

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 29

### I. Objetivos del Informe:

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

Este mes se ha caracterizado por la gran cantidad de normas emitidas por la AFIP. De las mismas destacamos la R.G. (AFIP) 4003, que sustituye la R.G. (AFIP) 2437, en materia de retenciones de Impuesto a las Ganancias a empleados en relación de dependencia y sujetos que cobran pasividades. La misma incorpora, aunque con una gran cantidad de interrogante aún, las modificaciones introducidas por la Ley 27.346 al mencionado impuesto.

Por otra parte, resaltamos la emisión de **resoluciones conjuntas entre la AFIP y ARBA**, en relación al control u fiscalización de la “*Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovina y Bubalina*”.

No tenemos un registro cercano de la publicación de normas conjuntas, con estas características (sugerimos su lectura), entre fiscos pertenecientes a distintos niveles del estado.

Por último, sobresale la reglamentación (parcial aún) de la Ley de Fomento PyME, en lo que hace a su capítulo de fomento de inversiones.

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

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Droguería del Sud S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (21/02/2017)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Molinos Cabodi Hnos. S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Certeza (7/02/2017)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Exportaciones.

#### c) Por último, continuamos con nuestro apartado de “**Temas a Seguir**” en el cual realizamos un seguimiento de ciertas normas que, si bien fueron comentadas en Informes anteriores, su impacto sigue siendo relevante en el presente período por la complejidad operativa de las mismas.

## II. Novedades Nacionales:

- ✓ **AFIP. Retenciones Impuesto a las Ganancias. Empleados en Relación de Dependencia. R.G. (AFIP) 4003 (BO 3/03/2017).** Se sustituye la RG (AFIP) 2437 y sus normas complementarias, ordenando todo el régimen en un solo texto normativo.

### Entre las principales modificaciones se destacan:

- a) Se reglamente en el texto del artículo 11 de la resolución de referencia, la obligatoriedad de utilización del F 572 (SiRADIG). Recordemos que esto surgía de la R.G. (AFIP) 3966 (BO 28/12/2016). También, se incorpora la obligación de informar un teléfono y mail, tal cual lo establecido en la resolución emitida el año anterior. Es importante recordar que esto se debe hacer desde el sistema registral, lo cual provoca una nueva complicación para muchos sujetos no familiarizados con los servicios del sitio web de la AFIP.
- b) En el mismo artículo se establece que en el propio SiRADIG de debe cargar (mensualmente), la información de beneficios derivados de regímenes que impliquen tratamientos preferenciales que se efectivicen mediante deducciones.
- c) Asimismo, a los fines de la información referida a las deducciones diferenciadas para el trabajo en zona patagónica o la ampliación del mínimo no imponible y la deducción especial para jubilaciones y pensiones (cuando se dan los supuestos previstos en la Ley), se explicita que debe ser dada hasta el 31 de enero del año siguiente y no en forma mensual como correspondería a los fines de su consideración a largo del año. Esto surge del apartado 1°, del inciso c), del artículo 11 de la resolución general bajo estudio.
- d) Se incorpora, bajo el artículo 12 que *“cuando se produzca el cambio de agente de retención dentro del mismo período fiscal, el empleado deberá presentar al nuevo agente la liquidación informativa a que se refiere el inciso c) del artículo 21 de la presente”*. Por su parte, el mencionado inciso dice: *“el agente de retención se encuentra obligado a practicar.....una liquidación informativa del impuesto determinado y retenido hasta el mes en que actuó como agente de retención, cuando (dentro del período fiscal) cese su función en tal carácter, sin que ello implique el fin de la relación laboral”*. Es decir, ante el cambio de agente se debe emitir el ex F.649.

Entendemos que esta situación sólo es posible bajo el supuesto del inciso a), del artículo 3, de la resolución general bajo estudio.

- e) Si bien no es novedoso se exterioriza en el artículo 13 que *“los beneficiarios deberán cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del impuesto a las ganancias en las condiciones, plazos y formas establecidas en la resolución general 975, sus modificatorias y complementarias, cuando: a) El empleador -por error, omisión o cualquier otro motivo, aun cuando fuera imputable al beneficiario de las rentas- no practicare la retención total del impuesto del período fiscal respectivo, hasta los momentos previstos en el artículo 21, según la liquidación de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 1 del decreto 1344/1998 y sus modificaciones; b) Existan conceptos no comprendidos en el apartado D del Anexo II, susceptibles de ser deducidos, que quieran ser computados en la respectiva liquidación; c) De las declaraciones juradas realizadas en virtud del régimen de información previsto en el inciso b) del artículo 14, resulte un saldo a favor del contribuyente...A los fines dispuestos precedentemente, el beneficiario deberá, en su caso,*

solicitar la inscripción y el alta en el precitado gravamen, conforme a lo establecido en la resolución general 10, sus modificatorias y complementarias, y artículo 4 de la resolución general 2811 y su complementaria”.

- f) **Se incrementa a \$ 500.000 el importe de las “ganancias brutas totales” a partir del cual los beneficiarios deberán presentar las declaraciones juradas informativas de bienes personales y de ganancias (se unifica dicho monto para la presentación de ambas declaraciones juradas). Esta norma es aplicable al período fiscal 2017 (artículo 30), con lo cual para el año 2016, los montos son de \$ 200.000 (Bienes Personales) y \$ 300.000 (Impuesto a las Ganancias).** La presentación de las declaraciones juradas informativas también deberá ser cumplida por aquellos sujetos que perciban **rentas previstas en el artículo 1**, de la resolución objeto de estudio, más allá que no se encuentren sujetas a retención alguna por encontrarse exentas en el Impuesto a las Ganancias.
- g) En el artículo 18 se establece como obligación de los empleadores que *“deberán comunicar a sus empleados dentro de los treinta (30) días corridos contados a partir del inicio de la relación laboral, la obligación de cumplir con lo dispuesto por los artículos 11 (SiRADIG) y 14 (DDJJ Informativas), conservando a disposición de este Organismo la constancia de la comunicación efectuada, suscripta por los respectivos beneficiarios.....Los empleadores también deberán indicar a sus empleados el día del mes hasta el cual, las novedades informadas por dichos beneficiarios a través del “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR” serán tenidas en cuenta en las liquidaciones de haberes de dicho mes”.*
- Es decir, a riesgo de ser reiterativos, la comunicación debe ser por escrito y firmada por el empleado.**
- h) Se incorpora, como inciso c), del artículo 21, una nueva obligación del empleador, la cual mencionamos al comentar el artículo 12 y es la relativa a realizar **una liquidación informativa del impuesto determinado y retenido hasta el mes en que actuó como agente de retención, cuando -dentro del período fiscal- cese su función en tal carácter, sin que ello implique el fin de la relación laboral.** Reiteramos, entendemos que está norma es sólo de aplicación al supuesto previsto en el inciso a) del artículo 3 de la resolución de referencia.
- i) En cuanto a la vigencia, la resolución es de aplicación desde el período 2017. Lamentamos que en materia de las DDJJ Informativas, el nuevo umbral de \$ 500.000 no haya sido de aplicación al año 2016 también. Esperamos que hasta el mes de junio el fisco revea esta medida.
- j) En el **Anexo II** se excluye del concepto de “Ganancia Bruta” a las **a)** Asignaciones familiares; **b)** Intereses por préstamos al empleador; **c)** Indemnizaciones percibidas por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad; **d)** Indemnizaciones por antigüedad que hubieren correspondido legalmente en caso de despido; **e)** Indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario, en la medida que no superen los montos que en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas; **f)** Servicios comprendidos en el artículo 1 de la ley 19640; **g)** Aquellos que tengan dicho tratamiento conforme a leyes especiales que así lo dispongan (vgr.: L. 26176); **h)** **Indemnización por estabilidad y asignación gremial (artículo 52, Ley 23.551), e indemnización por despido por causa de embarazo (artículo 178 de la LCT); i)** Gratificaciones por cese laboral por mutuo

