

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 30

### I. Objetivos del Informe:

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

Luego de meses intensos en cuento al volumen de normas emitidas por los fiscos de los distintos niveles del estado, este mes ha sido más limitada la publicación de las mismas, entendemos, en especial en el caso de la AFIP, como consecuencia de haber corrido las últimas semanas de vigencia de la Ley de Sinceramiento Fiscal (Ley 27.260), tema el cual, más allá de representar un conocimiento efímero, concito la atención plena de funcionarios y asesores en materia tributaria.

Una novedad de este informe es que incluimos “Gacetillas de Prensa” emitidas por la AFIP, dada la relevancia de los temas informados en las mismas.

Sí hemos detectado, por fuera de lo meramente normativo, una mayor actividad de publicidad de la Ley de Fomento PyMES (27.264), a partir de su reglamentación, en especial por parte del propio Ministerio de la Producción. Sobre este tema emitiremos un informe específico.

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. “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Provincia de Mendoza s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (17/03/2017)”. Impuesto de Sello. Alícuotas Diferenciales.**

**Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala III. “Arauca Bit AFJP SA TF 36903-I c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo (16/02/2017)”. Error Excusable.**

**Comisión Arbitral. Caso Concreto. Resolución 5/2017. “Compañía de Alimentos Fargo S.A. c/ Provincia de Misiones (16/11/2016)”. Convenio Multilateral. Asignación de Ingresos.**

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

## II. Novedades Nacionales:

- ✓ **AFIP. Blanqueo. Ley 27.260. Título I. Libro II. Plazos. R.G. (AFIP) 4016 (BO 23/03/2017).** Ante la dificultad de conseguir determinada documentación necesaria para efectivizar el sinceramiento fiscal (*ejemplo: valuaciones de inmuebles a nivel local o del exterior*), se concede un plazo especial hasta el 17/04/2017 únicamente para cumplimentar la obligación formal de presentación de la documentación referida al blanqueo, siempre que al 31/3/2017 se manifieste la voluntad expresa de exteriorización de bienes cumpliendo los siguientes requisitos: **a)** que se haya efectuado el pago de la totalidad del impuesto especial que corresponda abonar; **b)** que se hayan afectado los fondos a la adquisición de títulos públicos o se hayan suscripto o adquirido cuotas partes de fondos comunes de inversión.

**No se admitirá en ningún caso la ampliación de la base imponible declarada al 31/3/2017.**

- ✓ **AFIP. Impuesto sobre los Bienes Personales. Valuaciones. R.G. (AFIP) 4018 (BO 28/03/2017).** Se fijan las valuaciones de los bienes al 31 de diciembre de 2016 e informaciones complementarias para la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al período fiscal 2016.

Es importante aclarar que los mínimos establecidos por la R.G. (AFIP) 4003, para la presentación de declaraciones juradas informativas (\$ 500.000 – “Impuesto a las Ganancias” y sobre los “Bienes Personales”), son de aplicación al período fiscal 2016, tal cual lo informó el Organismos durante la semana del 28/03/2017.

- ✓ **AFIP. Impuestos Internos. Cigarrillos. Régimen de Información. R.G. (AFIP) 4012 (BO 14/03/2017).** A partir del 1/4/2017, se establece un régimen de información por parte de los sujetos que manufacturen cigarrillos en relación con la lista de precios de venta al público y del detalle y las características de las marquillas que se elaboran.
- ✓ **AFIP. Acuerdo de Intercambio de Información con Brasil. Gacetilla de Prensa (17/03/2017).** El administrador federal de Ingresos Públicos, Alberto Abad y el secretario de la *Receita Federal*, Jorge Rachid, suscribieron un **acuerdo de intercambio automático de información fiscal que permitirá identificar los bienes que contribuyentes de ambas naciones posean en el país vecino.**

**La novedad del acuerdo, suscripto en la sede de la AFIP, es que prevé el cruce de información de períodos fiscales anteriores al año en curso. Además la información a intercambiar comprende los dividendos, intereses, royalties, servicios y rendimientos.**

- ✓ **AFIP. Carga SIRADIG Trabajador (F 572). Año 2016. Gacetilla de Prensa (30/03/2017).** La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) prorrogó hasta el 21 de abril, inclusive, la carga de deducciones de Ganancias para empleados en relación de dependencia por medio del Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SIRADIG), correspondientes al año 2016, la cual operaba el 31/03/2017.

