

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 31

### 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 caracterizó por la publicación de una gran cantidad de normas con contenido o impacto tributario a nivel del “Estado Nacional”. Lo llamativo es que las mismas no sólo han sido emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, sino, también, por parte de otros organismos del Gobierno Nacional.

Por otra parte, **a nivel provincial destacamos las normas referidas al “sinceramiento fiscal”** y, por su particularidad, la R.G. (DGR) 1476 (FN 10/04/2017), emitida por la Provincia de Jujuy, copiando de forma incipiente, el régimen de pago a cuenta de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos reglamentado por la Provincia de Misiones, de dudosa constitucionalidad.

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

Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “*Premier Servicios de Soporte para Manufactura Argentina S.A. c/ D.G.I. s/Proceso de Conocimiento (21/02/2017)*”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.

Jurisprudencia Reciente. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.

Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “*Durán Juan Bautista c/D.G.I. s/ Recurso Directo de Organismo Externo (20/12/2016)*”. Medidas Cautelares y Prescripción.

Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. “*VRG Linhas Aéreas S.A. Sucursal Argentina. s/Amparo (18/10/2016)*”. Solicitud de Devolución. Amparo.

Resolución N° 33/2015 (SDG TLI). Impuestos a las Ganancias. Dedución de Gastos. Trabajadores en Relación de Dependencia.

Resolución (CA) N° 6/2017. “*Vibrocom S.R.L. c/ provincia Misiones (16/11/2016)*”. Convenio Multilateral. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

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

## II. Novedades Nacionales:

- ✓ **Nación. Ley de Apoyo al Capital Emprender. Ley 27.349 (BO 12/04/2017).** La norma, sancionada por el Poder Legislativo de la Nación, cuya lectura detallada recomendamos dada la complejidad de la misma, ratifica una política de gobierno relacionada con el otorgamiento de beneficios de carácter sectorial, en lugar de converger a la simplificación de los regímenes societarios, tributarios y laborales generales.

Por medio de la Ley de referencia se crea un **“Registro de Instituciones de Capital Emprendedor”** en el que deberán inscribirse todas las instituciones interesadas en acogerse a los beneficios previstos por la presente ley, entre los que se destacan la posibilidad de **deducir de la determinación del Impuesto a las Ganancias los aportes de inversión en capital que se efectúen en los emprendimientos beneficiados por el presente régimen. La deducción en el impuesto a las ganancias será equivalente al 75% o el 85% (para determinadas zonas de menor desarrollo y con menor acceso al financiamiento) de los aportes realizados con un tope del 10% de la ganancia neta sujeta a impuesto del ejercicio o su proporcional a los meses del inicio de actividades.**

Se establece la creación del **Fondo Fiduciario para el Desarrollo de Capital Emprendedor (FONDCE)**, cuyo objeto será financiar emprendimientos e instituciones de capital emprendedor registrados como tales. Además, se implementa el Sistema de Financiamiento Colectivo como régimen especial de promoción para fomentar la industria de capital emprendedor, a través del mercado de capitales y bajo el contralor de la Comisión Nacional de Valores.

**Por último (y entendemos lo más relevante), se crea un nuevo tipo societario, identificado como Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS), que permite acortar procedimientos y reducir costos a través de su constitución por medios digitales dentro del plazo de 24 horas,** destacando entre sus principales características: **a)** la constitución por una o más personas por instrumento público o privado o por medios digitales con firma digital; **b)** contar con un capital mínimo equivalente a dos veces el salario mínimo, vital y móvil, dividido en acciones; **c)** la opción de mantener por el plazo de 24 meses, desde la fecha de aceptación, los aportes irrevocables a cuenta de futura emisión de acciones; **d)** la celebración de reuniones del órgano de administración y del órgano de gobierno a distancia, mediante medios que permitan a sus socios y participantes comunicarse en forma simultánea; **e)** registros societarios y contables digitales; **f)** otorgamiento de poderes, estatutos y modificaciones en protocolo notarial electrónico, con firma digital del autorizante; **g)** apertura de cuenta corriente y obtención de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) en plazos cortos, sin necesidad de prueba de domicilio.

**Cabe destacar que las sociedades constituidas conforme a la Ley 19.550 podrán transformarse en SAS, siéndoles aplicables las disposiciones de este título.**

La reglamentación de esta Ley será fundamental (P.E.N., I.G.J. y A.F.I.P.) a los fines de entender cuál será su efectividad en la vida real de los emprendedores. Además, existen una gran cantidad de conceptos cuya aclaración es imprescindible a los fines de entender su alcance.

- ✓ **Nación. Ministerio de Trabajo. Programa de Crédito para la Formación Profesional. R. (MT) 197/2017 (BO 17/04/2017).** Se reglamenta el artículo 26 de la Ley 27.341 (Ley de Presupuesto Nacional), estableciéndose que el programa tendrá por objeto el *“fortalecimiento de las competencias laborales de trabajadores ocupados y las condiciones de empleabilidad de trabajadores desocupados, contribuyendo a la productividad y competitividad de empresas y*

*cooperativas de trabajo*". La "Secretaría de Empleo" será la responsable de aprobar las propuestas que se formulen las empresas y cooperativas de trabajo en el marco del presente programa.

En cuanto a los límites cuantitativos se establece que las "*micro, pequeñas y medianas empresas podrán financiar propuestas mediante el presente Programa Crédito para la Formación Profesional por un importe equivalente al ocho por ciento (8%) de la suma total de sueldos, salarios y remuneraciones y sus respectivas contribuciones patronales, abonados en los doce (12) meses previos a la presentación de la propuesta*". En el caso de las grandes empresas, las mismas "*podrán financiar propuestas mediante el presente programa.....por un importe equivalente al ocho por mil (8‰) de la suma total de sueldos, salarios y remuneraciones y sus respectivas contribuciones patronales, abonados en los doce (12) meses previos a la presentación de la propuesta*". La calificación de las empresas como micro, pequeña y medianas surgirá de la Resolución de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa 24/2001 y sus modificatorias y complementarias (la cual ha sido actualizada recientemente).

En cuanto al procedimiento para utilizar el beneficio, las empresas o cooperativas de trabajo podrán obtener un "**certificado de Crédito Fiscal**" sobre los gastos previstos en propuestas aprobadas, que sean ejecutados, supervisados y rendidos. Para ello, deberán rendir cuentas de las actividades ejecutadas y de los gastos realizados dentro de los sesenta (60) días de finalizadas las actividades comprometidas en la propuesta aprobada. Con la rendición de gastos aprobada por la "Secretaría de Empleo", se emitirá el certificado de crédito fiscal". Los mencionados certificados de crédito fiscal serán emitidos por la "Dirección General de Administración del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social", la cual llevará un "Registro de los Certificados de Crédito Fiscal".

**Los certificados de crédito fiscal solo podrán ser utilizados para la cancelación de obligaciones fiscales emergentes del Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto al Valor Agregado (IVA) y/o Impuestos Internos, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la AFIP. Se excluyen expresamente del presente Régimen de Crédito Fiscal los impuestos o gravámenes destinados a la Seguridad Social. Los certificados podrán ser transferidos una única vez.**

Es importante destacar, que entre los requisitos que impone la Resolución para gozar de los beneficios a las empresas y cooperativas es no haber realizado despidos colectivos en los 12 meses previos a la presentación de la propuesta y no realizar despidos de las mismas características durante el período de ejecución.

- ✓ **Nación. Acuerdos de Intercambio de Información con Armenia.** Se difundió desde el Ministerios de Asuntos Exteriores de la República Argentina, en texto del "**Acuerdo entre la República de Armenia y la República Argentina sobre Intercambio de Información Tributaria, cuya fecha de entrada en vigor es el 28/4/2017**". El mismo tiene efecto con relación a los ilícitos tributarios para los períodos imposables que se inicien a partir del 28/4/2017 o, cuando no exista dicho período imponible, para todas las obligaciones tributarias que surjan a partir de esa fecha, inclusive.