acuerdo, normado en el artículo 241 de la ley de contrato de trabajo; j) La diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias percibidas por los servicios prestados en días “feriados”, “no laborables”, “inhábiles” y “fines de semana” o de “descanso semanal”, determinadas y calculadas conforme el convenio colectivo de trabajo respectivo o, en su defecto, en la Ley 20.744; k) Adicional por material didáctico abonado al personal docente, hasta la suma del cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a), del artículo 23, de la ley del gravamen.

Es decir, finalmente la AFIP deja plasmada en una resolución general parte de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (causas de la CSJN: Cuevas, De Lorenzo y Negri) y, además, reglamenta los cambios propios de la Ley 27.346.

- k) En el mismo **Anexo II** se aclara, con respecto al SAC, que *“los agentes de retención deberán adicionar a la ganancia bruta de cada mes calendario determinada conforme el apartado A y, en su caso, a las retribuciones no habituales previstas en el apartado B, 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, detraerán una doceava parte de las deducciones a computar en dicho mes, en concepto de deducciones del sueldo anual complementario....En los meses en que se abonen las cuotas del sueldo anual complementario, deberá utilizarse la metodología mencionada en los párrafos anteriores, sin considerar los importes realmente abonados por dichas cuotas ni las deducciones que correspondan practicar sobre las mismas.....La liquidación anual o final, según corresponda, se efectuará conforme el artículo 21, considerando el sueldo anual complementario percibido en el período fiscal y las deducciones correspondiente a los conceptos informados por el beneficiario de las rentas, en reemplazo de las doceavas partes computadas en cada mes, pudiendo surgir un importe a retener o a reintegrar por aplicación del procedimiento establecido en los párrafos precedentes”.*

Podemos advertir que se aclara que se pueden detraer las “**deducciones**” devengadas como consecuencia del Sueldo Anual Complementario, básicamente los “aportes al sistema de seguridad social” y a las “obras sociales”. Recordemos, que se elimina del concepto de retribuciones no habituales al SAC.

En este punto es relevante señalar que otra rareza adicional de esta norma es que es **la doceava parte de la ganancia bruta del mes y no de la acumulada**. Lo mismo en materia de deducciones proporcionales. Por otra parte, todo ajuste finalmente se resuelve en la liquidación anual.

- l) Con respecto al famoso tema de los alquileres la norma reza que se podrá deducir *hasta “el cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas en concepto de alquileres de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente o causante en el caso de sucesiones indivisas, hasta el límite de la ganancia no imponible prevista en el inciso a), del artículo 23 de esta ley del gravamen, siempre y cuando el beneficiario de la renta no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción.....A efectos del cómputo de esta deducción será requisito necesario que el monto de los alquileres abonados -en función de lo acordado en el contrato de locación respectivo- se encuentre respaldado mediante la emisión de una factura o documento equivalente por parte del locador, en la forma que establezca esta Administración Federal.....Asimismo, en el primer período fiscal en que se efectúe el cómputo de la deducción y, con cada renovación del contrato, el beneficiario de la renta deberá remitir a este Organismo a través del*

**servicio SiRADIG - TRABAJADOR”, una copia del contrato de alquiler, en formato .pdf”.**

Dada la informalidad con la que se opera en el mercado de alquileres de inmuebles para vivienda, será interesante analizar la evolución que esta norma tenga en la práctica, en particular cual será la posición que adopten los propietarios. Hay que recordar que el beneficio para el sujeto pasible de retenciones tiene un doble límite: 40% de la suma pagada y \$ 51.957 por año.

m) En cuanto a deducciones también resaltamos:

- **Inciso n):** *“aportes efectuados a Cajas Complementarias de Previsión, Fondos Compensadores de Previsión o similares, creados por leyes nacionales, provinciales o municipales, convenciones colectivas de trabajo o convenios de corresponsabilidad gremial y todo otro aporte destinado a la obtención de un beneficio que guarde identidad con una prestación de índole previsional que tenga carácter obligatorio para el beneficiario de las rentas”.*

Esta norma ya existía, pero su utilización no ha sido suficientemente difundida, en especial para el caso de “profesionales” que desarrollan su labor en relación de dependencia y en forma independiente y, por lo tanto están obligados a aportar a las cajas, por ejemplo, de Ciencias Económicas, Médicos, Ingenieros, etc. Es más, por más que el trabajo que desarrollan en relación de dependencia en nada se relacione con su profesión por la cual están obligados a realizar los aportes, entendemos que es procedente la deducción.

- **Inciso o):** *“gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas abonados por el empleador, en los importes que fije el convenio colectivo de trabajo correspondiente a la actividad de que se trate o -de no estar estipulados por convenio- los efectivamente liquidados de acuerdo con la documentación que así lo acredite, y hasta un máximo del cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 23 de la ley del gravamen.... Cuando se trate de actividades de transporte de larga distancia, la deducción a computar no podrá superar el importe de la referida ganancia no imponible..... A los fines dispuestos en el párrafo anterior deberá considerarse como transporte de larga distancia, a la conducción de vehículos cuyo recorrido exceda los cien (100) kilómetros del lugar habitual de trabajo”.*

Dada la casuística propia de este tema, no nos adentraremos en su análisis.

n) En materia de deducciones se establece un concepto accesible para los contadores, pero de difícil parametrización en los sistemas de liquidación de haberes de las empresas y, también, que complejiza al extremo la fiscalización por parte de la propia AFIP. El mismo es el siguiente: **“las deducciones previstas en los incisos a), b), i) y n) correspondientes a aportes obligatorios para el empleado deberán proporcionarse de acuerdo al monto de las remuneraciones gravadas y al monto correspondiente a las horas extras exentas y asignarse a cada una de estas respectivamente, siguiendo el criterio dispuesto en el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias”.**

Es decir, en un archivo Excel los prorrateos son fácilmente realizables, pero desconocemos la imaginación que deberán tener los responsables de las áreas de IT de las empresas para llevar a la práctica esta norma (ej. la deducción del inciso n, analizado previamente).

