su artículo 5° la Resolución determina que la percepción debe practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, mientras que el art. 7° dispone que el importe global de las percepciones efectuadas en curso de cada mes calendario, deberá ingresarse hasta el día 15 inclusive del mes inmediato siguiente o primer día hábil posterior si aquel fuera inhábil.
- Por su parte, el art. 10° establece que los agentes de percepción que omitan efectuar y/o depositar las percepciones o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por la misma resolución, serán pasibles de las sanciones de la Ley 5121.
- Por R.G. (DGR) 204/09, dentro del contexto de la antes mencionada, y por considerar necesaria la inclusión de nuevos agentes al régimen consagrado por aquella, que redunde en beneficio del Fisco (por su eficiencia como medio de cobro e ingreso efectivo de gravámenes) y de los contribuyentes (por facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias), la DGR designó agente de percepción del impuesto sobre los IIBB a distintos contribuyentes, entre los que incluyó a la actora.

En cuanto a la legitimación activa de la Sociedad, cuestionada por la Administración Provincial, para demandar la declaración de inconstitucionalidad de los actos normativos referenciados *ut supra*, la Cámara expresa que *“es claro que la actora exhibe interés suficiente para proponer una pretensión declarativa mediante la cual se procura conjurar una probable lesión patrimonial como consecuencia de la puesta en ejecución de la normativa cuestionada en su regularidad constitucional”*. En consecuencia, en este caso concreto **“Abastecedora del Norte S.R.L. se encuentra plenamente legitimada para plantear la inconstitucionalidad de las normas que dan sustento a la obligación de actuar como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”**.

Con respecto al **fondo de la cuestión**, el vocal preopinante, Dr. Giovanniello, cita el conocido fallo **“Banco CMF S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad (3/02/2014)”**. En esa oportunidad se afirmó que en los últimos años los sistemas recaudatorios en nuestro país han recurrido, cada vez más intensamente, a la participación de los particulares en la gestión fiscal, a través de regímenes de retención y percepción en la fuente. De esta manera, el Estado obtiene ostensibles beneficios: **a)** por un lado, se alivia enormemente del esfuerzo que supone llevar a cabo la administración tributaria, y **b)** por el otro obtiene un adelantamiento en el cobro del tributo. De esta forma **se produce una verdadera delegación “transestructural” de responsabilidades propias de la Administración en cabeza de los particulares, con serios efectos jurídicos y patrimoniales**.

Sobre el caso concreto, continúa el miembro de la Cámara, es claro que la obligación de actuar como agente de percepción que pesa sobre Abastecedora del Norte S.R.L. en virtud de lo establecido por el artículo 2 de la R.G. (DGR) 86/2000 constituye una auténtica “carga pública”. Es más, el propio Código Tributario grava al agente de percepción como sujeto pasivo de la prestación tributaria en calidad de responsable por deuda ajena y lo hace pasible de sanciones de multas ante incumplimientos de deberes formales.

Además, las “cargas públicas”, nos recuerda el Dr. Giovanniello, se pueden distinguir en: **a)** los “impuestos”, cuya prestación es esencialmente de carácter dinerario; **b)** a los “servicios personales”, también llamados cargas públicas en sentido estricto y cuya prestación consiste generalmente en una actividad del individuo (obligaciones de hacer). **Sin embargo, esta potestad reconocida al Estado de instituir ciertas cargas u obligaciones en cabeza de los**

particulares debe ser ejercida de manera “razonable” y “proporcionada”, y dentro de los márgenes establecidos legalmente.

Derivando el análisis a la argumentación que será tenida en cuenta al momento de resolver el fondo de la cuestión, el Camarista señala que **“en uno de los enfoques impugnativos sostenidos por la firma actora, se objeta la aplicación a su respecto de la R.G. (DGR) 86/00, por la incompatibilidad existente entre el sistema de percepción exigido por la DGR respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y las bases de la estructura fundamental de este tributo definidas formalmente en la Ley N° 5121, en vigencia”**. Es decir, hace foco en lo que a nuestro entender es la cuestión central de la ilegalidad de los regímenes de percepción, tal cual planteamos en el apartado de “Reflexiones Preliminares”.

El principio de legalidad tributaria o de reserva de ley sostiene básicamente la imposibilidad de crear tributos si no es por una ley del parlamento. Sólo la ley pueda fijar la obligación tributaria y definir cuáles son los supuestos y los elementos de tal relación. Tal cual sostuvo el maestro **Dino Jarach**, en su histórico libro **“Curso Superior de Derecho Tributario”**, *“es la ley quien debe precisar los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, estableciendo el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible”*. En aplicación de tal precepto, el Código Tributario Provincial establece que *“sólo la ley puede indicar el sujeto pasivo de tributo”*.

