

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 45

### 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 destacamos la reglamentación, por medio del **Decreto 813/2018**, de la “Reforma Tributaria (Ley 27.430)” en lo atinente al “Impuesto al Valor Agregado”, específicamente en materia de “**Servicios Digitales**”.

También, con un impacto “operativo” y “financiero” hasta el día de hoy no mensurable, para los agentes económicos que operan en el sector agrícola, la **Resolución (Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agro-alimentaria) 586/2018**, reglamentada, por parte de la AFIP, por medio de la R.G. (AFIP) 4310, estableciendo el “**Sistema Informático Simplificado Agrícola (SISA)**”.

Con respecto a las normas provinciales, es muy relevante la **Ley 8.100**, de la **Provincia de Salta**, por medio del cual se busca gravar con el “Impuesto a las Actividades Económicas”, a los **servicios prestados en el exterior**, desvirtuando la naturaleza del tributo en cuestión y siguiendo lo legislado por otras Provincias. Además, es llamativa la cantidad de normas en materia de fiscalidad de comercio electrónico que se han emitidos en estas últimas semanas.

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

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Walmart Argentina S.R.L. c/ Provincia del Chubut s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad (11/10/2018)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Comercio Minorista.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*AFIP - DGI c/ Tajamar Sistemas Electrónicos S.A. s/ Ejecución Fiscal – AFIP (28/08/2018)*”. Competencia.

Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federar. Sala IV. “*Descalzo, Jorge Domingo Jesús c/DGI s/recurso directo de organismo externo (11/09/2018)*”. Impuesto a las Ganancias. Deducciones.

Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires. Sala III. “*Siagro S.R.L. (14/08/2018)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Diferencias de Cambio.

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

## II. Novedades Nacionales:

- ✓ **Nación. Impuesto al Valor Agregado. Servicios Digitales. Devolución de Saldos a Favor por Compra de Bienes de Capital. Decreto 813/2018 (BO 11/09/2018).** En materia de “Servicios Digitales” se resuelve que: **a)** no serán considerados sujetos domiciliados o residentes en el exterior aquellos que revistan la condición de residentes en el país para el Impuesto a las Ganancias; a los efectos de definir la residencia, no serán considerados domiciliados o residentes en el exterior cuando cuenten con lugar fijo en el país. El mismo criterio se utilizará para determinar el lugar de domicilio o residencia del prestador de servicios digitales cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país; **b)** se establecen precisiones respecto de la prestación de servicios digitales en cuanto a los sujetos que deben actuar como responsables sustitutos, el plazo de vigencia de la prestación del servicio, inscripción y liquidación e ingreso del impuesto; **b)** la actuación de los agentes de percepción y liquidación en estos casos estará determinada en función de los listados de prestadores (residentes o domiciliados en el exterior de servicios digitales) que confeccionará la AFIP, quien podrá actualizarlos periódicamente, estableciendo en cada caso el momento a partir del cual los mismos resultan de aplicación.

En relación a los “saldos a favor por compra de bienes de capital” cuando hayan transcurrido seis períodos fiscales consecutivos, se incorporan disposiciones relacionadas con el régimen de devolución de créditos fiscales o impuesto facturado por compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de uso, estableciéndose que la AFIP dispondrá los requisitos y condiciones que se deberán cumplir para efectuar la solicitud y los recaudos sobre la razonabilidad y legitimidad del crédito fiscal o impuesto facturado sujeto a devolución.

Las normas entraron en vigencia a partir del 12/09/2018, con las siguientes salvedades para los “servicios digitales”: **a)** en el caso de los sujetos del exterior que realizan prestaciones en el país, se establece que, para los hechos imponible perfeccionados a partir del 1/1/2017 y hasta el 11/9/2018, las obligaciones se tendrán cumplidas en la medida en que se haya determinado e ingresado el impuesto que recayó sobre la operación o que los responsables sustitutos no lo hayan computado como crédito fiscal o recuperado a través del mecanismos dispuesto a tal fin; **b)** con relación al impuesto resultante de la prestación de servicios digitales, cuando medie un intermediario residente o domiciliado en el país que intervenga en el pago, las presentes disposiciones tendrán efecto a partir del momento en que se apliquen los listados de prestadores confeccionados por la AFIP.

- ✓ **Nación. Régimen de Responsabilidad Penal Empresaria (Ley 27.401). R. (Secretaría de Ética Pública, Transparencia y Lucha contra la Corrupción) 27/2018 (BO 4/10/2018).** Oportunamente se estableció, por medio de la Ley de referencia, que las personas jurídicas podrán implementar programas de integridad consistentes en el conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos, los cuales deberán guardar relación con los riesgos propios de la actividad que la persona jurídica realiza, su dimensión y capacidad económica. Por medio de la resolución de referencia, la **“Secretaría de Ética Pública, Transparencia y Lucha contra la Corrupción”** establece los lineamientos de integridad para el cumplimiento de la implementación de los citados programas. Es oportuno recordar que, la implementación de un programa de integridad exime de las penas dispuestas en el Régimen y, en muchos casos, el mismo será exigible para poder contratar con el Estado Nacional.
- ✓ **Nación. Sociedades de Garantía Recíproca. R. (S.E y PyME) 160/2018 (BO 1/10/2018).** Se establece la optimización de aportes a los Fondos de Riesgo de las Sociedades de Garantía

Recíproca (SGR) en pos del incremento de la cantidad de garantías otorgadas, de los montos de operaciones garantizadas y de la **cantidad de micro, pequeñas y medianas empresas (mipyme) beneficiadas por el sistema**, con el objeto de mejorar las condiciones de acceso al financiamiento de estas últimas.

- ✓ **AFIP. Impuesto al Valor Agregado. R.G. (AFIP) 4319 (BO 12/10/2018).** Se resuelve que determinadas mercaderías quedan exceptuadas del régimen de percepción del IVA que aplica la DGA (R.G. (AFIP) 2937), al momento de efectuarse la importación definitiva de mercaderías. Por otra parte, se modifican las alícuotas para determinar el monto de la percepción aplicable en la importación definitiva de cosas muebles gravadas por el IVA, correspondiente a los bienes que continúan sujetos a percepción. La fecha de vigencia es 23/10/2018.

**Desde ya advertimos que para una correcta lectura de las modificaciones reglamentadas por el Fisco, es esencial un cabal conocimiento “POSICIONES ARANCELARIAS DE LA NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)”.**

- ✓ **AFIP. Planes Permanentes de Facilidades de Pago. R.G. (AFIP) 4316 (BO 2/10/2018).** Se modifica el régimen de facilidades de pago permanente, permitiendo la posibilidad de incluir dentro del mismo los “intereses punitivos”. Hasta el momento sólo podrían ser regularizados, por deudas vencidas hasta el 30/06/2018, por medio del plan de facilidades de pago reglamentado por la R.G. (AFIP) 4289 y modificado por la R.G. (AFIP) 4304.
- ✓ **AFIP. Monotributo. R.G. (AFIP) 4309 (BO 19/09/2018).** Se sustituyen las disposiciones reglamentarias dictadas por la AFIP relativas al monotributo, reordenándolas en un único texto. Se destaca: **a)** a los efectos de la recategorización semestral, no se prevé que los contribuyentes que permanecen en la misma categoría deban ingresar para confirmarla; **b)** los condóminos de condominios que se encontraban adheridos al monotributo al 31/5/2018 deberán solicitar la adhesión al régimen en cabeza de cada uno de los condóminos hasta el 30/11/2018, para que sean considerados adheridos al régimen desde el 1/6/2018; **c)** en relación con la forma de facturar las operaciones por parte de los condominios, se establece que la factura o el recibo podrán ser emitidos a nombre de alguno de los condóminos, quien deberá ser siempre el mismo mientras perdure el condominio, correspondiendo además indicar en ese documento el apellido y nombre o denominación, y la CUIT de los restantes condóminos; **d)** la actividad de fabricación en el régimen tendrá el tratamiento previsto para ventas de cosas muebles; **e)** la falta de cumplimiento del pago electrónico del impuesto integrado, de la emisión de comprobantes en forma electrónica, del domicilio fiscal electrónico y de la re-categorización en el régimen producirá la suspensión temporal de la visualización de la constancia de opción del monotributo hasta que se dé cumplimiento a dichas disposiciones.
- ✓ **AFIP. Sistema Informático Simplificado Agrícola (SISA). R.G. 4310 (19/09/2018).** Se reglamenta el SISA, normado por la R. (Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria) 586/2018 (BO 12/09/2018). Entre las principales características del régimen se destaca: **a)** el SISA resulta obligatorio para los productores, operadores y propietarios, copropietarios, usufructuarios, ocupantes y sub-contratantes de inmuebles rurales explotados en el país, con relación a la producción y comercialización de granos y semillas en proceso de certificación -cereales y oleaginosas- y legumbres secas; **b)** para su incorporación, los sujetos alcanzados deberán ingresar en el sitio web de la AFIP, con clave fiscal, al servicio “Sistema de Información Simplificado Agrícola - SISA”; **c)** se establece un mecanismo de calificación de conducta fiscal que designará a los sujetos alcanzados por las presentes disposiciones con diferentes “estados” (bajo, medio y alto riesgo), en virtud de sus cumplimientos y de la categoría que tengan en “SIPER”; **d)** se establece un régimen de retención del impuesto al