- o) En el mismo **Anexo II** se aclara, al referirse a las deducciones personales que **“en el caso de hijo o hija, la deducción procederá para ambos progenitores, en la medida que cumpla los requisitos legales”**. Entendemos que dada la biología del ser humano no podría haberse arribado a otra solución más allá del confuso texto de la Ley.
  - p) En cuanto a la alícuota aplicable según la escala del artículo 90 de la LIG se determina que **“el importe a retener se determinará aplicando a la ganancia neta sujeta a impuesto, la escala del artículo 90 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, según la tabla que anualmente será difundida por este Organismo a través de su sitio “web” (<http://www.afip.gob.ar>), acumulada para el mes en el que se efectúe el pago..... Conforme lo previsto en el párrafo séptimo del referido artículo, al solo efecto de determinar el tramo de “ganancia neta imponible acumulada” que corresponde aplicar para el mes que se liquida, deberá restarse de la ganancia neta sujeta a impuesto, el importe neto correspondiente a las horas extras que resulten gravadas”**.
- ✓ **Nación. Sinceramiento Fiscal. Decreto 139/2017 (BO 6/03/2017)**. Se prorroga al 31/03/2017 la posibilidad de adquirir el “BONAR 1% - 2023”, a siete (7) años, intransferible y no negociable durante los primeros cuatro (4) años de su vigencia (Ley 27.260).
  - ✓ **AFIP. Medios de Pago. R.G. (AFIP) 3997 (BO 23/02/2017)**. Se establece el cronograma de implementación que obliga a los contribuyentes a aceptar como medio de pago las tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios de pago equivalentes, cuando efectúen operaciones con consumidores finales.

A los efectos de determinar la fecha a partir de la cual se encuentran obligados, deberá considerarse el monto total de ingresos brutos anuales del último balance comercial cerrado con anterioridad al 31/12/2015, o los ingresos obtenidos durante dicho año calendario (cuando se trate de sujetos que no confeccionan balance comercial), junto con la actividad desarrollada (de acuerdo con el “Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) - F. 883.

**Quedan exceptuados de la presente obligación los sujetos cuya actividad se desarrolle en localidades con poblaciones menores a 1.000 habitantes, o las operaciones que se efectúen por un importe inferior a \$ 10.** Cuando se trate de responsables inscriptos que desarrollen dos o más actividades, deberán considerar, a los fines de determinar la fecha en la que están obligados a la utilización del POS, la actividad principal declarada al 31/12/2015, y sumar los ingresos brutos anuales de todas las actividades.

Por último, establece una reducción del 1% al 0,50% para las retenciones de IVA que efectúen las entidades que paguen a los comercios las liquidaciones correspondientes a las operaciones efectuadas con tarjetas de débito, que será aplicable para las liquidaciones que se presenten al cobro a partir del 1/3/2017.

- ✓ **AFIP. Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovina y Bubalina. R.G. (AFIP) 4000 (BO 24/02/2017)**. Se establece que la “Liquidación de Compra Directa (artículo 4, de la R.G. 3964)” también deberá emitirse cuando el destino de la hacienda bovina y/o bubalina sea distinto al de faena y el sujeto vendedor sea un responsable



no inscripto o exento en el Impuesto al Valor Agregado, o se encuentre adherido al monotributo. La vigencia de esta norma es 1/3/2017.

- ✓ **AFIP/ARBA. Registro de Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovina y Bubalina. R.G. (AFIP) 3998 y R.N. (ARBA) 8/2017 (BO 24/02/2017).** En lo que consideramos una novedad normativa relevante y que es consecuencia de los acuerdos entre ambas administraciones tributarias, **se establece que el registro de referencia incorporará información que provea la ARBA con respecto a incumplimientos con dicha Agencia de Recaudación que determinarán la exclusión y/o suspensión en el citado Registro.**

Se resuelve que serán causales de exclusión y/o suspensión los siguientes incumplimientos: **a)** registrar la baja indebida en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires cuando se mantenga el ejercicio de una actividad gravada en la Provincia; **b)** no haber presentado al menos una declaración jurada correspondiente a los últimos 12 anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; **c)** registrar la baja indebida en la inscripción como agente de recaudación de los regímenes generales de retención y/o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos o no haberla dado de alta cuando correspondiera hacerlo; **d)** registrar juicio de apremio iniciado por resoluciones determinativas y/o sancionatorias firmes por tributos auto-declarados; **e)** que se haya dictado auto de llamado a declaración del imputado por denuncias efectuadas en el marco de la ley penal tributaria por tributos de la Provincia de Buenos Aires.

**Por último, los recursos que deseen plantear los contribuyentes por las exclusiones originadas en las conductas señaladas serán resueltos por la AFIP sobre la base de las conclusiones del dictamen jurídico que al respecto remita la ARBA.**

- ✓ **AFIP/ARBA. Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovina y Bubalina. R.G. (AFIP) 3999 y R.N. (ARBA) 9/2017 (BO 24/02/2017).** La ARBA adhiere al régimen de habilitación de “Autorización de Faena”, por el cual la AFIP pondrá a disposición del Ministerio de Agroindustria, en forma online, la información relativa a los pagos a cuenta realizados por los operadores de la cadena de producción y comercialización de haciendas y carnes bovinas y bubalinas, con el fin de que dicho Ministerio habilite la “Autorización de Faena”.

En tal sentido, **la ARBA establecerá un régimen de pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (que ya se encuentra reglamentado)** con los operadores de la cadena de producción y comercialización de haciendas y carnes bovinas y bubalinas (similar al establecido por la RG (AFIP) 3873) y elaborará e informará mensualmente a la AFIP el padrón de contribuyentes comprendidos, así como otra información que se entienda relevante, la que será consolidada por la AFIP.

- ✓ **AFIP. Régimen de Facturación. Locación de Inmuebles. R.G. (AFIP) 4004 (BO 3/03/2017).** Se extiende la obligación de utilizar comprobantes electrónicos originales para respaldar operaciones de locación de inmuebles destinados a casa-habitación del locatario. Los comprobantes alcanzados son las facturas, recibos, notas de crédito y de débito “B” y “C”, pudiéndose confeccionar los mismos mediante el intercambio de información del servicio web o el servicio denominado **“Comprobantes en línea”**. Cuando se trate de locaciones cuyos importes se perciban a través de intermediarios, los comprobantes emitidos por estos a su nombre serán válidos y deberán indicar además los datos del beneficiario o beneficiarios por cuya cuenta y orden se percibe el importe de la locación. En el caso de condóminos, la factura o el recibo podrán ser emitidos a nombre de alguno de los titulares, quien deberá ser siempre el

mismo mientras perdure el condominio, indicando en dicho comprobante los datos del resto de los condóminos.

**Los “monotributistas” de las categorías A, B, C, D y E se encuentran exceptuados de la obligación de emisión de comprobantes electrónicos.**

Es importante resaltar que se deja sin efecto la excepción a la obligación de emitir comprobantes por parte de las personas humanas por la locación de un único inmueble que no supere la suma de \$ 1.500 mensuales, quedando alcanzados también en la obligación de emitirlos, en forma manual o electrónica, según el caso, también por estas sumas.

En cuanto a la vigencia las presentes disposiciones resultan de aplicación a partir del 3/3/2017. No obstante, y en relación con los “monotributistas” de las categorías F y G, se establece que los mismos deberán emitir los comprobantes electrónicos a partir del 1/6/2017.

