

ANEXO I

COMISIÓN DE ENLACE AFIP - DGI/CPCECABA

REUNIÓN DEL 09/09/2009

TEMAS TÉCNICOS Y LEGALES

I. PROCEDIMIENTO FISCAL

1. Acción de repetición aprobada por el Fisco. Orden de cobro. Su desistimiento. Compensación

Un contribuyente inicia una acción de repetición, respecto de la cual el Fisco ha hecho lugar.

El sujeto ya cuenta con la orden de cobro, encontrándose a la espera que la AFIP le emita el cheque.

¿Puede utilizar el impuesto repetido para compensarlo con el saldo a abonar de otros impuestos, desistiendo en consecuencia de ese derecho al cobro?

Normativamente el impuesto repetido puede ser empleado para compensar el saldo a abonar de impuestos, pero operativamente existe una restricción por la cual no podría realizarse dicha compensación una vez generada la orden de cobro.

2. Explotaciones agropecuarias afectadas por sequía - Decreto 33/2009. Diferimiento de vencimiento de obligaciones fiscales de pago

El artículo 2º de la citada norma difiere por el plazo de 1 año el vencimiento de las obligaciones fiscales de pago, correspondientes al impuesto a las ganancias de personas físicas y jurídicas, impuesto sobre los bienes personales e impuesto a la ganancia mínima presunta, para los productores que resulten comprendidos en el artículo anterior.

Por su parte, el artículo 3º dispone que el diferimiento de las obligaciones fiscales de pago a que hace referencia el artículo 1º del presente, comprenderá los anticipos y saldos de declaraciones juradas cuyos vencimientos operen entre el 1 de febrero y el 31 de julio de 2009.

Dicho diferimiento, ¿incluye el pago del saldo de la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales – acciones y participaciones societarias – cuyo vencimiento operó en el pasado mayo, que deben presentar las sociedades?

Cuando la dd.jj. venza después del 31/07/2009, ¿qué anticipos se deducen? ¿Solamente los abonados y no los diferidos? Si es así, el diferimiento no es por un año.

Si ello no fuera así y se deducen todos los anticipos vencidos, pagados y no pagados, ¿el plazo de un año, desde cuándo se cuenta? ¿Desde cada vencimiento? ¿Desde la fecha del decreto?

El diferimiento al que se hace referencia alcanza a los productores comprendidos en la emergencia en la medida que se verifiquen determinadas exigencias como que la actividad sea la principal fuente de renta, etc. El propio Decreto dispone en los considerandos “ Que el diferimiento reseñado es de hermenéutica restrictiva...”. Consecuentemente, no se extiende el beneficio a la obligación que la empresa (productor), tiene como responsable sustituto en el impuesto sobre los bienes personales art. 25.1 en el cual el sujeto incidido es el accionista –sujeto pasivo-.

Con relación a los anticipos a computar debe entenderse que son tanto los ingresados como los que corresponde diferir.

Por último, el plazo del diferimiento debe considerarse desde el vencimiento de cada obligación amparada en el beneficio.

II. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. Sujetos comprendidos en Convenios sobre Doble Imposición. Documentación que acredita tal condición

La Resolución General (DGI) 3497 y su modificatoria establecen que, a efectos de que los beneficiarios del exterior puedan gozar del tratamiento especial que estuviere previsto en los convenios de doble imposición suscritos con otros países, deberán presentar una declaración jurada conforme con el modelo indicado en el anexo a esta resolución, cubierto en todas sus partes.

En la práctica, las certificaciones emitidas por las autoridades fiscales de algunos países –por ejemplo España- no respetan dicho modelo e incluso adolecen de la omisión de determinados datos como ser:

- Domicilio fiscal
- Origen de la Renta (Artículo del Convenio)
- Declaración del beneficiario/perceptor de la renta que no posee establecimiento permanente o base fija en la República Argentina, y asimismo reúne todos los requisitos previstos para la aplicación del presente convenio.
- Firma del beneficiario/preceptor de la renta o, en el caso de sociedades, de su representante legal.

Dado la falta de potestad de nuestro país para imponer unilateralmente la información que debe emitir el fisco extranjero, ¿resultan válidas las certificaciones extendidas por la autoridad fiscal competente del Estado contratante de que se trate, a pesar de no contener toda la información requerida por el modelo incluido en la RG 3497?

