

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 34

I. Objetivos del Informe:

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

Este mes, la cantidad de normas publicadas por la AFIP y por otros Organismos Nacionales ha sido tan elevada, que sólo hemos incluido aquellas que nos han parecido más relevantes, en lugar de la totalidad de las mismas, como veníamos haciendo en informes anteriores. Pedimos las disculpas del caso si bajo nuestro sesgo omitimos alguna que a ustedes les parezca importante. De las mismas destacamos la **R. (SePyME) 340/2017**, por medio de la cual se realizan aclaraciones muy significativas en lo que respecta a la aplicación del régimen de la Ley de Fomento PyME (27.264), y la **R.G. (AFIP) 4123**, que modifica el Régimen de Consulta Vinculante.

En materia de normas provinciales resalta la **R.N. (ARBA) 33/2017**, a través de la cual se unifica en un solo cuerpo las normas relativas al “Régimen de Fiscalización Electrónica (FIRE)”, ampliándose el mismo.

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

Alícuotas Diferenciales. Impuesto sobre los Ingresos Brutos

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*INC S.A. c/ Provincia de Chubut s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)*”. “Actividad de Comercio al por Mayor y Menor”.
- Cámara Nacional Contenciosa Administrativa Federal. Sala III. “*Campari c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires s/ Proceso de Conocimiento (11/07/2017)*”.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. Carátulas de las 19 resoluciones emitidas en el último mes y breve comentario de las mismas.

Requisitos Otorgamiento de Medidas Cautelares.

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Cámara Argentina de Arena y Piedra y otros c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad y Repetición (29/08/2017)*”.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Criterios de Atribución de Ingresos.

- R. (CA) 35/2016 y R. (CP) 9/2017. “*LOMA NEGRA C.I.A.S.A. c/Provincia de La Pampa*”.
- R. (CA) 38/2016 y R. (CP) 14/2017. “*Scania Argentina S.A. c/Provincia de Corrientes*”.
- R. 49/2016. “*Nordenwagen S.A. c/Provincia de Buenos Aires*”.

II. Novedades Nacionales:

Nación. Ley de Fomento PyMES (27.264). R. (SePyME) 340/2017 (BO 15/08/2017). Tal cual adelantaron los anteriores funcionarios de la Secretaría, se unifica y aclara la normativa referida a las categorías para ser considerada micro, pequeña y mediana empresa, y los requisitos a cumplir para efectuar la solicitud correspondiente para gozar de los distintos beneficios dispuestos para dichas empresas. Por su parte, se establece que para aquellas empresas que tengan como actividad principal la “intermediación financiera y servicios de seguro, o servicios inmobiliarios”, además de verificarse el cumplimiento de los parámetros de ventas anuales, el valor de los activos de la empresa, según lo informado en la última declaración jurada del impuesto a las ganancias presentada ante la AFIP, no deberá superar los \$ 100.000.000. Además, **se modifica el parámetro para considerar a una empresa vinculada a otra u otras, estableciendo que para que eso ocurra las empresas deberán tener una participación igual o superior al 20% del capital de la empresa a la cual se encuentran vinculadas.** No sufrieron cambios los límites de ventas totales anuales por actividad dispuestos hasta el momento por la resolución (SPyME) 24/2001, a los efectos de los parámetros de categorización.

Nación. Promoción Industrial. Decreto 651/2017 (BO 15/08/2017) y R. (MH y MP) 6/2017 (BO 22/08/2017). La ley de presupuesto del año 2017, en su Artículo 79, dispuso la condonación de las deudas de empresas beneficiarias del Régimen de Promoción Industrial (dispuesto en el marco de la Ley 22.021) generadas hasta el período fiscal 2015, originadas por el usufructo de una cantidad de bonos de crédito fiscal superior a la originalmente reconocida, que hubiera sido acreditado en el marco de un proceso judicial cuyo resultado finalmente fue adverso a las beneficiarias del citado régimen, en la medida en que dichas empresas hubieran cumplido con las obligaciones previstas en su acto particular de concesión de beneficios. Ahora, **se les encomienda al “Ministerio de Hacienda y al Ministerio de Producción” establecer el procedimiento para otorgar la citada condonación, que deberá contemplar la presentación de una declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación provincial, en la que conste que la empresa dio cumplimiento a sus obligaciones previstas en el acto particular de concesión de beneficios.** Por otra parte, la AFIP verificará si las empresas que solicitan el Certificado de Cumplimiento Promocional hubieran sido objeto del decaimiento a los fines tributarios.

Por último, el mencionado Decreto fue reglamentado por la Resolución Conjunta del Ministerio de Hacienda y Ministerio de la Producción N° 6/2017.

AFIP. Factura Electrónica. R.G. (AFIP) 4109 (BO 24/08/2017). Se resuelve que en las operaciones de venta de bienes muebles registrables que se realicen a un conjunto de adquirentes se deberá emitir factura electrónica a partir del 1/9/2017. Sobre dichas operaciones no resultarán aplicables las exclusiones previstas para las operaciones que requieren un tratamiento especial en la emisión de comprobantes (Anexo IV, R.G. (AFIP) 1415). Adicionalmente, en los campos correspondientes al “Comprador/Receptor del comprobante” deberán consignarse los datos del adquirente informado con mayor porcentaje de titularidad del bien. Cuando todos tengan el mismo porcentaje o hubiere más de un adquirente con un porcentaje superior, deberá consignarse uno de ellos.