Para todos los demás aspectos, resultará de aplicación para los períodos imposables que comiencen a partir del 1/1/2018 o, cuando no exista dicho período imponible, para todas las obligaciones tributarias que surjan a partir de esa fecha.

- ✓ **Nación. Ministerio de la Producción. Ley de Fomento PyME (27.264). R. (S.E. y P. y M.E) 123/2017 (BO 28/04/2017).** Dadas las demoras incurridas por la Secretaria y la AFIP en la implementación de la Ley, en materia de fomento de inversiones, se sustituye el artículo 2 de la R. (S.E. y P. y M.E) 68, por el siguiente: *“establécese, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 5 y 6 del Anexo del Decreto 1101 de fecha 17 de octubre de 2016, que la declaración jurada mencionada en dichas normas podrá ser presentada por los potenciales beneficiarios inscriptos de acuerdo a lo previsto en el artículo precedente, desde el primer día del cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal en el cual se hayan realizado las inversiones, hasta el décimo día del mismo mes, de tratarse de personas humanas y sucesiones indivisas; y desde el primer día del cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal en el cual se hayan realizado las inversiones, hasta el último día del citado mes, en el caso de personas jurídicas. **Con carácter de excepción y para el año 2017, las personas humanas y sucesiones indivisas que hubiesen realizado inversiones productivas entre los días 1 de julio y 31 de diciembre de 2016 podrán presentar la declaración jurada mencionada en los artículos 5 y 6 del Anexo del Decreto 1101/2016 desde el primer día del cuarto mes posterior al cierre del ejercicio fiscal 2016, hasta el día 31 de mayo de 2017 en caso de personas físicas y hasta el día 15 de mayo de 2017 en caso de personas jurídicas**”.* Es decir, se permite solicitar el beneficio del pago a cuenta por las inversiones realizadas, prácticamente hasta el día del vencimiento de la declaración jurada anual de Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, se sustituye el artículo 10 de la R. (S.E. y P. y M.E) 68/2017, por el siguiente: *“las empresas cuyos cierres de ejercicio hubieran operado entre los días 1 de julio y 30 de noviembre de 2016, inclusive, podrán interponer la solicitud de los beneficios establecidos en el Título III de la Ley 27.264 (Fomento de Inversiones) hasta el día 31 de mayo de 2017. La AFIP, establecerá la forma y plazo en que los potenciales beneficiarios podrán exteriorizar y computar el pago a cuenta en el impuesto a las ganancias, de resultar aprobada dicha solicitud”.* Es decir, se permite solicitar el beneficio, bajo estos supuestos, una vez operado el vencimiento de la declaración jurada.

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Trabajadores en Relación de Dependencia. Declaración Anual. R.G. (AFIP) 4023 (BO 4/04/2017).** Se establece que los beneficiarios de las rentas comprendidas en las Resoluciones Generales (AFIP) 2442 y sus complementarias, y 2437, sus modificatorias y complementarias, sustituida por la R.G. (AFIP) 4003, podrán, con carácter de excepción, efectuar la presentación del formulario de declaración jurada F. 572 o F. 572 web (según sea el caso), correspondiente al período fiscal 2016, hasta el 21 de abril de 2017, inclusive.

**Asimismo, los agentes de retención realizarán las liquidaciones anuales correspondientes a dicho período hasta el 31 de mayo de 2017, inclusive.**

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Trabajadores en Relación de Dependencia. R.G. (AFIP) 4030 (BO 25/04/2017).** Se establece que **el importe de \$ 500.000** de rentas obtenidas por trabajadores en relación de dependencia, jubilados, pensionados y otros, como así también por parte de los actores que perciben sus retribuciones a través de la Asociación Argentina de Actores, **resulta de aplicación también para el período fiscal 2016, en relación con la obligación de presentar la declaración jurada informativa.**

Además, **se establece la posibilidad de que los agentes de retención, al momento de abonar las cuotas del SAC, consideren los importes realmente abonados y las deducciones correspondientes, en reemplazo del cómputo de las doceavas partes de las remuneraciones percibidas hasta ese momento.** Esta opción no quiere decir que mes a mes

no se deba adicionar el 8.33% de la remuneración bruta (neta del estimado de deducciones), sino que posibilita que, en lugar de esperar hasta la liquidación anual o final para poder ajustar la diferencia entre el prorrateo mensual y el importe realmente pagado (SAC), este ajuste se pueda realizar al momento de pago efectivo de este concepto, en cada oportunidad.

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Reducción de Anticipos. R.G. (AFIP) 4034 (BO 28/04/2017).** Se sustituye a la R.G. (AFIP) 327 y sus modificatorias. Desde ahora, para poder acceder a la reducción de anticipos, se deberá: **a)** poseer CUIT con estado administrativo sin limitaciones; **b)** constituir y mantener el domicilio fiscal electrónico; **c)** no haber presentado una solicitud de reducción de anticipos en un plazo de 180 días; **d)** no registrar falta de presentación de declaraciones juradas determinativas y/o informativas del impuesto a las ganancias **(dada la variedad de regímenes de información vigentes se debería aclarar cuáles de los mismos serán tenidos en cuenta para realizar esta validación).**

Las solicitudes serán evaluadas en forma sistémica, incluyendo la ponderación del Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER). La AFIP podrá requerir, a través del servicio e-Ventanilla, elementos adicionales a la presentación para considerar la procedencia de la solicitud, sobre la que deberá expedirse en un plazo de 60 días (un plazo generoso para la Administración). En caso de incumplimiento por parte del contribuyente, se dará por desistido el pedido.

Es de resaltar que no se modifican los conceptos a tener en cuenta para la determinación de los anticipos, tema el cual consideramos un error en especial por la importancia del “Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios”, como pago a cuenta, a partir de la reglamentación de la Ley 27.264, para las micro, pequeñas y medianas empresas tramo 1. Entendemos que, como criterio, no se deducen del cálculo de los anticipos pagos a cuenta provenientes de otros tributos, pero, reiteramos, la situación debería haber sido re-evaluada a la luz de la Ley de Fomento PyME.

Por último, no podemos dejar de mencionar el exceso que constituye el Anticipo N°1, el cual se mantiene en el 25%.

- ✓ **AFIP. Impuesto al Valor Agregado. Regímenes de Retención. R.G. (AFIP) 4035 (BO 25/04/2017).** Se efectúan modificaciones con relación al procedimiento para la consulta de información de proveedores, a los efectos de efectuar las retenciones de IVA correspondientes al régimen general de retención (R.G. (AFIP) 2.854). **Sobre este tema recomendamos la lectura del Anexo IV, en el cual se establecen las consultas a realizar antes de proceder a realizar un pago a un proveedor por parte de un agente de retención del IVA.** Si bien no es novedoso, no está mal recordar la existencia de estas exigencias legales antes de proceder a un pago por parte de los Agentes.

También se realizan modificaciones para los profesionales que efectúan informes relacionados con procedimientos de auditoría para créditos fiscales sujetos a devolución, en el marco del “régimen de reintegro para bienes de capital (R.G. (AFIP) 1.168)”, del “régimen de devolución de créditos fiscales vinculados con operaciones de exportación (RG (AFIP) 2.000)”, y de “devolución de créditos fiscales para fabricantes de fertilizantes de uso agrícola (R.G. (AFIP) 2125)”.

- ✓ **AFIP. Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios. R.G. (AFIP) 4031 (BO 25/04/2017).** Recordemos que los débitos en las cuentas de cajas de ahorro de personas humanas en su carácter de empleadores, mediante los cuales se derivan los fondos para el pago de remuneraciones de sus empleados, se encuentran exentos del impuesto establecido por la Ley N° 25.413 y sus modificaciones. En consecuencia, por medio de la presente norma se modifica el Anexo X, de la R.G. (AFIP) 2.111, a fin de receptor el **tratamiento exentivo** aplicable en el

referido gravamen a los débitos en las cuentas de cajas de ahorro de personas humanas en su carácter de empleadores, por los fondos derivados para el pago de remuneraciones de sus empleados.