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDIs) no contemplan cómo deben implementarse los beneficios (reducción de imposición en la fuente o exención) en cada Estado; es decir, cada país los aplicará en la forma prevista en su legislación o reglamentación interna.

Las formalidades que establece nuestro país a tales fines están previstas en la Resolución General (DGI) N° 3497. En el Anexo de dicha norma se prevé que la autoridad fiscal del país de origen del beneficiario del exterior realice la correspondiente certificación de residencia y, además, se da la posibilidad a dicha autoridad de manifestar si ratifica, niega o desconoce la existencia de un establecimiento permanente en la Argentina perteneciente al contribuyente.

En función de lo comentado, se entiende que a los efectos de acceder a los beneficios previstos en un CDI, los beneficiarios del exterior deberán presentar la declaración modelo prevista en el Anexo de la Resolución General (DGI) N° 3497, cubierto en todas sus partes y certificado por la autoridad fiscal del respectivo país de residencia.

2. Multas no fiscales

El desarrollo de las actividades empresarias conlleva la posibilidad de afrontar diferentes tipos de multas. Entendemos que dichas multas por incumplimientos de contrato y del incumplimiento de normas de los entes de contralor (BCRA, municipalidades, multas de tránsito en una empresa de transportes, etc.) son gastos necesarios para el desarrollo de la actividad, y por lo tanto deducibles del impuesto a las ganancias. ¿Se coincide con este criterio?

No se coincide, de acuerdo con el criterio receptado en los Dictámenes DAL 17/04 y DAT 70/08, las multas por incumplimientos de contrato no resultan deducibles del impuesto a las ganancias dado que las mismas se originan por el incumplimiento de la actividad con lo cual no son un gasto necesario.

El criterio general, a los fines de determinar si resultan o no deducibles, es determinar si se vinculan con un gasto para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.

3. Rectificación de dd.jj. mediante la cual se incrementa quebranto

En el período fiscal 2008 el contribuyente presenta la dd.jj. del impuesto a las ganancias arrojando esta última un quebranto de \$ 1.000.000.

Con posterioridad, presenta una dd.jj. rectificativa incrementando el quebranto a \$ 3.000.000.

Habida cuenta que en el supuesto planteado no corresponde solicitar reclamo de repetición por no haberse ingresado impuesto, ¿el contribuyente queda automáticamente habilitado a computar el quebranto de \$ 3.000.000 en el período 2009?

En función de lo reglado por el artículo 13 de la Ley de Procedimiento Fiscal, no se puede acudir a la vía recursiva (repetición) al no existir un pago en exceso.

Para emplear dicho quebranto, se requiere la verificación y confirmación de la AFIP.

Actualmente con los aplicativos los errores de cálculos no se verifican por cuanto el sistema automáticamente realiza las operaciones aritméticas.
En consecuencia, el resto de modificaciones que impliquen determinación del gravamen en menos, continúan considerándose de índole conceptual como hasta ahora.
En el supuesto que no hubiere impuesto determinado en la original y se pretenda incrementar el quebranto acumulado con la rectificativa, deberá someterse al procedimiento de determinación de oficio.

4. Rectificación de dd.jj. arrojando saldo a favor. Saldo de impuesto de dd.jj. original no ingresado

Un contribuyente presenta la dd.jj. del impuesto de referencia por el período 2008, arrojando la misma un impuesto a ingresar de \$ 100.000, monto que no resulta abonado por el contribuyente.

Luego, el sujeto presenta dd.jj. rectificativa en menos, arrojando un impuesto a ingresar de \$ 40.000 (es decir, se disminuyó el saldo a pagar en \$ 60.000).

Entendemos que resulta definitivo el impuesto a ingresar de \$ 60.000 al considerar que no corresponde realizar reclamo de repetición por no haberse abonado el impuesto original de \$ 100.000. ¿Se coincide con el criterio?

Si la rectificación no se vincula con un error de cálculo, se aplica lo dispuesto por el artículo 13 de la ley 11683, es decir corresponde la verificación administrativa y conforme el artículo 17 del mismo texto legal, la única vía habilitada resulta ser el procedimiento determinativo de oficio, dando lugar a la aceptación o impugnación de la reducción.