Por otra parte, en este caso concreto, también se controvierte la imposición y regulación de una prestación personal forzosa sobre la actora mediante una simple resolución general del DGR. En efecto, R.G. (DGR) 86/2000 implementó un régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a todos los sujetos que desarrollen actividad en la Provincia de Tucumán. El fundamento legal de tal norma se basó en el artículo 9, del Código Tributario Provincial, el cual establece que la Autoridad de Aplicación tiene potestad de *“dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo”*. Es implica, según el criterio de la Cámara, el cual suscribimos, que **la facultad de la DGR de dictar la reglamentación atinente a los sujetos colaboradores de la recaudación fiscal, debe insertarse (en todo supuesto) en las estructuras básicas que la ley ha definido para cada uno de los impuestos que contiene.**

Concretamente, en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es el “Código Tributario” quien ha establecido el “hecho imponible (ejercicio de actividad a título oneroso)” y la “base imponible (ingresos brutos devengados)” con la cual se cuantifica el mismo. Ahora bien, la R.G. (DGR) 86/2000 ha establecido para recaudar el referido impuesto un método de “percepción” que produce implicancias y derivaciones para la impugnante, y al que se ciñe el análisis constitucional de esta sentencia.

Citano a Osvaldo Soler, entre otros doctrinarios, el vocal nos ilustra que *“cuando se trata de una percepción en la fuente, el agente además de recibir el pago por la operación de venta de bienes o prestación de servicios, debe percibir una suma del adquirente, locatario de obra o receptor del servicio en concepto de impuesto a cargo de estos contribuyentes. Dicha percepción constituye una suerte de anticipo del impuesto que se devengará en el futuro, cuando el adquirente enajene el bien adquirido en el mismo estado, o luego de someterlo a un proceso de transformación; de modo que, la vía de la percepción presupone la continuidad del proceso productivo o de comercialización e impone el pago de un anticipo”*.

Esto implica que los ingresos generados por la actividad juegan un rol fundamental, puesto que ellos son la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de modo tal que si no se hubieran obtenido, el impuesto carecería de base económica sobre la cual aplicarlo. Por lo tanto, si al momento de la adquisición del bien o del servicio, aún no se han generado ingresos que pudieren formar parte de la base imponible, en razón de que aún no se verificó la venta o la prestación que dé lugar a la concreta manifestación económica que, por aplicación del principio de capacidad contributiva, legitime la pretensión fiscal, mediante un régimen de percepción en la fuente (tal como surge expresamente de las normas reglamentarias), **el fisco recauda anticipadamente una suma de dinero sin que pueda atribuirse un derecho o potestad sobre ésta por falta de causa legitimante, pues la obligación a cargo del contribuyente aún no ha nacido al momento de ser aplicada la percepción.**

En consecuencia, el vocal de cámara concluye su análisis manifestando que, *“en la aplicación al actor de la R.G. (DGR) 86/2000 se advierte que la sujeción al método de la percepción incide sobre aquellos elementos estructurales del tributo. Por una parte, el hecho imponible ya no concuerda tanto con la realización del ejercicio habitual y oneroso de la actividad gravada del contribuyente, sino que entra en relación con otra faceta de la operatoria. Por ello mismo, la base económica tenida en mira para la cuantificación del tributo ya no descansa sobre el ingreso devengado por la realización de aquella actividad, sino que se refiere a las erogaciones que efectúa el sujeto. No es ya el ingreso bruto del sujeto pasivo originario del gravamen lo que se tiene en cuenta para el cálculo del tributo, ni siquiera la realización de su propia actividad gravada, sino que se contemplan los gastos y las erogaciones que el mismo lleva a cabo”*.

Por lo tanto, sentencia que *“resulta justificada la objeción constitucional de la actora con respecto a que el impuesto legalmente vigente sobre los Ingresos Brutos no resulta pasible de este régimen de “percepción”, toda vez que, a través de éste método, es el vendedor quien recibe del comprador, el impuesto por una compra, es decir que actúa como agente de cobro de un impuesto por la erogación o gasto que efectúa el comprador, lo cual no se condice con las disposiciones “basilares” de la Ley 5121 que regulan el tributo”*.

“En definitiva, la R.G. (DGR) 86/2000, incurre en exceso reglamentario al afectar elementos estructurales del impuesto, que deben venir establecidos por ley formal. En virtud de ello, el régimen de percepción impuesto por resolución del Director de Rentas de la Provincia resulta conculcatorio del principio de legalidad delineado por los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán, lo que justifica declarar en este caso su inconstitucionalidad, como así también invalidar a su corolario en este caso concreto que es la designación del actor formalizada mediante R.G. (DGR) 204/2009 y su confirmatoria R. (DGR) 07/2010.”

