

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 35

### I. Objetivos del Informe:

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

A nivel nacional este mes recomendamos la lectura en detalle de la R.G. (AFIP) 4130 (por la complejidad de la misma) y, particularmente, la **R.G. (AFIP) 4132**, la cual instaura un nuevo régimen sanciones oblicuas<sup>1</sup>, atentando contra el debido proceso adjetivo al cual tienen derecho (con origen en nuestra Constitución Nacional), todos los administrados.

En cuanto a los Fiscos Sub-Nacionales, es llamativo (positivamente) el “Decreto 1359/2017”, emitido por el Poder Ejecutivo de la Provincia del Neuquén, en particular si lo analizamos a partir de la copiosa Jurisprudencia de “Alícuotas Diferenciales”, en materia de “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, en este caso haciendo foco en el sector PyME.

También las normas relacionadas con “Domicilio Fiscal Electrónico”, a nivel provincial, requieren de nuestra atención. Nuevamente, resaltamos la necesidad “urgente” de unificación de las normativas y plataformas informáticas utilizadas por los distintos fiscos, incluyendo el Nacional.

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

Acciones Declarativas de Certeza. Configuración del “Caso”.

• CSJN. “*Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (26/09/2017)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Falta de Configuración del “Caso”. Improcedencia de la Acción.

Impuesto a las Ganancias. “Concepto de Devengado”.

• CSJN. “*Tecpetrol S.A. c/ DGI (12/09/2017)*”. Impuesto a las Ganancias. Instrumentos Financieros Derivados de Cobertura. Regalías Petroleras. Concepto de Devengado.

Repetición. “Tasa de Interés Aplicable”.

• Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “*OSRAM Argentina S.A.C.I. c/ EN- AFIP- DGI- RES. 30/11 y Otros s/ Dirección General Impositiva (15/08/2017)*”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Tasa de Interés.

#### c) Temas a Seguir. Volvimos a incluir esta sección con temas operativos, provenientes de períodos anteriores, que ameritan un seguimiento en la actualidad.

<sup>1</sup> Como si ya no hubiera suficientes. Además, podemos observar que los mismos trascienden a las distintas administraciones.

## II. Novedades Nacionales:

- ✓ **Nación. Apoyo al Capital Emprendedor (Ley 27.349). Decreto 711/2017 (BO 11/09/2017).** Se reglamenta el Título I, de la Ley de Referencia, referido al “Registro de Instituciones de Capital Emprendedor” (RICE) y al “Fondo Fiduciario para el Desarrollo de Capital Emprendedor” (FONDCE), delegando a la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa (ex SePyME), en su carácter de Autoridad de Aplicación, el dictado de las normas aclaratorias y complementarias que resulten necesarias para la interpretación y aplicación de la ley y el presente decreto. Se establece que las instituciones e inversores de capital emprendedor que se inscriban en el “Registro de Instituciones de Capital Emprendedor” (RICE) deberán realizarlo a través de la plataforma de Trámites a Distancia (TAD). Asimismo, se define el concepto de “sociedad administradora”, establecido en el artículo 5, de la Ley, entendiéndose por tal a toda persona jurídica, constituida conforme a los tipos societarios de la Ley General de Sociedades o como Sociedad por Acciones Simplificada (SAS), que en nombre y representación de la institución de capital emprendedor gestione las inversiones realizadas por esta.

Con relación al tratamiento impositivo a la deducción de la inversión en el Impuesto a las Ganancias se establece que: **a)** se considerará “aporte de inversión” al que se realice en forma directa o indirecta a través de una institución de capital emprendedor en un emprendimiento; **b)** en los casos en que el emprendimiento reciba aportes de inversión a través de su sociedad controlante local o extranjera, el aporte de inversión deberá tener como destino final e irrevocable la capitalización del emprendimiento en un plazo no mayor a los 12 meses de efectuado, y la sociedad controlante debe poseer como mínimo el 90% de la participación accionaria en el emprendimiento; **c)** se fija en 75% el porcentaje de los aportes de inversión que podrán ser deducidos en la determinación del impuesto a las ganancias y en 85% para el caso de aportes de inversión en capital en emprendimientos pertenecientes a zonas de menor desarrollo y con menor acceso al financiamiento, ubicados en las Provincias de Salta, Jujuy, Tucumán, La Rioja, Catamarca, Misiones, Corrientes, Chaco, Formosa y Santiago del Estero; **d)** para el caso de personas humanas, los aportes realizados se deducirán de la ganancia neta sujeta a impuesto, y para el resto de los sujetos, de las ganancias netas imponibles; **e)** cuando se trate de sociedades de personas, la deducción de los aportes efectuados deberá ser computada por los socios en sus respectivas declaraciones juradas individuales del conjunto de sus ganancias, en proporción a la participación que les corresponda en los resultados societarios; **f)** la deducción en el Impuesto a las Ganancias será procedente a partir del ejercicio en el cual se realizó efectivamente el aporte de inversión.