Esta mera “gacetilla de prensa” tiene implicancias en cuanto a la liquidación anual del impuesto a las ganancias que deberán retener los empleadores, lo cual podrá acontecer recién con la liquidación del sueldo del mes de mayo/2017.

En consecuencia, nos preguntamos sobre la factibilidad de poder concretar las presentaciones en el mes de junio/2017 o si sería conveniente correr los vencimientos al mes de julio/2017 (no

sólo para las presentaciones informativas, sino también para las determinativas en cabeza de personas humanas).

- ✓ **AFIP. Controladores Fiscales. Régimen de Información. R.G. (AFIP) 4014 (BO 22/03/2017).**  
La Administración deja sin efecto el régimen de información diario de operaciones comerciales minoristas por operaciones efectivizadas mediante controladores fiscales de vieja tecnología establecido por la R.G. (AFIP) 3.580 (grandes cadenas de supermercados e hipermercados).
- ✓ **Nación. Modificación R. (ME) 24/2001. Nuevos Límites. R. (SEyPYME) 103/2017 (BO 31/03/201).**

| Concepto | Construcción   | Servicios      | Comercio       | Industria y minería | Agropecuario   |
|----------|----------------|----------------|----------------|---------------------|----------------|
| Micro    | \$ 4.700.000   | \$ 3.500.000   | \$ 12.500.000  | \$ 10.500.000       | \$ 3.000.000   |
| Pequeña  | \$ 30.000.000  | \$ 21.000.000  | \$ 75.000.000  | \$ 64.000.000       | \$ 19.000.000  |
| Tramo 1  | \$ 240.000.000 | \$ 175.000.000 | \$ 630.000.000 | \$ 520.000.000      | \$ 145.000.000 |
| Tramo 2  | \$ 360.000.000 | \$ 250.000.000 | \$ 900.000.000 | \$ 760.000.000      | \$ 230.000.000 |

### III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Ingresos No Computables. R.G. (CA) 3/2017 (BO 16/03/2017).** La Comisión resuelve interpretar que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio **Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la legislación de cada jurisdicción respecto a su gravabilidad**, no se computarán dentro de los ingresos brutos totales del contribuyente, para el armado del respectivo coeficiente: **a)** Los correspondientes a algunos de los regímenes especiales establecidos en los artículos 6 al 13 del Convenio Multilateral; **b) Los correspondientes a la venta de bienes de uso (hasta la actualidad este era un tema discutido en la doctrina, siendo mayoritaria la posición que sostenía no computar los mismos); c)** Los correspondientes a recupero de gastos, que cumplan con los siguientes requisitos: *i)* que sean gastos efectivamente incurridos por cuenta y orden de terceros, *ii)* que el contribuyente no desarrolle la actividad por la cual percibe el reintegro de gastos, *iii)* que se encuentren correctamente individualizados, siendo coincidentes con los conceptos e importes de las erogaciones, *iv)* que el circuito administrativo, documental y contable del contribuyente permita demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados; **d)** Los correspondientes a subsidios otorgados por el Estado Nacional, provincial o municipal; **e)** Los correspondientes al recupero de deudores incobrables, por el valor equivalente al capital; **f)** Los correspondientes al recupero de impuestos, siempre que no sea el sujeto pasivo del impuesto, que se facture por separado y por el mismo importe.
- ✓ **Comisión Arbitral. Exportaciones. R.G. (CA) 4/2017 (BO 16/03/2017).** Se resuelve *“interpretar, con alcance general, que los ingresos provenientes de operaciones de **exportación de bienes y/o prestación de servicios** efectuados en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, así como los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible”*.

Por su supuesto, la norma, en nada se refiere a si dichos conceptos deben o no integrar la base imponible del impuesto (ej. Misiones).