5. Presentación dd.jj. con saldo a favor Fisco. No se incluyen retenciones sufridas. Su rectificación disminuyendo saldo a abonar

Una persona física presenta la dd.jj. del impuesto 2008 con saldo a pagar de \$ 20.000 – que no ingresó -. Dado que omitió computar retenciones sufridas en ese período por \$ 8.000, presenta dd.jj. rectificativa efectuando su cómputo, evidenciando esta última un saldo a abonar de \$ 12.000.

Se entiende que queda firme el impuesto de \$ 12.000, ¿se coincide con el criterio?

Sí, se coincide habida cuenta que no se trata de una modificación del impuesto determinado.

6. Presentación dd.jj. con saldo a favor Fisco. No se incluyen retenciones sufridas. Su rectificación con saldo a favor del contribuyente

Una persona física presenta la dd.jj. del impuesto 2008 con saldo a pagar de \$ 20.000. Dicho impuesto resulta abonado en su totalidad.

Con posterioridad a ello, el contribuyente detecta que omitió computar retenciones sufridas en ese período por \$ 30.000, procediendo a presentar la dd.jj. rectificativa con el cómputo de las mismas, evidenciando dicha declaración un saldo a favor del contribuyente de \$ 10.000.

El contribuyente solicita la devolución del impuesto abonado de \$ 20.000. ¿Es correcto ello?

Sí, resulta correcto al tratarse de un pago improcedente, debiéndose aplicar el procedimiento contemplado en el artículo 29 de la ley procedimental (devolución directa).

7. Régimen de retención aplicable para empleado jerárquico que se retira de empresa. Cobro en cuotas por compromiso de "no hacer"

Una empleado jerárquico se retira de una empresa y firma con su empleador un compromiso de "no hacer" para no actuar, durante un tiempo determinado, en el área de mercado de su anterior empleador. Por asumir dicho compromiso cobrará en cuotas un importe previamente convenido.

¿Bajo qué régimen de retención del impuesto a las ganancias debe actuar el pagador: bajo el de la RG 2437 de relación de dependencia, o bajo el de la RG 830 de prestaciones independientes?

Corresponde aplicar el régimen retentivo dispuesto por la Resolución General 830, ya que dicha norma en el inciso e) de su anexo II contempla específicamente a las obligaciones de no hacer.

Se destaca que el compromiso de no competencia es independiente de la relación laboral y no clasifica como prestación de servicio bajo relación de dependencia.

III. IMPUESTOS A LAS GANANCIAS Y AL VALOR AGREGADO

Expensas de los barrios cerrados y clubes de campos cobradas por asociaciones civiles sin fines de lucro y sociedades anónimas del artículo 3º de la ley 19550

Interpretamos que estos entes, sujetos al cumplimiento de ciertos requisitos, están exentos de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

En el caso de las expensas, la realidad indica que se asimilan a la administración de consorcios de propiedad horizontal, en los cuales se reparte entre los consorcistas los gastos, por lo que no integran la base imponible de ambos impuestos. ¿Se coincide con este criterio?

En principio, y de cumplimentarse los requisitos legales exigidos dichas entidades podrán beneficiarse con la exención en los gravámenes mencionados. Cabe aclarar que será el análisis de las particularidades presentes en cada caso, especialmente en lo que hace a su

objeto y fines específicos, forma social, destino de las ganancias obtenidas, inexistencia de fin de lucro etc., las que sustentarán una opinión fundada sobre el particular.

Reconocido el encuadre exentivo conforme al inciso f) del artículo 20 de la Ley de impuesto a las ganancias, las entidades en cuestión gozarán de la exención que prevé el artículo 7° de la Ley de IVA referida a las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21, inciso e) del artículo 3° que se relacionen en forma directa con sus fines específicos.

Si la liquidación de expensas es realizada en cumplimiento de sus funciones, entendiendo las mismas como el pago de los gastos comunes de los propietarios, no resultan alcanzadas por el IVA, salvo que los ingresos retribuyan prestaciones de servicios brindadas por la asociación en forma directa a los propietarios.

