

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 28

### I. Objetivos del Informe:

- a) **Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.**

En un mes caracterizado por la sanción de las leyes impositivas provinciales aplicables al año 2017 y las correspondientes modificaciones a los Códigos Fiscales, recomendamos particularmente la lectura de la **Ley de la Provincia de Buenos Aires 14.890 (BO 30/01/2017)**, la cual establece una moratoria para los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de la **Ley de la Provincia de Santa Fe 13.617 (BO 4/01/2017)**, por medio de la cual se intenta conseguir la fiscalidad de la económica digital, específicamente en lo que respecta a transferencia de “*datos streaming*”.

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

Como habitualmente hacemos a esta altura del año, en el presente Informe nos concentraremos exclusivamente en volver a exponer aquellos fallos o familia de fallos, analizados en el año 2016, que nos han parecido más relevantes. Llamativamente, todos han sido emitidos entre los meses de noviembre y diciembre del año anterior.

En este orden de ideas nos referiremos sólo a los siguientes ejes temáticos:



Es más, si sumamos a estos tópicos el análisis de las resoluciones sobre casos concretos emitidos por la Comisión Arbitral<sup>1</sup>, estamos en presencia de temas que consideramos centrales a los fines de establecer los objetivos de la planificación fiscal para el año 2017.

<sup>1</sup> Los cuales analizamos en detalle en los distintos Informes de Novedades Tributarias publicados en 2016 y que deben ser utilizados como una guía para la elaboración de los coeficientes unificados del año 2016.

- 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. Impuesto Internos. Decreto 14/2017, 15/2017 y 19/2017 (BO 05/01/2017).** Las dos primeras normas se refieren a “Cigarrillos,” siendo la última aplicable a la “Champañas”, cuya exención se extendió hasta el 31/12/2017, en virtud de la aplicación, por parte del Poder Ejecutivo Nacional, del artículo a continuación del 14, de la Ley 24.674.
- ✓ **AFIP. Monotributo. Reglamentación de la Ley 27.346. R.G. (AFIP) 3982 (BO 6/01/2017).** El Fisco resolvió, tal cual ya hemos visto en la práctica, una re-categorización de oficio a la categoría inmediata anterior a la que el contribuyente se encontraba categorizado en el mes de diciembre de 2016, excepto para sociedades no encuadradas en las categorías I y L, como tampoco para sus integrantes. Se extendió el plazo de re-categorización hasta el 31/1/2017. En cuanto a los pagos, en el caso de sujetos que abonen mediante la modalidad de débito directo en cuenta bancaria o débito automático mediante tarjeta de crédito, si hubieran realizado la re-categorización hasta el 20/1/2017, se debió haber efectuado el débito con el importe correspondiente a la nueva categoría.

Por otra parte, dada la re-categorización de oficio dispuesta se incluyó a los sujetos encuadrados en la categoría “E”, como sujetos obligados a presentar también la declaración jurada informativa cuatrimestral. También, se resolvió **que aquellos que hasta el momento estaban obligados a facturar electrónicamente deberán seguir haciéndolo, sin perjuicio de que queden encuadrados en una categoría inferior por la aplicación de los nuevos valores aplicables a las distintas categorías.**

Además, se dispuso que para efectuar las re-categorizaciones y el pago del impuesto durante el mes de enero, deberán tomarse las nuevas tablas con las nuevas categorías y los valores vigentes a partir del 1/1/2017. **En caso de efectuarse pagos durante el mes de enero de 2017 con los viejos valores, se deberán abonar las diferencias resultantes sin intereses hasta el 31/5/2017.**

**Por último, el Fisco otorgó la posibilidad de reingresar al régimen a los sujetos excluidos de pleno derecho durante el año 2016, y dicha opción podrá ejercerse hasta el 31/5/2017.** Con la cantidad de sujetos excluidos mes a mes (ver el Boletín Oficial del primer día de cada mes), esta medida tiene una gran impacto, de tener la difusión necesaria (entre colegas y contribuyentes).

- ✓ **AFIP. Recupero de IVA Exportadores. R.G. (AFIP) 3984 (BO 12/01/2017).** Los contribuyentes que posean deudas líquidas y exigibles por obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduaneras ante la AFIP podrán solicitar por el régimen general (Título I -R.G. (AFIP) 2000) el reintegro del IVA por operaciones de exportación.
- ✓ **AFIP. Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER). SIPER. R.G. (AFIP) 3985 (BO 13/01/2017).** De la norma, tan publicitada en los medios masivos de comunicación y que generó tanta curiosidad en los contribuyentes, se destaca: **a)** el sistema informático SIPER se encontrará disponible dentro del “**Sistema Registral**”; **b)** se categorizará a los contribuyentes por cada mes calendario. Esto se realizará para todos los contribuyentes sobre la base de la información obrante en el Organismo; **c)** los contribuyentes con una antigüedad inferior a 6 meses, en caso

de inicio o reinicio de actividad, serán categorizados con la letra “C”; **d)** para poder consultar el detalle de los desvíos que dan origen a la categoría asignada, los contribuyentes deberán constituir y/o mantener el domicilio fiscal electrónico, tener actualizado el código de actividad en el sistema registral, informar a través del mismo un número de teléfono celular y una dirección de mail, poseer CUIT con estado administrativo activo sin limitaciones y poseer al menos un impuesto con estado administrativo activo y vigente; **e)** se podrá efectuar una solicitud de reconsideración a través del sistema registral, opción “Trámites SIPER”, ingresando a la “Solicitud de Reconsideración”, cuando se considere que los motivos por los cuales se le otorga la categoría no se condicen con la realidad; **f)** en caso de asignarle a un contribuyente una nueva categoría producto de su reclamo, el mismo no será objeto de valuación mensual durante el plazo de 90 días corridos posteriores a la comunicación de la nueva categoría otorgada; **g)** la nómina de los parámetros utilizados por el sistema para la evaluación de los contribuyentes y/o responsables será publicada en el micrositio denominado “SIPER”, dentro de la Web del Organismo.

De la lectura de la resolución de referencia no surge cuales son las consecuencias fácticas de la “calificación” que otorga el Fisco al contribuyente. Esperemos, que la Administración Nacional no incurra, mediante la emisión de normas posteriores, en los mismos excesos que las provincias a la hora de utilizar el *scoring* de los contribuyentes.

- ✓ **AFIP. Inversores del Exterior. Clave Fiscal. R.G. (AFIP) 3986 (BO 13/01/2017).** Los sujetos del exterior que realicen inversiones financieras en el país a través de instituciones bancarias locales o intermediarios financieros, cuando no posean CUIT o CDI, deberán solicitar una **Clave de Inversores del Exterior (CIE)** en forma previa a la apertura de la cuenta de inversión correspondiente. La solicitud de la Clave de Inversores del Exterior y la presentación de la documentación respaldatoria se efectuarán a través del servicio “Solicitud de Clave de Inversores del Exterior - CIE”, para lo cual se deberá contar con clave fiscal con nivel de seguridad 3 como mínimo. También se indicará la persona humana que será el “Administrador de Relaciones Apoderado”. Una vez cumplidos los requisitos y aprobada la solicitud, se generará la Clave de Inversores del Exterior, con acceso restringido a determinados servicios informáticos, se designará al “Administrador de Relaciones Apoderado” propuesto y se asignará el “Domicilio Fiscal Electrónico”, donde se comunicará la citada clave.