**AFIP. Moratoria. Ley 27.260. R.G. (AFIP) 4007 (BO 6/03/2017).** Se efectúan modificaciones a la R.G. (AFIP) 3920: **a)** se incluyen en la moratoria los cargos suplementarios por tributos a la exportación cuyos hechos imponible se hubieran perfeccionado hasta el 31/5/2016, inclusive, y sus multas, en sustitución de los notificados a esa fecha; **b)** se establece el procedimiento para incorporar las deudas aduaneras por tributos no reconocidos por el sistema informático mediante una autoliquidación; **c)** podrán acogerse a la moratoria los sujetos garantes de las obligaciones contempladas en el régimen de garantía (artículo 453 – Código Aduanero) que, por el incumplimiento del tomador, se encuentren en discusión administrativa, contencioso administrativo o judicial; **d)** se establecen las condiciones y demás requisitos para gozar del beneficio de condonación de sanciones en materia tributaria aduanera.

- ✓ **Nación. Registro MIPYMES. RESOLUCIÓN (S.E.y PyME) 38-E/2017 (BO 16/02/2017).** A partir del 1/3/2017 se crea el Registro de Empresas MIPYMES el Registro de Empresas MIPYMES que será administrado por la Dirección Nacional de Programas y Proyectos, dependiente de la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Producción, con las finalidades establecidas en el artículo 27 de la Ley 24.467, sustituido por el artículo 33 de la ley 27.264.

La inscripción al Registro de Empresas MIPYMES podrá solicitarse en cualquier momento y deberá realizarse con clave fiscal a través del servicio denominado **"PYMES Solicitud de Categorización y/o Beneficios Fiscales"**, disponible en el sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando la empresa solicitante encuadre en la definición de micro, pequeña o mediana empresa, la Dirección Nacional de Programas y Proyectos la inscribirá en el Registro de Empresas MIPYMES y emitirá el “Certificado MIPyME”, que deberá ser descargado a través de la plataforma **“Trámites a Distancia”**.

El “Certificado MIPyME” tendrá vigencia desde su emisión hasta el último día del tercer mes posterior al cierre del ejercicio fiscal de la empresa solicitante, pudiendo solicitarse la renovación a partir del primer día del citado mes. La Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa y la Dirección Nacional de Programas y Proyectos tendrán la facultad de verificar la información aportada por los solicitantes y, en caso de detectar inconsistencias, podrán dar de baja la inscripción correspondiente, en cuyo caso decaerán los beneficios otorgados o usufructuados.

**Aquellas empresas que ya se encuentren categorizadas serán incorporadas de forma automática al Registro de Empresas MIPYMES y, en estos casos, el “Certificado MIPyME”**



**tendrá vigencia hasta el 31/5/2017, debiendo ser renovado a partir del primer día del tercer mes posterior al cierre de su último ejercicio comercial.**

Realmente llama la atención lo complejo que es todo el régimen PyME, siendo la tercera re-categorización de oficio en menos de un años para algunos contribuyentes (ej. los alcanzados por los beneficios de la R.G. (AFIP) 3878, por más que esta norma de la AFIP no estaba dentro del marco de la Ley de Fomento PyME). Además, son complejos los cálculos de los plazos (también lo veremos en la Resolución que analizaremos a continuación), lo cual ya está dando lugar a confusiones por parte de los contribuyentes y sus asesores, con los riesgos económico que tal situación conlleva.

- ✓ **Nación. Ley de Fomento PyME. R. (SE y PyME) 68/2017 (BO 7/03/2017).** Se reglamenta la forma y demás requisitos que se deberán cumplir para la presentación de la declaración jurada relacionada con las inversiones productivas, por parte de las empresas inscriptas en el registro de MIPYME. En relación con la declaración jurada, se establece: **a)** dicha información se suministrará a través del servicio web de la AFIP; **b)** Deberá contar con dictamen emitido y suscripto por contador público; **c) deberá presentarse desde el primer día del cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal hasta el décimo día del mismo mes para personas humanas y sucesiones indivisas, y desde el primer día del cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal hasta el último día del mismo mes en el caso de personas jurídicas; d)** en carácter de excepción, la información referida al período comprendido entre el 1/7/2016 y el 31/12/2016 será suministrada desde el primer día del cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal 2016 hasta el último día del citado mes; **f)** con respecto al bono de crédito fiscal que se otorgue, será emitido mediante instrumento electrónico e identificado por la AFIP con un determinado prefijo y el nombre “Fomento a las inversiones productivas”; **g)** tanto la aprobación como el rechazo serán comunicados al domicilio especial electrónico constituido por la empresa y, en caso de verificarse cualquier incumplimiento en los requisitos, para la obtención del beneficio, el trámite será desestimado en su totalidad; **h)** asimismo, se define cuáles son las actividades que se consideran incluidas como industria manufacturera.

Por último, destacamos que las empresas cuyos cierres de ejercicio hubieran operado entre los días 1/7/2016 y 30/11/2016, inclusive, podrán interponer la solicitud de los beneficios de fomento de inversiones hasta el 28/4/2017. En caso de resultar aprobada dicha solicitud, la AFIP establecerá la forma y plazo en que los beneficiarios podrán exteriorizar y computar el pago a cuenta en el impuesto a las ganancias.

### III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. R.G. (CA) 1/2017 (BO 15/02/2017).** En otra vuelta atrás por parte de la Comisión Arbitral (el año pasado tuvimos el caso de los gastos bancarios), se suspende la aplicación de la normativa mediante la cual se establecía que no podían resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que distribuyen la mayor parte de sus ingresos mediante el régimen general de Convenio Multilateral cuando el coeficiente atribuible a la jurisdicción que pretendía percibir hubiera sido inferior a 0,0050 (cero coma cincuenta diezmilésimos), hasta tanto la Comisión Plenaria **resuelva con carácter definitivo los recursos de apelación interpuestos por las provincias de Misiones y Tucumán.**

Este cambio demuestra el profundo desconocimiento que tiene la Comisión Arbitral de la complejidad que conlleva este tipo de normas en los sistemas de información de las empresas y en los procedimientos internos de las mismas.

- ✓ **Comisión Arbitral. R.G. (CA) 2/2017 (BO 6/03/2017).** Se publica el ordenamiento anual de las resoluciones generales.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Moratoria Agentes de Recaudación. Ley 14.890 (BO 30/01/2017) y R.N. (ARBA) 3/2017 (BO 8/02/2017).** 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.**

Como mencionamos el mes pasado, 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.

Por su parte, la Resolución Normativa, reglamenta la Ley y todas sus formalidades en cuanto a los formularios de acogimiento, control de la nómina (a partir del F 931) y efectos del ingreso al plan. Sobre esto último destacamos que el artículo 4 establece que ***“la presentación del acogimiento por parte de los agentes de recaudación, sus responsables solidarios o quienes los representen, importa el reconocimiento expreso e irrevocable de la deuda incluida en el plan de pagos, operando como causal interruptiva del curso de la prescripción de las acciones fiscales para determinar y obtener su cobro. Asimismo, implica el allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada, en cualquier instancia en que se encuentre, y la renuncia a la interposición de los recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder con relación a los importes incluidos en la regularización”***.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Operadores de la Cadena de Producción y Comercialización de Haciendas y Carnes Bovina y Bubalina. R.N. (ARBA) 10/2017 (FN 23/02/2017).** En relación a las normas mencionadas sobre el tema, la ARBA establece un **régimen de pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos** aplicable sobre las operaciones de la cadena de producción y comercialización de haciendas y carnes bovinas y bubalinas.