Agrega que la percepción opera agregando al precio de la operación el impuesto de que se trata. Por ello mismo, en el régimen de percepción, el impuesto es soportado por el sujeto que realiza una compra, o lo que es lo mismo, por el sujeto que efectúa un gasto. Contrariamente, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aspira a gravar lo producido por las ventas del sujeto, o dicho en otros términos, a gravar los ingresos que obtiene de sus ventas. Allí radica la incompatibilidad entre este mecanismo de percepción reglamentado y el impuesto a los ingresos brutos legalmente definido.

Al voto del vocal preopinante, adhieren los otros dos vocales de la Sala II, fallando a favor del contribuyente.

iii. Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán

Luego de la sentencia de la Cámara, la Provincia de Tucumán interpone el correspondiente recurso de casación. En primer lugar se resuelve que el recurso en examen resulta admisible y, siendo ello así, queda habilitada la competencia de este Tribunal Cívero Provincial para ingresar al análisis de la procedencia de los agravios, en los que se funda, la impugnación de marras.

La Corte Suprema de Justicia, luego de analizar detalladamente el fallo de *a quo*, recepta los argumentos de la Administración, entre los cuales se destacan:

- El régimen de percepción de ningún modo ha creado, modificado o suprimido tributos, tampoco ha definido ningún elemento del hecho imponible.
- El agente es un sujeto ajeno al hecho imponible que coadyuva en la percepción del tributo y que el agente se encuentra en una posición (por su profesión) de recibir dinero del contribuyente.
- Se designa a una persona que colabora con la recaudación del impuesto, sin afectar eso la verdadera relación jurídico-tributaria, Por lo tanto, la Resolución en conflicto no regula ningún aspecto del Impuesto y es constitucional.

Finalmente, plantea que el artículo 2, de la R.G. (DGR) 86/2000 es inconstitucional, por no haber sido ejercida de manera razonable, de modo proporcionado y dentro de los márgenes establecidos por la Ley, incurriendo en un exceso reglamentario que afecta los elementos estructurales del impuesto y, por lo tanto, viola los principios de los artículo 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 Constitución Provincial.

En consecuencia, no hace lugar al recurso de casación planteado por la parte demandada, quedando firme la sentencia de Cámara.

iv. Reflexiones Finales

Más allá que el fallo sólo se aplica a este caso concreto consideremos, tal cual lo manifestado en el apartado de “Reflexiones Preliminares”, que el razonamiento que emana del mismo es aplicable a la mayoría de los regímenes de percepción que se están aplicando a nivel provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, especialmente cuando los mismos están diseñados bajo el criterio de “actividad” y no de “territorialidad”, aunque el fallos es más amplio.

Es más, ante lo sucedido el mes pasado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que copió las peores prácticas de la Provincia de Buenos Aires en la materia, el fallo objeto de estudio resulta una bocanada de aire fresco.

A partir de ahora, lo importante es que como profesionales en materia tributaria nos concentremos en trabajar sobre cuál sería el remedio procesal más idóneo en cada jurisdicción a los fines de lograr sentencias similares. Sabemos que no es fácil porque estamos obligados a litigar en los distintos fueros locales (como sucedió en el fallo de marras) y, además, las empresas no siempre están dispuestos a entablar una demanda cuya duración puede superar largamente una década y el resultado es incierto.

Igualmente, más allá de los resultados judiciales, es relevante que como contribuyentes no se siga convalidando de forma pacífica la aplicación de estos regímenes de percepción (o impuestos encubiertos), puesto que tienen consecuencias indeseables desde el punto de vista

tributario, comercial, administrativo, financiero y, lo más significativo, generan conductas indeseadas en los agentes económicos, que en el mediano y largo plazo terminan perjudicando a las mismas Administraciones Tributarias que los implantaron.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **Misiones. Agentes de Recaudación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 29/2015 (02/11/2015).** A un año del comienzo de la vigencia de esta norma es importante recordar que 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 a partir del 1/11/2016 se generalizó el régimen de factura electrónica (cronograma establecido por la R.G. (AFIP) 3840). Esto afecta tanto a los emisores de este tipo de documentos, como a los sujetos receptores.
- ✓ **Comisión Arbitral. SIFERE Web. Presentación Obligatoria de Declaraciones Juradas. R.G. (CA) 16/2016 (BO 05/10/2016).** Se estableció 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. Esperamos que en el segundo mes de vigencia se hayan solucionado los inconvenientes que sufrimos en el mes de noviembre.
- ✓ **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.
- ✓ **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.

- ✓ **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).** Recordamos la necesidad de categorizarse como PyME antes del 31/12/2016, especialmente a los sujetos micro y pequeñas empresas a los fines de poder computar el impuesto a los débitos y créditos bancarios (en los porcentajes que correspondan) desde el 10/08/2016.
- ✓ **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”**.
- ✓ **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.
- ✓ **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.