También, se regula lo concerniente al “Fondo Fiduciario para el Desarrollo de Capital Emprendedor” (FONDCE), el cual podrá estructurarse mediante distintos fideicomisos que comprendan el desarrollo y ejecución de acciones que apoyen y potencien el proceso de creación de nuevos emprendimientos, apoyando el surgimiento y desarrollo profesional de instituciones de capital emprendedor y sus sociedades administradoras, así como instituciones que ofrezcan servicios de incubación o aceleración de empresas.

- ✓ **AFIP. Régimen de Información para Grupos de Entidades Multinacionales y para Entidades Residentes en el País (integrantes de dichos grupos). R.G. (AFIP) 4130 (BO 20/09/2017).** En el marco de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, suscripta por los miembros de la OCDE, entre los que se cuenta nuestro país, la AFIP instrumenta un régimen de información país por país, relacionado con la información económica del grupo de entidades multinacionales, y un régimen de información para las entidades residentes en el país, integrantes de grupos de entidades multinacionales.

- 1) **“Régimen de Información País por País”:** **a)** resulta aplicable a los sujetos cuyos ingresos totales anuales consolidados atribuibles al ejercicio fiscal a informar sean iguales o superiores a 750 millones de euros; **b)** se encuentran obligadas a cumplir con el régimen de información la última entidad controlante residente en Argentina a los fines fiscales o una entidad controlante residente en Argentina designada en representación por la última entidad controlante. Solo podrán ser designadas como entidades sustitutas aquellas que posean un patrimonio superior a 50 millones de pesos. Bajo ciertos supuestos se admitirá la presentación de la información por parte de otra entidad residente en Argentina que sea integrante del grupo; **c)** La información a suministrar comprende, entre otros datos, los ingresos, activos tangibles, cantidad de empleados, resultados acumulados no distribuidos, impuesto a las ganancias devengado, el capital social, y la descripción de las actividades económicas desarrolladas, discriminados por cada jurisdicción donde opera el grupo. **La citada información se suministrará anualmente hasta el último día hábil del duodécimo mes inmediato posterior a la fecha de cierre de ejercicio fiscal de la última entidad controlante del grupo.**
  
- 2) **“Entidades Residentes en el País (integrantes de grupos de entidades multinacionales)”:** Todas las entidades residentes en el país que integren un grupo de entidades multinacionales deberán informar anualmente, hasta el último día hábil del tercer mes inmediato posterior a la fecha de cierre de ejercicio fiscal de la última entidad controlante del grupo, los datos fiscales y económicos de dicha entidad, y si el grupo económico se encuentra obligado a cumplir con el régimen de información país por país.

Las presentes disposiciones resultan de aplicación para los ejercicios fiscales de cada última entidad controlante de los grupos de entidades multinacionales iniciados a partir del 1/1/2017.

- ✓ **AFIP. Emisión de Facturas “A”. R.G. (AFIP) 4132 (BO 21/09/2017).** Se establece un régimen de control sistémico y periódico de emisión de comprobantes para responsables inscriptos en el IVA, a través del cual se determinará si continúan emitiendo factura “A” o deberán emitir factura “M”.

Los parámetros de control están son:

1. *Relación montos de facturación/personal declarado/actividad/es declarada/s.*
2. *Relación montos de facturación/acreditaciones bancarias.*
3. *Relación montos de facturación/bienes registrables.*
4. *Relación montos de facturación/pagos de impuestos realizados.*
5. *Calificación asignada por el sistema informático denominado “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”.*
6. *Información de terceros.*
7. *Falta de presentación de declaraciones juradas determinativas.*
8. *Falta de presentación del régimen informativo de compras y ventas establecido por la resolución general 3685.*
9. *Relación inconsistente entre el débito fiscal y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado.*

10. *Diferencias relevantes entre el débito fiscal declarado en el impuesto al valor agregado y débito fiscal facturado en forma electrónica.*

11. *Inconsistencias en el/los domicilio/s declarado/s.*

12. *Antigüedad como empleador.*

**Es importante destacar que se mencionan los parámetros de control sistémico, desde el punto de vista cualitativo, pero no en cuanto a sus aspectos cauntitativos.**

El resultado de dicho control se comunicará a través del sitio web de la AFIP, del sistema de autorización de impresión y emisión de comprobantes, ingresando con clave fiscal, y del domicilio fiscal electrónico. Asimismo, podrán consultarse los motivos por los que el Fisco autoriza a emitir solo comprobantes “M” en el servicio “Habilitación de comprobantes”, ingresando con clave fiscal, y también el contribuyente podrá manifestar su disconformidad dentro de la opción “Disconformidad”. Señalamos que cuando el contribuyente tenga comprobantes impresos “A” y la AFIP, luego del control, autorice a emitir solo comprobantes “M”, independientemente de que el CAI de los comprobantes “A” impresos siga vigente, deberá inutilizarlos colocando en ellos la leyenda “ANULADO”. Por último, destacamos que las presentes disposiciones resultan de aplicación a partir del 1/10/2017.