IV. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Fertilizantes y agroquímicos de uso agrícola. Alícuota aplicable

La ley 26050 incorporó como inciso l) del artículo 28 a las ventas, las locaciones del inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto los fertilizantes químicos para uso agrícola. Por lo que estas actividades quedaron alcanzadas con la alícuota del 10,5%.

Con posterioridad, mediante la Resolución (SAGP y A) 12/2005 se dispuso en su artículo 1° que lo comentado en el párrafo anterior tendrá efectos respecto de los productos definidos como fertilizantes (Artículo 3° del Decreto N° 4830) y clasificados como químicos por su naturaleza en el Registro de la Coordinación de Registro de Agroquímicos y Biológicos (COORABIO, cuyo listado se agrega como Anexo VI de la citada norma.

Por otra parte, el artículo 4° de esta última norma indica que la inscripción en el Registro constituyen una condición previa para que la AFIP habilite el beneficio establecido por el segundo párrafo del inciso l) del Artículo 28 de la ley.

Dado que la registración de fertilizantes en el COORABIO es continua, mientras que la publicación de la actualización del Anexo VI prevista en el artículo 1 de la resolución 12/2005 es anual, se consulta, ¿corresponde aplicar la alícuota del 10,5% o la del 21% por el I.V.A. a los productos que teniendo como destino el uso agrícola, ya están inscriptos en el COORABIO y todavía no han sido publicados en el Anexo VI mencionado?

No es un tema a analizar por la AFIP.

De todas formas, se consultó al COORABIO, concluyéndose que la tasa reducida se aplica desde el momento en que se produce la inscripción en el Registro y no desde el momento en que se publica la actualización, el cual se realiza una vez al año.

2. Desarrollistas de los barrios privados y clubes de campo

Existen varios esquemas diferentes de encuadrar jurídicamente estos emprendimientos. De acuerdo con ello, podemos tener transferencias de dominio de las mejoras.

Si las obras las hace el desarrollista y las transfiere al ente sin fines de lucro, ¿debería considerarse gravado por el IVA el valor de plaza de tales ventas? En ese caso, ¿cómo se establecería la base imponible?

Tal como se sostuviera en el Dictamen N° 3/05 (DI ALIR) más allá de la forma jurídica que se adopte la transferencia de las obras queda alcanzada por el impuesto, procediendo aplicar lo receptado por el 6° párrafo del artículo 10 de la ley para determinar la base imponible.

3. RG 2000. Recupero de IVA por exportación. Suspensión de régimen automático

La AFIP al cuestionar determinados créditos sobre los cuales se ha reintegrado el IVA de exportación, aplica el régimen de devolución del impuesto sujeto a fiscalización (título IV de la RG 2000). Si el contribuyente acepta la pretensión fiscal y paga, ¿se vuelve al régimen automático?

No. Entendemos que sólo se podría volver al régimen general (es decir, que no habría suspensión) en los siguientes casos:

- cuando el monto del impuesto impugnado resulte inferior al 5% del monto total de la solicitud observada y el responsable ingresa el ajuste efectuado,
- o en caso de reincidencias dentro de los últimos 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud, cuando el monto del impuesto impugnado resulte inferior al 5% del monto total de la solicitud observada y el responsable ingresa el ajuste efectuado.

En ambos casos, entendemos que el ingreso de lo observado se efectúa inmediatamente después de notificarse del acto administrativo que dispuso la impugnación (y no meses después, cuando la suspensión de las solicitudes empezó a correr).

En los siguientes casos la suspensión no se levanta y no se vuelve al régimen general:

- cuando el monto del impuesto facturado impugnado se encuentre comprendido entre el 5 y el 10% del monto total de la solicitud observada (previo al cómputo de las compensaciones que hubieran sido procedentes),
- y en el caso que el monto del impuesto facturado impugnado resulte superior al 10% del monto total de la solicitud observada (previo al cómputo de las compensaciones que hubieran sido procedentes).