valor agregado respecto de las operaciones de compraventa de granos y semillas en proceso de certificación (cereales y oleaginosas) y legumbres secas, excepto arroz, y granos y semillas en proceso de certificación (arroz). Se fijan diferentes alícuotas a aplicar, las que variarán, según las operaciones que se realicen y el “estado” que cada sujeto tenga en el sistema de calificación, entre el 5% y el 16%, o incluso el 100% para los casos de sujetos en estado “inactivo”; **e)** se establece un régimen especial de reintegro sistémico de hasta el 100% de la retención efectuada para los productores que se encuentren incluidos en el “SISA”. El porcentaje a reintegrar podrá variar en virtud del “estado” que cada sujeto tenga en el sistema de calificación, y los montos reintegrados serán acreditados por la AFIP en la CBU informada por el productor; **f)** se resuelve un régimen especial de pago del impuesto al valor agregado para los agentes de retención del presente régimen, los que quedan obligados a cancelar la diferencia entre el monto del IVA liquidado en las liquidaciones primarias o secundarias de granos correspondiente a las respectivas operaciones y el importe de la retención practicada mediante transferencia bancaria o depósito en la cuenta cuya CBU haya sido informada. No será obligatoria dicha forma de pago cuando el importe del IVA que se discrimine en la liquidación de granos sea igual o inferior a \$ 2.000; **g)** se aclara que cuando la CBU informada presente inconsistencias, los adquirentes deberán aplicar la alícuota de retención del 21% o del 10,5%, según corresponda, la que quedará sujeta al reintegro sistémico mencionado precedentemente.

La vigencia del SISA es a partir del **1/11/2018**. Con respecto al régimen de retención del IVA, régimen especial de reintegro sistémico y régimen especial de pago el mismo será de aplicación para los pagos que se efectúen a partir del 1/11/2018, aun cuando correspondan a operaciones celebradas con anterioridad a dicha fecha.

### III. Novedades Provinciales:

- ✓ **CABA. Inscripción. Sociedad por Acciones Simplificadas (SAS). R. (AGIP) 295/2018 (BO 5/10/2018).** Se establece que la inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dentro de la categoría locales, de las SAS deberá ser realizada por su representante legal, con su Clave Ciudad Nivel 2, a través del aplicativo disponible a tal efecto en la página web de la AGIP ([www.agip.gob.ar](http://www.agip.gob.ar)).
- ✓ **Córdoba. Domicilio Fiscal Electrónico. R.N. (DGR) 27/2018 (BO 26/09/2018).** Se modifica la redacción de la normativa relativa a los sujetos obligados a constituir un domicilio fiscal electrónico en el ámbito de la Dirección General de Rentas, de la Provincia de Córdoba.
- ✓ **Entre Ríos. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Régimen de Recaudación. R. (ATER) 342/2018 (FN 1/10/2018).** En búsqueda de la fiscalidad del “comercio electrónico”, haciéndolo cada vez más costoso para prestadores y prestatarios, se adecúa la nómina de sujetos que prestan servicios de “gestión de pagos y cobros mediante plataformas de comercio electrónico”, obligados a actuar como agentes de retención del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

Por otra parte, la norma elimina la exclusión como sujetos pasibles de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para las industrias radicadas en la Provincia de Entre Ríos que posean el certificado anual vigente emitido por la Dirección de Industria y la constancia emitida por la Administradora Tributaria de Entre Ríos.

- ✓ **Río Negro. Régimen General de Retención y Percepción. Comercio Electrónico. R. (ARTRN) 985/2018 (FN 1/10/2018).** Se unifica la normativa y se introducen modificaciones al régimen. Se destaca: **a)** Se establece que se encontrarán excluidos del régimen de retención los contribuyentes sujetos a las normas del Convenio Multilateral con sede en otra jurisdicción cuyo

coeficiente unificado atribuido a Río Negro para el año que se realice la operación sea inferior a 0,0300; **b)** Se fija en \$ 2.000 el monto mínimo sujeto a retención, excepto para el caso del régimen de retención de tarjetas de crédito, débito y similares, que ascenderá a \$ 1.000. Para el caso del régimen de retención de entidades públicas, cooperativas, asociaciones civiles, mutuales y obras sociales, fundaciones, empresas prestatarias de servicios públicos, el monto mínimo sujeto a retención se mantiene en \$ 5.000; **c)** Se dispone que, a partir del 1/01/2019, todos los agentes de retención y/o percepción del impuesto de la Provincia, sin excepción, deberán utilizar el “SIRCAR” para efectuar la presentación y pago de sus respectivas declaraciones juradas; **d) Se incorporan como agentes de retención y/o percepción del impuesto a los sujetos titulares y/o administradores de “portales virtuales” por las operaciones de ventas de cosas muebles, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios concertadas o perfeccionadas electrónicamente a través de dichos portales; e)** Serán sujetos pasibles del régimen los contribuyentes directos y los sujetos a las normas del Convenio Multilateral con sede o alta registrada en la jurisdicción, como así también aquellos sujetos no alcanzados o exentos del impuesto que sean “habitualistas” en este tipo de operaciones *(se considerará que existe habitualidad cuando, en el transcurso del mes calendario, se realicen operaciones de venta de cosas muebles, locaciones de bienes y/o de obras y/o prestaciones de servicios iguales o superiores a 3, y el monto total sea superior a \$ 5.000, siempre que los compradores tengan domicilio real y/o legal en la Provincia)*. La norma entra en vigencia el 1/11/2018.

**Tal cual lo mencionado al momento de resumir la R. (ATER) 342/2018, las jurisdicciones sub-nacionales, buscando ampliar su base de tributación sin realizar mayores esfuerzos de fiscalización y evitando conflictos políticos con los vecinos (como, eventualmente, podría ser la consecuencia de elevar el nivel de control en el sector mayorista y minorista de la economía), están incrementando de forma indiscriminada la fiscalidad, por medio de regímenes de recaudación, del “comercio electrónico”, a límites insospechados. Sugerimos que se revise la política fiscal a aplicar sobre uno de los sectores de la economía que más crecimiento ha tenido en los últimos años.**

Es más, la propia **Resolución General (CA) 83/2002** coadyuva a estos excesos, que, más allá de los efectos económicos sobre el sector del comercio electrónico, colisiona con la estructura legal del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

- ✓ **Mendoza. COT. Reglamentación y Prórroga. Sanciones. R. (ATM) 45/2018 (BO 20/09/2018) y R. (ATM) 48/2018 (BO 1/10/2018).** Finalmente, después de tantos años y ante el éxito del régimen en la “Provincia de Buenos Aires” y en “CABA”, en particular en lo que respecta a la recaudación de multas, se reglamenta el procedimiento de solicitud del “Código de Operación de Traslado (COT)”, previsto en el inciso i), artículo 23 y artículo 319, del Código Fiscal de la Provincia, el que será obligatorio para amparar el traslado o transporte de bienes que tengan origen y/o destino dentro del territorio de la Provincia de Mendoza, a partir del 1/10/2018. Las principales características son: **a)** el COT deberá ser obtenido por los contribuyentes y/o responsables que sean propietarios o poseedores de los bienes a transportar; los transportistas que realicen el traslado de los bienes; o los compradores o destinatarios cuando la entrega de los bienes se realice en el lugar de origen del traslado o transporte; **b)** Cuando el valor de la mercadería transportada no supere los \$ 45.000, no será necesaria la emisión del presente Código; **c)** el Código podrá ser generado mediante la carga manual a través de la página web de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) ([www.arba.gov.ar](http://www.arba.gov.ar)), mediante la remisión del remito electrónico a la citada Agencia, o por vía telefónica a través del Centro de Atención de la ARBA; **d)** la vigencia del mencionado Código se extenderá desde la fecha de inicio del viaje hasta la fecha que corresponda según las distancias del recorrido del mismo y las modalidades de logística.