Si bien la AFIP tiene todas las potestades para realizar los controles sistémicos antes citados, la norma no deja de ser una **“sanción oblicua”** (se aplica la sanción y luego el contribuyente se entera de los motivos y, eventualmente, podrá plantear su disconformidad). **Como tal vulnera el debido proceso adjetivo, siendo una norma absolutamente inconstitucional y parece proveniente de otra época de administración del organismo.**

- ✓ **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. Monotributo. Prórroga Re-Categorización. R.G. (AFIP) 4134 (BO 22/09/2017).** Se prorrogó al 5/10/2017 del vencimiento para efectuar la re-categorización en el “monotributo”, cuyo vencimiento original operaba el día 20/9/2017. También se prorroga hasta el 5/10/2017 el plazo para efectuar la confirmación de la categoría para aquellos sujetos que revisten en las categorías F, G, H, I, J y K.
- ✓ **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:

- ✓ **Comisión Arbitral. Vencimientos Anticipos Septiembre/2017. R.G. (CA) 8/2017 (BO 15/09/2017).** Se modifica el vencimiento para la presentación y el pago del noveno anticipo (setiembre), que se efectiviza en el mes de octubre: CUIT 0 a 2: 13/10/2017; CUIT 3 a 5: 17/10/2017; CUIT 6 y 7: 18/10/2017; CUIT 8 y 9: 19/10/2017.
- ✓ **Comisión Arbitral. Regímenes de Recaudación. R.G. (CP) 19/2017 (BO 25/09/2017).** Se deja sin efecto el requisito de poseer un coeficiente igual o superior a 0,0050 en determinada jurisdicción para que la misma pueda proceder a efectuar percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos dispuesto por la R.G. (CA) 24/2016, la cual había sido recurrida por las provincias de Misiones, Salta y Tucumán. Es decir, hoy no existe ningún mínimo establecido por los Organismos de Aplicación del CM.
- ✓ **Córdoba. Domicilio Fiscal Electrónico. R.N. (DGR) 4/2017 (BO 14/09/2017).** En relación con lo comentado en el punto anterior se establecen precisiones respecto al instituto del domicilio fiscal electrónico **en cuanto a su constitución y a la validez de las notificaciones cursadas en él.** Al respecto, se dispone que la constitución del mismo importa para el contribuyente la renuncia expresa a oponer defensas relacionadas con la inexistencia de la firma ológrafa en los actos administrativos y/o documentos notificados en él. Asimismo, se elimina el carácter subsidiario de ciertas notificaciones que se realicen en el citado domicilio.
- ✓ **Neuquén. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuota 0%. Decreto 1359/2017 (BO 1/09/2017).** Se reglamenta la Ley 3035 (Impositiva Anual), en lo que respecta a la aplicación de la alícuota del 0%, para las actividades de *“construcción de obra pública”*, *“construcción de viviendas económicas destinadas a casa-habitación”* y la *“industria manufacturera desarrollada por contribuyentes categorizados como micro y pequeña empresa”*.

En este último caso se incluye a aquellos sujetos tipificados como tales según el artículo 1, del Título I, de la Ley Nacional 25.300, quienes deben acreditar tal situación ante la Dirección Provincial de Rentas (**entre otra documentación se debe presentar el “Certificado PyME”**).

En relación con el tema de **“alícuotas diferenciales”** es importante citar el artículo 4, del Decreto de referencia, el cual establece que *“las actividades relacionadas con la industria manufacturera alcanzadas por la aplicación de la alícuota del cero por ciento (0%), son aquellas que se desarrollen en cualquier establecimiento industrial -radicados o no- en el territorio de la Provincia del Neuquén, teniendo en cuenta además que: “1) Los trabajos de montaje e instalación de equipos industriales, como calderas, hornos industriales, ascensores, escaleras mecánicas, como así también el montaje de construcciones prefabricadas ejecutado por los sujetos que produjeron estos bienes, deben considerarse comprendidos en la industria manufacturera, a excepción de: a) Aquellos que fueran realizados por sujetos diferentes a los*

que los produjeron, en cuyo caso serán considerados como servicios, correspondiéndole el tratamiento de dicha actividad. b) Aquellos que fueran realizados como un servicio conexo a la venta de los productos anteriormente descritos, en cuyo caso serán considerados como ventas mayoristas o minoristas, según corresponda; 2) De tratarse de una industria alimenticia y en el supuesto que el producto que se fabrica carezca de fórmulas aprobadas o marcas registradas, deberá contarse con la aprobación de la autoridad provincial/municipal bromatológica u organismo sanitario competente”.

Esto significa un avance, creemos que consecuencia de la propia jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por lo menos para este segmento de contribuyentes.

- ✓ **Neuquén. Domicilio Fiscal Electrónico. R. (DPR) 359/2017 (BO 8/09/2017).** Se establece que todos los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los que revistan la calidad de agentes de retención y/o percepción y recaudación bancaria, incluyendo los agentes de retención del impuesto de sellos, estarán obligados, a partir del 31/12/2017, a constituir domicilio fiscal electrónico (artículo 29 bis, del Código Fiscal).