AFIP. Régimen de Retención del Impuesto al Valor Agregado. R.G. (AFIP) 4110 (BO 24/08/2017). Se modifica la R.G. (AFIP) 2854. De esta forma se incorporan y eliminan contribuyentes de las nóminas de agentes de retención que no revisten la calidad de exportadores, de agentes que revisten calidad de exportadores y de agentes de retención que revisten la calidad de exportadores y son pasibles de retención. Vigencia 1/10/2017.

AFIP. Monotributo. Recategorización de Oficio. R.G. (AFIP) 4103 (BO 14/08/2017). Cuando la AFIP detecte, a través de controles informáticos, que los contribuyentes adheridos al Régimen



Consultores

Simplificado no hubieran cumplido con la re-categorización cuatrimestral o la realizada fuera inexacta, **procederá a re-categorizarlos de oficio**. Dicha situación será informada al contribuyente a través del domicilio fiscal electrónico, y las nóminas de sujetos re-categorizados de oficio se publicarán en el Boletín Oficial el primer día hábil de los meses de febrero, junio y octubre de cada año.

El contribuyente re-categorizado de oficio podrá consultar los motivos que originan dicha recategorización y los montos adeudados originados por la diferencia de categoría, accediendo al servicio **“Monotributo – Re-categorización de Oficio - (MOREO)”**, o a través del nuevo portal para monotributistas.

La re-categorización de oficio podrá ser objeto del recurso de apelación ante el Director General, dentro de los 15 días de su publicación en el Boletín Oficial. La resolución del recurso interpuesto agota la vía administrativa, y la re-categorización de oficio producirá efectos a partir del segundo mes inmediato siguiente al último mes del cuatrimestre correspondiente. El sujeto re-categorizado deberá sustituir la credencial para el pago de sus obligaciones e imprimir el nuevo Formulario 960/D “Data Fiscal”.

AFIP. Monotributo. Aumento Automático de las Categorías. R.G. (AFIP) 4119 (BO 6/09/2017).

La AFIP establece que los montos máximos de facturación, de alquileres devengados, del impuesto integrado y de las cotizaciones previsionales fijas que se actualizarán todos los años en forma automática en el mes de setiembre, resultarán de aplicación a partir del 1 de enero de cada año. Los mismos deberán tenerse en cuenta para la re-categorización del tercer cuatrimestre (setiembre/diciembre), que se efectúa en el mes de enero. Se aclara que los citados montos actualizados serán difundidos por el Organismo a través del “Nuevo Portal para Monotributistas”.

AFIP. Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales. Personas Humanas. R.G. (AFIP) 4102 (BO 9/08/2017).

Habiéndose comunicado previamente por diversos medios, se resolvió que los anticipos segundo, tercero, cuarto y quinto de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales del período fiscal 2017 para las personas humanas vencerán en los meses de setiembre, octubre y diciembre de 2017, y en marzo de 2018, de acuerdo al cronograma, por terminación de la CUIT, establecido por el contribuyente. Además, **se establece que vencerán en junio de de cada año, las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, y del impuesto a la ganancia mínima presunta de las empresas o explotaciones unipersonales y para otras clases de sociedades constituidas en el país (que no sean sociedades de capital), y para las personas humanas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales en relación con dichos inmuebles, cuyos cierres coincidan con el año calendario (comenzando desde el ejercicio fiscal 2017).**

AFIP. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Aplicativo. Nueva Versión. Se aclara, en virtud de la propia instrucción del Fisco, que en este nuevo release se adecua el aplicativo para los casos en que se pruebe la existencia de pérdidas en los balances contables correspondientes al período pertinente y, a su vez, se registren quebrantos en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal en cuestión.

AFIP. Impuesto a las Ganancias. Personas Humanas y Sucesiones Indivisas. R.G. (AFIP) 4116 (BO 1/09/2017).

Tal cual se solicitó de distintos organismos profesionales se recalculará el importe de los 5 anticipos, del Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2017 para los sujetos en cuestión, en función de la ganancia neta sujeta a impuesto declarada por el contribuyente para el período fiscal 2016 y de los nuevos importes de las deducciones personales y los tramos de las escalas del impuesto aplicables para el período fiscal 2017. Por su parte, en el sistema de Cuentas Tributarias se re-imputará automáticamente los saldos a favor originados en los anticipos del período fiscal 2017 abonados en exceso con aquellos anticipos aún no ingresados.



Consultores

Se recomienda analizar el importe consignado en Cuentas Tributarias y, ante una solución no satisfactoria por parte del Fisco, solicitar la reducción de anticipos correspondiente.

AFIP. IVA. Sociedades por Acciones Simplificadas. R.G. (AFIP) 4114 (BO 1/09/2017). Desde el inicio de la actividad las SAS que se encuentren alcanzadas por los beneficios del régimen de “Apoyo al Capital Emprendedor” (Ley 27.349), podrán emitir comprobantes clase “A”, quedando exceptuadas de observar los requisitos patrimoniales, formalidades y otras condiciones para determinar si pueden emitir los mencionados comprobantes en reemplazo de los tipo “M”. Las citadas sociedades no quedan exceptuadas de cumplir con el régimen cuatrimestral de información de operaciones (R.G. (AFIP) 1575).

AFIP. Registro Fiscal de Tierras Rurales Explotadas. R.G. (AFIP) 4120 (BO 6/09/2017). Se extiende hasta el 1/11/2017 el plazo para efectuar la inscripción en el mencionado registro. La “Constancia de alta de tierras rurales explotadas” podrá ser presentada a partir del 1/12/2017, en reemplazo de la documentación que se solicita para dicho inmueble en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas.