- ✓ **Comisión Arbitral. V.P.P. Diferencias de Cambio. R.G. (CA) 5/2017 (BO 16/03/2017).** Se resuelve interpretar que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral e independientemente del tratamiento que le asigne la jurisdicción a los efectos de su consideración como base imponible local, los conceptos “Valor Patrimonial Proporcional” y “Diferencias de Cambio”, negativas o positivas, que se generen por la participación en empresas o la tenencia de moneda extranjera respectivamente, no serán computables como gastos ni como ingresos, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones. Lo dispuesto precedentemente respecto a las diferencias de cambio, no será de aplicación para las operaciones de compraventa de divisas.

Recordemos que la **R.G. (CA) 93/2003 (derogada por la presente resolución)**, resolvió oportunamente *“Art. 1 interpretar que a los fines de la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral, el concepto “diferencias de cambio” no será computable como gasto ni como ingreso para la conformación de los coeficientes unificados correspondientes a las distintas jurisdicciones.....Art. 2 - Lo dispuesto en el artículo precedente: a) No será de aplicación para las operaciones de compraventa de divisas....b) Es independiente del tratamiento que asigne la legislación de cada jurisdicción, a los efectos de su consideración como base imponible local”*.

En consecuencia, la novedad más importante, más allá que era el criterio que mayoritariamente venían aplicando los profesionales de la tributación, es la aclaración de que el V.P.P. es no computable.

Podemos apreciar que las esperadas resoluciones interpretativas, sobre las cuales se habían efectuado comentarios desde fines del año 2016, han sido realmente limitadas (por no decir mezquinas), habiéndose esperado que las mismas sean mucho más amplias en cuanto a los conceptos tratados e, inclusive, que se efectúen aclaraciones con respecto a los distintos criterios vigentes en materia de asignación de ingresos, tal cual veremos al momento de analizar jurisprudencia.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Plan de Facilidades de Pago. Agentes de Recaudación. R.N. (ARBA) 13/2017 (BO 31/03/2017).** Tal cual lo previsto en la propia Ley, se prorroga hasta el 30/06/2017, el plazo para realizar la adhesión al régimen excepcional de regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de Sellos, y sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargo y multas.
- ✓ **Córdoba. Ingresos Brutos. Régimen de Riesgo Fiscal. R (SIP) 1/2017 (BO 08/03/2017), R.N. (DGR) 48/2017 (BO 28/02/2017) y R. (SIP) 4/2017 (BO 30/03/2017).** En lo que constituye otro paso más en la aplicación generalizadas de sanciones impropias por parte de los distintos fiscos, de los distintos niveles del estado, las cuales como tales claramente vulneran el principio del debido proceso adjetivo, la Provincias de Córdoba, en materia de regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, estableció que a partir del 1/4/2017, será de aplicación un régimen de riesgo fiscal aplicable a los contribuyentes y/o responsables del tributo.

Al respecto, la D.G.R. de la Provincia de Córdoba elaborará mensualmente un listado con los contribuyentes y/o responsables de riesgo fiscal incluidos en el mismo con la descripción de los motivos por los cuales resulta su inclusión. El citado listado estará disponible a partir del día 22 o día hábil siguiente del mes inmediato anterior al de su vigencia en el sitio web de la mencionada Dirección, y deberá ser consultado por los agentes de retención y/o percepción del impuesto a los fines de la aplicación, de corresponder, de las alícuotas de recaudación incrementadas. Se fija en 5% la alícuota de retención incrementada, salvo en los casos de alícuotas especiales, que se incrementará en un 50%.

**Por otro lado, la alícuota incrementada de percepción será del 6%, salvo en el caso del sector prestadores de servicios públicos, que deberá aplicar la alícuota del 16%.**

Por su parte, la **Dirección General de Rentas**, reglamenta el régimen por medio de la **R.G. (DGR) 48/2017**, estableciendo que la mencionada dependencia pondrá a disposición de los contribuyentes y/o responsables los motivos por los cuales se encuentra incluido dentro del listado de riesgo fiscal a través de una **comunicación informática al domicilio fiscal electrónico**.

Por otra parte, establece, que todos los agentes de retención y/o percepción del impuesto deberán considerar el listado mensual vigente de contribuyentes y/o responsables de riesgo fiscal disponible en el sitio web de la referida Dirección, a los efectos de aplicar las alícuotas incrementadas de recaudación correspondientes.