Es importante señalar que, de acuerdo a las normas vigentes de Banco Central de las República Argentinas, las Personas Jurídicas no pueden abrir cajas de ahorro en entidades financieras.

- ✓ **AFIP. Clave Fiscal. R.G. (AFIP) 4026 (BO 18/04/2017).** Se incorporan en el texto de la resolución general las disposiciones que posibilitan obtener la clave fiscal con nivel de seguridad 2 (cada vez de menos uso) a través del servicio de *homebanking* de las entidades bancarias.

También Se establece la posibilidad de blanquear la contraseña de la clave fiscal a través de cajeros automáticos, conservando el nivel de seguridad 3 en aquellos casos en que se hubiera obtenido ese nivel de seguridad de forma previa al blanqueo de la contraseña. Además, se elimina el requisito de actualizar la fotografía, firma, huella dactilar, documento de identidad y/o clave fiscal, y ratificar nuevamente los datos biométricos por parte de aquellas personas humanas que soliciten el blanqueo de la clave fiscal.

Por último, se establece que las presentes disposiciones resultan de aplicación desde el 18/4/2017, y el blanqueo de la clave fiscal por medio de cajeros automáticos será aplicable a partir de que la entidad bancaria habilite dicha funcionalidad.

- ✓ **AFIP. Solicitud de Devolución. R.G. (AFIP) 4033 (BO 25/04/2017).** Se aprueba el programa aplicativo "*Devoluciones y/o transferencias - Versión 4.0*", para ser utilizado por parte de los contribuyentes que soliciten la devolución de pagos o ingresos en exceso, o la convalidación de los créditos impositivos de IVA de libre disponibilidad para ser transferidos a terceros.



### III. Novedades Provinciales:

- ✓ **C.A.B.A. Código Fiscal. Decreto 110/2017 (BO 3/04/2017).** Se sanciona el texto ordenado (año 2017) del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- ✓ **C.A.B.A. Aplicación del COT.** Se informó por distintos medios que la “ARBA” y la “AGIP” firmaron un convenio de colaboración orientado a profundizar los controles sobre el transporte de cargas que tenga como origen o destino a alguna de las jurisdicciones intervinientes.

Como parte del Acuerdo, **la ARBA colaborará con la AGIP en la implementación del Código de Operación de Traslado (COT)**, incorporado en el artículo 97 bis del Código Fiscal de la Ciudad (aún no reglamentado), que se tramitará de forma digital y que sirve a los contribuyentes como respaldo de la mercadería transportada.

- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Sinceramiento Fiscal. R.N. (ARBA) 20/2017 (BO 25/04/2017).** Se resuelve que los fines de gozar de la liberación en el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o a la Transmisión Gratuita de Bienes, los contribuyentes y/o responsables que adhieran (adhirieron) al régimen nacional de Sinceramiento Fiscal deberán presentar una declaración jurada a través del aplicativo que se encuentra disponible en el sitio web oficial de la ARBA. **Dicha declaración jurada podrá ser presentada en cualquier momento a partir de la adhesión al referido régimen y deberá contener la indicación fehaciente de los períodos o enriquecimiento que se pretenda liberar.** Se aclara que aquellos sujetos que no se encontraran inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la fecha de adhesión al referido régimen, habiendo estado legalmente obligados a ello, deberán cumplimentar tal inscripción en forma previa al acogimiento a las liberaciones señaladas, con carácter retroactivo a esa fecha, o a una anterior que corresponda.

Por último, se dispone que los escribanos públicos y los encargados de los Registros Seccionales de la Dirección Nacional de Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios estarán exceptuados de actuar como agentes de recaudación del Impuesto de Sellos cuando intervengan en la inscripción de actos, contratos y operaciones alcanzados por las liberaciones del impuesto previstas.

Tal cual mencionaremos en el caso de la Provincia de Salta, es importante recordar la importancia del cumplimiento de este régimen de Información para evitar reclamos futuros ya se por ingresos no declarados o tributos patrimoniales.

- ✓ **Córdoba. Promoción Industrial. Ley 10.434 (BO 20/04/2017).** Se prorroga hasta el 31/12/2021 el Programa de Promoción y Desarrollo Industrial de Córdoba establecido por la Ley 9.727, mediante el cual se promueve el desarrollo, la competitividad y la innovación de las empresas dedicadas a la actividad industrial o actividades conexas, que se encuentren radicadas o se radiquen en la Provincia.

**En materia laboral, se aumenta el subsidio por cada nuevo trabajador contratado para aquellas empresas que presenten proyectos de “modernización o innovación en productos y/o procesos” e “inversión en activos fijos”.** El programa establece beneficios impositivos tales como exenciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de Sellos, Inmobiliario, subsidios por cada nuevo trabajador que se contrate, subsidios de los consumos eléctricos incrementales hasta un 25%, subsidios en honorarios y de capacitación, a los cuales pueden acceder las micro, pequeñas y medianas empresas que presenten un proyecto promovido.

Esta norma nos permite reflexionar que a partir de la inconstitucionalidad manifiesta del establecimiento de alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para aquellos sujetos que tienen radicada una planta industrial en la provincia, este tipo de normas, las cuales existen en la mayoría de las provincias (aunque poco publicitadas) serán el medio idóneo y constitucional por el cual estas jurisdicciones sub-nacionales podrán atraer inversiones productivas.

- ✓ **Salta. Sinceramiento Fiscal. Impuesto Especial Provincial. Exención. R.G. (DGR) 2/2017 (FN 23/03/2017) y R.G. (DGR) 4/2017 (FN 3/04/2017).** Antes de comenzar con el análisis de la norma de referencia, es importante que los contribuyentes recuerden que la adhesión al “Blanqueo y Moratoria”, legislado por la Ley 27.260, ha tenido distintos efectos a nivel sub-nacional. Los mismos comprenden desde la “condonación de sanciones” a “obligaciones de pago de tributos específicos (ej. Salta)”, pasando por “régimen de información”, como el establecido por la Provincia de Buenos Aires. Ahora bien, el cumplimiento de estas “obligaciones” (sustantivas o meramente formales) es indispensable para evitar futuros reclamos por parte de las distintas provincias o la C.A.B.A. (ej. por ingresos omitidos). Es más, será revelador entender cuál será la actitud de las jurisdicciones provinciales que no han emitido normas al respecto.

Volviendo a la R.G. (DGR) 2/2017, por medio de la misma 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 (Ley 7945). Las principales características son: **a)** a los efectos de formalizar el allanamiento al citado régimen, los contribuyentes deberán presentarse en la dependencia de la Dirección General de Rentas, quien se encargará de verificar y controlar dicho trámite y otorgar una constancia que deberá ser presentada ante la instancia administrativa, contencioso administrativa o judicial en la que se corresponda la causa; **b)** en los casos en que la Secretaría de Industria o la Secretaría de Comercio, MiPymes y Desarrollo Social no aprueben o aprueben parcialmente el proyecto que le otorga el usufructo del beneficio de liberación del impuesto fijo especial, la persona dispondrá de un plazo de 15 días a partir de dicha notificación para abonar el Impuesto Especial que correspondiere; **c)** por último, ante el incumplimiento o falta de pago del Impuesto Especial, renacerán todas las facultades de la Dirección General de Rentas tendientes a la determinación y cobro de los impuestos pendientes de pago por parte de los contribuyentes y/o responsables.

Por su parte, la R.G. (DGR) 4/2017 establece que serán consideradas ingresadas en término las solicitudes de adhesión presentadas hasta el 30/4/2017 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.