**Reiteramos un concepto que hemos mencionado en sucesivos informes, la Comisión Arbitral y la Administración Federal de Ingresos Públicos, deben unificar en forma urgente la normativa y la plataforma informática relacionada con este tema, para que el contribuyente (que es uno sólo) ingrese a un único domicilio fiscal electrónico en el cual reciba todas las comunicaciones que cada fisco considere pertinentes de acuerdo a su legislación.**

#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (26/09/2017)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Falta de Configuración del “Caso”. Improcedencia de la Acción.**

La Sociedad inicia demanda contra la Provincia con el objeto de que “se declare la inconstitucionalidad de la pretensión de gravar, con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la venta de combustibles para el aprovisionamiento de buques o aeronaves destinados al transporte internacional de carga o pasajeros”. Este tipo de operaciones están amparadas por el “permiso de rancho”, expedido por la Administración Nacional de Aduanas.

Además, solicita el otorgamiento de una medida cautelar de no innovar que impida a la Provincia de Buenos Aires efectuar reclamo alguno hasta tanto se dirima la cuestión de fondo.

Como antecedentes legislativo relevante, menciona que la derogación de la exención específica que tenía la actividad<sup>2</sup> “no debería tener incidencia alguna, si se tiene en cuenta que el artículo 186, inciso d) del mismo Código Fiscal (hoy vigente) no considera como actividad gravada las exportaciones a terceros países y que el artículo 513 del Código Aduanero trata a la carga amparada por el permiso de rancho como si fuera una exportación para consumo”.

Agrega que, oportunamente, la “Dirección Provincial de Política Tributaria” del “Ministerio de Economía” provincial, ante una consulta sobre este tema, había informado, por medio del “Informe 14/2014 (4/12/2014)”, que “el Código Fiscal considera exportaciones sólo a la venta de mercaderías ‘efectuadas al exterior’, es decir, operaciones de venta por las

---

<sup>2</sup> Artículo 207, inciso t), del Código Fiscal de la provincia (según texto ordenado del año 2011), por medio del cual se eximía textualmente a la actividad objeto de análisis.

***cuales los efectos vendidos superan los límites del territorio nacional en el plano jurídico-político incorporándose a la riqueza de otros países extranjero".***

**Es decir, siendo reduccionistas, Shell, para dar por configurado el "caso" en la realidad fáctica, utiliza un "Informe Técnico", por medio del cual el Ministerio de Economía expresa, a su entender, que se considera "exportación".**

Por lo expuesto, la demandante considera que la Provincia de Buenos Aires pretende ejercer su potestad tributaria transgrediendo principios y garantías constitucionales.

**Podemos apreciar que se trata de utilizar, a nuestro criterio de manera inapropiada, la jurisprudencia de alícuotas diferenciales (mismo tributo y mismo órgano jurisdiccional), en donde la configuración del "caso", en una gran cantidad de causas, se ha considerado perfeccionada por el sólo hecho de existir una alícuota que surge indubitablemente del propio Código Fiscal, para la actividad que se trate, aplicable a los contribuyentes que no poseen una planta industrial o local habilitado en la jurisdicción respectiva. El planteo de marras difiere significativamente, en los hechos, de las decenas de resoluciones emanadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.**

Además, en cuanto al "**peligro en la demora**", la Sociedad aclara que si bien los días 19/02/2015, 17/03/2015, 15/04/2015, 15/05/2015, 17/06/2015 y 15/07/2015 se produjeron los respectivos vencimientos para cancelar los anticipos 1, 2, 3, 4, 5 y 6, del Impuesto sobre los ingresos brutos, en la provincia, la Sociedad decidió excluir los ingresos provenientes de las operaciones de rancho de la base imponible correspondiente a las respectivas declaraciones. En consecuencia, a su entender, ello demuestra que se encuentra actualmente expuesta a un inminente reclamo en concepto de capital, intereses y multa por parte de la provincia<sup>3</sup>.

El hecho de que la petrolera allá dejado de pagar, si seguimos haciendo el paralelismo con las resoluciones sobre alícuotas diferenciales, y no fuera intimada por medio de un acto administrativo, también configura un escollo adicional para la tipificación del "caso", el cual, analizado desde un eje de tiempo, es previo al análisis del "peligro en la demora", a los fines de proceder al otorgamiento o denegatoria de una medida cautelar.

**Por su parte, nuestro "Máximo Tribunal", en primer lugar nos ilustra mencionando que para la procedencia de una acción meramente declarativa es imprescindible (como mencionamos en los párrafos anteriores) que la demanda presente un "caso" apto para la intervención de un tribunal de justicia.** La ausencia de ese requisito importa la imposibilidad de juzgar, circunstancia que no puede ser suplida por la conformidad de las partes o por su consentimiento en una sentencia.

En efecto, continúa, la acción declarativa de inconstitucionalidad debe responder a un "caso" porque este procedimiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa. *"En el marco del artículo 322, la acción tiene 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".*

Desde esta premisa y después de subrayar que no se requiere un daño efectivamente consumado, la "Corte Suprema de Justicia de la Nación", tiene dicho que para que prospere la acción de certeza es necesario que medie: **a)** actividad administrativa que afecte un interés

---

<sup>3</sup> Es relevante mencionar que, a la fecha de interposición de la acción, "no había un acto administrativo" exigiendo el pago del tributo.

legítimo; **b)** que el grado de afectación sea suficientemente directo; y **c)** que aquella actividad tenga concreción bastante. Es decir, vuelve a poner a la luz su doctrina tradicional.