El artículo 44 de la RG 2000 establece que, en el caso de verificaciones practicadas que determinen la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado, respecto de solicitudes ya tramitadas, estarán sujetas a fiscalización tanto las solicitudes en curso a la fecha de notificación del acto administrativo que disponga la impugnación -total o parcial- del impuesto facturado y reintegrado, así como a las interpuestas con posterioridad a la citada fecha. Para determinar la cantidad de solicitudes también sujetas a fiscalización presentadas posteriormente, establece lo siguiente:

- **se fiscalizarán las 3 primeras solicitudes si: 1) el monto del impuesto facturado impugnado se encuentra comprendido entre el 5 y el 10% del monto total de la solicitud**

observada (previo al cómputo de las compensaciones que hubieran sido procedentes) o 2) si el monto del impuesto impugnado resulte inferior al 5% del monto total de la solicitud observada y el responsable no ingrese el ajuste efectuado.

- se fiscalizarán las 12 primeras solicitudes si: 1) el monto del impuesto facturado impugnado resulte superior al 10% del monto total de la solicitud observada (previo al cómputo de las compensaciones que hubieran sido procedentes) o 2) en caso de reincidencias dentro de los últimos 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud, el monto del impuesto impugnado resulte inferior al 5% del monto total de la solicitud observada y el responsable no ingrese el ajuste efectuado.

4. Entidades mutualistas. Alcance de la exención

Se trata de un ente que presta servicios funerarios a sus asociados, actividad que figura en su objeto social. Dicho servicio lo presta mediante subcontratación con empresas especializadas, cobrando una comisión.

Desde nuestro punto de vista, la actividad se encuentra incluida en la exención subjetiva. ¿Se coincide con el criterio?

Tratándose de una exención subjetiva y siempre que la modalidad utilizada para la prestación de los servicios en cuestión haya sido autorizada por el respectivo organismo de contralor -INAES- sus operaciones no tributarán el impuesto.

V. IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES LÍQUIDOS Y EL GAS NATURAL

Actividad minera y pesca marítima. Pago a cuenta en el impuesto a las ganancias

El último párrafo del artículo 15 de la ley de impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural establece que también podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 100% del impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gas oil del respectivo período fiscal, los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima hasta el límite del impuesto abonado por los utilizados directamente en las operaciones extractivas y de pesca. (lo subrayado nos pertenece).

Por su parte, el artículo 13 del decreto reglamentario de la citada ley dispone que los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera extractiva y en la pesca marítima, podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, el 100% del impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gas oil, efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible en maquinaria de su propiedad, empleada directamente en operaciones extractivas de la actividad minera, y en las embarcaciones de su propiedad de pesca marítima. (lo subrayado nos pertenece).

Asimismo, el inciso c) del artículo 1º de la Resolución General (AFIP) 115/98 establece que el cómputo previsto en el artículo 15 de la ley y en el artículo 13 de su decreto reglamentario, podrá ser efectuado por aquellas personas físicas o jurídicas –incluidas las sociedades de hecho- y las sucesiones indivisas que desarrollen una actividad minera extractiva o pesquera –de altura y/o costera-, así como quienes presten servicios en las mismas. (lo subrayado nos pertenece)

¿Cuáles serían los servicios prestados por los sujetos en la actividad minera y en la pesca marítima –desde el punto de vista conceptual- que les den derecho a computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el 100% del impuesto a los combustibles líquidos contenido en las compras de gas oil del respectivo período fiscal?

No se considera necesario realizar una definición taxativa. En todo caso, habrá que analizar en cada caso en particular si se cumplen los requisitos que habilitan el cómputo como pago a cuenta para determinar su procedencia.

MIEMBROS PARTICIPANTES

- **DNI (MEyP)**: Ana Chammah, Ana Paula Locurscio.
- **AFIP-DGI**: Dres. Adela Flores (DI CETE), María Eugenia Ciarloni (DI CETE), Lucía Cusumano (DI CETE), Alberto Baldo (DI LEG), Tomás Schwab (DATT), Liliana M. de Llanes (DI ATEC), Juan Pablo Barzola (DE OPIN), Andrea Gil (DI PyNF), María Silvina Martínez (DV LELE – DI ACOT), Luis Méndez (SDG ASJ), Celeste Ballesteros (SDG ASJ),
- **CPCECABA**: Dres. Humberto Bertazza, José Bogueiro, Armando Lorenzo, Horacio Ziccardi y Gabriela Marzano.

Buenos Aires, 9 de Septiembre de 2009.