### III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos. Moratoria. Ley 14.890 (BO 30/01/2017).** Después de meses de anunciarse se publicó la moratoria para agentes de recaudación, la cual, adelantamos, a nuestro entender contiene las siguientes debilidades: **a)** para los grandes contribuyente, categorizados como tales por la legislatura de la Provincia de Buenos Aires (no entendemos el criterio cuantitativo), la quita en los intereses a nivel porcentual no es tan significativa como se había anunciado. Es más, casi se iguala el efecto económico total de la moratoria para aquel sujeto que omitió retener o percibir, de quien defraudó (retuvo y no depositó); **b)** en especial para los pequeños y medianos, el plan de facilidades de pago contempla un interés por financiamiento muy elevado, lo cual lo hace difícil de cumplir; **c) además, vuelve a las prácticas de la administración anterior, en tanto que exige mantener la nómina durante la vigencia del plan.**

Realmente nos llama la atención los términos en los cuales se ha legislado la moratoria, más cuando no se busca regularizar la situación de un “contribuyente” que no ha cumplido con sus obligaciones fiscales como sujeto de derecho de un tributo (un evasor), sino que estamos en

presencia de una norma que se supone viene a enmendar, por lo menos en los casos de omisión, el caos que ha creado el propio Fisco de la Provincia, por medio de un régimen de recaudación que carece de razonabilidad desde el prisma con que se lo mire.

El régimen abarca a los sujetos que omitieron retener/percibir y, también, a aquellos que defraudaron al fisco efectuándolas, pero no ingresándolas (apropiación de fondos de terceros). Para estos últimos sujetos el régimen realmente es positivo. Se podrán incluir las obligaciones vencidas al 30/11/2016 inclusive, aun las que se encuentren en proceso de fiscalización, en discusión administrativa o firmes, como así también en instancia de discusión o ejecución judicial, cualquiera fuera la fecha de inicio del juicio. También las obligaciones no declaradas ante la ARBA, ni detectadas, liquidadas, fiscalizadas o determinadas por la misma, y las incluidas en regímenes anteriores de regularización caducos al 30/11/2016.

Cuando se regularicen retenciones y/o percepciones no efectuadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, se establece una reducción del 100% de los recargos y de las multas, y una reducción de los intereses adeudados del 60% al 40%, dependiendo de los ingresos totales declarados en el impuesto sobre los ingresos brutos en el año 2015. Por su parte, para el caso de regularización de retenciones y/o percepciones efectuadas y no ingresadas, se dispone la reducción del 100% de los recargos y de las multas y una reducción de los intereses adeudados del 40% al 20%, dependiendo de los ingresos totales declarados en el impuesto sobre los ingresos brutos en el año 2015 (es decir, se da un tratamiento similar al sujeto que omitió actuar como agente y a aquel que defraudó al fisco, sólo un 20% de condonación de intereses como gap entre una situación y la otra).

Las deudas incluidas en el mencionado régimen se podrán regularizar al contado, con una bonificación adicional del 15% de la deuda consolidada o en hasta 36 cuotas iguales, mensuales y consecutivas con un interés de financiación que ascenderá hasta el 2,5% mensual sobre el saldo. Además, se exige mantener el total de la nómina durante el período de duración del plan. Por último, la adhesión al presente plan se podrá realizar hasta el 31/3/2017, pudiendo ser prorrogado hasta el 30/6/2017 por parte de la ARBA.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Calendario Fiscal 2017. R.N. (ARBA) 43/2016 (BO 6/01/2017).** Se publica el calendario de vencimientos para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y agentes de recaudación y de información correspondiente al período fiscal 2017.
- ✓ **Córdoba. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ley 10.413 (BO 4/01/2017) y Disposición Normativa 41/2017 (BO 17/01/2017).** Se establece un régimen de diferimiento del saldo a pagar correspondiente a la declaración jurada de diciembre/2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, destinado a quienes desarrollan en el territorio provincial la actividad de "*venta al por menor en supermercados y minimercados con predominio de productos alimentarios y bebidas*". El monto total diferido no devengará intereses y puede cancelarse en hasta cuatro (4) cuotas iguales, mensuales y consecutivas, operando su vencimiento conjuntamente con el previsto para los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos por la anualidad 2017, a partir del anticipo "marzo/2017". El régimen se reglamentó por medio de la Disposición Normativa de referencia.
- ✓ **Córdoba. Código Tributario. Decreto 8/2017 (BO 18/01/2017).** Se modifica el Decreto 1205/2015 en todos aquellos aspectos relacionados con los cambios introducidos por la Ley N° 10.411 (BO 28/12/2016).

- ✓ **Santa Fe. Ley Impositiva 2017 y Código Fiscal. Ley 13617 (BO 4/01/2017).** Siendo consistente con otras jurisdicciones, **buscando la fiscalidad de la económica digital en lo que respecta a transferencia de “datos streaming<sup>2</sup>” y sin haberse analizado en profundidad cual es la jurisdicción en donde se ejerce este tipo de actividad (si es que hay actividad que se ejerza en la Argentina), se incorpora como actividad alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la comercialización de servicios de suscripción “online”, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles y/o consolas conectadas.** Se elimina la posibilidad de deducir el derecho de registro e inspección como crédito fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por otra parte, se incrementa a \$ 150.000.000 el monto hasta el cual se encuentran exentas las actividades industriales radicadas en la Provincia. Asimismo, se establece que no se encuentra alcanzada por dicha exención la actividad industrial desarrollada bajo la modalidad de *fasón*.

En cuanto a la aplicación de las alícuotas básicas diferenciales de acuerdo a los ingresos brutos anuales, se actualizan los montos: **a)** ingresos brutos anuales devengados en el período fiscal inmediato anterior inferiores o iguales a \$ 1.000.000: 2,76%; **b)** ingresos brutos anuales devengados en el período fiscal inmediato anterior superiores a \$ 1.000.000 e inferiores o iguales a \$ 4.500.000: 3,3%; **c)** ingresos brutos anuales devengados en el período fiscal inmediato anterior superiores a \$ 4.500.000 e inferiores o iguales a \$ 75.000.000: 3,6%; **d)** ingresos brutos anuales devengados en el período fiscal inmediato anterior superiores a \$ 75.000.000: 4,5%. En el caso de contribuyentes o responsables radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe la alícuota se fija en 4,5%.