**En consecuencia, la actividad de las autoridades señalada por la actora no tiene entidad para ocasionar una afectación directa de sus intereses con un grado suficiente de concreción, en los términos que se acaban de, señalar. Ningún acto orientado a la estimación o percepción de las obligaciones fiscales de la empresa actora ha sido individualizado en la demanda (falta de actividad administrativa suficiente).** Es decir, no se encuentra configurado un “caso” o “causa” que justifique la actuación del Poder Judicial, toda vez que la actora no ha demostrado la existencia de una actividad administrativa concreta que, en forma actual y directa, ponga en peligro sus derechos (acto en ciernes).

**Por último, y buscando armonía con la doctrina de “alícuotas diferenciales”, nuestro “Tribunal Cintero” expresa que “tampoco se trata en el caso de normas que por su sola vigencia tengan una incidencia concreta sobre la esfera de derechos de la requirente”.**

Por todo lo expuesto se rechaza *in limine* la demanda.

**A los fines de cerrar el análisis es pertinente señalar, que dijo la Procuradora, Dra. Laura Monti, el 24/11/2015 (casi dos años antes), en esta misma causa:**

- *“En tales condiciones, cabe asignar manifiesto contenido federal a la materia del pleito, ya que lo medular del planteamiento que se efectúa remite necesariamente a desentrañar el sentido y los alcances de las denominadas “cláusulas comercial y del progreso (art. 75, inc. 12 y 13 de la Ley Fundamental), cuya adecuada hermenéutica resultará esencial para la justa solución de la controversia y permitirá apreciar si existe la mentada violación constitucional”.*
- *“Lo hasta aquí señalado, desde mi punto de vista, implica que la causa se encuentra entre las especialmente regidas por la Constitución Nacional, a la Ley 48, ya que versa sobre la preservación de las órbitas de competencia entre las jurisdicciones locales y el Gobierno Federal que determina nuestra Ley Fundamental, lo que torna competente a la justicia nacional para entender en ella razón de lo expuesto, opino que al ser parte una provincia en un pleito de manifiesto contenido federal, cualquiera que sea la vecindad o nacionalidad de la actora el proceso corresponde a la competencia originaria del Tribunal”.*

**Reiteramos, consideramos que la presente sentencia en nada afecta la estrategia seguida por una gran cantidad de empresas en materia de alícuotas diferenciales. Es más, “la convalida”. Esto lo podemos especialmente advertir en el último párrafo de la sentencia y en el momento procesal en el cual nuestro Máximo Tribunal se expide acerca de la existencia del “caso”, como requisito previo para admitir el remedio procesal utilizado.**

Sin más, sugerimos ver sólo la copiosa cantidad de resoluciones emitidas por la CSJN durante el mes de septiembre de 2017, sin existir un “acto administrativo” por el cual se le intime al pago del tributo al contribuyentes (es decir, configurando el “caso” en el propio Código Fiscal).

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Tecpetrol S.A. c/ DGI (12/09/2017)”. Impuesto a las Ganancias. Instrumentos Financieros Derivados de Cobertura. Regalías Petroleras. Concepto de Devengado.**

En forma previa, la “Sala V” de la “Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal”, mantuvo la decisión del “Tribunal Fiscal de la Nación” que había revocado el ajuste realizado por el Organismo recaudador con respecto a los quebrantos



declarados por la actora en el impuesto a las ganancias (**ejercicios fiscales 2000 y 2001**) y que tenían su origen en operaciones concertadas mediante instrumentos financieros derivados.

**En cambio, dejó sin efecto la decisión de aquel Tribunal en lo relativo a las diferencias por regalías reclamadas por las provincias de Mendoza y Neuquén, al considerar que constituían un gasto deducible del tributo en el período fiscal 2001 pues, según lo expresó la Cámara, si bien se trataba de deudas discutidas judicialmente respecto de las que no existía una sentencia definitiva, el gasto se había devengado "...en el momento en que el hidrocarburo fue extraído y los gobiernos provinciales presentaron la determinación al contribuyente por la diferencia de alícuota, sin perjuicio de que las sumas de los reclamos hayan sido efectivamente canceladas con posterioridad, durante los ejercicios fiscales 2004 y 2005".**

Por último, la Cámara dejó sin efecto la sanción de multa que la administración fiscal había impuesto con sustento en el artículo 45 de la Ley 11.683.

En primer lugar, la "Corte" admite el recurso incoado por el Fisco Nacional *"pues se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal...vigente al momento"*<sup>4</sup>.