- ✓ **Misiones. Plan Facilidades de Pago. R.G. (DGR) 9/2017 (BO 4/04/2017).** Se prorroga hasta el 30/6/2017, inclusive, el plazo para el acogimiento al régimen especial y transitorio de regularización de tributos provinciales, cuya recaudación se encuentra a cargo de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones, sus intereses, recargos y multas. Asimismo, se amplía el alcance del presente régimen, que resultará aplicable a las deudas devengadas al 31/12/2016.
- ✓ **Neuquén. Plan Facilidades de Pago. Decreto 451/2017 (FN 31/03/2017).** Se prorrogó hasta el 30/4/2017, inclusive, el plazo para el acogimiento al régimen especial de regularización



impositiva y facilidades de pago para las deudas de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos, Inmobiliario y de Sellos, y de los Agentes de Retención y/o Percepción, determinadas o no, devengadas al 31/5/2016.

- ✓ **San Luís. Plan Facilidades de Pago. R.G. (DPIP) 10/2017 (BO 3/04/2017).** Se prorroga hasta el 31/5/2017 el plazo de adhesión al régimen especial de regularización de obligaciones incumplidas al 31/10/2016 que se hallen o no intimadas, en proceso de determinación, recurridas en cualquiera de sus instancias, sea en sede administrativa, jurisdiccional o judicial, y/o sometidas a juicio de apremio y/o concurso preventivo o quiebra.
- ✓ **Jujuy. Régimen de Recaudación sobre Acreditaciones Bancarias. R.G. (DGR) 1473/2017 (FN 30/03/2017) y R.G. (DGR) 1473/2017 (FN 30/03/2017).** Se modifican los regímenes de recaudación bancaria para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos comprendidos en las normas del Convenio Multilateral y los contribuyentes directos.
- ✓ **Jujuy. Régimen de Pago a Cuenta de los Anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 1476 (FN 10/04/2017).** Copiando a los primos del NEA (Misiones), aunque en una forma más limitada, en función de los bienes alcanzados, el estado de la Provincia de Jujuy establece **un régimen de pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de los productos y/o mercaderías que ingresen y/o egresen a la Provincia de Jujuy o se trasladen dentro de ella, por cualquier medio, para su compraventa, remisiones entre fábricas o sucursales, y/o entregas en depósito o en consignación.**

Están alcanzadas las personas humanas, jurídicas y demás entes a los cuales el Código Fiscal les atribuye el hecho imponible **y** que remitan o trasladen por sí o por intermedio de terceros, productos y/o mercaderías cuyo destino sea la comercialización. Se considerará que los productos y/o mercaderías transportados son destinados a comercialización, cuando se produzcan cualquiera de los siguientes supuestos: **a)** los bienes ingresados hayan sido vendidos, despachados o remitidos a cualquier título por un productor o comerciante sea persona humana o ideal con o sin personería jurídica, aun cuando sean utilizados por los destinatarios como bienes intermedios o insumos; **b)** el volumen, peso o cantidad transportada hagan presumir que no se trata de remisiones afectadas al uso personal o particular de los adquirentes o destinatarios en la jurisdicción Jujuy; **c)** se trate de bienes que por su característica y naturaleza no puedan ser afectados al uso personal o particular de los adquirentes o destinatarios o bien provengan de ferias mayoristas o predios de similares características.

Están obligados al pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los contribuyentes y/o responsables indicados previamente que trasladen por cualquier medio de transporte y a cualquier título, productos y/o mercaderías incluidas dentro de los rubros especificados en el **Anexo I** de la resolución (ganado en pie; carne vacuna faenada y sus subproductos; carne porcina faenada y sus subproductos; pollo faenado y sus subproductos; pescados; verduras; frutas; otros productos e insumos alimenticios: harinas, huevos; todo tipo de mercadería que provenga de ferias mayoristas o predios de similares características). La lista hace que el régimen, como mencionamos, sea más limitado que el aplicado por la Provincia de Misiones, pero podría ser sólo el comienzo. **En los considerando se expresa que se expresa que el objetivo de la norma es “el control en determinados sectores de la economía con elevada tasa de evasión tributaria y alto grado de incumplimiento de los deberes formales y sustanciales a cargo de los sujetos pasivos”.**

En cuanto a la liquidación, en el artículo 4 se establece que el contribuyente deberá liquidar el pago a cuenta vía Web ingresando a la página de esta Dirección: [www.rentasjujuy.gob.ar](http://www.rentasjujuy.gob.ar), utilizar

el módulo “Generación de Pago a Cuenta por Traslado de Mercaderías”, confeccionar el Formulario F-207 Declaración Jurada de Pago a Cuenta por Traslado de Mercaderías, generar el Formulario F-155 **y efectuar el pago antes del momento del ingreso de la carga a la Provincia de Jujuy y/o traspaso por el puesto de control interviniente.**

Excepcionalmente, y para el supuesto de no contar con dicho pago a cuenta, podrá efectuarlo en el puesto de control, para lo cual el agente fiscal o funcionario de la Dirección deberá confeccionar el Formulario F-207 (Declaración Jurada de Pago a Cuenta por Traslado de Mercaderías) y practicar la liquidación a través del sistema autorizado, utilizando las alícuotas agravadas previstas para este caso, y generar el Formulario F-155.

El pago a cuenta deberá acreditarse, cuan aduana interior (retrotrayéndonos a la organización de nuestro país previa a la batalla de Caseros, del 3 de febrero de 1852), en el puesto de control fiscal al momento en que la carga atraviese alguno ellos.

Por último, en cuanto a la base imponible se establece que la misma se determinará **en función del valor de la mercadería transportada consignado en la factura o documento equivalente (del 1% al 4%), el que no podrá ser inferior al valor de referencia fijado en el Anexo II de la presente resolución** (anexo en el cual se establecen valores fictos para cada categoría).

#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Premier Servicios de Soporte para Manufactura Argentina S.A. c/ A.F.I.P. –D.G.I. – Ley 24.073 s/Proceso de Conocimiento (21/02/2017)”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.**

Si bien es un tema que tratamos habitualmente, el presente fallo merece nuestra atención especialmente por las cuestiones de hecho (las cuales presentan ciertas particularidades) y el análisis sobre la idoneidad de la utilización de una “acción declarativa de inconstitucionalidad” como herramienta procesal.

La jueza de primera instancia había rechazado la “acción declarativa de inconstitucionalidad” de los artículos 18, 133 y 158 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el artículo 165 (VI) de su Decreto Reglamentario.

##### Para resolver así tuvo que cuenta que:

- a) **No surge de las constancias de la causa que al cabo de doce años desde la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente, en mayo de 2003, la demandada haya exteriorizado disconformidad alguna a su respecto. En efecto, el ajuste por inflación que en definitiva se pretende salvaguardar jamás mereció reproche alguno por parte del Fisco** (es decir, el fisco nunca reclamó la deducción del ajuste por inflación). Tampoco se acreditaron motivos que obliguen a suponer que el referido ajuste sea pasible de objeciones ni mucho menos que ellas resulten inminentes (acto en ciernes);
- b) **En efecto, fuera del escenario conjetural que plantea la accionante no se advierte que su declaración jurada en general ni el ajuste allí practicado en particular hayan sido puestos en vilo en forma alguna.** En consecuencia, no se advierte, entonces, cuál es el interés de la actora en la declaración que solicita ni, por lo tanto, la necesidad de un pronunciamiento jurisdiccional a su respecto;
- c) **Por lo demás, aun cuando se pretendiera hacer hincapié en la función preventiva que en determinados supuestos se le ha atribuido a la acción declarativa, ello no puede llevar al extremo de prescindir del genérico requisito de causa o controversia necesario para suscitar la jurisdicción del tribunal conforme a lo establecido en el art. 116 de la Constitución Nacional;**
- d) Si en lo sucesivo el Fisco enderezara contra la actora un reclamo impositivo fundado en la improcedencia del ajuste por ella efectuado en la declaración jurada de que se trata, lo cierto es que tendrá la posibilidad de objetar el resultado de ese procedimiento según lo previsto por el artículo 76 de la Ley de Procedimiento Tributario (recursos de reconsideración o apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación), ámbito en el cual podrá, en definitiva, dar la misma discusión que en autos, máxime si se tiene en cuenta que en la instancia prevista en los artículos 86 y 192 del aludido cuerpo normativo no resulta aplicable la restricción del artículo 185 referida a la declaración de inconstitucionalidad de las normas;