Finalmente la **R. (SIP) 4/2017**, prorroga hasta el **1/5/2017** la fecha a partir de la cual los **agentes de retención y/o percepción deberán aplicar las alícuotas de recaudación incrementadas a los contribuyentes y/o responsables incluidos en la nómina de sujetos de riesgo fiscal**.

- ✓ **Córdoba. Ingresos Brutos. SIRCREB. R. (MF) 37/2017 (BO 08/03/2017).** Se faculta a la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba para aplicar alícuotas diferenciales en

el régimen especial de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (SIRCRES) sobre los contribuyentes y/o responsables que se encuentren incorporados en el régimen de riesgo fiscal, R. (SIP) 1/2017.

- ✓ **Córdoba. Ingresos Brutos. SIRPEI. R (MF) 38/2017 (BO 08/03/2017).** Continuando con la trilogía de normas emitidas por el estado provincial, **se incrementa del 2,5% al 3% la alícuota aplicable en el Régimen de Percepción Aduanera del impuesto sobre los ingresos brutos.**

**Como podemos todas estas normas tienen como objetivo un incremento de la presión tributaria efectiva, por medio de regímenes de dudosa constitucionalidad.**

- ✓ **Misiones. Domicilio Fiscal Electrónico. R. (DGR) 7/2017 (BO 14/03/2017).** Se establece el procedimiento que deberán cumplir los contribuyentes y/o responsables a los fines de realizar la constitución de un domicilio fiscal electrónico. Se dispone que la mencionada constitución se deberá realizar hasta el 30/4/2017. Recordemos la obligatoriedad, tal cual lo que acontece en la mayoría de las jurisdicciones provinciales y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de constituir el domicilio fiscal electrónico.

**Nos preguntamos:** *¿Hay un cabal conocimiento por parte de los contribuyentes y sus asesores sobre cuáles son las jurisdicciones en las cuales es obligatorio tener constituido el mismo? ¿Existe posibilidad fáctica de administrar tantos domicilios fiscales, todos en plataformas informáticas diferentes y, además, regidos por distintas normas?*

- ✓ **Chaco. Adhesión al Blanqueo. R.G. (ATP) 1899/2017 (FN 17/03/2017).** Se establecen los requisitos que deberán cumplimentar las personas jurídicas, humanas y sucesiones indivisas por los montos exteriorizados, a los efectos de usufructuar el beneficio de la alícuota 0%, establecida en el artículo 5, inciso a), de la Ley 7895.

Es importante tener en cuenta que son varias las jurisdicciones que establecieron “obligaciones a nivel local” para los sujetos que adhirieron al blanqueo de la Ley 27.260.

**Nos preguntamos:** *¿Tienen claro los contribuyentes que se encuentran alcanzados por estas normas que hay que cumplir en cada una, inclusive los pagos que hay que efectuar? ¿Están estas obligaciones en los distintos calendarios de vencimiento de las empresas y personas humanas que adhirieron al Blanqueo?*

- ✓ **Salta. Adhesión al Blanqueo. Decreto 339/2017 (BO 28/03/2017).** Se reglamenta el procedimiento de adhesión al régimen voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior por parte de los contribuyentes y responsables, respecto de los bienes y/o monedas efectivamente declarados en la Provincia de Salta.

#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Provincia de Mendoza s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (17/03/2017)”. Impuesto de Sello. Alícuotas Diferenciales.**

El Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires promueve demanda contra la Provincia de Mendoza, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del inciso c), del artículo 60, de la Ley 8.837<sup>1</sup> de dicha provincia.

**Básicamente, impugna que se establece un Impuesto de Sellos más gravoso para los actos, contratos y operaciones sobre bienes inmuebles situados en la Provincia de Mendoza, cuando sean concertados e instrumentados fuera de ella. El costo incremental varía entre el 1,5% y el 2,5% por encima del impuesto aplicable a los actos concertados dentro del ámbito provincial.**

Según la demandante, se está vulnerando en forma manifiesta la regla del artículo 7<sup>2</sup> de la Constitución Nacional y, debe ser declarado inválido de acuerdo con la doctrina de la Corte expresada en la causa “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires (9/12/2015)”.