Por su parte, la DGI esgrimió los siguientes agravios con relación a las operaciones concertadas por Tecpetrol S.A. mediante "instrumentos financieros derivados": **a)** que el "Tribunal Fiscal" había efectuado un examen notoriamente superficial de la pretensión de aquel organismo y una deficiente valoración de las pruebas reunidas; **b)** que aquella errónea ponderación tuvo por consecuencia permitir a la actora compensar las pérdidas generadas por la utilización de los instrumentos o contratos derivados con la ganancia neta del ejercicio fiscal en que se produjeron, como ocurre por regla con los quebrantos generales, en vez de autorizar la compensación de las pérdidas únicamente en el supuesto de existir ganancias netas originadas en la utilización de este tipo de operatoria, solución prevista por el legislador; **c)** destacó que el último párrafo del artículo 19, de la ley del Impuesto a las Ganancias, a los fines de posibilitar la referida modalidad de compensación de los quebrantos, define con claridad las operaciones de cobertura, y las concertadas por Tecpetrol S.A. no se adecuan a aquella definición pues la actora no cumplió con la carga que sobre ella pesaba de probar el propósito de cobertura; **d)** en un mismo orden de ideas, señaló que la existencia de resultados negativos recurrentes en las operaciones concertadas en el mercado de futuros *"demostraron que el accionar de la contribuyente no era precisamente cubrirse de las fluctuaciones de precios .."*<sup>5</sup>. Se resalta que la Sociedad había realizado Informes y Certificaciones Contables, las cuales para el Fisco, probaban la existencia de las operaciones, pero no su carácter de 'cobertura'.

En cuanto al *"devengamiento de las regalías"*, **la Administración afirmó, que el hecho generador de la previsión realizada por la actora es la interposición de dichas demandas judiciales, de manera tal que el compromiso de gasto está sujeto a una condición que puede convertirlo en inexistente en tanto depende del reconocimiento que haga el juez en su sentencia.**

---

<sup>4</sup> Cabe aclarar que dicha notificación se produjo con anterioridad al dictado del pronunciamiento de la CSJN en el caso "Anadon", por lo cual la doctrina establecida en él no resulta aplicable al caso en examen, según lo expuesto en el punto 3° de la parte dispositiva de ese fallo.

<sup>5</sup> Este es un concepto erróneo que frecuentemente vemos en las distintas fiscalizaciones a las que asistimos.

### a) Instrumentos Financieros Derivados

Nuestro Máximo Tribunal, se arremanga y comienza a analizar cada uno de los contratos considerados de "cobertura" en las instancias anteriores, así como los derivados concertado con operadores internacionales. A posteriori de definir que es un derivado financiero, se conceptualiza en particular al de **cobertura** *"como aquel por medio del cual se busca protegerse total o parcialmente de las posibles bajas que se produjeran (más allá de lo que aquella estima aceptable) en los precios de comercialización del petróleo crudo que se caracterizan por una alta volatilidad"*. **Sin embargo, reconoce la Corte, ello no implica la inexistencia de pérdidas.**

Se concluye que existía un vacío legal, en especial antes de la vigencia de la Resolución Técnica (FACPCE) 20, que no podía ser llenado con requisitos como los exigidos por la AFIP (*la exteriorización de una política de cobertura o la necesidad de que no existan pérdidas recurrentes en el tiempo sin violentar un principio básico de la materia tributaria como lo es el principio de legalidad o de reserva*).

**Sostiene que el detalle y la especificidad de los requisitos que el Fisco considera incumplidos para entender que una operatoria responde al concepto de cobertura, solo podrían hallar su exigibilidad en una previsión legal que así lo dispusiera, puesto que se trata de recaudos muy precisos que, incluso, han variado en las regulaciones de orden contable antes citadas como ocurrió, sólo a título de ejemplo, con la disposición que consideraba que un instrumento de cobertura cubre eficazmente los riesgos cuando puede esperarse que sus cambios (en el valor o en los flujos de efectivo) *"...compensen no menos del ochenta por ciento de los cambios en el sentido contrario de los riesgos cubiertos"* (Resolución Técnica n° 18, punto 2.2.2.) pero, las modificaciones introducidas posteriormente establecieron que una cobertura es eficaz *"...cuando en su origen, como en el resto de la vida de la misma, sus cambios...compensen entre un ochenta por ciento y un ciento veinticinco por ciento los cambios (en el valor o en los flujos de efectivo) en el sentido contrario del ítem o partida cubierta"* (Resolución Técnica n° 20, punto 2.3.2.)".**

En tales condiciones, concluye nuestro Tribunal Címero, *"aun cuando es cierto que ante el requerimiento del Fisco pesaba sobre la actora la carga de acreditar que las operaciones fueron realizadas con un propósito de cobertura, la total ausencia de refutación acerca de que el cumplimiento de los recaudos que el apelante menciona no se halla contenida en el artículo 19 de la Ley de tributo, ni en otra norma aplicable al caso y, por lo tanto, su exigencia vulneraría un principio de raigambre constitucional como lo es el de legalidad, conduce a mantener lo decidido en este aspecto por los jueces de la causa"*.

### b) Concepto de los Devengado

La Corte considera, con respecto a la presunta improcedencia de considerar que las sumas reclamadas judicialmente por los gobiernos provinciales en concepto de diferencias de regalías constituyen un gasto "devengado" que resultaba deducible del Impuesto a las Ganancias en el ejercicio fiscal 2001, que la queja del apelante no puede prosperar.