- e) **Dicha circunstancia pone en evidencia la existencia de otras vías igualmente idóneas para sustanciar y zanjar definitivamente las cuestiones aquí propuestas, lo que torna improcedente la aquí intentada;**
- f) **Las razones apuntadas alcanzan para concluir que la acción promovida no constituye una herramienta procesal apropiada para dilucidar la cuestión por lo que sin necesidad de examinar la concurrencia de los demás recaudos formales de procedencia, cabe rechazarla.**

El fallo fue apelado por la **actora** y sostuvo, al expresar sus agravios, que existió un hecho concreto dado por el vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período 2002 y sus derivaciones frente a la incertidumbre generada por las normas aplicables a la operación que realizó. La misma consistió en un préstamo a una empresa del exterior, no habiendo obtenido ingreso alguno por el desempeño de su actividad durante el período en cuestión, como así tampoco por intereses o restitución del capital.

En consecuencia, la aplicación del criterio de lo devengado emanado de los artículos en pugna, de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el Decreto Reglamentario, afectaban sus derechos constitucionales por cuanto debía computar las diferencias de cambio por revaluación como renta gravada y liquidar y pagar el impuesto cuando no tuvo rentas reales. Es decir, tal tratamiento tributario resultaba confiscatorio y vulneraba el principio de capacidad contributiva y esa fue la razón por la cual se inició la presente acción declarativa de inconstitucionalidad contra la AFIP-DGI.

Por su parte, en su fallo, el juez de **Cámara**, Dr. Rogelio W. Vincenti, nos recuerda que *“ante todo cabe señalar que la demanda declarativa de inconstitucionalidad debe responder a un “caso”, ya que dicho procedimiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa. En efecto, la acción debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un **acto en ciernes** (al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto)”*.

Luego, cita a la jueza del *a quo*, con relación al hecho de que la actora no ha demostrado acabadamente la existencia de una actividad administrativa que, en forma actual, ponga en peligro sus derechos constitucionales. Es más, la AFIP no realizó ninguna acción tendiente a impugnar y determinar las diferencias de impuesto.

**Por lo expuesto corresponde desestimar el recurso de apelación de la actora, sin costas atento que la demandada no ha contestado el traslado del recurso.**

El resto de los Camaristas adhieren al voto del Dr. Vincenti y, por lo tanto, se confirma la resolución apelada, pero sin costas.

Este fallo, nos provee de un protocolo a seguir al momento de aplicar el ajuste por inflación impositivo en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias (especialmente las que están venciendo este año y siempre que se cumplan los ratios de “confiscatoriedad” ya definidos por la justicia) y querer utilizar una “acción declarativa de inconstitucionalidad” como remedio procesal idóneo ante la justicia. Los pasos deberían ser (de optarse por esta metodología y no por una mera repetición): **a)** presentar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias deduciendo el ajuste por inflación; **b)** presentar ante la agencia de la AFIP respectiva una nota explicando el criterio utilizado y los motivos del mismo (sugerimos ya incluir los ratios determinados por un contador público sobre el despojo patrimonial sufrido); **c)** esperar a que el Fisco inicie alguna acción específica a los fines de cuestionar la mencionada deducción la cual, a nuestro entender, no debe ser la resolución de la determinación de oficio, sino que la simple corrida de vista de este procedimiento reglado, previsto en la Ley de Procedimiento Tributario,

sería suficiente; **d)** con estos elemento iniciar la “acción declarativa de inconstitucionalidad”, solicitando conjuntamente una “medida cautelar”.

Por último, no consideramos la problemática analizada, en especial aquella respecto al “acto en ciernes”, como posible de transpolar a las causas de alícuotas diferenciales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (acciones originarias ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación), por diferir las cuestiones de hecho de manera considerable (utilización de una alícuota diferente a la prescripta por el propio Código Fiscal Provincial) y, en especial, por la fundamentación utilizada en los recursos incoados al momento de iniciar las acciones, en los casos en los cuales no existía acto administrativo alguno reclamando la diferencia de alícuota.

✓ **Jurisprudencia Reciente. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.**

En relación con el fallo anterior, a continuación resumimos los principales antecedentes sobre el tema, más relacionados con la cuestión de fondo y no con aspectos procesales:

- 1) **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Favacard SA c/AFIP-DGI s/Inconstitucionalidad (15/11/2016)”**. Nuestro Máximo Tribunal plantea que la cuestión resulta análoga al fallo **“Estancias Argentinas El Hornero S.A.(2/10/2012)”**. En consecuencia, según se estableció en el citado precedente, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente “Candy” tiene por objeto evitar que se configure un supuesto de **“confiscatoriedad”**, que **sólo se produce cuando el pago de un impuesto implica la absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o el capital, sin que corresponda derivar de tal doctrina el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otros ejercicios fiscales**. La Corte expresa que distinta es la situación con respecto al período fiscal 2003, puesto que de la prueba pericial, se tiene por demostrada la existencia de un supuesto de “confiscatoriedad”, según el criterio establecido en los considerandos 7º y siguientes, del ya mencionado precedente “Candy”. En consecuencia, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, confirma parcialmente la sentencia apelada en lo referente al período fiscal 2003, y la revoca en lo atinente al período fiscal 2002.
- 2) **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Embotelladora del Atlántico SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (1/03/2016)”**. La Cámara concluye que la liquidación de la ganancia neta sujeta a tributo sin el ajuste y el importe que resulta de aplicar tal mecanismo evidencia una desproporción que permite concluir que la renta determinada según las normas no es representativa de aquella que la ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar, razón por la que se da el supuesto a que hace referencia la Corte Suprema de Justicia en sus fallos. Es más, en el presente caso se están gravando ganancias que no se generaron y en tal supuesto la aplicación del impuesto resulta irrazonable ante la falta de capacidad contributiva de la actora.
- 3) **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala III. “Monsanto Argentina S.A. c/ E.N. A.F.I.P. - D.G.I. s/ Incidente de Apelación (23/02/2016)”**. La Sociedad, interpuso una “Acción Declarativa de Certeza” a fin de obtener la inaplicabilidad o inconstitucionalidad de toda norma que impida el mecanismo de ajuste por inflación previsto por el título VI y artículos 83 y 84 de la Ley 25.561 (artículos 39 de la Ley 24.073, 7 y 10 de la Ley 23.928 y 4 de la 25.561), respecto del ejercicio que finalizara el 31 de diciembre de 2014. También solicitó, como es habitual en estos casos, una medida cautelar hasta que se resuelva la cuestión de fondo, cuyo incidente de apelación, ante la denegatoria, es objeto de estudio en el presente caso. La Jueza de Primera Instancia, como mencionamos, denegó la medida cautelar solicitada. La Sociedad al momento de interponer el recurso de apelación ante la Cámara, se agravia por entender que la sentencia recurrida resulta arbitraria e incongruente, toda vez que se encontraría suficientemente acreditada con el “Informe Contable” y la prueba documental presentada en la causa, la verosimilitud en el derecho

invocado y en la ilegitimidad acusada, así como el peligro en la demora. En particular, sostiene que el caso de autos resulta análogo al emblemático precedente “Candy”.