Además, se establece una alícuota diferencial del 0,20% para la comercialización de “cereales, forrajeras, oleaginosas y cualquier otro producto agrícola”, efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos, cuando sus ingresos brutos anuales resulten inferiores o iguales a \$ 200.000.000, y del 0,25% cuando dichos ingresos sean superiores a \$ 200.000.000.

**Por medio del artículo 27 se establece un “régimen tributario simplificado”, el cual ha sido reglamentado por R.G. (API) 6/2017 (BO 18/01/2017) y R.G. (API) 9/2017 (BO 6/02/2017).**

Por último, se establece un régimen de promoción con beneficios fiscales para las empresas radicadas o que en el futuro se radiquen en la Provincia, cuya actividad principal esté destinada a operar como *“call center”*.

- ✓ **Santa Fe. Blanqueo. R.G. (API) 2/2017 (BO 10/01/2017).** Se prorroga, hasta el 10/4/2017, la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada y, en caso de corresponder, el pago del impuesto especial del 1% para los contribuyentes y/o responsables que exterioricen moneda nacional y/o extranjera, cuyo monto exteriorizado haya sido afectado a la adquisición de títulos públicos o cuotas partes de fondos comunes de inversión, o cuando hayan cancelado o cancelen el impuesto especial a nivel nacional hasta el 31/12/2016. **Recordemos con son varias las jurisdicciones que exigen el pago de un tributo local al momento de que el**

---

<sup>2</sup> Sobre este punto recomendamos la lectura del libro *“I y II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal (AAEF)”*. Editorial Errepar (2016). Específicamente del capítulo de *“Tributación Local y Economía Digital”*.

**contribuyente adhiere al Blanqueo, tema el cual no ha sido suficientemente publicitado en el ámbito profesional.**

- ✓ **Santa Fe. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Agentes de Recaudación. R.G. (API) 7/2017 (BO 23/01/2017).** Se establece que no serán pasibles de percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos los contribuyentes que se encuentren inscriptos como agentes de percepción en el mencionado impuesto (RG 15/1997), excepto que se trate de agentes que desarrollen la actividad de abastecedores, matarifes abastecedores y toda otra entidad que desarrolle la actividad de venta al por mayor de carnes. Para acreditar dicha situación, será suficiente la constancia de inscripción en el referido régimen ante la API o la que surja de la consulta a la página web.
- ✓ **Mendoza. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Régimen de Recaudación sobre Acreditaciones Bancarias. R.G. (ATM) 1/2017 (BO 9/01/2017).** Se resuelve que se encuentran excluidos del régimen de recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre acreditaciones bancarias aplicable a contribuyentes locales y a los sujetos a las normas del Convenio Multilateral, los créditos hipotecarios y los subsidios del Estado Nacional que se acrediten en las cuentas de los beneficiarios del programa "Pro.Cre.Ar" en todas sus modalidades.
- ✓ **San Juan. Ingresos Brutos. Industria Vitivinícola. Decreto 2016/2016 (BO 10/01/2017).** Se establece que los contribuyentes que, desarrollando la actividad de producción y fraccionamiento de vino, fraccionen vino producido fuera del país, perderán el beneficio establecido en el artículo 130, inciso p), de la Ley 151-I, en el porcentaje que represente el fraccionamiento del vino de origen importado, sobre la totalidad de los vinos fraccionados.
- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. Beneficios Fiscales. Decreto 4346-3/2016 (BO 18/01/2017).** Se fija la alícuota del 0% para las actividades de *call center*, *contact center* y *web posting*, a partir del período fiscal 2017 y hasta el período fiscal 2020, ambos inclusive. También se establecen las condiciones para acceder al mencionado beneficio.
- ✓ **Tucumán. Ingresos Brutos. SIAPRE. R.G. (DGR) 3/2017 (BO 24/01/2017).** Como casi todos los meses se aprueba una nueva versión del programa aplicativo "Declaración Jurada SiAPre - Versión 5.0", que será de uso obligatorio para las presentaciones que se efectúen a partir del 1/2/2017, inclusive. Asimismo, se establece que aquellos contribuyentes que efectúen declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a períodos fiscales anteriores a 2017 deberán continuar utilizando el aplicativo "SiAPre versión 4.0 Release 6".
- ✓ **La Pampa. Régimen de Promoción de Actividades Económicas. Ley 2966 (BO 6/01/2017).** En el marco del régimen de promoción de las actividades económicas legislado por la Ley 2870, se faculta al Poder Ejecutivo provincial a conceder ampliaciones de plazo de finalización de obra y puesta en marcha, plazos de amortización, diferimiento de pagos o a determinar condiciones especiales de refinanciación de deudas por los beneficios concedidos por el citado régimen ante situaciones económicas-financieras especiales, siniestros, estragos y conflictos que afecten sustancialmente la estructura funcional de la empresa o que atenten contra la continuidad de la actividad de alguna empresa promovida.
- ✓ **Salta. Riesgo Fiscal. R.G. (DGR) 25/2016 (BO 5/01/2017).** Se establece que, a los efectos de revertir la calificación de riesgo fiscal asignada, los contribuyentes y/o responsables deberán presentar la documentación respaldatoria que le fuere solicitada, junto con la copia del

reclamo, en el Subprograma Gestión Grandes Contribuyentes, si se trata de contribuyentes administrados por el sistema SARES 2000, o en el Subprograma Gestión Contribuyentes Generales, en el caso de los contribuyentes comunes.

Reiteramos que la generalización de esta tipificación de los contribuyentes, con todas las consecuencias que las mismas conllevan (ej. incremento de alícuotas de retenciones y percepciones sufridas), no hace más que generalizar la aplicación de sanciones impropias que como tales conculcan el derecho que tienen los contribuyentes al “debido proceso adjetivo”.

- ✓ **Salta. Régimen de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 24/2016 (BO 5/01/2017).** Se establece, con vigencia desde el 1/03/2017, que a los efectos de solicitar el certificado de no retención y/o no percepción del Impuesto a las Actividades Económicas (R.G.2/2016), los contribuyentes deberán iniciar dicho trámite en las mesas de entrada de la Dirección General de Rentas y el mismo será gestionado por el Subprograma Gestión Grandes Contribuyentes, cuando se trate de contribuyentes administrados por el sistema SARES 2000, o en el Subprograma Gestión Contribuyentes Generales, para contribuyentes comunes, según corresponda.
- ✓ **Misiones. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 45/2016 (BO 5/01/2017).** Se resuelve que el “Certificado de exclusión de incremento de alícuota Artículo 2 del Decreto 780/2012” y/o el “Certificado de exclusión de incremento de alícuota Decreto 1749/2013 y R.G.(DGR) 37/13 artículo 3”, establecidos para que determinados contribuyentes soliciten no estar sujetos al incremento de alícuotas del impuesto sobre los ingresos brutos, tendrán validez para el anticipo correspondiente al mes en que hubieran sido extendidos y hasta la finalización del período fiscal al cual correspondan. Al respecto, se dispone que los “Certificados de exclusión de incremento de alícuotas Artículo 2 del Decreto 780/2012”, podrán renovarse a través de la página web de la Dirección General de Rentas, siempre que cumplan con todos los requisitos.
- ✓ **Catamarca. Ley Impositiva 2017 y Modificaciones al Código Fiscal. Ley 5506 (BO 30/12/2016) y R.G. (AGR) 2/2017 (BO 18/01/2017).** En cuanto a la Ley Impositiva, en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se incrementan: **a)** del 1% a 1,33%, la alícuota a aplicar para las actividades primarias de extracción de minerales metálicos, de petróleo crudo y gas natural, y de minerales no metálicos, no clasificados en otra parte y explotación de canteras y **b) del 3% a 3,7%, la alícuota a aplicar para las actividades de comercio por mayor para el fraccionamiento, distribución y venta de vinos; la distribución y venta de cerveza y/o bebidas malteadas, y la distribución y venta de bebidas alcohólicas en general.**