AFIP. Régimen de Consulta Vinculante. R.G. (AFIP) 4123 (BO 7/09/2017). Se introducen modificaciones respecto de los requisitos a cumplir cuando se opte por someter un determinado tema al régimen de consulta vinculante, entre los que destacamos: **a)** No podrá ingresar a dicho régimen el hecho imponible o determinada situación que tenga una resolución administrativa o fallo de cualquier instancia firmes, respecto del mismo consultante; **b) Las consultas vinculantes también podrán ser presentadas por sujetos que obtengan ganancias provenientes de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida en que hayan estado sujetos al pago del impuesto y de los consejeros de las sociedades cooperativas (este ha sido un viejo reclamo de Cámaras empresariales y Consejos Profesionales); c)** Para que la consulta resulte admisible se deberá constituir y mantener el domicilio fiscal electrónico, y la admisibilidad de la misma será notificada al presentante por parte de la Subdirección General competente para resolver la misma por medio del citado domicilio fiscal; e) Las respuestas que dé la AFIP de las consultas serán publicadas también en la Biblioteca Electrónica de la AFIP.

III. Novedades Provinciales:

Provincia de Buenos Aires. COT. R.N. (ARBA) 30/2017 (BO 17/08/2017). Se realizan las siguientes modificaciones: **a)** Se establece que, cuando el COT sea solicitado telefónicamente, el sujeto solicitante deberá ingresar la información restante a través de la página web de la citada Agencia (www.arba.gov.ar) dentro de los 4 días corridos posteriores a la finalización de la validez del referido Código; **b)** A los fines de determinar la vigencia del COT solicitado telefónicamente, cuando la distancia total del recorrido sea igual o mayor a 1.000 kilómetros, la fecha estimada de entrega será el tercer día inmediato siguiente a la fecha de inicio del traslado o transporte; **c)** Asimismo, la fecha de inicio del viaje será aquella en la cual el mencionado Código hubiera sido solicitado; **d)** Por último, la ARBA publicará en su sitio oficial la nómina de las jurisdicciones que hubieran adherido al presente Código.

Provincia de Buenos Aires. Fiscalización Remota (FIRE). R.N. (ARBA) 33/2017 (BO 23/08/2017). Se unifica en un solo cuerpo normativo la legislación vinculada con el “Sistema de Fiscalización Remota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (FIRE)”. Asimismo, se aprueba e implementa la segunda etapa del referido sistema de fiscalización remota, la que alcanzará a los contribuyentes del citado impuesto que hayan sido notificados por desvíos o inconsistencias en más de una oportunidad a través del sistema FIRE, que no hubieran regularizado los mismos o no hubieran presentado descargo suficiente para desvirtuar total o parcialmente la pretensión fiscal. Al respecto, se establece que los contribuyentes que hayan sido notificados, mediante el procedimiento aprobado en la segunda etapa, contarán con un plazo de 10 días hábiles administrativos para reconocer total o parcialmente la pretensión fiscal, o bien presentar su descargo.

Provincia de Buenos Aires. Reticencia Fiscal. R.N. (ARBA) 32/2017 (BO 23/08/2017). Se reemplazan las presunciones de las cuales se podrá valer la ARBA a los fines de determinar la cuantía de las ventas, prestaciones de servicios u operaciones de los contribuyentes y/o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuya conducta denote reticencia fiscal. Al respecto, **se establece que la ARBA podrá determinar de oficio el monto del impuesto** que deben abonar los contribuyentes o bien efectuar las acciones necesarias para requerirles, por vía de apremio, el pago a cuenta respectivo.

Tucumán. Régimen de Facilidades de Pago. Decreto 2720-3/2017 (BO 1/09/2017) y R.G. (DGR) 63/2017 (BO 1/09/2017). Se prorrogó hasta el 12/9/2017, inclusive, el plazo para el acogimiento al régimen excepcional, general y temporario de facilidades de pago para la cancelación total o parcial, al contado o mediante pagos parciales, de deudas vencidas y exigibles al 31/3/2017, inclusive, de tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Dirección General de Rentas. Por su parte, la R.G. mencionada establece que, a los efectos de la solicitud de adhesión al régimen excepcional, general y temporario de facilidades de pago, se consideran cumplidas en tiempo y forma las obligaciones tributarias que se abonen hasta el 29 de setiembre de 2017, inclusive, correspondientes a los meses de abril a agosto de 2017, cuyos vencimientos operaron hasta el 31 de agosto de 2017, inclusive, según la obligación de que se trate.

Misiones. Régimen de Facilidades de Pago. R.G. (DGR) 24/2017 (BO 1/09/2017). Se prorroga hasta el 29/12/2017, inclusive, el plazo para el acogimiento al régimen especial y transitorio de regularización de tributos provinciales, cuya recaudación se encuentra a cargo de la D.G.R., sus intereses, recargos y multas. Asimismo, se amplía el alcance del presente régimen, que resultará aplicable a las deudas devengadas al 30/6/2017.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “INC S.A. c/ Provincia de Chubut s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. “Actividad de Comercio al por Mayor y Menor”.**

Si bien la cantidad de resoluciones de nuestro Máximo Tribunal, sobre la temática de alícuotas diferenciales, en relación al “Impuesto sobre los Ingresos Brutos¹”, más allá que no existan sentencias sobre el fondo de la cuestión en crisis, hace que hoy sea poco atractivo el análisis de esta temática (*recomendamos la lectura del nuestro “Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 27”, al cual se puede acceder en nuestro sitio web www.cfrconsultores.com*), en el presente Informe analizaremos dos casos que tienen ciertas particularidades que ameritan nuestra atención.

El primero de ellos es la causa de referencia, en donde la actividad del accionante no se relaciona con la producción de bienes, sino con la “venta mayorista y minorista” (retail). Es decir, no cambia el fondo de la cuestión en pugna, pero sí los hechos.