- a) La Cámara, en primer lugar, nos recuerda cuáles son las condiciones que se deben dar a los fines de que prospere una medida cautelar: “*verosimilitud del derecho*” y “*peligro en la demora*”. Luego, a los fines de convalidar la sentencia de primera instancia, plantea que no puede soslayarse que la cuestión traída a conocimiento del Tribunal reviste una entidad de por sí compleja, sustentada en cuestiones de carácter fáctico-jurídico, sobre las que no cabe pronunciarse en el restringido marco de conocimiento propio de un proceso cautelar. Puesto que, tanto la inaplicabilidad o inconstitucionalidad, como el supuesto de confiscatoriedad que alega constituyen cuestiones que deberán ser analizadas a la luz del debate y la prueba que se produzca durante la sustanciación del proceso principal, más allá del aporte de la prueba documental incorporada en el expediente por la Sociedad. Posteriormente, el tribunal de alzada llega al extremo de decir que tampoco se observa que en la presente causa se evidencie la existencia de un peligro particularizado y concreto en la demora, desconociendo absolutamente la realidad del sinuoso camino de entablar una acción de repetición (de ser favorable la sentencia sobre el fondo de la cuestión) y la pérdida económica que la misma representa ante el intereses del 0,50% mensual que reconoce la Administración a quien inicia este tipo de acciones. Por supuesto, en virtud de lo expuesto, la Cámara falla a favor del Fisco en el incidente entablado por la medida cautelar.
- 4) **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “Augusta Megara S.A. c/ DGI s/ Recurso Directo (11/02/2016)”**. La Cámara rechaza la apelación, siendo el núcleo del mismo las deficiencias manifiestas de las registraciones contables de la apelante, incluso reconocidas por ambos peritos, lo cual desvirtúa cualquier tipo de estimación. Antes esto vale reflexionar sobre lo relevante que es llevar los libros contables en legal forma, tema el cual habitualmente no es seguido con la atención debida por parte de los contribuyentes y sus asesores.
- 5) **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Consolidar ART SA c/AFIP – DGI – Res. LGCN 140/08 s/DGI (11/08/2015)”**. La Corte ratifica la jurisprudencia del fallo Candy para el año 2002, no así para los años 2003 y 2004 en los cuales hubo quebranto, demostrando que falta un acabado conocimiento en la materia por parte de nuestro máximo tribunal de justicia y, también, de los inferiores. El perjuicio económico para el contribuyente, por no deducir el ajuste por inflación, existe más allá de la existencia o no de un quebranto, como explicamos en nuestras “Reflexiones Preliminares”.
- 6) **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal Sala II. “Central Piedra Buena S.A. c/ AFIP – DGI (16/07/2015)”**. En el caso bajo análisis la jueza de primera instancia admitió la demanda de repetición interpuesta por la Sociedad. Para llegar a esta conclusión, analizó la “confiscatoriedad” del tributo a la luz del fallo “Candy SA”. En particular, **la pericia contable arrojó una incidencia del Impuesto del 50,40%**, insumiendo una sustancial proporción de las rentas obtenidas por la sociedad y excediendo cualquier límite razonable de imposición, tipificándolo como “confiscatorio” (fallo Candy). Por su parte, **la AFIP había cuestionado la prueba pericial y que el ratio de incidencia del Impuesto a las Ganancias estaba por debajo del explicitado en el fallo Candy (62% - Utilidad Impositiva y 55% - Utilidad Contable). Finalmente, la Cámara entiende que la jueza aplicó correctamente la doctrina del fallo Candy, el cual no se ciñe a los ratios del 62% y 55% que surgen del caso particular.**
- 7) **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ Inconstitucionalidad (4/08/2016)”**. En lo concerniente al quebranto que surgiría de aplicar el referido mecanismo al período fiscal 2002, y que se pretende utilizar en el período fiscal



2003, corresponde aplicar la doctrina de la causa "**Estancias Argentinas El Hornero S.A.**", por medio de la cual se resolvió que los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente "Candy", por la sencilla razón de que en tal supuesto *"no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados"*.

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala I. "Durán Juan Bautista c/D.G.I. s/ Recurso Directo de Organismo Externo (20/12/2016)". Medidas Cautelares y Prescripción.**

En cuanto a los hechos, el **Tribunal Fiscal de la Nación** hizo lugar a la excepción opuesta por la actora y declaró prescriptas las facultades del Fisco Nacional para determinar y exigir el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2002. Asimismo, impuso las costas al organismo recaudador.

**Para así decidir, el a quo, tuvo en cuenta que:**

- a) De conformidad con los artículos 56 y 57 de la Ley 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal), y teniendo en cuenta que la deuda tributaria discutida corresponde al Impuesto a las Ganancias por el ejercicio 2002, las facultades del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago del tributo prescriben a los cinco (5) años, computándose dicho plazo a partir del 1º de enero al año siguiente al vencimiento legal para la presentación de la declaración jurada e ingreso del gravamen. A ello debe agregarse la causal de suspensión de un año previsto en la Ley 26.476, con lo cual el plazo de prescripción fenecería el 31/12/2009.
- b) Sin embargo, de las constancias de autos surge que el contribuyente inició, con fecha 21 de marzo de 2003, una "**acción declarativa de certeza**" ante el Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto, en la que solicitó se despejara la incertidumbre con relación a si se encontraba suspendida la prohibición de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación, establecido en el Título VI, de la Ley del Impuesto a las Ganancias y, además, peticionó el dictado de "**medida innovativa**" mediante la cual se ordene a la AFIP que se abstuviera de iniciar cualquier reclamo administrativo y/o judicial, derivado de la diferencia de liquidar el gravamen utilizando el mecanismo de reajuste hasta tanto recaiga resolución definitiva.

**La medida cautelar y la cuestión de fondo fue otorgada en primera instancia, pero revocada por la Sala "A", de la Cámara Federal de Córdoba (4/05/2007) y, finalmente, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 15 de agosto de 2011.** Es más, nuestro Máximo Tribunal sostuvo que de *"la prueba obrante en autos no permitía tener por configurado un supuesto de confiscatoriedad ya que no surgía de sus términos que la no aplicación del mecanismo de ajuste por inflación absorbiera una parte sustancial de la renta del accionante"* y consideró aplicable el antecedente "Santiago Dugan Trocelo".

- c) En consecuencia, la cuestión controvertida versa sobre la aplicación a la especie del artículo 3980<sup>1</sup> del viejo Código Civil, puesto que existía un impedimento real para el

---

<sup>1</sup> *"Cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses"*. El actual Código Civil y Comercial de la Nación establece que, en el artículo 2550, *"el juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio"*

ejercicio de la acción. Este impedimento no detiene el curso de la prescripción cumplida (no hay una suspensión), sólo extiende el plazo para interponer la acción por el término de tres meses.

- d) Ahora bien, remarcó que de las actuaciones de la causa surge que recién con fecha 3/02/2012 se dio inicio a la inspección, el 8/08/2013 se otorgó “vista” del expediente administrativo, de las impugnaciones y de los cargos formulados, y el acto apelado lleva fecha del 29/04/2014, lo que pone de manifiesto que el Fisco Nacional inició las acciones para determinar y exigir su crédito con posterioridad al plazo acordado en el art. 3980 del Código Civil, motivo por el cual se encontraba impedido de hacer valer la dispensa que el mismo otorga, máxime si se tiene en cuenta que el instituto de la dispensa es de carácter excepcional, de interpretación restrictiva, debe ser utilizado con prudencia por los jueces y constituye un plazo perentorio.

El **Fisco** apeló la sentencia por considerar que en caso como el de autos, en que se dictan en sede judicial medidas cautelares que ordenan al organismo recaudador abstenerse de proseguir con los procedimientos de fiscalización y determinación de los gravámenes, hasta tanto se resuelva la cuestión de fondo planteada en el marco de la acción declarativa de certeza, **el plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco queda suspendido por aplicación del principio consagrado en el artículo 3980 del Código Civil.**

En consecuencia, el plazo de prescripción del Fisco Nacional para ejercer las acciones tendientes a determinar y exigir el impuesto en cuestión comenzó a correr el 15/08/2011, fecha en que fue notificada la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que puso fin a la cuestión litigiosa, por lo que, al momento de dictarse la resolución impugnada, las facultades del organismo fiscal se encontraban vigentes.