También se argumenta que la norma en cuestión afecta la supremacía del derecho federal<sup>3</sup>, y se erige como violatoria de los derechos a la libre competencia, a operar en un mercado sin distorsiones, al trabajo, a la propiedad, a la igualdad tributaria, así como la prohibición de instituir aduanas o barreras arancelarias interiores o cualquier otra forma de distorsión del comercio interprovincial (artículos 7°, 9° a 12, 14, 16, 17, 19, 31, 42, 43, 75, incisos 12 y 13, y 126 de la Constitución Nacional) .

Se plantea que esta norma ha sido adoptada exclusivamente para derivar clientela hacia los notarios con competencia territorial en la provincia, pues, al recurrir a los servicios profesionales de estos, los contribuyentes quedan beneficiados por las alícuotas impositivas menores.

En consecuencia, el Colegio de Escribanos, solicita que *“se declare la invalidez e inaplicabilidad de dicho régimen a todos los escribanos que no tienen competencia territorial en esa provincia, en especial a los asociados del Colegio, y al universo de sujetos que requieren sus servicios respecto de los actos, contratos y operaciones que esa norma pretende gravar, y se ordene a la demandada abstenerse de requerir o perseguir el cobro de cualquier suma de dinero con fundamento en la norma impugnada, así como de cualquier otra suma que implique un impuesto diferencial basado en el lugar de otorgamiento de actos, contratos u operaciones sobre inmuebles radicados en dicha provincia”*.

En cuanto a su **legitimación**, explica que el Colegio es una asociación civil, fundada el 7 de abril de 1866, que la Ley 12.990 le reconoció el carácter de corporación pública a cargo de la conducción y del control disciplinario del notariado, y que continúa en tal carácter, de acuerdo a

---

<sup>1</sup> Ley 8.923, para el ejercicio fiscal 2017.

<sup>2</sup> “Los actos públicos y procedimientos judiciales de una provincia gozan de entera fe en las demás; y el Congreso puede por leyes generales determinar cuál será la forma probatoria de estos actos y procedimientos, y los efectos legales que producirán”.

<sup>3</sup> Artículo 31, de la Constitución Nacional.

lo establecido por la Ley 404 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como consecuencia de la reforma constitucional de 1994 y del régimen dado por el artículo 129.

**Además, requiere que hasta tanto recaiga sentencia o durante el plazo que se fije como adecuado para arribar a una decisión definitiva en autos, se dicte una medida cautelar que suspenda los efectos del inciso c), artículo 6°, de la Ley 8.837.**

Por su parte, en primer lugar, **la Corte Suprema de Justicia de la Nación** acepta su competencia originaria.

Luego, al analizar el pedido de “**medida cautelar**”, más allá de manifestarse en forma expresa sobre el criterio restrictivo en que las mismas deben ser otorgadas en materia tributaria, nuestro Máximo Tribunal expresa que se configuran los presupuestos necesarios para acceder a la solicitud de la actora puesto que la situación resulta, *prima facie* análoga, a otros casos ya resueltos<sup>4</sup>.

**Por consiguiente, dispone, con carácter de medida cautelar, que los actos previstos en el inciso c), del artículo 6°, de la Ley 8.837, deberán tributar a idéntica alícuota que la establecida para los que se otorguen en territorio provincial, hasta tanto se dicte pronunciamiento definitivo en las presentes actuaciones.**

**A modo de conclusión es relevante mencionar cuales han sido los argumentos de fondo utilizados por nuestro Tribunal Címero a la hora de resolver los casos referenciados previamente:**

- La Corte plantea que si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional.
- Entre las limitaciones establecidas en la **Carta Magna** a las facultades impositivas provinciales figura está la consagrada en su **artículo 16**, que en lo pertinente a este tipo de casos, dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

**El establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es que corresponda razonablemente a distinciones reales.** La jurisdicción debe demostrar que las categorías se han basado en alguna diferencia razonable y no en una selección puramente arbitraria.

- Agrega, nuestro Tribunal Címero, que en materia de igualdad, el **control de razonabilidad** exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que le componen, y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica.

---

<sup>4</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza (16/12/2014)*”.