Por otra parte, con respecto al incremento adicional en las alícuotas del gravamen en función de la magnitud de facturación anual, se modifica a \$ 10.000.000 el monto a partir del cual se establece un aumento de alícuotas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos del 30% de las mismas y se incrementa a \$ 62.500.000 el monto a partir del cual las alícuotas se incrementarán un 50%. Asimismo, se establece un incremento del 40% de la alícuota para el caso de determinados comisionistas y consignatarios cuando superen la suma de \$ 1.500.000 de facturación mensual.

- ✓ **Neuquén. Ley Impositiva 2017 y Modificaciones al Código Fiscal. Ley N° 3035 y 3036 (BO 6/01/2017).** Se aprueba la Ley Impositiva Anual y se incorporan modificaciones al Código Fiscal.

- ✓ **Formosa. Ley Impositiva 2017 y Modificaciones al Código Fiscal. Ley N° 1644 y 1645 (BO 30/12/2016).** Se aprueba la Ley Impositiva Anual y se incorporan modificaciones al Código Fiscal.
- ✓ **Jujuy. Ley Impositiva 2017 y Modificaciones al Código Fiscal. Ley N° 6002 y 6003 (BO 4/01/2017).** Se aprueba la Ley Impositiva Anual y se incorporan modificaciones al Código Fiscal.
- ✓ **La Rioja. Ley Impositiva 2017 y Modificaciones al Código Fiscal. Ley N° 9927 (BO 30/12/2016).** Se aprueba la Ley Impositiva Anual y se incorporan modificaciones al Código Fiscal.
- ✓ **Tierra del Fuego. Ley Impositiva 2017 y Modificaciones al Código Fiscal. Ley N° 1145 (BO 12/01/2017).** Se aprueba la Ley Impositiva Anual y se incorporan modificaciones al Código Fiscal.
- ✓ **Chubut. Ley Impositiva 2017 y Modificaciones al Código Fiscal. LEY (Poder Legislativo Chubut) XXIV-70 (BO 3/01/2017).** Se aprueba la Ley Impositiva Anual y se incorporan modificaciones al Código Fiscal.

#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa del Año 2016:

##### ➤ **Ajuste por Inflación. Impuesto a las Ganancias.**

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

##### i. Reflexiones Preliminares

- Como hemos insistido en esta sección a lo largo del año 2016, ante tasas de inflación anual que actualmente superan el 45% se hace obligatorio que en la empresas, tanto los asesores externos, como quienes gestionan *in-house* las área 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 aquélla que la ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar, razón por la que se da el supuesto a que hace referencia la Corte Suprema de Justicia en sus fallos. Es más, en el presente caso se están gravando ganancias que no se generaron y en tal supuesto la aplicación del impuesto resulta irrazonable ante la falta de capacidad contributiva de la actora.
- **Cámara 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 desvirtúa cualquier tipo de estimación. Antes esto vale reflexionar sobre lo relevante que es llevar los libros contables en legal forma, tema el cual habitualmente no es seguido con la atención debida por parte de los contribuyentes y sus asesores.
- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI (11/08/2015)”**. La Corte ratifica la jurisprudencia del fallo Candy para el año 2002, no así para los años 2003 y 2004 en los cuales hubo quebranto, demostrando que falta un acabado conocimiento en la materia por parte de nuestro máximo tribunal de justicia y, también, de los inferiores. El perjuicio económico para el contribuyente, por no deducir el ajuste por inflación, existe más allá de la existencia o no de un quebranto, 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 la 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".

#### ➤ **Alícuotas Diferencias. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.**

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Acciones Declarativas de Certeza. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales.**

#### Consideraciones Preliminares

Este mes hemos asistido a una verdadera catarata de fallos (ninguno sobre el fondo de la cuestión), en los cuales la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió:

- a) Aceptar su competencia originaria en la cuestión.
- b) Correr el traslado de rigor a la provincia demandada.

- c) **Otorgar las medidas cautelares solicitadas, cuyo alcance detallaremos a continuación, al momento de analizar cada una de las sentencias.**

Este es un tema que amerita toda nuestra atención puesto que, como hemos comentado en informes anteriores, tiene un profundo impacto financiero y económico para las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y, por supuesto, para los contribuyentes que tributan el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo las normas del Convenio Multilateral y que tomaron la decisión de entablar la Acciones Declarativas de Certeza.

La violación constante a la “cláusula comercial”, establecida en el inciso 13, del artículo 75, de nuestra Constitución Nacional, se ha tornado absolutamente inadmisibles en esta materia, tal cual lo ha demostrado nuestro Tribunal Cívero durante el mes diciembre, consolidando una jurisprudencia que viene desarrollando desde el fallo **“Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco s/ acción declarativa de certeza (24/02/2015)”**. Esto es independiente del hecho de que no se haya expedido sobre la cuestión de fondo, dada la masividad de medidas cautelares.

**Nuestro análisis se centrará en el alcance de las medidas cautelares resultas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, puesto que es ahí donde hoy radica lo más relevante de las sentencias.**

**No debemos de perder de vista, que desde el punto de vista económico, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (más allá de su estructura legal anacrónica) es un “impuesto general indirecto a los consumos”**. En consecuencia, los efectos económicos y financieros que las medidas cautelares tendrán en cada contribuyente/demandante, variará de acuerdo a la cadena de comercialización en la que habitualmente opere y a las decisiones en materia de política comercial que se adopten.

La reducción de la **“alícuota promedio ponderada país”** en el Impuestos sobre los Ingresos Brutos, implica un menor **“costo comercial”** para las empresas que tomaron la decisión de litigar y, a partir del mismo, básicamente, se pueden tomar dos decisiones:

- a) Dada la naturaleza económica del tributo reducir el precio de los productos que elaboran y comercializan, mejorando la competitividad en el mercado en donde operan, en especial con relación a otros sujetos que ya se encontraban beneficiados de alícuotas aplicables a sujeto que tienen planta en la jurisdicción de que se trate. El impacto de esta medida dependerá (en cuanto a su eficacia) de la extensión de la cadena comercial en donde operen.
- b) Incrementar el margen del producto sin reducir el precio del mismo, más allá de desnaturalizar el tributo, quedándose con una porción adicional de renta. El contexto inflacionario del país colabora con este tipo de decisiones al perderse rápidamente de vista los precios relativos.