Por último, por medio de la R. (ATM) 48/2018, se establece que, hasta el 1/12/2018, no serán aplicables las multas formales por el incumplimiento de alguna de las obligaciones previstas en el régimen de información de traslado o transporte terrestre de bienes realizados en la Provincia de Mendoza (RG (ATM) 45/2018).

- ✓ **Tucumán. Domicilio Fiscal Electrónico. R.G. (DGR) 110/2018 (BO 3/10/2018).** Se prorroga hasta el 31/10/2018, inclusive, el plazo para la constitución obligatoria del domicilio fiscal electrónico para los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos, locales o comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral.
- ✓ **Salta. Impuesto a las Actividades Económicas. Servicios Prestados desde el Exterior. Ley 8100 (BO 25/09/2018).** Buscando inventar hechos imponible donde no existen, como ya lo han hecho varias jurisdicciones, la Ley de referencia establece que: **a)** se considerará que existe actividad gravada en el impuesto a las actividades económicas cuando se verifique que la comercialización de servicios realizada por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior se utiliza económicamente en la Provincia, como consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etcétera, o que recae sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etcétera, radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizados o del lugar para tales fines. Los importes abonados quedarán sujetos a retención, con carácter de pago único y definitivo; **b)** se establece que el contribuyente del impuesto a las actividades económicas no residente en el territorio nacional resultará sustituido en el pago del tributo por el contratante, organizador, administrador, usuario, tenedor, pagador, liquidador o rendidor de cuentas, debiendo ingresar el gravamen que corresponda en razón de la actividad de que se trate, sobre los ingresos atribuibles al ejercicio de la actividad gravada en el territorio de la Provincia de Salta. En ese orden, se incorpora la obligación de los responsables sustitutos al pago de los tributos y accesorios como únicos responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que no revistan la calidad de residentes en el territorio nacional; **c)** se adecúan las formas en que se efectuarán las notificaciones, citaciones e intimaciones, incorporando la comunicación informática. Asimismo, se establece que aquellos contribuyentes, responsables y/o terceros que hayan sido notificados en el domicilio fiscal electrónico podrán remitir sus contestaciones por cualquiera de los medios establecidos para tal fin.

**Como podemos observar, por definición, un “servicio prestado desde el exterior” jamás puede perfeccionar en la realidad fáctica el hecho imponible de un tributo (IIBB) que, justamente, grava el ejercicio de una actividad a título oneroso “dentro del ámbito de la jurisdicción”. No hay potestad tributaria de Salta y, tampoco, de ninguna otra provincia, para alcanzar con un impuesto de naturaleza territorial, servicios prestados fuera de sus límites geográficos.**

- ✓ **Santiago del Estero. Domicilio Fiscal Electrónico. R.G. (DGR) 34/2018 (BO 24/09/2018).** Se faculta a los departamentos y/o áreas dependientes de la Subdirección de Recaudación que efectúen liquidaciones de deudas administrativas, intimaciones por falta de presentación de declaración jurada y/o pagos, emplazamientos y demás actos emitidos por la Administración Fiscal a realizar las notificaciones correspondientes, de manera opcional, a través del domicilio fiscal electrónico.



#### IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Walmart Argentina S.R.L. c/ Provincia del Chubut s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad (11/10/2018)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Comercio Minorista.**

Si bien el análisis del tema de “alícuotas diferenciales”, en materia de “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, parece estar agotado luego de la catarata de “resoluciones” de nuestro “Máximo Tribunal” a favor de los contribuyentes, las “sentencias” publicadas sobre el fondo de la cuestión y, especialmente, la suscripción por parte de la “Nación”, las “Provincias” y la “Ciudad Autónoma de Buenos Aires” del “Consenso Fiscal”, la presente causa nos parece relevante, puesto que, al igual que en la resolución relativa al caso **“INC S.A. c/ Provincia de Chubut s/ Acción Declarativa de Certeza (15/08/2017)”**<sup>1</sup>, convalida que la cuestión de fondo (de carácter constitucional – aduanas interiores) está por encima de la actividad desplegada por el agente económico, puesto que estamos en presencia de una empresa cuya actividad es la “venta al por mayor y menor (*retail*)” y no industrial.

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 las actividades de: “*Venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería*” (CUACM 523110), “*Venta al por menor en hipermercados con predominio en productos alimentarios y bebidas*” (CUACM 521110), “*Venta al por mayor de mercancías - n.c.p.*” (CUACM 519000) y “*Reparación de amortiguadores, alineación de dirección y balanceo de ruedas*” (CUACM 502220), por no ser dicha provincia su jurisdicción sede<sup>2</sup>.

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 sede en la Provincia del 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.

Cabe destacar que esta discriminación ha sido eliminada de la Ley Impositiva, por medio de la sanción de la Ley XXIV-82 (BO 4/07/2018)<sup>3</sup>, en cumplimiento de los compromisos asumidos por

<sup>1</sup> Ver “Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 34”, en nuestro sitio web. [www.cfrconsultores.com](http://www.cfrconsultores.com)

<sup>2</sup> Artículo 13, Ley XXIV N° 67, de la Provincia de Chubut. El mismo establecía que: “*fijase en el 5% (cinco por ciento) la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable a las actividades de comercio al por mayor y al por menor (excepto en comisión o consignación) detalladas en el presente artículo; reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta ley o en otras leyes..... Cuando se trate de contribuyentes cuya jurisdicción sede sea Chubut, se aplicará la alícuota reducida del 3% (tres por ciento), siempre que la base imponible país para el ejercicio fiscal anterior al que se declara, no supere el monto de \$ 111.900.000. Cuando la base imponible país supere dicho importe, se aplicará la alícuota del 3,5% (tres coma cinco por ciento)*”.

<sup>3</sup> En el artículo 14, se establece que: “*fijase la alícuota general del impuesto sobre los ingresos brutos aplicable a las actividades de comercio al por mayor y al por menor (excepto en comisión o consignación) detalladas en el presente artículo; reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta ley o en otras leyes. Con independencia de lo establecido en el párrafo anterior, cuando la actividad de comercialización o intermediación se ejerza percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes y/u otras retribuciones análogas, la alícuota aplicable será, del 7,5% (siete coma cinco por ciento)*”. Es decir, sólo se segmenta por ingresos.

la Provincia en el Consenso Fiscal, pero no de forma inmediata, sino a partir del 1 de julio de 2018.

Volviendo a la causa “**Walmart**”, el *retail* expresa que la norma es contraria a lo establecido en los artículo 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. También solicita una medida cautelar, ante la existencia de un acto administrativo reclamando el pago de las diferencias de alícuotas.

Finalmente, nuestro “Tribunal Címero”, resuelve: **a)** declarar que la presente causa corresponde a la competencia originaria de esta Corte; **b)** correr traslado de la demanda a la Provincia del Chubut; **c)** **hacer lugar a la medida cautelar de no innovar pedida por la accionante, por medio de la cual el Estado provincial deberá abstenerse de reclamar a la Sociedad las diferencias por los pagos realizados en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las actividades antes mencionadas que se desprenden de la “notificación” de fecha 19 de febrero de 2018**, cursada por la Dirección General de Rentas provincial y por aplicación del artículo 13, de la Ley Impositiva XXIV- 71, así como de ejecutar multas o trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad y de sus directores, todo ello hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones.

Si bien el fondo de la cuestión bajo análisis no difiere de los centenares de expedientes en los cuales la “Corte Suprema de Justicia de la Nación” ya se ha pronunciado, por lo menos en forma preliminar, en el mismo sentido, sí nos parece importante el fallo por que abarca otro tipo de actividades. Es decir, el eslabón siguiente, en la cadena de valor, de la actividad industrial.

Por último, nos llevamos como 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 al ámbito territorial en donde tiene potestad tributaria.

✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “AFIP - DGI c/ Tajamar Sistemas Electrónicos S.A. s/ Ejecución Fiscal – AFIP (28/08/2018)”. Competencia.**

En cuanto a los hechos, la “Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)” promovió, oportunamente, una ejecución fiscal contra la firma “Tajamar Sistemas Electrónicos S.A. (Tajamar)”, persiguiendo el cobro compulsivo de sumas correspondientes al “Impuesto al Valor Agregado (IVA)”, por los períodos fiscales comprendidos entre marzo de 2004 y septiembre de 2007, con más los intereses y costas.