**Estarán obligados al ingreso del citado pago a cuenta los propietarios, locatarios, arrendatarios, concesionarios o cualquier otro titular bajo cuyo nombre y responsabilidad jurídico-económica funcionen los establecimientos de faena; los consignatarios de carnes y los matarifes -abastecedores y carniceros-, los consignatarios directos de hacienda y todo otro usuario del servicio de faena que se preste en plantas faenadoras.**

Se establece el procedimiento de cálculo del mismo y la alícuota aplicable para cada caso, dependiendo de la condición del sujeto frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y a la actividad desarrollada. El referido pago a cuenta deberá ser liquidado e ingresado junto con el pago a cuenta del impuesto al valor agregado correspondiente. El mismo tendrá el carácter de impuesto ingresado y deberá ser imputado por los contribuyentes al anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al mes en que dicho pago a cuenta se haya ingresado. Por último, señalamos que el presente pago a cuenta rige desde el 1/3/2017.

- ✓ **Santa Fe. Plan de Facilidades de Pago. R. (ME) 127/2017 y R.G. (API) 12/2017 (FN 17/02/2017).** Se establece un régimen de facilidades de pago, mediante el cual se podrán regularizar deudas devengadas desde el 1 de noviembre de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, provenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los contribuyentes directos locales o de Convenio Multilateral. No podrán incluirse en el mencionado régimen los contribuyentes

imputados por delitos penales, intimados y/o sometidos a procedimiento de determinación de oficio y/o instrucción de sumario por el importe correspondiente a multas por defraudación y aquellos contribuyentes por los planes de pago vigentes. Las cuotas del presente plan serán mensuales y consecutivas, y el monto de cada una deberá ser igual o superior a \$ 10.000. Asimismo, el número máximo de cuotas que se podrá solicitar será de 12. La tasa de interés por financiación variará entre el 0,5% y el 1,5%, y el importe del anticipo de la deuda a regularizar estará entre el 10% y el 30%. Ambas dependerán del número de cuotas solicitadas. **Las disposiciones serán aplicables desde el 1 de marzo hasta el 31 de marzo de 2017.**

- ✓ **Tucumán. Plan de Facilidades de Pago. R. (ME) 189/2017 (BO 21/02/2017) y R.G. (DGR) 11/2017 (BO 23/03/2017).** Se restablece hasta el 28/4/2017 la vigencia del régimen de facilidades de pago establecido por la R. (ME) 12/2004. Recordemos que se pueden incluir, en el mismo, retenciones y/o percepciones no practicadas, y las sanciones de multas previstas en el Código Tributario provincial.
- ✓ **Tucumán. Regímenes de Recaudación. R.G. (DGR) 9/2017 (BO 22/02/2017).** Se adecua el procedimiento para solicitar la exclusión del régimen de recaudación sobre importes acreditados en cuentas bancarias establecido por la R.G. (DGR) 80/2003. Al respecto, se establece que los contribuyentes excluidos como sujetos pasibles de recaudaciones bancarias podrán consultar el plazo de dicha exclusión en la página web de la Dirección General de Rentas de la Provincia, bajo el link denominado "Excluidos de Recaudaciones Bancarias". Para acceder al mencionado link, deberán utilizar la clave fiscal otorgada por la AFIP.

#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Droguería del Sud S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (21/02/2017)”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales.

Teniendo en cuenta el análisis realizado sobre esta temática en los **Informes de Novedades Fiscales N° 27 y 28**, a los cuales se puede acceder por medio de nuestra página web [www.cfrconsultores.com](http://www.cfrconsultores.com), nos limitaremos sólo a enunciar este nuevo antecedente.

En cuanto al alcance de la medida cautelar otorgada por nuestro Máximo Tribunal se resuelve: *“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 la **Disposición Delegada (SEFSC) 4721/2016 dictada por A.R.B.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 NAIIB 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, tal cual lo resuelto con fecha 20/12/2016<sup>1</sup> y 2/06/2015<sup>2</sup>, **se hace lugar a la medida solicitada sólo en relación al acto administrativo**. Por lo tanto, la misma no beneficia hacia el futuro a Droguería del Sud.

**En conclusión, el contribuyente, cada vez que reciba alguna Disposición / Resolución / Intimación del Fisco, deberá solicitar la medida cautelar respectiva.**

Este antecedente se suma a las 58 medidas cautelares resueltas favorablemente por nuestro Tribunal Címero, en los últimos dos años, más allá que, como analizamos en nuestros informes anteriores, el alcance de las mismas ha diferido, en especial respecto sus efectos futuros.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Molinos Cabodi Hnos. S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Certeza (7/02/2017)”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Exportaciones.

##### 1) Análisis del Fallo

El análisis de este fallo, nos permite volver a analizar en detalle la situación anómala en la cual ha incurrido la Provincia de Misiones desde el año 2006, al comenzar a gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las exportaciones. Recordemos que el resto de las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, más allá de utilizar diversas técnicas legislativas, excluyen del pago el tributo a las operaciones de exportación. Es más, en forma armónica con estas previsiones legislativas locales, la Comisión Arbitral ha establecido que los ingresos y gastos relativos a exportaciones no son computables<sup>3</sup>.

Yendo al caso de marras, la Sociedad promueve una acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Misiones, a fin de que el Tribunal se pronuncie acerca de la pretensión de la demandada

<sup>1</sup> “Droguería del Sud S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (20/12/2016)”.

<sup>2</sup> “Droguería del Sud S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (02/06/2015)”.

<sup>3</sup> Resolución General 44/1993. Resolución General 49/1994. Resolución General 7/2009.

**(plasmada en distintas acciones de cobro de su Dirección General de Rentas)**<sup>4</sup> de incluir en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos las operaciones de exportación que efectuó a través de la aduana de Puerto Iguazú, por entender que ello resulta contrario a diversas normas federales, así como también a precedentes de la propia Corte.

La actividad principal de la actora es la molienda de trigo que efectúa en sus plantas ubicadas en el Partido de Rojas, Provincia de Buenos Aires (lugar donde también tiene su administración central y los depósitos de almacenamiento), desde donde vende sus productos a todo el país y al exterior; que en función de ello se encuentra inscripta en el Convenio Multilateral en prácticamente todas las jurisdicciones, entre ellas la Provincia de Misiones (desde el 30/4/2014) a la cual ha declarado y tributado por los ingresos de las ventas asignables a ella.

Si bien, durante los períodos objeto de reclamo (5/2014 a 4/2015), realizó exportaciones a la República Federativa de Brasil por medio de la aduana de Puerto Iguazú, “*Molinos Cabodi Hnos. S.A.*” plantea que la pretensión fiscal de la demandada de incluir en la base imponible del tributo dichas operaciones es ilegítima porque es contraria a lo dispuesto en los artículos 9 a 12, 75, incisos 12 y 13 de la Constitución Nacional, **así como también a lo establecido en la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.**

Por último, solicita el dictado de una medida cautelar de no innovar, con el fin de que se ordene a la Dirección General de Rentas que, hasta tanto se decida la presente acción, suspenda preventivamente toda acción administrativa “y/o” judicial tendiente al cobro de las sumas que surgen de los **actos administrativos dictados por el fisco** y se abstenga de adoptar cualquier medida contra el patrimonio de Molinos Cabo di S.A. “y/o” contra sus directivos.