En el Dictamen de la Procuradora, Dra. Laura Monti, del 4 de octubre de 2016, se plantea que la accionante promueve la acción contra la Provincia del Chubut, a fin de que se haga cesar el estado de incertidumbre en que dice encontrarse frente a la pretensión de la demandada de aplicarle una alícuota diferencial (mayor) en el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, por la “**actividad de comercio al por mayor y menor**” que desarrolla en su territorio, por no ser dicha provincia su jurisdicción sede². Específicamente, se solicita la declaración de inconstitucionalidad del mencionado precepto, en cuanto establece la referida alícuota diferencial del 5,00%, mientras que para los sujetos con jurisdicción seden en Chubut la misma (por la misma actividad) es del 3,00% o 3,5% según la base imponible del ejercicio anterior al que se declara.

En este punto es relevante remarcar que, de la lectura de los distintos códigos fiscales, en materia de “actividad de comercio”, las jurisdicciones del “cordón productivo central del país³”, en general, no discriminan en virtud de la jurisdicción sede. Sí se aplica de forma generalizada una segmentación de alícuotas en función del “importe de venta anuales”, el cual es muy disímil de acuerdo a la jurisdicción de que se trate.

Ahora bien, es llamativo que para determinar dicha cuantía, todas las Administraciones exigen que se consideren el 100% de los ingresos (gravados y exentos) provenientes de todo el país. Es decir, por ejemplo, de la lectura de los Códigos Fiscales de “Córdoba”, “Santa Fe”, “CABA” y “PBA”, a los fines de determinar la alícuota a aplicar para una determinada actividad (en este caso de “venta al por mayor y menor”), obligan a computar los ingresos atribuibles a la misma y al resto de las jurisdicciones del país, lo cual, por lo menos, nos resulta llamativo y digno de un posterior análisis más detallado en otra oportunidad⁴.

¹ Los cuales superan los ochenta. Ver detalle del último mes en el presente Informe.

² Artículo 13, Ley XXIV N° 67, de la Provincia de Chubut.

³ CABA, PBA, Córdoba, Santa Fe y Mendoza.

⁴ Artículo 54. Ley (CABA) 5723. “De conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal, establécense las siguientes tasas generales para las actividades de comercialización (mayorista y minorista), de prestaciones de obras y/o servicios, siempre que no se trate de actividades que en razón de existir distintas facetas pasibles de gravamen dentro del mismo rubro, tengan previsto otro tratamiento en esta ley o en el Código Fiscal. Cuando las actividades sean realizadas por contribuyentes y/o responsables con ingresos brutos anuales en el



CFR

Consultores

Volviendo a la causa objeto de análisis, "INC" expresa que la norma es contraria a lo establecido en los artículos 9, 10, 11, 12, 31 y, en forma esencial, 75, inciso 13, de la Constitución Nacional, en tanto implica la constitución de una verdadera aduana interior y la afectación del comercio inter-jurisdiccional. Además, como es de rigor en estos casos, se requiere el dictado de una medida cautelar por la que, hasta tanto se dicte sentencia definitiva se le ordene al gobierno provincial que se abstenga de: "(i) reclamarle administrativa o judicialmente las diferencias entre los importes abonados en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos y los resultantes de aplicar a la actividad de la empresa la alícuota incrementada que cuestiona, y (ii) trabar embargos o cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad".

Por último, la Dra. Monti, plantea que la cuestión es análoga a las causas "Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/Provincia de Buenos Aires (19/09/2006)", "Aluar Aluminio Argentino S.A.I.C. c/ Provincia de Buenos Aires 28/08/2012", "Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe (24/09/2013)", "Akapol S.A. c/ Provincia de Córdoba (3/03/2015)", "Industrias Viauro S.A. c/ Provincia de Córdoba (3/05/2016)", etc. Por lo tanto, corresponde la competencia originaria de la CSJN.

Por su parte, nuestro Tribunal Címero, en primer lugar resuelve aceptar su competencia originaria y, luego, otorgar la medida cautelar solicitada, sobre la cual detalla: "*hacer lugar a la medida cautelar, de no innovar pedida; en consecuencia, el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a INC S.A. las diferencias pretendidas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos brutos por las actividades "Venta al por menor en hipermercados con predominio de productos alimentarios y bebidas (CUACM 521110)" y "Venta al por menor en supermercados con predominio de productos alimentarios y bebidas" (CUACM 521120), que se desprenden de la nota 2622 enviada al contribuyente el 18 de mayo de 2016 por la Dirección General de Rentas (fs. 90/96), así como de aplicar y ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones*".

Si bien el fondo de la cuestión bajo análisis no difiere de las más de ochenta causas en las cuales ya ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en menos de un año, en el mismo sentido, sí nos parece novedoso el fallo por que abarca otro tipo de hechos, el cual aplica, sólo bajo determinadas legislaciones previstas en los Códigos Fiscales, al eslabón siguiente de la cadena de valor con el cual hasta el momento veníamos trabajando.

Es más, al ratificarse el criterio para la "venta mayorista y minorista" se está indirectamente ratificando una jurisprudencia pacífica, más allá de no haber en los últimos meses fallos sobre la cuestión de fondo.