- En consecuencia, en este tipo de casos, *“no se advierte la existencia de una razón válida que permita aseverar (como sostiene la Provincia) que los instrumentos otorgados en una jurisdicción para producir efectos jurídicos sobre inmuebles radicados en otra, exterioricen una capacidad contributiva diferente o una mayor manifestación de riqueza por esa única circunstancia, motivo por el cual no se justifica un tratamiento impositivo distinto. En efecto, la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del lugar de radicación del escribano otorgante del acto, no constituye una pauta razonable que, a los fines impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales”*.
  - **En ninguno de los dos principales antecedentes se aborda la posible violación de la norma de la Provincia de Buenos Aires a la cláusula comercial prevista en el inciso 13, del artículo 75, de la Constitución Nacional, sino que el núcleo de fallo radica en el análisis del principio de igualdad, consagrado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.** Esta es una gran diferencia con respecto a la temática de alícuotas diferenciales en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (más allá que no hay fallos sobre el fondo de la cuestión).
- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala III. “Arauca Bit AFJP S.A. TF 36903-I c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo (16/02/2017)”. Error Excusable.**

El presente fallo, si bien no es un *leading case*, nos permite volver a analizar en detalle (con el agregado de la jurisprudencia que se cita, la cual es realmente amplia) un tema que siempre deber ser tenido por parte de aquel contribuyente a quien, el Fisco, le endilga un actuar **“culposo” (artículo 45 – Ley 11.683)**.

El **Tribunal Fiscal de la Nación** oportunamente resolvió declarar la prescripción de la acción de la AFIP, para aplicar la multa relativa al Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2006, con costas. Para decidir en el sentido indicado, tuvo en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 58, de la Ley 11.683, el término de la prescripción comenzó el 1° de enero del año 2007 y que la sanción fue impuesta con fecha 22/10/2012, es decir, con posterioridad al vencimiento del plazo quinquenal, establecido en el artículo 56 de la Ley de Rito.

Además, el *a quo* destacó que la suspensión del curso de la prescripción establecida con carácter general en el art. 44 de la ley 26.476 resulta inaplicable al caso, en función del principio que impone la “no operatividad de la ley penal más gravosa”. En este sentido, el vocal preopinante expresó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que las normas que regulan la prescripción deben ser consideradas “ley penal” y que la suspensión es inaplicable porque la ley que la dispuso entró en vigencia cuando ya se encontraba iniciado el curso de la prescripción. Los otros vocales añadieron que el principio receptado en el artículo 2, del Código Procesal, debe aplicarse no sólo a las leyes penales que regulan la materia de fondo como a las que contemplan alguna condición que excluya la punibilidad.

**El Fisco apeló la sentencia**, planteando que el Tribunal Fiscal de la Nación, en tanto ser un tribunal administrativo, y dada la existencia de los límites establecidos en el artículo 185, de la Ley 11.683, se ha excedido en sus facultades jurisdiccionales

Además, en este ha actuado de oficio, pues al postular la defensa de prescripción de los poderes del Fisco para imponer la sanción, el contribuyente no ha planteado concretamente ninguna impugnación a la suspensión dispuesta por dicha norma. Por ello, solicita, se debe revocar la sentencia apelada.