Por su parte, nuestro Máximo Tribunal, en primer lugar analiza su competencia. Expresa, que la competencia establecida en el artículo 117 de la Constitución Nacional procede en razón de la materia en la medida en que **la pretensión se funde exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, leyes del Congreso, o tratados, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa.**

Sobre el caso particular plantea que **“de los antecedentes con los que se cuenta no permiten tener por configurada una cuestión federal de las características descritas precedentemente, pues de acuerdo a la exposición de los hechos que surge de los términos de la demanda, la actora efectúa un planteamiento conjunto de un asunto de naturaleza federal con uno de orden local que está directa e inmediatamente relacionado, de manera sustancial, con la obligación tributaria de la demandante respecto a la Provincia de Misiones, en su condición de contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos en dicha jurisdicción, por estar inscripta en el Convenio Multilateral, entre otras, en esa provincia, y en cuya virtud esta última considera que deben incorporarse a la base imponible del impuesto las ventas al exterior efectuadas a través de la Provincia de Misiones. Ello conlleva la necesidad de interpretar y establecer el alcance de disposiciones de derecho público provincial, como lo son las normas contenidas en el Código Fiscal de la Provincia de Misiones (artículos 143, 146 Y concordante s de la ley XXII - N° 35 - antes ley 4366) y el artículo 30 de la ley 4255, en base a los cuales se establece la gravabilidad de los ingresos provenientes de las exportaciones en la provincia determinante”.** (conf. punto IV apartado b. del escrito de demanda).

---

<sup>4</sup> Cabe destacar que el cumplimiento del requisito de “acto en ciernes” para este tipo de acción, se vio acreditado por sendos actos administrativos del fisco de Misiones. Expediente n° 3252- 8109/201.



Luego, la CSJN destaca que existen marcadas diferencias entre este caso y alguno de los antecedentes más cercanos<sup>5</sup>, porque en esas situaciones se trataba de productos destinados a la exportación que no se despachaban desde aduanas situadas en la Provincia de Misiones, y las compañías actoras argumentaron que la diferencia de impuesto reclamada por el fisco misionero (producto de intentar gravar la actividad de exportación llevada a cabo en otras jurisdicciones), vulneraba el régimen federal de gobierno, imponiendo una carga fiscal ilegítima, que implicaba una intromisión en la potestad fiscal de las restantes provincias.

Es decir, el pedido se fundaba exclusivamente en la imposibilidad de reclamar el gravamen por haberse realizado las exportaciones desde una jurisdicción distinta a la que pretende el tributo.

En consecuencia se declara la incompetencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

2) **Antecedente Reciente. “Alliance One Tobacco Argentina S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (28/06/2016)”.**

En este caso la Sociedad promueve la acción de referencia contra la Provincia de Misiones, a fin de que nuestro Máximo Tribunal declare la inconstitucionalidad de la pretensión de dicha jurisdicción de incluir en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las operaciones de exportación que efectuó la empresa en extraña jurisdicción (diferencia, según la Corte, esencial con relación al caso objeto de estudio), y sin ningún vínculo territorial con la provincia.

Aduce a su favor, que tal pretensión resulta contraria al régimen federal de gobierno y a la distribución de competencias tributarias consagrados en la Constitución Nacional, con afectación, también, de la “cláusula comercial”. Asimismo, afirma que ese proceder constituye una intromisión en la potestad fiscal de otras provincias al alcanzar la riqueza producida en sus jurisdicciones con lesión, por lo tanto, del derecho de propiedad, y se aparta de la doctrina emanada de diversos precedentes de esa Corte.

Agrega, en relación al planteo expresado en el párrafo anterior, que la “Dirección General de Rentas de la provincia demandada efectúa una interpretación expansiva hacia otras jurisdicciones de lo dispuesto en el Código Fiscal y considera alcanzadas por el gravamen a las exportaciones realizadas tanto desde dentro como desde fuera de su territorio, por lo que se excede en el ejercicio de sus potestades fiscales y, reitera, actúa en detrimento de otros fiscos provinciales”.

En cuanto a su operatoria comercial, la empresa describe que compra diversas variedades de tabaco a los productores (localizados en distintas provincias) para su posterior procesamiento, venta y/o exportación, para lo cual dispone de acopios habilitados en las regiones donde realiza las transacciones. Señala que el tabaco lo procesa fuera del ámbito de la Provincia de Misiones y lo vende para la elaboración de cigarrillos tanto en el mercado local como a empresas del exterior. **Las exportaciones las realiza en por medio de las aduanas de Jujuy, Salta, Misiones y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.**

Es de destacar, que la sociedad tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no por el régimen general del artículo 2 del Convenio Multilateral, sino aplicando las previsiones establecidas en el artículo 13 del mismo (que también incluye la aplicación del artículo 2 para distribuir una parte de los ingresos). Recordamos que el segundo párrafo es específico de la actividad tabacalera. Este dato no es menor, en cuanto a la solución técnica a la que se arribe luego de que la Corte

---

<sup>5</sup> “Aceitera Martínez S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (4/02/2014)” y “Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Certeza (9/12/2015)”.

Suprema de Justicia de la Nación resuelva sobre el fondo de la cuestión. Además, hace que exista una diferencia sustancial en cuanto a las cuestiones de hecho sobre las cuales resuelve la Comisión Arbitral en la Resolución 9/2010, que trataremos en el punto 3 del análisis del presente fallo.

Además, la actora, **solicita el dictado de una medida cautelar** en virtud de la cual, hasta tanto se decida la presente acción, se le permita tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Misiones sin incluir en la base imponible, la actividad de exportación desarrollada en otras jurisdicciones.

En este punto es relevante resaltar que **no solicita excluir de la base imponible del tributo el total de los ingresos provenientes de la actividad de exportación, sino exclusivamente aquellos que se relacionen con “despachos de exportación” tramitados en aduanas que no están radicadas en la Provincia de Misiones. Por lo tanto, nos preguntamos (sin adentrarnos en las cuestiones técnicas del artículo 13 del Convenio Multilateral): ¿Es correcto considerar como exteriorización de actividad, para este tipo de operaciones y a los fines de asignar ingresos, la aduana por la cual mercadería es exportada? O dicha argumentación constituye sólo el emergente de todas las limitaciones procesales y técnico-tributarias que veremos a continuación. Por lo que pudimos analizar del fallo “Molinos Cabodi Hnos. S.A.”, este tema es central para nuestro Máximo Tribunal y determinante de su competencia.**

Volviendo a la causa, **la Corte Suprema de Justicia de la Nación**, en virtud de los antecedentes *“Aceitera Martínez S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (04/02/2014)”* y *“Trivento Bodegas y Viñedos S.A. c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Certeza (9/12/2015)”*, en primer lugar **convalida la existencia de la competencia originaria** prevista en el artículo 117, de la Constitución Nacional y, en segundo lugar, **otorga la medida cautela** en los términos solicitados.