Volvemos a poner en cabeza de los Gobernadores, el Jefe de Gobierno de la Ciudad, el Ministro del Interior, el Ministro de Hacienda y el Ministro de Finanzas, la responsabilidad absoluta de dar una respuesta política ante una señal tan concreta del Poder Judicial, que tiene un profundo impacto en las finanzas de los estados sub-nacionales. Ya no estamos frente a fallos aislados, cuyos accionantes son grandes empresas, sino que el tema se está generalizando de forma exponencial.

ejercicio fiscal anterior iguales o inferiores a \$ 55.000.000 establécese la tasa del 3%. Cuando estos ingresos brutos superen los \$ 55.000.000 establécese una tasa del 5%, con excepción de las actividades de comercialización minorista de artículos de tocador y de limpieza". A su vez, para la actividad industrial, el inciso 22, artículo 24, del Código Fiscal establece que estarán exentos "los ingresos de procesos industriales, conforme lo establecido en el primer y segundo párrafos del inciso b) del artículo 64 de la ley tarifaria, en tanto estos ingresos no superen el importe anual que establezca la ley tarifaria referido a los ingresos totales del contribuyente o responsable del ejercicio anterior".



Consultores

Nos llevamos de tarea para el hogar el análisis de la segmentación de alícuotas, utilizada por la mayoría de las jurisdicciones, en función de los ingresos provenientes de la actividad que el contribuyente realiza en todo el país, sin limitarse a ámbito territorial en donde tiene potestad tributaria.

✓ **Cámara Nacional Contenciosa Administrativa Federal. Sala III. “Campari c/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires s/ Proceso de Conocimiento (11/07/2017)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales.**

Sin dudas, lo relevante de este fallo, analizado en conjunto con la causa “*Molinos Río de la Plata c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires (11/07/2017)*”⁵, de la misma Sala, es que comienza a delinear cuál es la estrategia procesal a aplicar, de forma exitosa, cuando se litiga contra la “Ciudad” en materia de alícuotas diferenciales, dado el hecho de no poder acceder en instancia originaria a la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”.

En cuanto a los hechos, el “Juez de Primera Instancia” denegó la medida cautelar solicitada por la actora, **en el marco de una acción meramente declarativa**, con el objeto de que se declare la suspensión de las limitaciones previstas por el “Código Fiscal” y las “Leyes Tarifarias”, vigentes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativas al cómputo de los beneficios fiscales vinculados con el Impuesto a los Ingresos Brutos (llamativo en virtud de la cantidad de resoluciones emanadas del más alto tribunal).

Ante esto, la Sociedad, interpuso un recurso en el cual, **planteó que “debe tenerse por comprobada en la causa la existencia de la verosimilitud en el derecho que alega y que la presunción de legitimidad no resulta óbice para la concesión de la cautela requerida”**. Agrega que también existe un peligro en la demora, en atención a la entidad de los montos que debe abonar por tal concepto (comprobados por medio de la correspondiente Certificación de Contador Público aportada como prueba documental).

La Cámara se avoca a analizar los requisitos necesarios para la procedencia de una medida cautelar y nos instruye al expresar que *“la finalidad del proceso cautelar consiste en asegurar la eficacia práctica de la sentencia que debe recaer en un proceso y la fundabilidad de la pretensión que constituye su objeto no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida, sino de un análisis de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido”*. También, por medio del mencionado instituto, se *“tiende a impedir que, durante el lapso que inevitablemente transcurre entre la iniciación del proceso y el pronunciamiento de la decisión final, sobrevenga cualquier circunstancia que imposibilite o dificulte la ejecución forzada o torne inoperantes sus efectos”*.

Además, la Alzada recuerda que debe tenerse presente la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que indica que la presunción de validez que debe reconocerse a los actos de las autoridades constituidas obliga, en los procesos precautorios como el presente, a una severa apreciación de las circunstancias del caso y de los requisitos ordinariamente exigibles para la admisión de toda medida cautelar.

Luego de todo el recorrido académico (el cual nunca está demás), la Cámara sostiene (a nuestro entender lo más relevante), que *“en tal orden de ideas, se observa que el caso sometido al conocimiento de este Tribunal resulta análogo al resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la*

⁵ El cual no vamos a analizar en detalle, pero sugerimos su lectura más allá de la similitud con el caso de marras.



Consultores

Nación, con fecha 13 de diciembre de 2016, en la Causa CSJ 1198/2016, caratulada “Campari Argentina SA c/ Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de certeza”. En la misma, “el Máximo Tribunal ha considerado que se encontraban reunidos los presupuestos necesarios para acceder a la medida cautelar pedida”. Luego, citas otros antecedentes en el mismo sentido.

Por último, aplicando el criterio conocido por todos de que, si bien la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, **los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias**, resuelve en favor de “Campari”, a los fines de otorgar la medida cautelar, pero fijando una caución real, por la suma de PESOS QUINIENTOS MIL (\$500.000), la que deberá ser instrumentada ante el Juez de Primera Instancia, mediante un depósito en Banco Oficial en efectivo, en títulos, bonos o la constitución de seguros de caución; en todos los casos, a la orden de dicho Juzgado y causa.

Es decir, con el fallo “Campari” y “Molinos Río de la Plata”, se termina de completar el cuadro, a nivel nacional, relativo a la cuestión de alícuotas diferenciales. Ahora, es turno de la política, más que de la Justicia.

✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Resoluciones del último mes.**

Durante el último mes, nuestro Máximo Tribunal, ha emitido 19 resoluciones, en todas otorgando las medidas cautelares solicitadas. A las mismas hay que sumarle las de “Campari” y “Molinos Río de la Plata”, ambas contra la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de la “Cámara Nacional Contenciosa Administrativa Federal. Sala III” (las cuales, en particular la primera, hemos analizado en los párrafos precedentes).

Es decir, hay 21 antecedentes, que se sumaron en sólo cuatro semanas. Estimamos que en total, al día de la fecha, superan los 80 casos en el mismo sentido (considerando el famoso 13/12/2016), más allá que en la actualidad no tenemos un censo en la materia.