Por su parte, la **Cámara** indica que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57, de la Ley 11.683 el plazo de prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar el Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2002, así como la acción para exigir su pago, comenzó a correr el 1º de enero de 2004, es decir, el primer día del año siguiente al vencimiento del plazo legal para presentar la declaración jurada correspondiente, e ingresar el gravamen. Además, no se observa en el caso el acaecimiento de alguna de las causales, previstas en la ley de procedimiento fiscal, como suspensivas del plazo de prescripción de las facultades del organismo fiscal tendientes a determinar y exigir la obligación tributaria.

El Tribunal de Alzada fue un paso más allá que el Tribunal Fiscal de la Nación y agregó en su sentencia que *“con el dictado de la sentencia de fecha 4 de mayo de 2007 por parte de la Cámara Federal de Córdoba, que revocó el decisorio del juez a quo y, en consecuencia, rechazó la acción impetrada por la parte actora, desapareció todo obstáculo para que el Fisco Nacional ejerciera las facultades que la Ley de Procedimiento Tributario le otorga a fin de determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por esa ley”*.

En consecuencia, dado que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos prescriben por el transcurso de cinco (5) años, en el caso de responsables inscriptos, y teniendo en cuenta la suspensión de un (1) año de ese lapso prevista en la Ley 26.476, aquéllas habrían prescrito el 31 de diciembre de 2009, por lo que al momento de emitir el acto determinativo impugnado, el 29 de abril de 2014, esas facultades se encontrarían fenecidas.

---

**de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos”.**

✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. “VRG Linhas Aéreas S.A. Sucursal Argentina. s/Amparo (18/10/2016)”. Solicitud de Devolución. Amparo.**

Ante todo es importante remarcar las dificultades para obtener fallos de “Tribunal Fiscal de la Nación”, motivo por el cual los analizados en nuestros informes suelen tener varios meses de antigüedad.

Dicho lo anterior, nos introducimos en el análisis del “recurso de amparo” (por medio del fallo de referencia), instituto el cual tiene, ante la coyuntura económica de nuestro país (elevada inflación y alto costo del dinero), una gran relevancia desde lo procesal y su utilización, por parte de los contribuyentes, debería ser mucho más masiva a los fines de crear nuevos estándares para la Administración, en cuanto a los plazos que habitualmente utiliza para resolver las distintas situaciones que se le plantean (ej. devoluciones, reducciones de anticipos, exclusiones, etc.).

En cuanto los hechos, la actora interpone recurso de amparo en los términos del artículo 182, de la Ley 11.683 (Procedimiento Tributario) por demora excesiva de la AFIP en resolver la solicitud de “pedido de devolución” de saldos a favor de libre disponibilidad en los términos de la R.G. (DGI) 2224, solicitado con fecha 25/06/2012, según el formulario de Declaración Jurada N° 746, del período fiscal 6/2012, por un monto de \$ 1.899.920. Especifica que el reclamo se fundamenta en el hecho que el trámite del pedido de devolución de los saldos a favor que surgen de las declaraciones duradas del “IVA” (acumulado) al período 4/2012 por \$ 534.960 y de la del “Impuesto a las Ganancias” del período 12/2011 por \$ 1.364.960. Con fecha 9/03/2015 interpuso pedido de pronto despacho, en cumplimiento del segundo párrafo, del artículo 182 de la ley de rito y con fecha 4/08/2016 al tomar vista de las actuaciones visualizó la existencia de acciones por parte del Organismo orientadas a la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la inexistencia de deudas y la validación del crédito solicitado.

VRG funda su derecho en el **artículo 29**, de la Ley de rito y en la realización de los trámites correspondientes en los términos de la RG (DGI) 2224, habiendo contestado los requerimientos efectuados, por lo que **entiende que no le es imputable a su parte la demora del Fisco, situación que además le genera un perjuicio financiero causado por la disminución del capital de trabajo derivado de la retención sin justa causa por parte del Estado, además del perjuicio económico del proceso inflacionario con todo lo cual se afecta el derecho de propiedad y los principios generales de celeridad, economía, sencillez y eficacia de los trámites amparados por las leyes de procedimientos administrativos y fiscales.**

Por su parte, la Sala del **Tribunal Fiscal de la Nación** señala, en primer lugar, que corresponde la procedencia del recurso de amparo cuando se verifican concurrentemente los siguientes requisitos o condiciones: **1)** demora en la realización de un trámite o diligencia, por parte de los empleados de los organismos recaudadores; **2)** dicha demora debe ser excesiva y **3)** debe provocar un perjuicio o perturbación en el ejercicio de una actividad o derecho. A ello se suma que desde el dictado de la Ley N° 25.795 a los requisitos indicados, cabe añadir la solicitud de pronto despacho previo ante la autoridad administrativa, debiendo haber transcurrido un plazo de quince días sin que se hubiese resuelto su trámite, circunstancia que se encuentra cumplida en autos.

Sentado lo precedente, el Tribunal se concentra en analizar si existe una demora excesiva en expedirse respecto de lo solicitado y, en tal caso, si dicha demora es imputable al organismo fiscal. Según el informe presentado por el **Fisco Nacional** el pedido de devolución se inició el 6/6/12, rectificándose la devolución a requerimiento de la “Agencia 11”, el 25/06/12, luego se remiten los antecedentes a la “División Gestiones y Devoluciones” de la “Dirección Regional

Palermo”, tomándose conocimiento de la existencia de un trámite de fusión pendiente, denegado por la “Agencia 8” y apelado en la sede de la “Dirección Regional Centro”, donde se encontraban en trámite devoluciones anteriores y en razón a la “Instrucción de Trabajo” se remitieron a esa “Dirección Regional Centro” a efectos de que tramite conjuntamente con el de la transformación societaria y devolución, procediéndose a dictar resolución sobre esta última, una vez firme la reorganización.

Por último, el Tribunal concluye que, teniendo en cuenta que en la “Nota N° 1213/2012” (26/07/2012), de la “Jefatura de Sección Verificaciones”, de la “Agencia 11”, enviada a la “División Gestiones y Devoluciones”, de la “Dirección Regional Palermo”, se consigna que “*la presentación no merece objeciones en función de lo establecido en la Resolución General 2224 (DGI) y su modificatoria...*” y la falta de actividad fiscal a partir del pronto despacho, **se evidencia que el Fisco ha incurrido en una demora en realizar un trámite o diligencia a su cargo, habiendo excedido las pautas temporales razonables que la normativa vigente contempla para su realización, con la consecuente incertidumbre para la contribuyente sobre la disponibilidad de los importes pertinentes, por lo que corresponde hacer lugar a la acción de amparo impetrada**, con costas al Fisco Nacional y ordenar al organismo recaudador que, por donde corresponda y en el plazo de veinte (20) días a partir de que la presente adquiera firmeza, se pronuncie respecto de la solicitud efectuada por la contribuyente.

Como surge de la lectura del antecedente objeto de análisis, el mismo comprende una gran cantidad de situaciones de hecho (ej. reorganización societaria) que el Fisco utiliza a su favor a la hora de intentar probar que la demora no le es imputable. Es realmente un mérito importante del Tribunal Fiscal de la Nación el haber podido separar los temas y llegar a la convicción de que la demora era excesiva y por lo tanto procedía el recurso de amparo<sup>2</sup>.