**Ello es así, pues la afirmación de la Cámara relativa a que *"...el devengamiento del gasto se produjo en el momento en que el hidrocarburo fue extraído "* y, consecuentemente, *".....los gobiernos provinciales presentaron la determinación al contribuyente reclamando la diferencia de la alícuota que correspondía ingresar en concepto de regalías"*, se ajusta**

a la doctrina establecida por el Tribunal en el caso "*Compañía Tucumana de Refrescos S.A.*"<sup>6</sup>.

**En efecto, la decisión de la alzada ha tenido en cuenta para la imputación del gasto los hechos jurídicos que son su causa, esto es, el nacimiento u origen del derecho de contenido patrimonial correspondiente a los estados provinciales, con independencia de otras circunstancias como la falta del dictado de las sentencias definitivas en los juicios que las provincias de Mendoza y Neuquén promovieron para obtener el pago de aquellas sumas, o el hecho de que los importes reclamados hayan sido efectivamente cancelados por la actora, posteriormente, en otros ejercicios fiscales.**

Por último, cabe agregar, que la argumentación del apelante consistente en que no es posible aplicar al caso la doctrina del precedente de la causa "*Scania Argentina S.A. c/ DGI*" (8/06/2010)<sup>7</sup>, pues las regalías no son un impuesto ni tienen naturaleza tributaria, no resulta atendible en tanto no guarda relación alguna con el único fundamento que expresó el Fisco al dictar el acto que puso fin al procedimiento administrativo, esto es, que ante la "*inexistencia en el período bajo análisis de sentencias definitivas en los litigios en cuestión, se considera no procedente imputar como resultado negativo del período fiscal 2001, las diferencias de regalías reclamadas y (provisionadas), en virtud de no encontrarse devengadas según lo establecido en el artículo 18, de la Ley del Impuesto a las Ganancias*".

**Por lo tanto, concluye la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia apelada.**

Recomendamos la lectura en detalle del presente caso, en particular del análisis de los distintos tipos de contratos de derivados locales e internacionales y, lo que consideramos al día de hoy más relevante, la definición convalidación del criterio de la Cámara en materia de "devengado".

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala V. "*OSRAM Argentina S.A.C.I. c/ EN- AFIP- DGI- RES. 30/11 y Otros s/ Dirección General Impositiva (15/08/2017)*". Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Repetición. Tasa de Interés.**

En cuanto a los hechos el Juez de la instancia anterior hizo lugar a la demanda entablada en autos. En consecuencia, dejó sin efecto la Resolución N° 30/2011 (DV REGN) y condenó a la "Dirección General Impositiva" al reintegro de las sumas que fueron pagadas en exceso por la inaplicabilidad del ajuste por inflación previsto en el "Título VI", de la Ley del Impuesto a las Ganancias, con más intereses calculados a la tasa fijada por la autoridad administrativa, de acuerdo a la Resolución N° 314/2004 del ex – "Ministerio de Economía y Producción".

Para así decidir, el *a quo*, señaló que resultaban aplicables los precedentes "*Santiago Dugan Trocello S.R.L*" y "*Candy S.A*" de la "Corte Suprema de Justicia de la Nación", en tanto que de no recurrirse al mecanismo correctivo del ajuste por inflación, se verificaba un supuesto de "**confiscatoriedad**" al absorber el Estado Nacional una porción sustancial de la renta o del capital que excedía los límites razonables de imposición.

Ahora bien, contra dicha decisión, apeló la parte actora apeló, agraviándose de que en la sentencia de grado se había omitido establecer un mecanismo de actualización o reajuste por desvalorización monetaria de los importes cuya restitución fuera ordenada. En este punto, alegó que si se desconociera la actualización pretendida, se produciría una absorción sustancial del

<sup>6</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación (24/05/2011).

<sup>7</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación (08/06/2010).

capital, violándose el derecho de propiedad reconocido en el artículo 17, de la Constitución Nacional.

**Por otro lado, cuestionó que en la instancia anterior no se hubiera ordenado la aplicación de un interés resarcitorio suficiente.** Al respecto, destacó “...la improcedencia de la tasa de interés del 0,5 % mensual, establecida en el art. 4º de la Resolución (MEyP) 314/2004 para los casos de repetición de tributos, ya que aquella tasa no satisface, en razón del contexto inflacionario acaecido, un resarcimiento adecuado por la privación del uso de los fondos ingresados indebidamente a las arcas fiscales, que ampare enteramente el patrimonio de mi mandante, a fin de no vulnerar su derecho constitucional de propiedad”.