Se puede apreciar que las mismas versan sobre empresas de los más diversos sectores económico y tamaño (no es sólo un tema de grandes empresas). Es más, hasta tenemos el caso de INC (retail - no industria).

Con respecto a las estrategias procesales elegidas sugerimos la lectura del “Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 27”, al cual se puede acceder en nuestro sitio web www.cfrconsultores.com.

Las causas, cuyas resoluciones emitió la CSJN en estas cuatro semanas, son:

1. “Ingredion Argentina S.A. c/ Provincia de Entre Rios,s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”.
2. “La Pellegrinense S.A. e c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”.
3. “Holcim (Argentina) S.A. c/ Provincia del Chaco s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”.
4. “Biofarma S.A. c/ Provincia de Entre Río s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”.



Consultores

5. *“BASF S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”*.
 6. *“Torre e Hijo c/ Provincia de Corrientes s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”*.
 7. *“Rafaela Alimentos S.A. c/ Provincia de Chubut s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”*.
 8. *“Argentoil S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”*.
 9. *“Torre e Hijo c/ Provincia de Chaco s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”*.
 10. *“Máquinas Agrícolas Ombú S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”*.
 11. *“Renault Argentina S.A. c/ Provincia de Salta s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”*.
 12. *“Nestlé Argentina S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (5/09/2017)”*.
 13. *“Cover Plast S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Certeza (29/08/2017)”*.
 14. *Simmons de Argentina S.A.I.C. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)*.
 15. *“Siderar S.A.I.C. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)”*.
 16. *“INC S.A. c/ Provincia de Chubut s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)”*. Importante se aplica el mismo criterio para la actividad de “venta mayorista y minorista”. **Analizada Previamente.**
 17. *“R.P.B. S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)”*.
 18. *“Toyota Argentina S.A. c/ Provincia de Córdoba s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)”*.
 19. *“Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)”*. **Se opone excepción de incompetencia, la cual es rechazada por la CSJN.**
- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Cámara Argentina de Arena y Piedra y otros c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad y Repetición (29/08/2017)”**. Requisitos para el Otorgamiento de Medidas Cautelares.

A los fines de escapar del tema de alícuotas diferenciales, nos parece oportuno analizar el presente caso, el cual nos permite repasar lo estricto que es nuestro Máximo Tribunal al momento del otorgamiento de medidas cautelares en materia tributaria⁶.

Además, la causa transita sobre los conceptos de “tasa” y “aduanas interiores”, con lo cual esperamos con ansiedad la resolución sobre él fondo de la cuestión.

En cuanto a los hechos, La “Cámara Argentina de Arena y Piedra de la República Argentina y las empresas Suying S.A., Marymar S.A., Transportes Fluviales Jilguero S.A.I.C.A. y Blinky S.A. promueven acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y

⁶ Cuestión a la cual nos hemos acostumbrado sin más, por la gran cantidad de resoluciones en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (lo cual no es la norma).



Consultores

Comercial de la Nación contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 138, de la Ley 14.653, en tanto crea la **"tasa por el uso de ríos navegables"**. Solicitan la "repetición" de los pagos efectuados bajo protesto por dicho gravamen y formulan reserva de ampliar el monto a reembolsar en función de los nuevos pagos que se realicen.

Las empresas se dedican a la extracción de arena y su traslado por vías navegables a través de buques propios a los distintos puertos de la Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Aducen que mediante la norma cuya constitucionalidad se cuestiona, se creó una nueva tasa, con vigencia a partir del 1/01/2015, denominada "tasa por el uso de ríos navegables", aplicable a todo buque que transite las vías navegables cuya operatividad se encuentre a cargo de la Provincia de Buenos Aires.

Invocan los antecedentes de la Corte en materia de tasas y, en virtud de ello, sostienen que el tributo objetado no es una tasa, sino un impuesto a la mera o libre circulación de los ríos navegables que pasan por el territorio provincial, en tanto si bien su recaudación, según el texto de la norma que le da origen, está destinada "al mantenimiento de las vías de acceso a los puertos y la realización de las correspondientes obras", ello no constituye la prestación de un servicio efectivo e individualizado en los términos establecidos en los precedentes del Tribunal. Agregan que, de hecho, por los pagos ya efectuados no recibieron servicio alguno.

Por otra parte, afirman que la cuantificación de la tasa también desvirtúa su naturaleza, puesto que se determina en función de la capacidad de los buques y coeficientes por calado, y, por lo tanto, no se advierte relación con el servicio a prestar.

En consecuencia, este impuesto, según el apelante, vulnera los artículos 9, 10, 11, 16, 28, 75, inciso 13 y 126 de la Constitución Nacional. También el artículo 26 referido a la libre navegación de los ríos interiores de la Nación con sujeción a los reglamentos que dicte la autoridad nacional, y que en el caso, al tratarse de actividades desarrolladas en el Río Paraná y en el Río de la Plata, el tributo impugnado produce una afectación directa a facultades exclusivas de la Nación.

Por último, solicitan asimismo el dictado de una medida cautelar mediante la cual se suspenda el pago de la tasa impugnada, y se ordene a la demandada que se abstenga de exigir, reclamar, intimar, demandar o llevar a cabo cualquier acto tendiente a su cobro, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

Por su parte, **nuestro Tribunal Cintero**, en primer lugar resuelve en favor de su competencia originaria.

Ahora bien, y diferenciándose de todos los casos de alícuotas diferenciales analizados previamente, al momento de expedirse sobre la procedencia de la medida cautelar expresa que **"este Tribunal ha establecido reiteradamente que medidas cautelares como la requerida no proceden, en principio, respecto de actos administrativos o legislativos, habida cuenta de la presunción de validez que ostentan.....la estrictez de ese principio debe extremarse aún más cuando se trata del examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales, porque la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por las respectivas normas es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado"**.