Ambas decisiones (incremento del volumen o incremento del margen) conllevan un beneficio económico para las empresas que es evidente.

**Sentencias del Mes de Diciembre/2016**

N°	Fecha	Demandante	Provincia	Alcance de la Medida Cautelar y Otros Comentarios
1	13/12/2016	Acindar Industria Argentina de Aceros S. A.	Córdoba	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a Acindar Industria Argentina de Aceros S.A. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos 2015/10 y 2015/11, que se desprenden de la <b>resolución DJRGDA-R 1/2016 de la Dirección General de Rentas</b>, así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa ,o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, y establecer que la actora tribute en lo sucesivo el impuesto indicado aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba; todo ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.</i></p> <p>Es decir, si bien la medida cautelar refiere a la resolución DJRGDA-R 1/2016 de la Dirección General de Rentas, dada la fórmula utilizada por nuestro Máximo Tribunal, se resuelve que en lo sucesivo la actora tribute aplicando las mismas alícuotas que aquellos sujetos que tienen establecimientos en la provincia, hasta tanto se dicte la sentencia sobre el fondo de la cuestión.</p>
2	13/12/2016	AMX Argentina S. A.	La Rioja	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a AMX Argentina S.A. las diferencias de alícuotas pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos según el emplazamiento de fecha 17 de junio de 2015, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.</i></p> <p>Podemos observar que el alcance de la medida cautelar se limita al reclamo antes mencionado, no extendiendo sus efectos hacia el futuro.</p>
3	13/12/2016	Laboratorios Andrómaco S. A. I. C. I.	Santa Fe	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, establecer que Laboratorios Andrómaco tribute en lo sucesivo el impuesto sobre los ingresos brutos aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia de Santa Fe, ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones.”</i></p> <p><b>De la lectura de la presente sentencia no surge la existencia de acto administrativo alguno por el cual el Fisco de Santa Fe haya realizado ningún tipo de reclamo a la Sociedad.</b></p> <p>Además, la amplitud de la medida cautelar le permite a la Sociedad dejar de tributar a la alícuota diferencial incremental hasta el dictado de la sentencia de fondo.</p>
4	13/12/2016	Laboratorios Andrómaco S. A. I. C. I.	Córdoba	Idem comentario fallo 3.
5	13/12/2016	Laboratorios Andrómaco S. A. I. C. I.	Buenos Aires	Idem comentario fallo 3.

6	13/12/2016	Autosal S.A.	Buenos Aires	Idem comentario fallo 3.
7	13/12/2016	Cosméticos Avon S.A.C.I.	Santa Fe	Idem comentario fallo 3.
8	13/12/2016	B.G.H. S.A.	Córdoba	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a B.G.H. S.A. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos 2016/2 a 2016/8, que se desprenden de las resoluciones DJRGDA-R 15/2016, DJRGDA-R 41/2016 Y DJRGDA-R 56/2016 de la Dirección General de Rentas, así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, y establecer que la actora tribute en lo sucesivo el impuesto indicado aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba; todo ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.</i></p> <p>Tal cual se comentó en el fallo 1, si bien la medida cautelar refiere a sendas resoluciones emitidas por el Fisco de la Provincia de Córdoba, dada la fórmula utilizada por nuestro Máximo Tribunal, <b>se resuelve que en lo sucesivo la actora tribute aplicando las mismas alícuotas que aquellos sujetos que tienen establecimientos en la provincia, hasta tanto se dicte la sentencia sobre el fondo de la cuestión.</b></p>
9	13/12/2016	Bridgestone Argentina S.A.I.C.	Córdoba	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, establecer que Bridgestone Argentina S.A.I.C. tribute en lo sucesivo el impuesto indicado aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba, ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.</i></p> <p>Aplican los mismos comentarios realizados en el fallo 3.</p>
10	13/12/2016	Campari S.A.	Arg. Córdoba	Idem comentario fallo 3.
11	13/12/2016	Campari S.A.	Arg. Santa Fe	Idem comentario fallo 3.
12	13/12/2016	Cepas Arg. S.A.	Córdoba	Idem comentario fallo 3.
13	20/12/2016	Droguería del Sud S.A.	Buenos Aires	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar administrativa o judicialmente a Droguería del Sud S.A. las diferencias determinadas a favor del fisco local en las Disposiciones Delegadas (SEFSC) 5734/2015 y (SEFSC) 6041/2015, dictadas por A.R.E.A., por la actividad denominada en el Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como “Venta al por mayor de productos farmacéuticos, excepto cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires” (código NAIIE 513312), así como de trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad y de sus directores, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.</i></p>

				<p>En este caso la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace lugar a la medida cautelar de no innovar solicitada por la Sociedad, por medio de la cual <b>específicamente se le impide al Estado provincial reclamar administrativa o judicialmente las diferencias determinadas a favor del fisco local en las Disposiciones Delegadas (SEFSC) 5734/2015 y (SEFSC) 6041/2015. Es decir, la medida no beneficia hacia el futuro a la Sociedad.</b></p> <p>Recordemos, que la sentencia del 2 de junio de 2015 se refería a las Disposiciones Delegadas (SEFSC) 4531/2012 y (SEFSC) 3901/2013, dictadas por la ARBA. Por lo tanto, estamos en presencia de distintos actos administrativos por los cuales se solicita la medida cautelar, más allá que la cuestión de fondo es la misma.</p>
14	13/12/2016	Edgar A. Ciribe S.A.	Córdoba	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a Edgar A. Ciribe S.A. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos 2015/10, 2015/11, 2015/12, 2016/1 Y 2016/2, que se desprenden de la intimación cursada al contribuyente por la Dirección General de Rentas, de lo que da cuenta el formulario de notificación de fs. 32, y de la resolución DJRGDA-R 16/2016, así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, y establecer que la actora tribute en lo sucesivo el impuesto indicado aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba; todo ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.</i></p> <p>Idem comentario fallo 1.</p>
15	13/12/2016	Establecimiento Agropecuario el Aguará S. A.	Chaco	<p>Idem comentarios fallos 2 y 13. La medida cautelar no beneficia a la sociedad hacia el futuro, sino que se circunscribe a los actos administrativos emitidos por el Fisco.</p>
16	13/12/2016	Gaviglio Comercial S.A.	Córdoba	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a Gaviglio Comercial S.A. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos 2015/9, 2015/10 Y 2015/11, que se desprenden de la resolución DJRGDA-R 3/2016 de la Dirección General de Rentas, así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, haciéndole saber asimismo que la falta de pago de tales diferencias no impide la expedición del "certificado fiscal para" contratar", y establecer que la actora tribute en lo sucesivo el impuesto indicado aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba; todo ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones”.</i></p> <p>Más allá de ser más amplia que las medidas cautelares comentadas en los fallos 2 y 13, tiene el mismo límite en cuanto a los efectos futuros.</p>
17	13/12/2016	Informática Fueguina .S.A.	Córdoba	<p>Idem comentario fallo 1.</p>