**Por su parte, el “Juzgado Federal N° 1”, de la Provincia de Córdoba, hizo lugar a la excepción opuesta por la ejecutada y consideró que los períodos fiscales 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12 del año 2004 se encontraban prescriptos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 56 y 57 de la ley 11.683.**

Para fundar su decisorio, hizo especial hincapié en que la AFIP, pese a afirmar que las declaraciones juradas de los períodos fiscales reclamados habían sido presentadas por el contribuyente el 29/08/09, no había cumplido con la medida para mejor proveer oportunamente dispuesta, en la que se la había intimado a acompañar tales declaraciones<sup>4</sup>.

En razón de ese incumplimiento, el magistrado entendió que la cuestión debía resolverse a partir de lo manifestado por la demandada y al contenido de los títulos ejecutivos. En consecuencia,

---

<sup>4</sup> Es decir, según el Juez, la AFIP no probó, al no dar curso a la medida para mejor proveer solicitada, que las declaraciones juradas fueron presentadas extemporáneamente el 29/08/2009.



consideró que al haber vencido las obligaciones correspondientes a los períodos 3 y 5 al 11 de 2004 en ese mismo año, el plazo de prescripción debía comenzar a computarse a partir del 1/01/05, debiéndose adicionar también la causal de suspensión por un año establecida en el artículo 44, de la Ley 26.476 (BO 22/12/08) y, además, sumar un año más en virtud de la intimación que manifestaba la demandada. Como consecuencia de ello, concluyó en que la prescripción había operado ello de enero de 2012. Idéntico razonamiento aplicó con relación al período 12/04, con la única diferencia de que la prescripción en ese caso había operado ello de enero de 2013.

**Por lo tanto, y atento a que la demanda había sido interpuesta el 11/11/2015, concluyó que correspondía hacer lugar a la excepción deducida por la ejecutada respecto de los mencionados períodos.**

A su turno, la **AFIP** interpuso recurso extraordinario, el cual fue concedido. **Aduce que la sentencia apelada era arbitraria ya que la medida para mejor proveer dictada por el juez de primera instancia (cuya falta de respuesta fue considerada determinante para la resolución del pleito), había sido notificada erróneamente.**

Por su parte, la **“Corte Suprema de Justicia de la Nación”**, en primer lugar expresa que *“el recurso extraordinario es formalmente procedente ya que aun cuando la decisión impugnada ha sido dictada en un proceso de ejecución fiscal y no constituye, en principio, sentencia definitiva que torne viable la apelación extraordinaria, lo cierto es que dicha regla cede en casos de excepción, como éste, en que el Fisco recurrente no dispondrá en el futuro de otra oportunidad procesal para hacer valer sus derechos”*.

A mayor abundamiento expresa que *“si bien las objeciones a las sentencias, relativas a la aplicación de normas de derecho común y procesal, y la apreciación que efectúan de las cuestiones de hecho y prueba son ajenas, por principio, al recurso extraordinario, cabe admitir su procedencia en aquellos supuestos donde el acto jurisdiccional carece de los requisitos que lo sustenten válidamente como tal, en razón de la arbitrariedad manifiesta derivada del apartamiento de constancias comprobadas de la causa o de la inclinación a favor de una prueba valorada en forma parcial, fuera de contexto y en forma desvinculada con el resto de ellas”*.

**Con la lectura de los dos párrafos anteriores convalidamos el criterio rector en materia de competencia de la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”: la misma procede sólo cuando así lo considera adecuado, más allá de los distintos argumentos legales de los cuales pueda valerse el contribuyente. Esto queda palmariamente evidenciado en la cantidad de párrafos que nuestro Máximo Tribunal destina a fundamentar su competencia, dada la debilidad técnica de la misma.**

Yendo al fondo, nuestro Tribunal Címero expresa que **la errónea notificación de la mencionada providencia privó al Fisco de la posibilidad de adjuntar al expediente las declaraciones juradas que le fueran requeridas y al magistrado de contar con la totalidad de los elementos de convicción que, conforme a su propio parecer, eran necesarios para poder decidir la cuestión**, no siendo razonable que una parte *“deba cargar con las consecuencias de una notificación irregular, por el modo en que aquella se llevó a cabo ...pues, precisamente ella fue privada de la oportunidad de ser oída y de hacer valer sus medios de defensa ..., solución que no se compadece con la tutela de las garantías constitucionales comprometidas”*.

**Finalmente, sentencia que se declara admisible el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso.** Se remiten los autos al tribunal de origen, a fin de que, por quién corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado.

- ✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Descalzo, Jorge Domingo Jesús c/DGI s/recurso directo de organismo externo (11/09/2018)”. Impuesto a las Ganancias. Deducciones.**

i. **Introducción**

Estamos en presencia de una causa, cuyo principal valor es que nos da la oportunidad de repasar los atributos que tiene que tener “gasto realizado en el extranjero”, para ser apto como una “deducción” en el “Impuesto a las Ganancias”, en particular con respecto a rentas de fuente Argentina (tema troncal del presente fallo).

Además, nos vuelve a poner en guardia con respecto a los “procesos” y “soportes documentales” que debemos exigir a nuestros asesorados al momento de respaldar los distintos gastos relacionados con la operación. Esto aplica a aquellas compras, prestaciones y locaciones realizadas en el país y en el exterior.

De hecho, bajo la reciente reforma tributaria (Ley 27.430), esto adquiere una mayor relevancia, dada la exacerbación de las limitaciones introducidas a los fines de la deducción de gastos y la utilización de los quebrantos.

ii. **El Caso**

Oportunamente, el **“Tribunal Fiscal de la Nación”** confirmó la resolución dictada por la **“Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)”**, con fecha 23/12/04, en cuanto determinó de oficio el “Impuesto a las Ganancias” por el período 1998, con más sus intereses resarcitorios y redujo la multa al mínimo legal previsto en el artículo 46, de la Ley 11.683<sup>5</sup>.

**El “Organismo Fiscal” fundó el ajuste en la falta de exhibición de documentación respaldatoria conducente y de otros elementos probatorios hábiles para acreditar la veracidad de los gastos computados por el actor e impugnados por la AFIP.**

**A saber:**

- Puntualizó que las firmas insertas en el recibo de pago del 29/12/1998, en la nota simple emitida por “Jonathan Appleton”, en los documentos con membrete de la firma “James & James Company” y en la nota simple del “Sr. Edward Zhang”, fueron certificadas por la notaría pública el 14/10/03 y no en el período en el cual el contribuyente dedujo dichos gastos.
- Manifestó que las facturas con membrete de “D.R. & J. Manufacturers Representatives” eran inhábiles para acreditar las operaciones a las que referían. Ello por cuanto en la factura no concordaba el concepto de servicios facturados y había divergencia de fechas.
- Por otra parte, se resaltó que los restantes documentos acompañados no cumplían con la obligación de “legalización” de los documentos expedidos por autoridad extranjera, extremo que impide acreditar su existencia así como la fecha en que fueron emitidos<sup>6</sup>.
- En cuanto a las declaraciones testimoniales, se da cuenta de la participación del actor en una exposición llevada a cabo en Chicago, Estados Unidos, en el año 1999, razón por la cual no surgió probada la asistencia en el año 1998, tal como había pretendido el recurrente.

---

<sup>5</sup> Estamos analizando un fallo sobre períodos fiscales que acontecieron hace dos décadas.

<sup>6</sup> Artículo 28, Decreto 1759/72.

- Además, el Fisco, puso de relieve que el actor tampoco había podido acreditar el circuito de pago de las operaciones cuestionadas ya que, según sus registros contables, habían sido canceladas en efectivo con crédito a una cuenta en pesos.

Por último, la Administración enfatizó que, si bien el organismo fiscal había considerado aplicables los incisos c), y d), del artículo 47, de la Ley de Rito, en el caso, se habían deducido gastos sin contar con documentación de comprobación suficiente. Asimismo, consideró que el actor no había presentado elementos probatorios para acreditar la falta de intención dolosa, por lo que correspondía confirmar el encuadre de la multa impuesta y reducirla al mínimo legal, en razón de la falta de antecedente sumariales y de una concreta justificación de la graduación aplicada por el juez administrativo.