Por otra parte, continúa la Corte, **"todo sujeto que pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria debe acreditar prima facie la existencia de verosimilitud en el derecho**



Consultores

invocado y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifiquen resoluciones de esa naturaleza”.

Yendo al caso bajo análisis, resuelve que no se encuentran configurados los aludidos presupuestos de admisibilidad de la medida cautelar requerida. Además, no se advierte en el caso que el mantenimiento de la situación de hecho pueda influir en el dictado de la sentencia o convierta su ejecución en ineficaz o imposible.

La resolución constituye un baño de realismo en materia de cautelares, el cual es relevante tener en cuenta en épocas de “alícuotas diferenciales”.

- ✓ **R. (CA) 35/2016 y R. (CP) 9/2017. “LOMA NEGRA C.I.A.S.A. c/Provincia de La Pampa”.**

La accionante manifiesta que en el ajuste, el fisco asigna a la provincia de La Pampa los ingresos de ventas efectuadas con clientes domiciliados en dicha jurisdicción, criterio que no se ajusta a la realidad en virtud de que todas las operaciones que se encuentran en discusión (**es decir, las operaciones FOB con flete a cargo del comprador**) se conciertan en las plantas de Loma Negra ubicadas en las Provincias de Catamarca, Buenos Aires, Neuquén o San Juan, según sea el caso: es allí donde Loma Negra entrega la mercadería y además concierta, concluye y cierra la operación de venta. Destaca que la operatoria habitual de Loma Negra no encuadra dentro del concepto de ventas entre ausentes por lo que no resulta aplicable el criterio que, para la asignación de ingresos por ventas entre ausentes, establece el citado artículo. Informa que a partir del año 2012, LOMA NEGRA comenzó a vender también sus productos por internet, asignando los ingresos correspondientes a tales operaciones a los domicilios de los compradores con arreglo a la Resolución General N° 83/2002.

El fisco por su parte, hace saber que ha podido constatar la existencia de un contacto previo a cada compra con cada cliente con domicilio en su jurisdicción, lo que se traduce en la confección anticipada de las “Solicitudes de Entrega de Mercadería” y su remisión por medio de fax o vía web. Pero más importante aún es que Loma Negra tiene un contacto habitual y prolongado en el tiempo con sus clientes, es decir Loma Negra tiene un total conocimiento de sus clientes así como una absoluta certeza del origen de los ingresos derivados de esas operaciones, cumpliéndose acabadamente lo establecido por el artículo 2° del Convenio Multilateral. Además, en la Solicitud de Entrega de Material debe indicarse como dato de relevancia el destino de la carga.

Por último, la Comisión plantea que *“de la documentación obtenida, los clientes de Loma Negra con domicilio en La Pampa informaron que conciertan las operaciones mediante el envío de los pedidos de compra por vía telefónica-fax a la firma para tramitar la **autorización de la carga** y la **asignación de turno de carga**”.* Es más, la operación ha tenido su origen por alguno de los medios enunciados en el **artículo 1º, último párrafo, del Convenio Multilateral.**

Síntesis y Comentarios:

Especialmente, en este caso concreto tan reciente, quise dejar detallados todos los elementos de prueba que surge de la propia “Resolución” a los fines de que podamos observar prístinamente como los distintos fiscos trabajan a los fines de sustentar sus posiciones y atraer base imponible.

Es relevante que a partir de la presente Resolución, y luego de un análisis introspectivo, todos nos podamos preguntar: *¿Dónde se están dejando las huellas digitales por medio de las cuales queda exteriorizado, documentalmente, que hay un conocimiento concreto y no*

conjetural del destino final del bien? ¿En la empresa que asesoramos donde está nuestra propia “Solicitud de Entrega de Mercadería”/ “Autorización de la Carga” / “Asignación de Turno de Carga”?
¿Estamos seguros que en algún proceso comercial, de logística o de producción no hay huellas digitales que del destino final de los bienes que se transan?

En el caso analizado, entre varios elementos, la “**Solicitud de Entrega de Material**” ha sido relevante para identificar a donde llegaría finalmente la mercadería.

✓ **R. (CA) 38/2016 y R. (CP) 14/2017. “Scania Argentina S.A. c/Provincia de Corrientes”.**

La accionante manifiesta que dado que la modalidad bajo la cual se concretan las operaciones de compra venta de vehículos y repuestos encuadran en las denominadas “**operaciones entre ausentes**”, **la atribución de los ingresos ha sido efectuada, tal como lo establece el artículo 2º, inciso b), último párrafo, del Convenio Multilateral, a la jurisdicción del domicilio del adquirente (concesionario)**. Refiere que en el caso de los vehículos automotores, los pedidos de los concesionarios son efectuados mediante una “Solicitud de Alta de Pedido” que se emite vía internet, en la cual se identifica el nombre del concesionario que lo solicita y la fecha en que se efectúa. **Las unidades son entregadas por Scania en el domicilio donde se encuentra ubicada la casa central de la concesionaria que emitió los mismos**. Respecto de los pedidos de repuestos, la entrega del producto se hace en la casa central o en la sucursal del concesionario y **los ingresos respectivos también han sido correctamente asignados por la empresa al domicilio del concesionario (sucursal y/o casa central) según haya sido el caso. En el caso concreto de Gonar Automores S.A., dice que es un concesionario con domicilio y centro de actividades en Santa Fe, desarrollando su actividad entre otras provincias, también, en Corrientes. Efectúa el pedido de las unidades a través del sistema de internet de la compañía, y la empresa envía la mercadería a su sede central en la**



CFR

Consultores

provincia de Santa Fe, lo cual también surge de las manifestaciones del cliente. La mecánica de asignación de los ingresos ha sido avalada por otras jurisdicciones provinciales, conforme surge del Acta de cierre de inspección de la provincia del Chaco sin ajuste alguno en el gravamen.