18	13/12/2016	Ingredion S.A.	Arg.	Córdoba	Idem comentario fallo 1.
19	13/12/2016	José Aiello e Hijos S.A.	e	Córdoba	<p><i>"Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a José Aiello e Hijos S.A. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos 2010 (anticipos enero a noviembre; y diciembre), 2011 (anticipos enero a noviembre; y diciembre), 2012 (anticipos enero a noviembre; y diciembre), 2013 (anticipos enero a noviembre; y diciembre) y 2014 (anticipo enero) por la actividad "Fabricación de carrocerías para vehículos automotores, fabricación de remolques y semirremolques" (CUACM 342000), determinadas en el marco del expediente administrativo 0562-001758/2015, así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad y de su entonces presidente, señor Luciano Aiello, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones, haciéndole saber asimismo que la falta de pago de tales diferencias no impide la expedición del "certificado fiscal para contratar".</i></p> <p><b>La medida cautelar no tiene efectos hacia el futuro, sino que se limita al reclamo que tramita bajo el expediente 0562-001758/2015, por lo tanto, su alcance es similar a los comentarios de los fallos 2 y 13.</b></p>
20	13/12/2016	Kiskali S.A.		Córdoba	Idem comentario fallo 1.
21	13/12/2016	Kronen Internacional S.A.		Buenos Aires	Idem comentarios fallos 2 y 13.
22	13/12/2016	Liliana S.A.		Córdoba	Idem comentario fallo 1.
23	13/12/2016	Loma Negra S.A.		Córdoba	Idem comentario fallo 1.
24	13/12/2016	Mastellone Hnos. S.A.		Córdoba	Idem comentario fallo 1.
25	13/12/2016	Mastellone Luis S.A.	San	Córdoba	Idem comentario fallo 1.
26	13/12/2016	Mastellone Hnos. S.A.		Santa Fe	Idem comentario fallo 1.
27	13/12/2016	Mastellone Luis S.A.	San	Corrientes	Idem comentario fallo 1.
28	13/12/2016	Matadero Frigorífico Unión S.A.		Córdoba	Idem comentario fallo 1.
29	13/12/2016	Milkaut S.A.		Córdoba	Idem comentario fallo 1.
30	13/12/2016	M.S.U. S.A.		Buenos Aires	Idem comentarios fallos 2 y 13.
31	13/12/2016	Nobleza Picardo S.A.I.C. y F.		Santa Fe	Idem comentario fallo 3.
32	13/12/2016	Nobleza Picardo S.A.I.C. y F.		Córdoba	Idem comentario fallo 3.
33	13/12/2016	Peugeot Citroen		Córdoba	Idem comentario fallo 1.

		Argentina S. A.		
34	13/12/2016	Peugeot Citroen Argentina S. A.	Santa Fe	Idem comentario fallo 1.
35	13/12/2016	Pla S. A.	Córdoba	Idem comentario fallo 1.
36	13/12/2016	Cervecería Maltería Quilmes S.A.I.C.A.	y Santa Fe	Idem comentario fallo 3.
37	13/12/2016	Cervecería Maltería Quilmes S.A.I.C.A.	y Córdoba	Idem comentario fallo 1.
38	13/12/2016	Red Surco S.A.	Entre Ríos	Idem comentario fallo 1.
39	13/12/2016	Río Chico S.A.	Córdoba	Idem comentario fallo 1.
40	13/12/2016	Roemmers S.A.I.C.F.	Buenos Aires	Idem comentario fallo 3.
41	13/12/2016	Roemmers S.A.I.C.F.	Santa Fe	Idem comentario fallo 3.
42	13/12/2016	Telecom Argentina S.A.	Entre Ríos	<p><i>“Hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar administrativa o judicialmente a Telecom Argentina S.A. las diferencias pretendidas por el fisco local en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos 1/2013 a 12/2013 reclamadas en el marco del expediente administrativo n° 109802/14 de la Administradora Tributaria de Entre Ríos (ATER) con fundamento en las previsiones contenidas en el art. 20 de la ley 10.183, en tanto la sede de la contribuyente se encuentra fuera del territorio provincial, así como de trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones, haciéndole saber asimismo que la falta de pago de tales diferencias no impide la expedición de certificados de libre deuda de impuestos provinciales en función de la deuda aquí controvertida”.</i></p> <p>Más allá de ser más amplia que las medidas cautelares comentadas en los fallos 2 y 13, tiene el mismo límite en cuanto a los efectos futuros.</p>
43	13/12/2016	Telecom Argentina S.A.	Chaco	<p><b>Este fallo se trata del otorgamiento de la medida cautelar en relación a la sentencia el 3 de mayo de 2016.</b></p> <p>La misma dice: <i>“hacer lugar a la medida cautelar solicitada a fs. 223/226; en consecuencia, la Provincia del Chaco deberá abstenerse de reclamar administrativa o judicialmente a Telecom Personal S.A. las multas o sanciones que pudieran originarse en los ajustes que se desprenden de la resolución interna 336 del 6 de julio de 2015, emanada de la Administración Tributaria Provincial; y establecer que la actora tribute en lo sucesivo en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos idéntica alícuota a la prevista en la legislación tributaria local para aquellos contribuyentes que desarrollen la misma actividad en la jurisdicción demandada y posean su sede central en el territorio provincial, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en este proceso”.</i></p>
44	13/12/2016	Unilever de	Córdoba	Idem comentario fallo 1.

		Argentina S.A.		
45	13/12/2016	Industrias Viauro S.A.	Córdoba	Idem comentario fallo 43.
46	13/12/2016	Sucesores de Alfredo Williner S.A.	Córdoba	Idem comentarios fallos 2 y 13.
47	13/12/2016	YPF S.A.	Chaco	Idem comentarios fallos 2 y 13.

Los fallos antes mencionados se suman a la jurisprudencia que a continuación reseñamos:

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco s/ acción declarativa de certeza (24/02/2015)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Droguería del SUD S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (02/06/2015)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (01/09/2015)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“YPF SA c/ Provincia de Chubut s/ acción declarativa de certeza (15/09/2015)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“ENOD S.A. c/Provincia de Buenos Aires (15/09/2015)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Bayer S.A. c/ Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (23/02/2016)”**.
- Dictamen de la Procuración General de la Nación. **“Chevron Argentina c/ Provincia del Neuquén s/Acción Declarativa (10/03/2016)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Loma Negra C.I.A.S.A. c/Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa (17/03/2016)”**.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Industrias Viauro S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ acción declarativa (3/05/2016)”**. No se resolvió sobre la medida cautelar.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Telecom Personal S.A. c/ Provincia de Chaco s/ acción declarativa (3/05/2016)”**. No se resolvió sobre la medida cautelar.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **Torres e Hijos S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (12/07/2016)”**.