Por su parte, el **Fiscal General**, en su dictamen, sostuvo que en el *sub lite* se debatía la tasa de interés aplicable en los casos de repetición de tributos, cuya finalidad era resarcir al contribuyente frente a la imposibilidad del uso del capital. Indicó que “...a fin de que dicho resarcimiento sea acorde a los perjuicios causados, se dictaron diversas resoluciones adecuando las referidas tasas a las condiciones económicas del momento, con el objeto de no agravar la situación económica financiera de los contribuyentes en su relación con el Fisco (segundo párrafo de los considerandos de la Resolución Nº 314/04)”. Por supuesto, destacó que la “Cámara Federal de Apelaciones de Salta” en la causa “Alubia S.A c/ AFIP- DGI s/ repetición<sup>8</sup>”, sustancialmente similar al caso aquí planteado, declaró la inconstitucionalidad del artículo 4º de la Resolución Nº 314/04 y dispuso la utilización de la tasa de interés fijada en la Comunicación Nº 14.290 del BCRA.

Luego, la **Cámara**, analizando el fondo de la cuestión en debate (el agravio relativo a la tasa de interés aplicable para la devolución de las sumas abonadas en exceso por la contribuyente), en primer lugar nos recuerda que la Ley de Rito, establece que “en los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo”.

Yendo al origen de la Resolución Nº 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción (reglamentaría de las normas mencionadas en el párrafo anterior). En sus considerandos se indicó que era “necesario adecuar la tasa de interés aplicable en los casos de devolución, reintegro o compensación de impuestos a las condiciones económicas existentes, en virtud de constatarse una baja de las tasas de intereses usuales para préstamos, con el objeto de no agravar la situación económica financiera de los contribuyentes en su relación con el Fisco”. En consecuencia, estableció una tasa del 0,50% mensual (acorde con lo que acontecía en el año 2004).

En un sentido similar, se ha expedido la Cámara Federal de Apelaciones de Salta en la causa “Agua de los Andes S.A c/ AFIP s/ ordinario (6/03/2013)<sup>9</sup>” y luego con el mencionado precedente “Alubia S.A c/ AFIP-DGI s/ repetición (4/11/2014)”, por medio de los cuales se había declarado la inconstitucionalidad del artículo 4º de la Resolución Nº 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción y dispuesto que los intereses se liquidaran de acuerdo con la tasa para uso de la justicia, fijada en la Comunicación 14.290 del BCRA.

Por último, cabe observar que el análisis de las circunstancias sobrevinientes al dictado de la Resolución Nº 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción implica apartarse de la

---

<sup>8</sup> La “Corte Suprema de Justicia de la Nación” había desestimado el recurso extraordinario interpuesto contra esa sentencia, dejando firme el pronunciamiento.

<sup>9</sup> La “Corte Suprema de Justicia de la Nación (19/11/2013) declarado inadmisibile el recurso extraordinario (artículo 280 del CPCCN).

doctrina sentada por esta Sala en el precedente “OSRAM Argentina SAIC (TF 6369-I) c/ DGI (22/08/2006)”.

**Finalmente la Cámara sentencia que, “en concordancia con el dictamen del Sr. Fiscal General, corresponde hacer parcialmente lugar al recurso interpuesto por la accionante y rechazar la apelación de la parte demandada. Por lo tanto, se revoca la sentencia de grado en cuanto ordenó calcular los intereses conforme la tasa fijada por el Ministerio de Economía y Producción en la Resolución N° 314/2004, los cuales deberán ser calculados según la tasa pasiva del BCRA (artículo 10 del Decreto N° 941/91 y Comunicado N° 14.290 BCRA)”.**

En sentido contrario, el fallo “*Cubero, Alberto Martín c/DGI s/Recurso Directo de Organismo Interno (27/04/2017)*”, la “Cámara Contencioso Administrativo Federal – Sala IV”, resuelve revocar el fallo de primera instancia que: “*corresponde revocar lo resuelto por el a quo en punto a los intereses, los que deberán fijarse de conformidad con lo dispuesto en las resoluciones de la Secretaría de Hacienda*”.

Dado los niveles de inflación de los últimos años y que los contribuyentes de buena fe han pagado tributos en exceso (en muchos casos sin saberlo), especialmente en materia de “Impuesto a las Ganancias” e “Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”, la cuestión tratada en el fallo de marras es central, más ante el inadecuado 0,50% mantenido por las distintas administraciones.

#### V. Temas a Seguir:

- ✓ **EXCLUSIÓN DE PLENO DERECHO. PUBLICACIÓN DEL LISTADO DE CONTRIBUYENTES EXCLUIDOS (BO 5/09/2017).** Como todos los meses se publicó en el Boletín Oficial el listado de los contribuyentes excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, según lo dispuesto por la resolución general (AFIP) 3640. Es importante el seguimiento de esta publicación, puesto que a partir de la misma comienzan a correr los plazos para plantear las apelaciones administrativas pertinentes ante la decisión del Fisco.
- ✓ **MONOTRIBUTO. DOMICILIO FISCAL ELECTRÓNICO.** El 30 de setiembre de 2017 vence el plazo que tienen los “monotributistas” (que hasta el momento no lo hubieren hecho) para constituir el domicilio fiscal electrónico, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6, de la RG (AFIP) 3990. Se advierte un profundo desconocimiento por parte de los Funcionarios de la AFIP, de instaurar un régimen de este tipo, para una población de contribuyentes que debería actuar bajo un sistema simplificado, casi carente de asesoramiento profesional.