**En este punto no podemos dejar de mencionar que la medida cautelar, a diferencia de los fallos citados por la Corte, se otorga (por lo menos de acuerdo a lo que surge de la lectura del propio fallo y del Dictamen de la procuración) sin que hubiera existido intimación de pago alguna.** En el caso *“Aceitera Martínez”* había una liquidación de oficio efectuada mediante intimación de pago del 29 de junio de 2011 y en *“Trivento Bodegas y Viñedos S.A.”* una vista que se le cursó en el marco de un expediente administrativo.

Como podemos observar en *“Alliance One Tobacco Argentina S.A.”* y en contraposición de *“Molinos Cabodi Hnos. S.A.”*<sup>6</sup>, **ya no se cuestiona el poder tributario que tienen las provincias para gravar, mediante el Impuesto a los Ingresos Brutos, a las exportaciones realizadas desde su propio territorio, sino que las acciones se limitan a cuestionar el exceso en su ejercicio al pretender incluir en el tributo a la actividad exportadora desarrollada en otros estados, sin ningún vínculo territorial con la Provincia.**

Es decir, la demanda se dirige a obtener una declaración de inconstitucionalidad, no por la eventual violación de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (23.548) y del Convenio Multilateral, sino exclusivamente sobre la base de una atribución a la Provincia de Misiones de operaciones de exportación realizadas a través de aduanas ubicadas fuera de tal jurisdicción.

Por supuesto, esta estrategia no es consecuencia de una aceptación pacífica por parte de los contribuyentes de la fiscalidad de las exportaciones en materia del impuesto de referencia, sino de la propia jurisprudencia de la Corte la cual, a partir del emblemático fallo *“Papel Misionero SAIFC c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa (5/5/2009)”* por medio del cual se excluyó de su competencia originaria a todos los litigios que refieran a la Ley 23.548, aunque

<sup>6</sup> Fallo objeto de estudio del presente apartado del Informe.

sea en forma tangencial. Este ha sido ratificado palmariamente en el fallo “Molinos Cabodi Hnos. S.A.”.

Igualmente, específicamente sobre el tema bajo estudio, el otro antecedente que obligó a replantear los escritos a la hora de iniciar una *acción declarativa de inconstitucionalidad* en instancia originaria ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue el fallo “**Henter Industrial y Comercial SA y otros c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (27/12/2006)**”, el cual analizaremos en detalle al final.

**En síntesis, hoy todo el planteo queda circunscripto a delimitar el ejercicio de la potestad tributaria provincial.** Ante esto, adquiere relevancia, más allá que las cuestiones de hecho difieren sustancialmente, el Dictamen de la Procuración sobre la causa “**Telecom Argentina S.A. c/ Provincia de Corrientes s/ Acción Declarativa (14/04/2014)**”, el cual en varios de sus párrafos refiere a la causa “**Helicópteros Marinos SA c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ Acción Declarativa (8/06/2010)**”, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En su Dictamen (cuya lectura recomendamos a quienes les interesa entender los límites en el ejercicio de las potestades tributarias por parte de los gobiernos provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires), la Dra. Laura Monti, citando jurisprudencia de la misma Corte, dijo que

- *“Nos es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el artículo 126 de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imposables y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña”.*
- *Ahora bien, “estas facultades de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña han de ser ejercidas por las provincias y sus municipios sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de sus respectivos Estados pues, cuando ellas gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades e invaden otras jurisdicciones”.*
- *Agrega que “con mayor precisión aún, remarcó el Tribunal que las provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del impuesto sobre los ingresos brutos aquí discutido), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro.....que le permita establecer el quantum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales”.*

**Por supuesto, ante estos argumentos (y de la lectura de los hechos) termina dictaminando a favor de la Sociedad.**

Podemos concluir, luego del análisis del caso y la jurisprudencia relacionada, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuando resuelva el fondo de la causa “*Alliance One Tobacco Argentina S.A.*” lo hará, tal cual el planteo de la actora, limitándose a resolver si la Provincia de Misiones se está excediendo o no en el ejercicio de su potestad tributaria al pretender gravar el total de las exportaciones. Para lo cual debería considerar sus propios antecedentes, siendo los más relevantes los fallos que hemos citado.

Igualmente, no perdemos la esperanza de que el Tribunal, en esta causa, también se explaye sobre si corresponde o no que las exportaciones sea sometidas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los fines de dirimir una situación de incertidumbre que lleva, reiteramos, más de 10 años y que no encuentra el remedio procesal adecuado.

Por último, será interesante, una vez publicada la sentencia sobre el fondo, entender como la misma se lleva a la práctica dada la técnica de atribución de base imponible que surge del propio Convenio Multilateral, más allá del artículo en que sea aplicable.

### **3) Fiscalidad de las Exportaciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

El análisis detallado de los fallos “*Molinos Cabodi Hnos. S.A.*” y “*Alliance One Tobacco Argentina S.A.*” nos permite volver a revisar un tema complejo desde nuestra doctrina, legislación y jurisprudencia.

En primer lugar nos parece relevante mencionar el fallo “**S.A. Indunor C.I.F.I. y F. c/ Provincia del Chaco (13/09/1973)**”, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Impuesto a las Actividades Lucrativas), donde la empresa cuestionaba la fiscalidad de las exportaciones. En el mismo, nuestro Máximo Tribunal explicita que “*...no cabe confundir el hecho imponible con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación. El primero se dirige al mero desarrollo de una actividad con fin de lucro; la segunda atiende al precio de venta de los productos únicamente como índice razonable para medir la riqueza producida, razón por la cual no puede cuestionarse la legitimidad constitucional del acto de imposición por computar dicha base para establecer el monto del tributo*”. En consecuencia, el Tribunal Címero resuelve a favor del fisco provincial.

Siguiendo la lógica del mismo del fallo y, en especial, la **estructura jurídica del actual Impuestos sobre los Ingresos Brutos**, cuyo hecho imponible es el “*ejercicio habitual de una actividad a título oneroso dentro del ámbito de una jurisdicción*”, si la mencionada “actividad” se realizó en la provincia (ej. Misiones), la misma tiene plena potestad tributaria para gravarla, eligiendo cual es el elemento cuantitativo que mejor exterioriza ese hecho imponible perfeccionado, por ejemplo los “ingresos brutos devengados”, los cuales pueden incluir a las exportaciones. **El impuesto bajo análisis no es un impuesto a las ventas sino un impuesto al ejercicio de actividad.**

Ahora bien, para lograr un cabal análisis tributario nos podemos dejar de atender al hecho de que **el impuesto bajo análisis, desde el punto de vista económico, es un “tributo indirecto a las ventas”**. En consecuencia, es “razonable” que, como sucede en la mayor parte del mundo, se libere de su imposición a las exportaciones (ej. exención en el Impuesto al Valor Agregado), aplicando el **principio de tributación en el país de destino**. Esto emana del propio “**General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)**”, al que nuestro país ha adherido.

Por su parte, en la propia **Ley 23.548** (Coparticipación Federal de Impuestos), en el punto 1, del Inciso b, del artículo 9, se aclara que “*podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza)*”, entendiéndose, contrario sensu, que las exportaciones no están gravadas, más allá que no hay una mención expresa.