**Por su parte, la Cámara, sentencia que:**

- Por razones de economía procesal se examinarán los restantes planteos introducidos por la contribuyente (no la prescripción).
- Los jueces no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a su consideración, sino tan solo respecto de aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido.
- El artículo 45, primer párrafo, de la ley 11.683, tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente, tanto en el caso de falta de presentación de la declaración jurada como en el supuesto de inexactitud de la presentada, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena.
- **El Alto Tribunal ha admitido la posibilidad de que se configure un supuesto de “error excusable” en materia tributaria cuando exista oscuridad en las disposiciones de la ley o surjan dudas de su texto en torno a la situación del contribuyente, así como cuando éste tiene origen “en la complejidad y las dificultades propias de la cuestión debatida [...] que quedó demostrada por el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los tribunales de las anteriores instancias”.**
- Esta Cámara ha considerado que existe error excusable cuando “...**la difícil interpretación de las normas aplicables o la mala redacción de sus disposiciones, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios que actúan como causas de exculpación por error** (conf. esta Sala, “Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c/. DGI”, del 13/02/2013; y Sala II, “Cepas Argentina S.A. (TF 24.146I) c/D.G.I.”, expte. 26.108/07, sentencia del 24/07/08, voto de los jueces Grecco y Herrera)”.
- **En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación** (“CSJN, “Morixe Hnos S.A.C.I”, pronunciamiento del 20/08/96, Fallos, 319:1524; CNCAF, esta Sala, Causa Nº 36.571/12, in re “Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c/. DGI”, del 13/02/2013; Sala V, “Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ D.G.I.”, expte. 22.846/06, sentencia del 11/05/06; Sala I del fuero, “B de T SA c/ EN-AFIP DGI- Resol 130/07 (CEN) s/ dirección general impositiva”, expte nº 12.171/07, del 11/08/11 y Sala II, in re “Scalise María Gabriela (TF 23933-I) c/ DGI”, expte. 43.115/2011, del 10/4/2012)”.
- En cuanto a los hechos, específicamente en el caso de marras, el ajuste fiscal (que fue posteriormente conformado por el contribuyente, mediante la presentación de la pertinente declaración jurada rectificativa) se originó en diferencias en el resultado impositivo originado en el canje de Títulos establecido por el Decreto 1735/04, que dispuso la reestructuración de la deuda del Estado Nacional. La inspección realizada observó el cómputo del costo impositivo de los bonos subyacentes de préstamos garantizados, considerando los intereses devengados hasta la fecha de acreditación de los nuevos títulos, por entender que correspondían los intereses hasta el ejercicio anterior al canje.
- **Según se observa del estudio de las actuaciones administrativas relacionadas a la causa, particularmente el cuerpo “Consulta”, el presente caso involucró una cuestión**

**particularmente dudosa de derecho, caracterizada por una profusión de normas sucesivas respecto de las que no fue posible extraer una interpretación unívoca.**

- **En las presentes actuaciones se han generado numerosas intervenciones de diversas áreas administrativas, tanto en el ámbito de la AFIP como en el Ministerio de Economía, entre el mes de octubre del año 2008 y julio/agosto de 2011.**

**En consecuencia, bajo estas condiciones, se verifica en el caso un supuesto de error excusable en los términos del artículo 45, de la Ley 11.683, que exige de responsabilidad al contribuyente por la infracción endilgada y determina que la Resolución N° 106/12 (DV DEOB) deba ser parcialmente dejada sin efecto (artículos 3 a 5).**

- ✓ **Comisión Arbitral. Caso Concreto. Resolución 5/2017. “Compañía de Alimentos Fargo S.A. c/ Provincia de Misiones (16/11/2016)”. Convenio Multilateral. Asignación de Ingresos.**

Si bien es un tema que hemos tratado en forma reiterada, la resolución bajo estudio tiene como valor que nos provee de un antecedente concreto para el sector de “**consumo masivo**”.

Es más, en las resoluciones generales emitidas en esos días por la Comisión Arbitral hubiera sido deseable que la misma se exprese sobre este tema, puesto que el criterio que analizaremos a continuación es diametralmente opuesto al utilizado por Provincia de Buenos Aires.

En cuanto a los hechos, **la Sociedad se agravia de la determinación practicada en tanto la Provincia pretende asignarse los ingresos provenientes de ciertas ventas efectuadas a dos clientes domiciliados en la provincia de Misiones a pesar de que ellos retiraban la mercadería adquirida en provincia de Buenos Aires y se hacían cargo de la contratación y pago del costo del transporte.**

Argumenta que la “actividad” de Fargo comienza y concluye en el territorio de la Provincia de Buenos Aires y que el criterio utilizado en el acto impugnado resulta ilegítimo, en la medida en que implica atribuirse el poder de imposición a pesar de que no existió ninguna manifestación de actividad propia de la compañía en el territorio provincial de Misiones.

Por último plantea, la aplicación del protocolo adicional, citando a su favor el fallo “*Argencard (29/11/2011)*” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por su parte, la representante de la **Provincia de Misiones**, señala que las operaciones se efectúan por los medios previstos en último párrafo, del artículo 1, del Convenio Multilateral. **Así surge de los informes de los clientes de la firma obrantes en el expediente administrativo: de lo declarado e informado en carácter de declaración jurada por sus clientes se advierte que las operaciones se concretan vía telefónica, que Fargo recibe pagos a través de sucursales de entidades financieras ubicadas en la jurisdicción, que los servicios prestados por los bancos en Misiones generan gastos soportados en ella<sup>5</sup> y que las ventas se concretan íntegramente por medios de contratación a distancia y entre personas ausentes.**

---

<sup>5</sup> Recordemos que Misiones sostiene que los gastos bancarios no son soportados en la jurisdicción de radicación de las cuentas, sino en donde el cliente realiza el depósito del pago de la mercadería adquirida. Este criterio, sobre el cual ya hemos expresado nuestro criterio, no ha podido ser corregido por la propia Comisión Arbitral, más allá de haber intentado regular el tema por medio de una resolución general, que fuera oportunamente objetada, entre otras provincias, por Misiones.