Por su parte, la “**actora**” apeló el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, sosteniendo que:

- La totalidad de la documentación se encuentra en original, traducida, certificada, legalizada y apostillada.
- Nadie certifica las facturas y/o recibos de pago al momento de extenderse y considera arbitraria la conclusión del *a quo* en cuanto entendió que la notaria no había tenido a la vista los originales al momento de efectuar la certificación.
- Se agravia de la valoración efectuada por el Fisco, y aceptada por el Tribunal Fiscal, con relación a las facturas correspondientes a la empresa “D.R. & J. Manufacturers Representatives”. Al respecto, detalla que llevan diferente número, refieren a distintas fechas de emisión y por distintos conceptos.
- Manifiesta que obra en el expediente certificación del “Consulado Argentino en Illinois” relativa a la participación de la empresa argentina “Jorge. D. J. Descalzo”, en el stand 1870, del *International Houseware de Chicago*, con nota adjunta conteniendo el listado de clientes que manifestaron ser agentes de la firma, suscripta el 12/01/1998.
- En esa misma línea, refiere a la factura de fecha 14/08/1998 cuyo concepto es “*Decoración de stand Mac Cormick Place, Chicago, Exposición 1998*”, obrante en el expediente que fue traducida, certificada, legalizada y apostillada, conforme surge del mismo.

Finalmente, asevera que la numerosa documentación respaldatoria acredita la falta de configuración del supuesto previsto en el inciso d), del artículo 47, de la ley 11.683 y, por ende, la inexistencia de dolo en los términos del artículo 46 de ese mismo cuerpo legal. En subsidio, solicita que se califique su conducta a la luz del artículo 45, de la Ley de Rito y alega error excusable.

A su turno, la “**Cámara**”, en primer término, se concentra en analizar las normas aplicables en materia de gastos efectuados en el extranjero en lo que refiere a su deducción en el “Impuesto a las Ganancias”:

- **Artículo 17:** *“para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.*
- **Artículo 80:** *“los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma son los efectuados para obtener, mantener y conservar las*

*ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".*

- **Artículo 87, inciso e)**, del mismo cuerpo legal prevé que: *"de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: (iii) Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 8º, en cuanto sean justos y razonables".*
- **Artículo 116, del Decreto Reglamentario**, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, prescribe: *"entiéndase como gastos necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina, los originados en el país. Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e), del artículo 87, de la ley, los gastos realizados en el extranjero se presumen ocasionados por ganancias de fuente extranjera, pero la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá admitir su deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina".*
- A partir de la reforma dispuesta por la **Ley 27.430 (Reforma Tributaria)**, el artículo a **continuación del artículo 80**, de la Ley del Gravamen reza: *"Los gastos realizados en la República Argentina se presumen vinculados con ganancias de fuente argentina. Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 87 de la ley, los gastos realizados en el extranjero se presumen vinculados con ganancias de fuente extranjera. No obstante, podrá admitirse su deducción de las ganancias de fuente argentina si se demuestra debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de este origen".*

Al respecto, la jurisprudencia ha admitido la deducibilidad de los gastos incurridos en el extranjero siempre que: **(i)** se encuentren directamente vinculados con la generación de ganancias gravadas en la Argentina; **(ii)** sean justos y razonables; **(iii)** se hallen registrados contablemente a fin de posibilitar su correcta individualización; y **(iv)** cuenten con el debido respaldo documental (facturas, recibos o comprobantes similares)<sup>7</sup>.

En este punto, expresa la Cámara, es relevante recordar que el Tribunal Fiscal de la Nación tiene dicho que *"el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata. En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia oportunidad"*<sup>8</sup>.

En cuanto a la carga de la prueba, respecto de gastos relacionados con el ejercicio de la actividad gravada, es el contribuyente quien deberá demostrar su veracidad y su vinculación.

**Yendo al fondo de la cuestión**, la "Alzada" expresa que en la prueba documental **no resulta irrelevante la falta de acreditación de la personería y facultades de los firmantes de los comprobantes certificados, legalizados y apostillados que fue puesta de resalto en el pronunciamiento recurrido**. Por su parte, asiste razón al *a quo* en cuanto a las divergencias que presentan las facturas de "D.R. & J. Manufacturers Representatives".

<sup>7</sup> Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federar. Sala IV. "Hoteles Sheraton de Argentina SAC (14/04/2015)".

<sup>8</sup> Causa: "Gelblung, Samuel (TF 22676 I) c/ DGI (14/02/12)".

Con respecto a la certificación emitida el 12/01/1999 por el “Cónsul General de Argentina”, con relación a la participación del Sr. Descalzo en la “*International Houseware Show 1999*” adjunta un listado de los presuntos “clientes y agentes de venta” del actor entre los cuales no figura “Rick Schwab”, quien invoca dicha calidad en sendos documentos glosados en el expediente<sup>9</sup>.

En lo atinente a las testimoniales, el “Sr. Horacio Chiossone” dijo desconocer si el actor tenía stand en 1998 en el “*International Houseware Show*” y afirmó que por “comentarios” sabía que el Sr. Descalzo contaba con oficina y *showroom* en Chicago. A su turno, el “Sr. Edilio Raúl Pavia” refiere a la existencia de un stand de propiedad del actor en el año 1999.

Así pues, la “Cámara” expresa que *“el apelante no ha podido acreditar de modo fehaciente que contó con un stand en el año 1998 y, por ende, la efectiva prestación del servicio facturado por Freeman Decorating Company. En dicho contexto, omitió impulsar la prueba informativa que se encontraba dirigida a acreditar su participación en el International Houseware Show”*.

Es dable mencionar que la mera remisión a la cuenta contable de “caja” en pesos, en la cual se registraban la cancelación de las facturas impugnadas y las falencias atribuibles a las certificaciones contables presentadas en la causa, impiden tener por acreditado el circuito de pagos al que refiere el *a quo*.

Con relación a la sanción, la existencia de la conducta dolosa, comprensiva del elemento intencional, no ha sido probada por el Fisco, siendo insuficiente la mera referencia a la presentación de una declaración jurada engañosa. En efecto, el juez administrativo debió haber explicado las ocultaciones maliciosas en que habría incurrido el actor a fin de subsumir su conducta en el artículo 46, de la Ley 11.683. En consecuencia, re tipifica la conducta aplicando la sanción por omisión culposa prevista en el artículo 45, de la Ley de Procedimiento Tributario.

**En consecuencia, se confirma el pronunciamiento apelado en cuanto validó el ajuste fiscal impugnado por el actor y modificarlo en lo que refiere a la sanción impuesta.**

✓ **Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires. Sala III. “*Siagro S.R.L. (14/08/2018)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Diferencias de Cambio.**

**i. Introducción**

Sin lugar a dudas, un tema que ha sido *trending topic*<sup>10</sup> en los últimos meses, en la vida comercial de las empresas, son las “**notas de débito por diferencia de cambio**”, cuya utilizan, dada la coyuntura económica del país, se ha exacerbado a niveles impensados.

**El problema de fondo:** una devaluación de una magnitud no prevista por nadie a principios de año.

Ante esto nos concentraremos en analizar la fiscalidad de las utilidades por diferencias de cambio en materia de “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Es decir, más específicamente, nos situaremos en las “ganancias financieras” obtenidas por aquellas sociedades cuyos créditos se ajustan según el valor del dólar. En forma tangencial haremos mención a las pérdidas que,

<sup>9</sup> Inconsistencia de la prueba presentada y producida.

<sup>10</sup> [https://es.wikipedia.org/wiki/Trending\\_topic](https://es.wikipedia.org/wiki/Trending_topic): “un trending topic (tendencia, tema de tendencia o tema del momento, en español y TT de forma abreviada) es una de las palabras o frases más repetidas en un momento concreto en una red social”.



eventualmente, se podrían generar por este tipo de operaciones, siempre del lado del vendedor, prestador y locador<sup>11</sup>.

En este punto, como cuestión preliminar, es pertinente transcribir el artículo 765, del **“Código Civil y Comercial de la Nación”**, el cual establece, en materia de obligaciones que: *“la obligación es de dar dinero si el deudor debe cierta cantidad de moneda, determinada o determinable, al momento de constitución de la obligación. Si por el acto por el que se ha constituido la obligación, se estipuló dar moneda que no sea de curso legal en la República, la obligación debe considerarse como de dar cantidades de cosas y el deudor puede liberarse dando el equivalente en moneda de curso legal”*.

Por su parte, en el artículo 766, se legisla que *“el deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada”*.

Sobre estos conceptos volveremos a lo largo de todo el análisis del fallo, incluyendo las conclusiones.

## ii. El Caso

La empresa **“Siagro S.R.L.”** (Siagro), actúa como acopiadora – consignataria, en la cadena de comercialización de granos. Ha sido objeto de ajuste en materia de “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, por el período fiscal 2009 (anticipos: enero/diciembre), por parte de la ARBA, determinando una deuda a favor del fisco de \$ 118.480,90, un saldo a favor del contribuyente por \$ 12.906,90, una multa del 10% y estableciéndose la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Directores.