### Análisis de los Fallos

De los fallos antes mencionados podemos ver que se han otorgado tres tipos de medidas cautelares, a saber:

- a) Aquellas en las que la medida cautelar resuelta se circunscribe sólo a impedir que el fisco provincial ejecute (por el medio que sea) al acto administrativo a través del cual está reclamando al contribuyente la diferencia de impuesto, por utilizar una alícuota menor a la prevista en el Ley Impositiva correspondiente. Un ejemplo de este caso (entre otros) es el fallo **“Droguería del Sud”**, en cuya parte resolutive la Corte dice: *“hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar administrativa o*

*judicialmente a Droguería del Sud S.A. las diferencias determinadas a favor del fisco local en las Disposiciones Delegadas (SEFSC) 5734/2015 y (SEFSC) 6041/2015, dictadas por A.R.E.A., por la actividad denominada en el Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como "Venta al por mayor de productos farmacéuticos, excepto cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires"(código NAIIE 513312), así como de trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad y de sus directores, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones".*

Es decir, en este caso, el contribuyente, cada vez que reciba alguna *Disposición/Resolución/Intimación* del Fisco, deberá solicitar la medida cautelar respectiva.

- b) Aquellas en las que la medida cautelar resuelta no se limita sólo a impedir que el fisco provincial ejecute (por el medio que sea) al acto administrativo a través del cual está reclamando al contribuyente la diferencia de impuesto, por utilizar una alícuota menor a la prevista en el Ley Impositiva correspondiente, sino que **también le permite al demandante seguir utilizando esa alícuota "en los sucesivo"**. Un ejemplo de este caso es el fallo "**Acindar**", en cuya parte resolutive respectiva dice *"hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a Acindar Industria Argentina de Aceros S.A. las diferencias pretendidas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los períodos 2015/10 y 2015/11, que se desprenden de la resolución DJRGDA-R 1/2016 de la Dirección General de Rentas, así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa ,o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, y establecer que la actora tribute en lo sucesivo el impuesto indicado aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia de Córdoba; todo ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones".*

Bajo nuestro entender, y con las 47 sentencias del mes de diciembre, este caso, para aquellos contribuyentes que tomaron el riesgo de comenzar a tributar a una alícuota menor que la establecida en la Ley Tarifaria (bajo el riesgo de ejecución fiscal), ha sido el más beneficioso desde el punto de vista económico y financiero, puesto que antes de que resolviera la Corte Suprema de Justicia de la Nación ya habían comenzado a gozar de los beneficio de la reducción del impacto fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en sus operaciones, manteniendo hacia el futura dicha situación.

- c) Aquellas en las cuales, por no existir un acto administrativo del fisco, nuestro Máximos Tribunal hizo lugar a la medida cautelar de no innovar pedida, estableciendo que él demandante **tribute en lo sucesivo el impuesto sobre los ingresos brutos aplicando las mismas alícuotas fijadas o que se fijen en el futuro en las leyes tarifarias provinciales para los contribuyentes que desarrollen la misma actividad en establecimientos ubicados en la Provincia, ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones.** Este ha sido el caso, por ejemplo, del fallo "**Laboratorios Andrómaco S. A. I. C. I.**".

**Esta última familia de medidas cautelares revela una estrategia novedosa por parte de quienes han entablado la demanda y conllevan un gran beneficio para aquellos contribuyentes que no estaban dispuestos a tomar el riesgo de dejar de pagar según lo establecido en la propia Ley Impositiva.**

### Comentarios Finales

Más allá de haber obtenido las medidas cautelares antes analizadas, es importante recordar que los fiscos provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tienen una gran cantidad de herramientas sistémicas (ej. regímenes de recaudación cuyas alícuotas se fijan en función de parámetro de riesgo fiscal, certificados para contratar, etc.), que les permitirían eludir los **límites que la Corte Suprema de Justicia está inequívocamente señalando**. Por lo tanto, **es fundamental que quienes asesoran en materia tributaria analicen en forma constante la eficacia de las medidas cautelares otorgadas, tema el cual está absolutamente relacionado con la realidad comercial en la cual está inmerso el contribuyente en cada provincia contra la cual están litigando.**

Como expusimos en nuestro comentario de jurisprudencia del mes de mayo de 2016, si bien está pendiente un fallo sobre el fondo de la cuestión, es indubitable que estamos en presencia de una doctrina consolidada por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual exterioriza la flagrante violación al inciso 13), del artículo 75, de nuestra Constitución Nacional, que representan las alícuotas diferenciales incrementales en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicables a los sujetos que no poseen una locación productiva dentro de la jurisdicción que se trate.

Dado el gran volumen de causas existentes (y que se estarán interponiendo mes a mes), será necesario que en breve las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, analicen en forma cabal el tema a los fines de evitar perjuicios mayores en sus finanzas. Es más, el mismo Estado Nacional debería instar a esta situación antes de que nuestro Máximo Tribunal termine de dirimir la cuestión (de esto ya se están dando señales).

**Por otra parte, desde el lado de las empresas, cada día de demora en la decisión de iniciar la Acción Declarativa de Certeza, implica un “Costo Directo Comercial” adicional, que podría ser reducido en el corto plazo, permitiendo liberar fondos, que hoy se destinan al pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos, para ser aplicados a actividades que agreguen valor al negocio.**

### ➤ Regímenes de Recaudación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- ✓ 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 fuere, 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 redundaría 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 Cívico 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 regimenes 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:

- ✓ **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**”.
  - ✓ **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).
- ✓ **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](http://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.
  - ✓ **Nación. Modificaciones Impuesto a las Ganancias. Monotributo. Nuevos Impuestos. Ley 27.346 (BO 27/12/2016) y R.G. (AFIP) 3976 (BO 30/12/2016).** Finalmente, luego de todo un mes de negociaciones políticas, se publicó la norma de referencia.

### Impuesto a las Ganancias – Cuarta Categoría:

- Se exime del impuesto a las ganancias a la diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias, que perciban los trabajadores en relación de dependencia por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana, calculadas conforme la legislación laboral correspondiente.
- Se incrementa el “**mínimo no imponible**” a \$ 51.967 (+ 23%). Recordemos que esta suma, como todas las que se consignan en la Ley, son anuales, puesto que ese es el período fiscal del tributo en cuestión.

En consecuencia, se incrementa la “**deducción especial**” (aplicable sólo para empleados en relación de dependencia) a \$ 249.441,60.