- ✓ **Resolución N° 33/2015 (SDG TLI). Fecha (9/11/2015). Respuesta Consulta Vinculante - R.G. (AFIP) 1948. Publicada en el “Boletín AFIP Impositivo N° 224 / Marzo 2016”. Impuestos a las Ganancias. Deducción de Gastos. Trabajadores en Relación de Dependencia.**

Si bien el tema no es novedoso, dada la escasa de publicación de opiniones del Fisco sobre cuestiones específicas, consideramos al presente un antecedente valioso a tener en cuenta a la hora de analizar la deducción de ciertos gastos (que son habituales), en el caso de los trabajadores en relación de dependencia.

**Se consultó sobre la deducción, en la determinación del Impuesto a las Ganancias, de los gastos que en concepto de traslados y refrigerios con comprobantes (en la suma no sujeta a reintegro) incurre en su desempeño bajo relación de dependencia del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cumpliendo funciones como Auditora Fiscal.**

**Se concluyó que:**

- a) Los gastos erogados por la consultante en concepto de movilidad para trasladarse desde su domicilio particular y la sede de trabajo a la que concurra de acuerdo a su función de

---

<sup>2</sup> En esta materia también recomendamos la lectura del antecedente “*POP Argentina S.A. c/ AFIP -DGI s/ Amparo Ley 16.986 (8/07/2015)*”, de la Cámara Federal de la Plata, Sala “I”, en materia de **reducción de anticipos del Impuesto a las Ganancias** (más allá que la vía procesal elegida es diferente al fallo objeto de estudio). El mismo ha sido tratado en el “Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 10”, del mes de julio de 2015, al cual se puede acceder por medio de nuestro sitio web [www.cfrconsultores.com](http://www.cfrconsultores.com), ingresando en “novedades”.

auditora fiscal no resulta deducible por tratarse de un monto que se encuentra implícito en los términos del artículo 23, de la Ley del gravamen, como ganancias no imponibles.

- b) **Los gastos de traslado que realiza entre las distintas sedes laborales (que en el caso son los distintos domicilios de los contribuyentes) para desarrollar su trabajo en relación de dependencia resultarán deducibles, en la medida de que los mismos sean respaldados por comprobantes, guarden estrecha vinculación con la obtención de su fuente productora de ingresos (trabajo en relación de dependencia) y siempre que la deducción de dichos montos se realice mediante la presentación de la declaración jurada determinativa (no con la presentación del F.572), toda vez que es un concepto que escapa a los términos de la R.G. (AFIP) 2437 (artículo 11, inciso c), de la misma), correspondiendo solicitar a dichos efectos el alta en el impuesto.** La determinación del monto a deducir por el concepto en cuestión se trata de una situación de hecho sujeta a la verificación y fiscalización de esta Administración Fiscal.
  - c) Los gastos realizados en concepto de refrigerio revisten la calidad de gastos personales cuya deducción se encuentra prohibida por la Ley del gravamen, en su Artículo 88, inciso a).
- ✓ **Resolución (Comisión Arbitral) N° 6/2017. “Vibrocom S.R.L. c/ provincia Misiones (16/11/2016)”. Convenio Multilateral. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.**

La **Sociedad** señala que no desarrolla actividad alguna en la Provincia de Misiones, no tiene firmados contratos de representación comercial, distribución o similares ni contratos de locación, uso, comodato o que involucren bienes muebles o inmuebles situados en dicha jurisdicción, ni ha abonado comisiones o retribuciones a viajantes, representantes, gestores, intermediarios y/o vendedores por el período 7/2009 a 7/2015. En consecuencia, **afirma que no ha efectuado gasto alguno en la provincia de Misiones** y, por lo tanto, no hay sustento territorial.

Además, **enumera firmas con domicilios en Misiones, a las cuales les ha entregado mercaderías en su planta ubicada en la provincia de Buenos Aires, y los clientes las retiraron con fletes a su cargo y riesgo, alegando que aportó a la fiscalización fotocopias de los remitos pertinentes.** Por último, **agrega que tampoco realizó llamados telefónicos a la jurisdicción de Misiones.**

Por su parte, **la representación de la Provincia de Misiones** dice que las operaciones comerciales realizadas entre la verificada y sus clientes en su jurisdicción son efectuadas con arreglo a las previsiones contenidas en el último párrafo, del artículo 1, del Convenio Multilateral (operaciones entre ausentes), por lo que los ingresos provenientes de ellas corresponden atribuirlos al domicilio del adquirente de los bienes, el que de acuerdo con el principio de realidad económica, receptado por el artículo 27 del C.M, es el que posee la firma en Misiones, ya que es allí donde se realiza la efectiva utilización de los bienes y es también la jurisdicción de la cual provienen los ingresos. Sustenta su pretensión en ***“de lo declarado e informado en carácter de declaración jurada por sus clientes se advierte que las operaciones se concretan vía telefónica, que Vibrocom 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 y que las ventas se concretan íntegramente por medios de contratación a distancia y entre personas ausentes”***. Resalta que los gastos que retribuyen prestaciones de servicios (por ejemplo, los bancarios) se consideran soportados en la jurisdicción donde se presta el servicio. Es reconocido por la contribuyente que las sucursales

del banco al recepcionar los depósitos de sus clientes devengan comisiones y otros gastos que responden a las operaciones de ventas concretadas por medios telefónicos.

Por su parte, la **Comisión Arbitral**, a efectos de mejor resolver, ordenó que la provincia de Misiones clarificara mediante lo obrado en el expediente administrativo la existencia de sustento territorial en dicha jurisdicción provincial y, asimismo, que documentara los fundamentos del ajuste del coeficiente de gastos. Este requerimiento fue respondido por la Provincia adjuntando el poder de los representantes de dos clientes de Vibrocom (Concreto S.R.L. y Supercemento S.A.I.C.) que, como alegó al responder el traslado, habrían manifestado en carácter de declaración jurada que las operaciones comerciales con Vibrocom son efectuadas de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo, del artículo 1, del Convenio Multilateral.

También, **Misiones**, en esa respuesta al cumplimiento de la medida dispuesta, **hace referencia a la página web de Vibrocom y dice que mediante ella “se constata la intención de extensión de actividad ya que posee formulario de contacto”**.

Ante las pruebas aportadas por la Provincia y sus alegaciones, la Comisión Arbitral considera que las mismas no son suficientes para probar debidamente el sustento territorial de la Sociedad en dicha jurisdicción provincial. Es más, agrega que *“las alegaciones de los clientes del accionante no son contestes en cuanto al gasto de flete, tampoco están acreditados los gastos telefónicos ni su atribución entre las jurisdicciones donde hubieren sido soportados, etc.”*. En consecuencia se hace lugar a la acción interpuesta por el contribuyente.

Ante esta resolución (por cierto positiva), nos preguntamos: ¿Qué hubiera pasado si Misiones hubiera probado la existencia de un simple gasto de teléfono? ¿Hubiera sido suficiente evidencia para aseverar que existía actividad del accionante en su jurisdicción? ¿Por qué la C.A. no es más explícita, por lo menos en los casos concretos, sobre el tema de los gastos bancarios, telefónicos, impuesto a los débitos y créditos bancarios y páginas de internet, más allá de antecedentes nefastos sobre el tema<sup>3</sup>?

Ante la imposibilidad del Organismo de emitir resoluciones generales sobre estos temas es hora que por medio de casos se allane la situación de incertidumbre de los contribuyentes.

---

<sup>3</sup> R. (CA) 31/2015. “Oligra S.A. c/Provincia de Misiones”.



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.
- ✓ **Ley de Fomento PyME (27.264).** Más allá de la novedad de la R. (S.E. y P. y M.E) 123/2017 (BO 28/04/2017), es importante mencionar que en las últimas semanas se publicitó, por distintos medio, el link para poder acceder al “Certificado PyME” ante la falta de funcionamiento del servicio “Trámites a Distancia” en el sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Además, también se remitió por distintos medios planillas en Excel para poder exportar las declaraciones juradas requeridas para hacer uso de los beneficios del Título III de la Ley.