La instrucción de la causa estuvo a cargo del “Dr. Carlos Ariel Lapine”, quedando la Sala integrada con la “Dra. Laura Cristina Ceniceros” y el “Cr. Rodolfo Dámaso Crespi”.

### ▪ **La Sociedad**

La apelante manifiesta que la “Administración” realizó un nuevo encuadre de las actividades de la firma y que ante esta situación, en la actualidad, adecuó los códigos de actividad, ajustándose a las observaciones realizadas por el Fisco, más allá de considerar que ha existido un error excusable en la situación de autos.

Ahora bien, igualmente sostiene que son improcedentes las diferencias determinadas en favor del Fisco, al omitir la consideración de los argumentos expuestos en el descargo, *“incurriendo en el facilismo de resolver sin auditar la documentación respaldatoria puesta a disposición por la empresa y/o el propio sistema informático de la administración, donde se encuentran cargadas todas las deducciones en concepto de retenciones y percepciones, debiendo disponer la compensación de oficio (artículo 102, del Código Fiscal to. 2011)”*.

Además, manifiesta que si se tienen en cuenta los saldos a favor no hay impuesto omitido, puesto que, **como es de práctica habitual por parte de ARBA**, no trasladó las bases negativas que surgen de la declaración jurada del año anterior a enero de 2009, más allá que en el caso particular de “Siagro”, la empresa fue fiscalizada por los años 2007 y 2008, reconociéndose expresamente dichos saldos a su favor.

**Con respecto a las “diferencias de cambio” discrepa, por errónea, con la alícuota aplicada por el fisco (del 6%), dado que considera que deben liquidarse al 1% como actividad accesoria a la principal, sin perjuicio de lo cual (seguidamente) aduce que “dichas**

---

<sup>11</sup> No nos referiremos a las pérdidas provocadas por la devaluación en el caso de aquellos entes cuyas acreencias están nominadas o se ajustan según el valor del dólar.

**diferencias no estarían alcanzadas por el gravamen por no existir ingreso en los términos del artículo 161<sup>12</sup>, 2º párrafo, del Código Fiscal to. 2011”, con cita y transcripción in extenso de jurisprudencia de este Tribunal<sup>13</sup>.**

Por otra parte, cuestiona la “gravabilidad” de los **fletes realizados por terceros** cuando dicha actividad no se encuentra dentro de las desarrolladas por el acopiador, siendo la principal su intermediación en la compraventa de granos, que no genera ningún tipo de ingreso, tratándose de un reintegro de gastos al productor. Los movimientos de la operatoria de transporte **son registrados en “Cuentas de Orden”** que reflejan los fletes a recuperar en donde se exterioriza el gasto que afronta la firma por el flete realizado por el tercero y el recobro del mismo mediante la emisión de una factura hacia el productor como Recupero de Gastos. Afirma que ARBA realizó el ajuste sobre base presunta y equivocadamente la considera como *“Servicios de transporte de mercadería a granel”*.

Por último, sostiene la nulidad de la disposición apelada, con fundamento en que se ha omitido considerar que, para hacer efectiva la responsabilidad solidaria establecida en el Código Fiscal, es preciso el incumplimiento por parte de la deudora principal y que además haya quedado firme la obligación. Manifiesta que las normas provinciales se encuentran en contradicción con las normas de fondo, siendo su aplicación inconstitucional. Cita jurisprudencia, entre ellas el caso *“Raso”*.

#### ▪ El Fisco.

En primer lugar, recuerda que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales o los métodos de cálculo utilizados, cuestionamientos que no deberían ser articulados por vía del recurso de nulidad, sino, por el contrario, dicho elemento del acto se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado, tal como da cuenta el Juez Administrativo.

Respecto de las diferencias determinadas por las deducciones en concepto de retenciones y percepciones, considera que los pagos auditados resultan coincidentes con los mayores o listados entregados por el contribuyente, no aportando en la instancia oportuna pruebas y/o nuevos documentos que permitan modificar las conclusiones obtenidas.

Por otra parte, sobre la falta de consideración de los saldos negativos a favor de la firma por periodos anteriores fiscalizados, amén de resultar el planteo expuesto en forma genérica, sostiene que de existir serán compensados cuando el acto adquiera firmeza<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Actualmente, manteniendo el mismo texto es de aplicación el artículo 187, el cual reza: ***“salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.***

***Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios-devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.....”.***

<sup>13</sup> Causas TFABA: *“Aerolíneas Argentinas (15/12/2008 y 20/3/2013)”*.

<sup>14</sup> Si bien esta metodología es la utilizada en forma habitual por la ARBA, consideramos incorrecta su aplicación puesto que desvirtúa la cuantía total del reclamo, obligando al contribuyente a incluir extensos apartados en sus descargos, los cuales sólo se tienen por objeto probar la existencia de saldos a su favor previos al período de fiscalización. **La Administración debería en todo momento (fiscalización/determinación de oficio/etapa judicial) exteriorizar la medida justa del reclamo y no importes “virtuales”.** Inclusive esto hace a una eficiente economía procesal que tiene impacto, no sólo en el contribuyente, sino en la propia

En cuanto al agravio sobre la alícuota aplicable a las “**diferencias de cambio**”, la Autoridad de Aplicación sostiene que la revisión surge de las ventas de fertilizantes, constatando que los montos ajustados provienen de considerar los montos percibidos y los transferidos, aplicándose la alícuota correspondiente a la actividad principal generadora del ingresos sobre las diferencias de cambio positivas, y no habiendo ofrecido prueba útil corresponde se rechacen los argumentos.

Por último, sobre la “gravabilidad” de los **fletes** realizados por terceros reitera los argumentos esbozados en el procedimiento reglado de determinación de oficio, sobre la carencia de prueba para acreditar los errores en el ajuste, pretendiendo hacer valer un criterio diferente al sostenido por la Agencia en cuanto a la actividad de “*Servicios de transporte de mercadería a granel*” (Código NAIIB 602120).

En cuanto a la sanción por omisión aplicada, hace mención a que la infracción consiste en no pagar o pagar en menos un tributo, por lo que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado en autos el tipo objetivo imputado.

Por último, sobre la imputación de la responsabilidad solidaria a los integrantes del órgano de administración, expresa que dicha responsabilidad reconoce su fuente en el Código Fiscal, que dispone que la misma se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente de aquél. Manifiesta que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. Destaca que la ley sólo le exige al Fisco acreditar el efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad y que la prueba de la inexistencia de culpa pesa sobre los responsables, conforme lo establece el artículo 24, del Código Fiscal (t.o. 2011). En razón de ello, siendo que los declarados responsables no han producido actividad al respecto, solicita se rechace el agravio.

Finalmente sobre la declaración de inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal en materia de responsabilidad solidaria, debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia revisora, por expresa manda del artículo 12, del citado cuerpo legal.

▪ **El Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires<sup>15</sup>.**

---

**Administración Tributaria.** Además, se incurre en el absurdo de reclamar multas por omisión de impuesto sobre montos, reiteramos, virtuales.

En este punto es relevante mencionar el artículo 102, del Código Fiscal, el cual establece, dando sustento al accionar del Fisco que: *“la Autoridad de Aplicación deberá compensar, de oficio o a pedido de los contribuyentes o responsables, los saldos acreedores, cualquiera sea la forma o el procedimiento por el cual se establezcan, con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables, o determinados por la Autoridad de Aplicación....La compensación se aplicará de modo tal de extinguir la totalidad de las deudas no prescriptas de la obligación fiscal cuyo pago en exceso originó el saldo acreedor, comenzando por las más remotas, salvo los supuestos previstos en el segundo y tercer párrafo del artículo 137.....Si una vez extinguida la totalidad de la deuda correspondiente a la obligación fiscal cuyo pago en exceso originó el saldo acreedor, subsistiese a favor del contribuyente o responsable un remanente, la Autoridad de Aplicación podrá computar el mismo, en la forma y modo que establezca mediante reglamentación, como pago a cuenta de obligaciones futuras de la misma obligación, o aplicarlo a la cancelación de otras obligaciones adeudadas por el contribuyente o responsable.....La compensación se aplicará de modo tal de extinguir la totalidad de las deudas no prescriptas de la obligación fiscal cuyo pago en exceso originó el saldo acreedor, de acuerdo al orden dispuesto en el artículo 99.”*

<sup>15</sup> Instrucción a cargo del “Dr. Carlos Ariel Lapine”.