- **La deducción por cónyuge se fija en \$ 48.447 y por hijo en \$ 24.432.** Con respecto a la última mencionada, se reduce la edad para poder deducir como carga de familia a un hijo de 24 años a 18 años.
- Se establece un incremento adicional en las deducciones personales del 22%, aplicable a los sujetos que se desempeñen en las zonas patagónicas.
- Respecto de las rentas mencionadas en el inciso c) del artículo 79 de la presente (jubilados y otras pasividades), las deducciones previstas en los incisos a) y c) de este artículo (artículo 23 de la LIG), serán reemplazadas por una deducción específica equivalente a seis (6) veces la suma de los haberes mínimos garantizados, definidos en el artículo 125, de la Ley 24.241, y sus modificatorias y complementarias, siempre que esta última suma resulte superior a la suma de las deducciones antedichas. **Esto no será de aplicación para quienes se encuentren obligados a tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales, siempre y cuando esta obligación no surja exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única.**
- Se establece que la AFIP, determinará el modo del cálculo de las deducciones previstas en el presente artículo respecto de los ingresos establecidos en los incisos a), b) y c) del artículo 79, **a los fines de que los agentes de retención dividan el sueldo anual complementario por doce (12) y añadan la doceava parte de dicho emolumento a la remuneración de cada mes del año.** Esto fue resuelto en el artículo 3, de la R.G. (AFIP) 3976, la cual estableció (modificando la R.G. (AFIP) 2437 que *“los agentes de retención deberán adicionar a la ganancia bruta de cada mes calendario determinada conforme el apartado A del Anexo II de la resolución general 2437, sus modificatorias y complementarias, y en su caso, a las retribuciones no habituales previstas en el apartado B del aludido Anexo abonadas en ese mes, una doceava parte de la suma de tales ganancias en concepto de sueldo anual complementario, para la determinación del importe a retener en dicho mes”...*“*Asimismo, en los meses en que se abonen las cuotas del sueldo anual complementario, el empleador no considerará la ganancia bruta por tal concepto para la determinación del impuesto a las ganancias en los respectivos meses*”.
- **Los montos de carga de familia y mínimo no imponible se ajustarán anualmente, a partir del año fiscal 2018, inclusive, por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.** Es decir, se establece un sistema de actualización anual.

- Se sustituye el último párrafo del artículo 79, por los siguientes: *“También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo. No obstante, **será de aplicación la deducción prevista en el artículo 82 inciso e) de esta ley, en el importe que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, sobre la base de, entre otros parámetros, la actividad desarrollada, la zona geográfica y las modalidades de la prestación de los servicios, el que no podrá superar el equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley. Respecto de las actividades de transporte de larga distancia la deducción indicada en el párrafo anterior no podrá superar el importe de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley. También se considerarán ganancias de esta categoría las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico que excedan al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la presente ley”.***
- Se permite la deducción del alquiler del inmueble destinado a casa habitación, hasta el límite del mínimo no imponible, siempre que el contribuyente no tenga ningún otro inmueble a su nombre.**
- Se establece una nueva escala para el pago del tributo, la cual es la siguiente:

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
0	20.000	0	5	0
20.000	40.000	1.000	9	20.000
40.000	60.000	2.800	12	40.000
60.000	80.000	5.200	15	60.000
80.000	120.000	8.200	19	80.000
120.000	160.000	15.800	23	120.000
160.000	240.000	25.000	27	160.000
240.000	320.000	46.600	31	240.000
320.000	en adelante	71.400	35	320.000

Los montos de las escalas también se ajustarán al igual que las deducciones personales.

- Cuando la determinación del ingreso neto corresponda a horas extras obtenidas por trabajadores en relación de dependencia, las sumas resultantes de tal concepto, sin incluir las indicadas en el inciso z) del artículo 20, no se computarán a los fines de modificar la escala establecida en el primer párrafo, por lo que tales emolumentos

tributarán aplicando la alícuota marginal correspondiente, previo a incorporar las horas extras. **Es decir, las horas extra no producen saltos de escala.**

#### **Monotributo:**

- Entre otras modificaciones, se incrementa de \$ 400.000 a \$ 700.000 el límite de los ingresos brutos anuales, para poder seguir tributando bajo este régimen simplificado y, en el caso de ventas de cosas muebles, el máximo se eleva a \$ 1.050.000. Se dejan las mismas categorías, adecuando los parámetros y el impuesto integrado mensual correspondiente. Lo mismo en materia de cotizaciones previsionales.
- Se permite por única vez que quienes fueron excluidos del régimen en los últimos 12 meses anteriores a la vigencia de la Ley 27.346, por haber superado los parámetros existentes con anterioridad, podrán volver al mismo sin esperar el plazo de tres años.

#### **Otros Impuestos:**

- Se crea el “**impuesto específico a la realización de apuestas**”, “**impuesto específico sobre apuestas on-line**” y el “**impuesto extraordinario a las operaciones financieras especulativa de dólar futuro obtenidas en el año fiscal 2016 (alícuota 15%)**”.

#### **Impuesto al Valor Agregado – Sujetos del Exterior que Realizan Prestaciones en el País – Responsable Sustituto:**

- Como una novedad, que no tuvo tanta difusión, se incorpora como inciso h), al artículo 4, de la Ley de IVA, que también serán sujetos pasivos del tributo quienes “*sean locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país, en su carácter de responsables sustitutos*”. Por su parte, se incorpora como artículo sin número, agregado a continuación del artículo 4, de la Ley que “*serán considerados responsables sustitutos a los fines de esta ley, por las locaciones y/o prestaciones gravadas, los residentes o domiciliados en el país que sean locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior y quienes realicen tales operaciones como intermediarios o en representación de dichos sujetos del exterior, siempre que las efectúen a nombre propio, independientemente de la forma de pago y del hecho que el sujeto del exterior perciba el pago por dichas operaciones en el país o en el extranjero*”. Se encuentran comprendidos entre los aludidos responsables sustitutos: a) Los Estados Nacional, provinciales y municipales, y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus entes autárquicos y descentralizados; b) Los sujetos incluidos en los incisos d), f), g) y m) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.; c) Los administradores, mandatarios, apoderados y demás intermediarios de cualquier naturaleza.

Los responsables sustitutos deberán determinar e ingresar el impuesto que recae en la operación, a cuyo fin deberán inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, en los casos, formas y condiciones que dicho Organismo establezca. El Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer en qué casos no corresponde asumir la condición referida. En los supuestos en que exista imposibilidad de retener, el ingreso del gravamen estará a cargo del responsable sustituto.

El impuesto ingresado con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo tendrá, para el responsable sustituto, el carácter de crédito fiscal habilitándose su cómputo

conforme a lo previsto en los artículos 12, 13 y en el primer párrafo del artículo 24, de corresponder.

Finalmente, por medio de la R.G. (AFIP) 3976 se reglamentó, a los fines del cálculo mensual de las retenciones, lo legislado por la Ley bajo análisis.