Es más, el distribuidor de Fargo (Bim Pos S.A.), manifestó en las actuaciones que los pedidos se realizan los martes y viernes a través de Internet en una página de Fargo, llamada “*planilla de pedidos trady*” y que “*el pago se realiza a través de transferencia o depósito bancario*”. También, informó, asimismo, que “*el pasado 26 de agosto de 2014 se firmó el contrato de distribución con la firma*” y que tuvieron y tienen supervisores de ventas que visitan periódicamente la plaza, lo hacen junto con los vendedores visitando los negocios.

**En este punto volvemos a destacar que, a la hora de elaborar los coeficientes unificados es imprescindible que desde el área de Impuesto de las distintas empresas o quienes asesoran a las mismas, se adquiera un conocimiento cabal del negocio, incluyendo todos los aspectos documentales que el área comercial va dejando a lo largo de la cadena de valor, lo cuales son utilizados (como podemos ver en el presente caso concreto) en contra del propio contribuyente.**

En primer lugar, la **Comisión Arbitral** resuelve, con respecto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional (como es de rigor en estos caso), que Fargo no ha adjuntado documentación que acredite que su accionar lo ha sido por inducción a error por parte de algún fisco involucrado, requisito esencial para su procedencia, ni ha acreditado la existencia de los restantes extremos exigidos por las disposiciones legales vigentes.

Con respecto al fondo de la cuestión la Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en: **1)** si existe el sustento territorial por parte de la Sociedad en la provincia de Misiones y **2)** la cuestión conexa de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de Fargo con clientes radicados en la provincia de Misiones.

De los antecedentes aportados, **surge que el sustento territorial en la provincia de Misiones está debidamente acreditado a través de la realización de gastos en concepto de representación y distribución y ni más ni menos porque la firma Compañía de Alimentos Fargo S.A. declara ser contribuyente de la provincia de Misiones desde el año 1998 (es decir, no se busca el sustento territorial con respecto específicamente a estas operaciones).**

Por último, resuelve la Comisión, en cuanto a la atribución de ingresos propiamente dicha, que está acreditado en las actuaciones que la modalidad empleada por los clientes de la Sociedad, domiciliados en Misiones, para efectuar las compras consiste en realizar el pedido a través de correo electrónico, Internet o por teléfono. Es decir, **la actividad de la firma encuadra en el artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral.**

**En consecuencia, según los establecido en el inciso b), última parte, del artículo 2, del Convenio Multilateral, los ingresos provenientes de las operaciones que efectúa la firma con sus clientes domiciliados en Misiones deben asignarse a la jurisdicción del domicilio del adquirente de los bienes.**

**Es decir, se resuelve el caso encuadrando la operatoria comercial como realizada entre ausentes y asignando a los ingresos al domicilio “final” del adquirente (Misiones), independientemente del lugar de entrega de la mercadería (Provincia de Buenos Aires).**

Podemos apreciar cierta ambigüedad en el Organismo, puesto que, depende el caso, tienen vigencia o no la distinción de operaciones entre “presentes” o entre “ausente”.

Demás está decir, que ante la misma situación ARBA hubiera asignado estos ingresos a la Provincia de Buenos Aires, más allá que el resultado en la Comisión Arbitral hubiera sido el mismo.

## V. Temas a Seguir:

- ✓ **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). R.G. (AFIP) 3976 (BO 30/12/2016). R.G. (AFIP) 4003 (BO 3/03/2017).**

Del complejo de normas citadas, nos abstraemos de las referidas a las retenciones de Impuesto a las Ganancias de empleados y de aquellos sujetos que cobran pasividades, para recordar que 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.