Siendo consistente con la definición de la propia Ley de Coparticipación y atendiendo al hecho de que, más allá de las diversas técnicas legislativas elegidas (exenciones o exclusiones de objeto o base), las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no gravaban a las

exportaciones, la **Comisión Arbitral**, emitió la **Resolución General 44/1993 (artículo 7 de la Resolución General 3/2016)**, por medio de la cual se determinó que *“los ingresos provenientes de operaciones de exportación así como los gastos que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible”*.

Luego, fue Misiones quien, en el año 2006, rompió el *“status quo”* derogando, por medio de la Ley 4255 (BO 13/01/2006), la exclusión de objeto aplicable hasta ese momento a las operaciones de exportación. Es de destacar que 10 años después, sigue siendo la única provincia que lo ha hecho, lo cual pone de manifiesto que es una decisión de política tributaria que carece de razonabilidad desde el punto de vista económico y que no respeta la técnica prevista en el propio Convenio Multilateral para el armado de los coeficientes unificados.

Ante esto es significativa la **Resolución (Comisión Arbitral) 9/2010** en la causa *“Pirelli Neumáticos SA c/Provincia de Misiones (16/02/2010)”*, la cual fue ratificada por la Comisión Plenaria por medio de la Resolución 7/2011. En la misma, la apelante plantea que, más allá de la inconstitucionalidad de gravar a las exportaciones, *“de haberse calculado los coeficientes teniendo en cuenta los ingresos y gastos de exportaciones, hubiera aumentado el coeficiente de la Provincia de Buenos Aires, con la consecuente reducción del coeficiente aplicable a Misiones”*, por lo tanto, no debe ingresar impuesto alguno a la reclamante.

Por su parte, en su descargo, la **Provincia de Misiones expresa que no deben recalcularse los coeficientes unificados incluyendo ingresos y gastos relacionados con exportaciones, puesto que hay una Resolución General de la Comisión Arbitral que así lo prohíbe**. Por el contrario, se deben aplicar los mismos, pero sobre los ingresos brutos totales, los cuales deben de incluir a las exportaciones. Resalta que *“una vez establecido el coeficiente, el mismo se aplica sobre la totalidad de los ingresos del contribuyente, siendo facultad exclusiva y excluyente de cada jurisdicción local establecer los ingresos a gravar”*.

**Por su parte la Comisión resuelve que:**

- Corresponde destacar que los coeficientes unificados determinados por PIRELLI, sin considerar los ingresos y gastos vinculados a las operaciones de exportación, no son cuestionados por el Fisco.
- La diferencia de base imponible surge como consecuencia de que la Provincia de Misiones elimina la exclusión de objeto en la Ley del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que existía en dicha jurisdicción para las actividades de exportación.
- **No se observa que la Provincia de Misiones haya violentado las disposiciones del Convenio Multilateral al determinar el ajuste impositivo a que se refiere la Resolución N° 1622/08, ya que el mismo ha operado en base a los coeficientes unificados que la propia contribuyente calculó y atribuyó a dicha jurisdicción, aplicando la Ley N° 4255 que establece la gravabilidad de los ingresos provenientes de las exportaciones en la Provincia determinante.**
- Las alternativas de distribución de los ingresos y gastos de exportación propuestas por PIRELLI a los efectos de recalcular los coeficientes unificados deben rechazarse por no encuadrar tal procedimiento en la normativa vigente de los Organismos del Convenio Multilateral.
- **En consecuencia se convalida la posición del fisco.**



La Resolución de la Comisión Arbitral sobre el Caso Concreto, exterioriza una grave contradicción entre la Resolución General (CA) 44/1994 y las propias normas del Convenio Multilateral, dado que las exportaciones son parte del giro habitual del negocio de los contribuyentes (no son un accesorio como por ejemplo las diferencias de cambio). Igualmente **es la única solución a la cual podría haber arribado a los fines de convalidar la posición de la Provincia y, ratificando, el criterio de “convenio-sujeto”**. No desconocemos que la Comisión carece de potestad para decidir sobre el fondo de la cuestión.

A nuestro parecer, al ser sólo la Provincia de Misiones quien pretende la fiscalidad de las exportaciones, es razonable que se mantenga el criterio considerar no computables los ingresos y gastos relacionados con las exportaciones a los fines del armado de los coeficientes unificados, más allá que discrepamos con la resolución adoptada por la Comisión Arbitral en la causa “Pirelli”, dada las normas actuales del propio Convenio Multilateral, incluyendo dentro las mismas a las Resoluciones Generales.

Además, nos reiteramos una pregunta, en caso de derogarse el artículo 7 de la Resolución General 3/2017: ¿Cúa sería el mejor criterio a los fines de atribuir los ingresos provenientes de las exportaciones? Por lo pronto, más allá de carecer de una respuesta ante tal interrogante, sí tenemos la certeza que no es la aduana de salida de la mercadería, como se está planteando en las causas que tiene hoy para resolver la Corte.

Por último, no podemos dejar de mencionar el fallo, de nuestro Máximo Tribunal, en la causa **“Henter Industrial y Comercial SA y otros c/ Provincia de Misiones s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (27/12/2006)”**, en la cual la sociedad planteo que la normativa de la Provincia de Misiones violaba el punto 1, del inciso b), del artículo 9, de la Ley 23.548 (Coparticipación Federal de Impuestos), el Código Aduanero, el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y los artículos 10, 11, 12, 14, 16, 17, 28, 31, 75 (incisos 11, 10 y 13), 121 y 126 de la Constitución Nacional.

**Con respecto a la misma, nuestro Tribunal Cintero**, desestimó la existencia de competencia originaria haciendo suyo el Dictamen de la procuradora Dra. Laura Monti (29/06/2006), en el cual expresó que *“contra las leyes y decretos locales que se califican de ilegítimos, caben tres procedimientos y jurisdicciones según la calidad del vicio imputado: a) si son violatorios de la Constitución Nacional, tratados con las naciones extranjeras, o leyes federales, debe irse directamente a la justicia nacional; b) si se arguye que una ley es contraria a la constitución provincial o un decreto es contrario a la ley del mismo orden, debe ocurrirse a la justicia provincial; y c) si se sostiene que la ley, el decreto, etc., son violatorios, de las instituciones provinciales y nacionales debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso, llegar a la Corte por recurso extraordinario (Fallos: 311:2154, entre otros)”*.....*“Considero que en el sub examine se presenta el último de los supuestos enunciados, por lo que el proceso debería tramitar ante la Justicia de la Provincia de Misiones, en virtud de la naturaleza difusa de nuestro control de constitucionalidad....”*.

Es más, este fallo fue utilizado como antecedente de la causa **“Papel Misionero”**. Desconocemos cual ha sido el derrotero por los tribunales locales de “Henter Industrial y Comercial SA” (si es que lo hubo), lo único que podemos afirmar es que a 11 años de la decisión de Misiones de gravar a las exportaciones, no se ha dirimido la cuestión de fondo, limitándonos en la actualidad a analizar medidas cautelares sobre cuestiones más superfluas, que no hacen a una resolución definitiva de la cuestión.



## 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**”.
- ✓ **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).**

### 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.