El vocal instructor desagrega los temas sobre los cuales resolver en los siguientes:

- a) *Incorrecto encuadre de actividades;*
- b) *Falta de cómputo de retenciones y percepciones;*
- c) *Falta de compensación de saldos a favor del contribuyente previos al período de fiscalización;*
- d) *Tributación relativa a la “diferencia de cambio”;*
- e) *Improcedencia de gravabilidad de los fletes realizados por terceros.*

Con relación al punto **a)** el apelante lo ha consentido la pretensión fiscal. Por lo tanto, cabe sino entender que el re-encuadre realizado por el Fisco deviene acertado.

En cuanto al agravio expuesto en el punto **b)**, sobre la *“falta de consideración de las deducciones por retenciones y percepciones sufridas por la firma”*, resulta pertinente señalar que el fiscalizador actuante, realizó las tareas de auditoría de revisión, análisis y determinación de las retenciones y percepciones declaradas por el contribuyente y el confronte con los comprobantes respectivos, y asimismo con las declaraciones juradas de los “Agentes de Recaudación” intervinientes en la operatoria respectiva.

Además, los importes computados, se corresponden con los que surgen de los mayores contables o del listado entregado por el apelante en todos los meses que conforman la determinación. **En consecuencia, unido a la ausencia de nuevos elementos probatorios que desvirtúen el accionar de la Autoridad de Aplicación, corresponde ratificar el temperamento adoptado que da cuenta el acto apelado**<sup>16</sup>.

Por su parte, con respecto al punto **c)**, sobre la **compensación de los saldos a favor** a la que alude el apelante, sosteniendo que si se realizara no existirían saldos a favor del fisco, cabe recordar que ello resulta procedente cuando el **“acto administrativo adquiera firmeza”**, según lo legislado en el artículo 102, del Código Fiscal. Por lo tanto, la compensación de saldos, en tal circunstancia, es una cuestión de derecho que se ve plasmada en oportunidad de su liquidación definitiva.

Teniendo ello presente, una vez que el importe de los créditos que detentan las partes adquieran las condiciones de exigibilidad y firmeza, procede la compensación prevista en el aludido artículo, debiendo, la Autoridad de Aplicación, efectivizar la compensación de los saldos acreedores del contribuyente al momento de practicar la liquidación de la deuda, lo que así se declara. **En consecuencia, sobre lo expuesto corresponde no hacer lugar al agravio.**

En lo relativo al punto **d)**, con respecto a la incorporación a la base imponible de las denominadas **“diferencias de cambio”**, el apelante propugna su revocación aludiendo que *“las mismas se deben tomar como un hecho accesorio del principal y deben liquidarse con el 1%”*, para explayarse a continuación alegando que los montos así originados no se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, apoyándose en el precedente de este Tribunal **“Aerolíneas Argentinas S.A. (20/3/2013)”**<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Al no haber accedido al expediente, desconocemos los fundamentos del agravio del contribuyente sobre este punto.

<sup>17</sup> En el mencionado antecedente, el Tribunal resolvió que las diferencias de cambio: **“...constituyen el resultado de la fluctuación del valor de la moneda extranjera expresada en moneda local, entre la fecha de**

La Representación Fiscal defiende el criterio sentado en el acto impugnado, reproduciendo lo expuesto en el expediente administrativo cuando adujo que *"...de la revisión del mayor de la cuenta "Diferencia de Cotización", se verifica que el fiscalizador procedió a discriminar de la misma aquellas diferencias generadas por la venta de fertilizantes, constatando que los montos consignados en el ajuste surgen del resultado de considerar los montos percibidos y los transferidos, aplicándose la alícuota correspondiente a la actividad principal generadora del ingreso sobre las diferencias de cambio positivas"*, a lo que añade que los argumentos traídos deben rechazarse por no haberse *"ofrecido ninguna prueba útil que permita modificar las conclusiones antes señaladas"*.

En este marco, el "Dr. Lapine" considera que el punto a dilucidar es sólo una cuestión de derecho, para lo cual refiere al antecedente mencionado precedentemente: **"Aerolíneas Argentinas S.A. (20/3/2013)"**. De esta forma segrega los conceptos de: **"devengado (venta)"**, incluido en la definición de la base imponible del tributo, del **"percibido (diferencia de cambio)"** que se perfecciona con el cobro efectivo y, en consecuencia, está excluido del ámbito de imposición.

En razón de la postura sentada por el suscripto, se plantea que corresponde desestimar el criterio del Fisco.

En referencia al punto **d)**, idéntica suerte, adversa a la pretensión fiscal, correrá la cuestión atinente a la gravabilidad de los **"fletes realizados por terceros"** que encuadra bajo el código de actividad de "Servicio de transporte de mercadería a granel". Para ello el vocal cita su propia jurisprudencia en situaciones análogas<sup>18</sup>.

A su turno, plantea que ha operado la prescripción para aplicar la multa del 10%, pretendida por ARBA. En este sentido, observa que la regla atinente al cómputo del plazo de prescripción de

---

*facturación y su equivalente a la fecha del cobro. Sucede, como puede apreciarse, que de estos dos momentos, es sólo el primero el que debe tenerse en cuenta a los efectos de valorar la obligación fiscal correspondiente. Así, las diferencias derivadas de las fluctuaciones entre el devengamiento y un momento posterior que en modo alguno es computado por la legislación aplicable, tal el del cobro efectivo, no resultan alcanzadas por el impuesto de tratas. En otras palabras, la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe hacerse, por imperativo legal, siguiendo el método de lo devengado, mientras que las diferencias de cambio sólo surgen cuando en el cálculo se incluye la referencia del momento en que el pago se efectiviza, propia del criterio de lo percibido. De este modo, a mi entender, es la propia normativa la que las excluye del ámbito de imposición. Pretender que se tribute sobre ellas importaría tanto como aplicar un sistema cuando es más conveniente al organismo recaudador (nótese que el criterio de lo devengado lleva a que el impuesto se adeude con anterioridad al cobro efectivo de la operación, resguardando al crédito fiscal, por ejemplo, de la desvalorización producto de la inflación), mientras que vendría a recurrirse a otro, sin norma expresa que así lo autorice, cuando de ello se derivan nuevas diferencias que pueden aumentar, a su vez, la base imponible considerada. Tanto más arbitrario deviene el criterio comentado, desde que por la estructura del gravamen en cuestión, la incidencia de las eventuales diferencias de cambio negativas (que en la misma línea de análisis, disminuirían la obligación fiscal resultante), nunca puede ser tenida en cuenta".*

<sup>18</sup> "Morales Raúl", como Vocal subrogante en Sala I, del 23/12/08, y "Transporte Santa María S.R.L.", de la Sala II, del 18/11/09, reiterados posteriormente en autos "Multitransporte S.A." del 4/5/2010, "Arizabalo Roberto", del 11/10/11, "Trasquen SRL" del 8/3/2012, "Villa Lynch Fletes" del 24/4/12, "Elias Amanda Aida" del 11/6/2013, "Transportes Unidos SH", del 22/12/2014, "Cano Alfonso Jesús y Quiñoneros Miguel Angel SH", del 6/7/2015, "Cooperativa El Progreso de Henderson", del 30/06/2015 -en Sala I- y "La Bragadense S.A.", del 05/05/2017.



las acciones del Fisco para aplicar multas, se encuentra claramente establecida por el segundo párrafo del art. 159<sup>19</sup>, del Código Fiscal (to. 2011).

Así, respecto de los hechos imputados acaecidos durante 2009, debe entenderse que el término prescriptivo para establecer las sanciones del caso se extendió desde el 01/01/2010 hasta su fenecimiento el 01/01/2015, desde donde se aprecia que la multa aplicada por la omisión de tributos correspondientes a dicho año que establece la Disposición, dictada en marzo de 2016, ha sido decidida más allá del plazo quinquenal legalmente permitido, sin que de las actuaciones se desprenda que durante dicho período hubiera operado alguna causal de suspensión o interrupción, como así tampoco que pudiera considerarse efecto alguno derivado de la notificación de la Disposición de Inicio N° 5863, dictada el 25/11/2015, en el marco de la causal de suspensión prevista en el penúltimo párrafo del artículo 161, del Código Fiscal (t.o. 2011), pues a dicho momento la acción represiva ya había consumido el tiempo útil legalmente previsto para su ejercicio.

Por último, con relación a los distintos agravios expresados en los recursos referidos a la declaración de responsabilidad solidaria, Lapine expresa que *“siendo que no se desprende del planteo defensivo que los declarados responsables solidarios hayan exigido al sujeto pasivo del tributo los fondos necesarios para su pago, ni que Siagro S.R.L. los hubiere colocado en imposibilidad de cumplimiento de las obligaciones fiscales determinadas, considero ajustada a derecho la imputación de responsabilidad solidaria efectuada en la resolución en crisis, lo que así se declara”*.