Por su parte, **Corrientes** entiende que la forma de asignar los ingresos como hace la accionante, que asume que la única jurisdicción donde se genera el negocio y la posibilidad de obtener ingresos es la jurisdicción donde se encuentra radicada la casa central del concesionario y se produce la entrega de los bienes, ignora la actividad desplegada en las distintas provincias, entre ellas la de Corrientes. **Plantea que “Scania” no puede ignorar que los vehículos son comercializados por el concesionario en todas las jurisdicciones en las que posee autorización para la comercialización de la marca. Concluye que Scania al tener una relación comercial permanente y fluida con el Concesionario Gonar S.A., sumado a la aplicación de los sistemas informáticos de uso común en la actualidad, conoce el lugar geográfico de donde provienen los ingresos de las ventas que realiza, en otros términos, conoce el destino final de los bienes.**

Por último, la Comisión hace lugar al planteo de Corriente.

Síntesis y Comentarios:

Insistimos, en el sector automotriz es donde más ha avanzado, especialmente en cuanto a su extensión, la idea de “destino final del bien”. Igual no es el único sector económico, como pudimos ver en resoluciones previas y repasaremos al final del presente trabajo.

Del presente caso, resaltamos como único aspecto positivo que se ratifica un criterio consolidado de atribución de ingresos.

Podemos ver que la Comisión Arbitral (cuya resolución es ratificada por la Plenaria), desconoce (o por lo menos no surge de la propia Resolución) la necesidad de que existan soportes documentales válidos para determinar en

forma concreta el destino final de los bienes, sino que se apoyan en meras cuestiones conjeturales de estereotipos del a industrial.

No alcanzamos a comprender el razonamiento de la Provincia (ratificado por la CA) por medio del cual se concluye que **“Scania no puede ignorar donde el concesionario comercializará los automotores”**.

De esta forma, y como surge de otras Resoluciones sobre casos concretos referidos al mismo sector económico, las terminales deben tener un control total territorial de los vehículos que entregan a sus concesionario.

Es decir, reiteramos, si bien por el tipo de actividad existe muchísima información cruzada, son los concesionarios quienes les deben de decir a donde atribuir sus ingresos a los fabricantes, más allá de también se puede correr el riesgo de que el cliente final del vehículo, lo haya patentado en una tercera jurisdicción.

El mismo criterio surge de la R. (CA) 40/2016. **“Chrysler Argentina S.R.L. c/Provincia de Corrientes”**, más allá que en esta última se aclara expresamente que del propio expediente surge

documentación por medio de la cual la terminal conoce las ventas realizadas en la Provincia de Corrientes (no se aclaran los atributos de esa información y si responde sólo a informes de gestión o de tipo legal), por su concesionario **“Automotores El Cóndor”**, cuyo lugar de radicación es la provincia de Misiones. Es más, en este último antecedente se hace mención, nuevamente *“al principio de la realidad económica contemplado en el artículo 27, del Convenio Multilateral”*, cuya aplicación es sin dudas altamente discutible y con límites laxos a los fines de atraer base imponible.

✓ **R. 49/2016. “Nordenwagen S.A. c/Provincia de Buenos Aires”.**

La accionante es concesionaria oficial y exclusiva de automotores de la marca “Porsche” y se agravia de que **ARBA consideró que los ingresos debían ser atribuidos a la provincia de Buenos Aires por el mero hecho (así lo entiende la accionante) de haberse emitido la facturación desde el punto de venta situado en esa jurisdicción, omitiendo tener en cuenta que también los ingresos deben ser atribuidos a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.** Destaca en este sentido, que se encuentran acreditados gastos que otorgan sustento territorial a las operaciones celebradas en CABA, dado que la firma contaba con un local comercial de ventas, abonando gastos de alquiler y telefonía.

La representación de la provincia de Buenos Aires *“.....para las restantes ventas, han sido considerados los ingresos como provenientes de operaciones íntegramente realizadas en un local de ventas, los cuales han sido atribuidos a la jurisdicción de su ubicación según el Punto de Venta (Buenos Aires o CABA), dado a que el contribuyente no ha aportado documentación de respaldo que cumpla con los requisitos establecidos en la RG. 1415 de la AFIP, que pruebe lo contrario...”*.

Por último, la CA lugar a la acción interpuesta por la firma Nordenwagen S.A. contra el acto administrativo emitido por la ARBA.

Síntesis y Comentarios:



Consultores

Es decir, PBA sigue intentando aplicar como criterio para la atribución de ingresos (por una cuestión recaudatoria) el “domicilio de entrega” y, en este caso, va un paso más allá, pretendiendo hacerlo en función de “donde está localizado el punto de venta de facturación”.

Podemos apreciar, que la CA mantiene su doctrina, al hacer lugar a la apelación interpuesta por él contribuyente.

Un caso muy similar es el resuelto por medio de la R. (CA) 58/2016, en la causa **“Bremen Motors S.A. c/Provincia de Buenos Aires”**. En la misma la CA termina expresando: **“esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se**

deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, en este caso de vehículos, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas”.

Sin lugar a dudas esta constituye una síntesis de la jurisprudencia administrativa de la CA y CP, más allá de la debilidad que en muchos casos hay en materia probatoria, como hemos repasado en resoluciones anteriores.