**En síntesis:** se hacer lugar parcialmente a los Recursos de Apelación interpuestos por Siagro S.R.L., y sus solidarios. Además, se declarara oficiosamente la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa a que se refiere el art. 5° de la citada Disposición.

Por su parte, el Cr. “Rodolfo Dámaso Crespi”, sólo discrepa en lo relativo a la prescripción, expresando que la misma no ha sido opuesta por la apelante. Además, se adentra en la responsabilidad de los Directores y, en el caso de marras, apoderados involucrados.

A su turno, la Dra. “Laura Cristina Cenicerós”, más allá de explayarse sobre cada punto expuesto por el vocal instructor, con relación a la multa expresa que, si bien no corresponde tratar la excepción de prescripción que no ha sido opuesta por la parte interesada, en la especie, por razones de celeridad y economía procesal, adhiere al Voto del Dr. Lapine. Por lo tanto, se ratifica la posición de declarar prescripta acción fiscal de aplicar la multa.

### iii. Conclusiones

**El presente caso ratifica, en materia de “diferencia de cambio” la jurisprudencia de la resolución “Aerolíneas Argentinas S.A. (20/3/2013)”, dejando a las mismas fuera del ámbito del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, por no sujetarse, según la visión del Tribunal, al método de lo devengado, rector al momento de determinar la base imponible del tributo.**

Ahora bien, si cruzamos la “Avenida General Paz” y nos adentramos en la legislación y en los antecedentes jurisprudenciales de la “**Ciudad Autónoma de Buenos Aires**”, podemos observar una situación absolutamente opuesta.

---

<sup>19</sup> “El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las sanciones legisladas en este Código comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales”.

El artículo 198, del Código Fiscal de la Ciudad, tiene una mayor apertura conceptual, estableciendo que: *“es ingreso bruto el valor o monto total (en dinero, en especies o en servicios) devengado por el ejercicio de la actividad gravada; quedando incluidos entre otros los siguientes conceptos: venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital.....Cuando el precio se pacta en especies el ingreso está constituido por la valuación de la cosa entregada, la locación, el interés o el servicio prestado, aplicando los precios, la tasa de interés, el valor locativo, etc., oficiales o corrientes en plaza, a la fecha de generarse el devengamiento”*.

A su vez, se complementa con lo normado en el **artículo 232, del Código Fiscal**, el cual es más explícito, mencionando que: *“.....Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal (incluido financiación y, cuando corresponde, ajuste por desvalorización monetaria) están sujetos a la alícuota que para aquélla contempla la ley tarifaria”*.

Esto ha sido, en materia de “diferencias de cambio”, expresamente receptado en el fallo **“Algodonera Santa Fe S.A. c/Ciudad de Buenos Aires (5/08/2005)”**, de la “Cámara de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I”. En este antecedente se expresó que las mismas *“integraban la base imponible del impuesto, ya que dichas diferencias tienen su origen en el ejercicio de la actividad gravada”*.

En el fallo se agrega que el hecho de que *“las diferencias de cambio se generen con posterioridad a la facturación obedece a una modalidad del pago que, no por ello deja de ser parte del precio final de la mercadería”*.

Por último, es importante destacar que las conclusiones del fallo objeto de estudio, no se alteran en el caso de aquellas sociedades que, localmente, facturan y cobran en dólares, por más que bajo este esquema no sea necesario documentar la diferencia de cambio con una “nota de débito”. No hay que perder de vista que la “contabilidad”<sup>20</sup> se exterioriza en pesos argentinos y, por lo tanto, también hay que registrar (en el caso de incrementarse el precio de la moneda extranjera) una utilidad financiera como consecuencia de la actualización de crédito a cobrar.

Con relación a esto último, podemos observar que la resolución del fallo del “Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires”, no es armónica con las “Normas Contables Profesionales” al mencionar que las diferencias de cambio sólo se reconocen por el criterio de lo percibido. Igualmente, sí es adecuada la solución encontrada por el Vocal, si nos ceñimos a analizar la estructura legal del tributo, tal cual está legislado en la Provincia de Buenos Aires.

**Otra discusión, ante esta situación, se suscitó en materia de “Impuesto al Valor Agregado”**. Si la operación se cancela en moneda extranjera, entendemos que no se genera diferencia de cambio alcanzada por el IVA, según el criterio de la propia AFIP de acuerdo al **Dictamen (DAT) 24/1991**<sup>21</sup>. Por el contrario, si el cliente, por más que la transacción se hubiera

<sup>20</sup> Excepto en el caso en que la moneda funcional de la sociedad, de acuerdo al flujo de fondos preponderante, no se el peso argentino.

<sup>21</sup> *“Si la obligación se paga en dólares calculándose el I.V.A. en esa misma moneda, se cumple con ella dando esa especie el día de su vencimiento, por lo que respecto a la base imponible de este gravamen debería entenderse que no produce gasto financiero alguno, independientemente de la incidencia que la diferencia en el valor de cotización pueda tener en los resultados para otros tributos. Ello por cuanto se da poder cancelatorio al pago en moneda extranjera de manera que no podría exigirse un cargo adicional por el I.V.A. de esa diferencia”.....“distinto sería el tratamiento si se pactase la operación en el equivalente en australes de una moneda extranjera al día de efectuarse los pagos; en este caso todos los pagos que se efectúen pueden producir diferencias en más o en menos que indudablemente tendrán que ser consideradas en relación con el*

facturado en dólares (haciendo uso del artículo 765, del Código Civil y Comercial de la Nación), paga en pesos y se hubiera modificado el tipo de cambio aplicable, la diferencia de cambio estará gravada por el tributo.

En el **Dictamen (DAL) 17/1981**, ratificado por el **Dictamen (DAT) 31/2003**, el Fisco expresó que: *“las diferencias de cambio forman parte de los “gastos financieros” genéricos a que se refiere el artículo 10, quinto párrafo, punto 2), de la Ley del gravamen que, a efectos de la determinación de la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado, integran el precio neto gravado por ser erogaciones que se deben al vendedor como accesorias de la operación principal gravada.....En orden al cálculo del gravamen, corresponde incluir en la base de imposición el Impuesto al Valor Agregado recaído en la operación principal, atento a que el monto del pago diferido o fuera de término debido al vendedor comprende también al impuesto facturado al momento de producirse la venta”*.

## V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Plazo de “Consulta Obligatoria de las Constancia de Inscripción” y “Monto de Operaciones Sujetas a Consulta”. R.G. (AFIP) 4162 (BO 27/11/2017).** Se modificó la R.G. (AFIP) 1817, cuyo cumplimiento en la práctica ha sido extremadamente complejo para los contribuyentes, en especial con respecto a la obligación de consultar la totalidad de las constancias de inscripción de clientes y proveedores cada 180 días. Invitamos a leer nuestro Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 37, en el cual hemos analizado en detalle la norma dado el impacto que la misma tienen en la práctica.
- ✓ **AFIP. Certificado Fiscal Para Contratar. R.G. (AFIP) 4164 (BO 1/12/2017).** Se sustituye el cuerpo normativo que instrumenta el procedimiento para solicitar el “*certificado fiscal para contratar*”, para los sujetos que sean proveedores del Estado. Se establece que: **a)** los Organismos estatales que contraten a sus proveedores deberán consultar la situación del contribuyente potencial proveedor del Estado y, a los fines de obtener información respecto de incumplimientos tributarios y/o previsionales, podrán realizar la consulta por medio de intercambio de información mediante el servicio denominado “*Web service - Proveedores del Estado*” o por el servicio “*Consulta - Proveedores del Estado*”, accediendo con clave fiscal; **b)** para que el Estado otorgue el certificado que habilita al contribuyente a ser contratado, **se evaluará que no tenga deudas líquidas y exigibles por obligaciones impositivas y/o de los recursos de la seguridad social por un importe igual o superior a \$ 1.500 y que haya cumplido con la presentación de las correspondientes declaraciones juradas determinativas;** **c)** en caso de detectarse deuda, el contribuyente podrá consultar la misma ingresando al sistema de Cuentas Tributarias en la opción “**Detalle de Deuda Consolidada**” y, dentro de esta opción, el trámite “**Consulta de deuda de proveedores del Estado**”. La vigencia es desde el 1/12/2017.

---

*Impuesto al Valor Agregado, dado que existe una efectiva diferencia de precio en australes o sea la moneda utilizada en la operación”.*